

ANUARIO

Nº33 · 2017

**Reflexiones sobre las
razones de la pena en
materia tributaria**

Páginas 61-84

REFLEXIONES SOBRE LAS RAZONES DE LA PENA EN MATERIA TRIBUTARIA

Patricia Toledo Zúñiga

Doctora en Derecho.

Universidad Austral de Chile,
Facultad de Ciencias Jurídicas y
Sociales. Valdivia, Chile.

patricia.toledo@uach.cl

RESUMEN

En su libro “Las razones de la pena”¹, Vilajosana nos invita a reflexionar sobre las teorías justificadoras del castigo institucional. Este trabajo contiene algunas reflexiones sobre las razones de la pena en materia tributaria desarrollado en tres partes: a) Identificación de los conceptos básicos en materia tributaria y del bien jurídico protegido en los ilícitos tributarios; b) algunas reflexiones sobre las posibles justificaciones del castigo institucional en materia tributaria; c) algunas reflexiones sobre la modalidad de la pena, la determinación de la pena y el sujeto a penalizar en materia tributaria.

PALABRAS CLAVE

Ilícito tributario – justificación de la pena – sanción tributaria

1 (Vilajosana, 2015).

THOUGHTS REGARDING THE REASONS OF PUNISHMENT IN TAX ISSUES

ABSTRACT

In his book *Las razones de la pena* [The Reasons of Punishment], Vilajosana invites us to reflect on justificatory theories of institutional punishment. This article considers the purpose of penalties in taxation. The article proceeds in three parts: a) the identification of the basic concepts in taxation and of the legal interest protected in tax crimes; b) reflections on possible avenues of the justification of institutional punishment in taxation; and c) reflections on the modality of punishment, the determination of penalties and the subject to be sanctioned in a tax crime.

KEYWORDS

Tax crimes — justification of the penalty — tax penalty

I. INTRODUCCIÓN

La imposición de sanciones tributarias de carácter institucionalizado implica una acción del Estado realizada con la intención de causar daño a una persona que ha cometido un ilícito tributario. En su libro *Las razones de la pena* Vilajosana nos invita a reflexionar sobre las razones que pueden justificar el castigo institucionalizado.

Para este efecto, citando a Walker (1991: VIII), promueve la denominada “vía anfibiológica” consistente en “atraer a los filósofos hacia tierra firme y a los penalistas hacia las aguas profundas”. Acogiendo la invitación de Vilajosana, he leído su obra desde mi enfoque de académica en Derecho Tributario y he intentado trasladar sus ideas filosóficas a la tierra firme de este tema. Como resultado, este trabajo contiene algunas de mis reflexiones sobre las razones de la pena en materia tributaria.

Estructuralmente, sigo el mismo esquema propuesto por Vilajosana. De este modo, este trabajo tiene tres partes: a) primero se realiza un estudio de conceptos básicos en materia tributaria y del bien jurídico protegido en los ilícitos tributarios, constituyendo la *red conceptual*; b) luego, se expresan reflexiones sobre algunas de las posibles justificaciones del castigo institucional desde una mirada tributaria, constituyendo lo que Vilajosana denomina *lectura vertical*; c) posteriormente, entrego algunas reflexiones sobre la modalidad de la pena, la determinación de la pena y el sujeto a penalizar en materia tributaria, constituyendo lo que Vilajosana llama *lectura horizontal*.

Finalmente, considerando el origen español del libro en que se basa este trabajo, he optado por graficar mis reflexiones con legislación y doctrina chilena y española.

II. CONCEPTOS BÁSICOS EN MATERIA TRIBUTARIA

La actividad estatal –tendiente a satisfacer las necesidades de sus ciudadanos– requiere que el Estado obtenga *ingresos económicos* para financiar los gastos que realiza en el cumplimiento de sus fines.

Los ingresos con los que el Estado financia sus gastos pueden provenir de su actividad económica patrimonial o del ejercicio de su potestad sancionatoria y tributaria. La *potestad tributaria* se puede definir como la facultad del Estado para exigir tributos con respecto a personas o bienes que se encuentran dentro de su jurisdicción.

En cuanto a la definición de *tributo*, la legislación chilena no la contempla; no obstante, sirve como referencia la definición entregada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)². Por su parte, en términos similares a la definición del CIAT, la legislación española sí contiene una definición de tributo³.

Destacan como características distintivas de un tributo las siguientes: a) la obligación de pagar tributos es una obligación de dar, donde el objeto de la prestación consiste en entregar una cantidad de dinero; b) la fuente de esta obligación es la ley y, por tanto, surge con independencia de la voluntad del deudor (incluso contra su voluntad); c) el cumplimiento de la obligación de pagar tributos no otorga derecho a recibir una determinada contraprestación; esto, con independencia de la sensación de retribución que pueda percibir un contribuyente que cumple con su obligación de pagar tributos.

Los tributos se suelen clasificar en tasas, contribuciones especiales e impuestos. La legislación chilena no contiene una definición de *impuestos*; por lo tanto, valga como referencia –una vez más– la definición entregada

2 El artículo 2 del modelo de Código Tributario del CIAT dispone: “Los tributos son ‘prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, al que esta vincula el deber de contribuir, con el objeto de satisfacer necesidades públicas’”.

3 El artículo 2.1 de la Ley 58/2003 (de 17 de diciembre) general tributaria dispone: “Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)⁴. Por su parte, en términos similares a la definición del CIAT, la legislación española sí contiene una definición de impuesto⁵.

Los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos del Estado. En efecto, por una parte, los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos tributarios; por otra, los ingresos tributarios constituyen la principal fuente de ingresos estatales. En el caso chileno, por ejemplo, en la última década los ingresos netos tributarios constituyeron más del 70% de los ingresos totales y, además, su incidencia ha ido en aumento⁶.

Es frecuente encontrar textos normativos constitucionales que positivizan la facultad del Estado para exigir el pago de tributos que permitan contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos. Dentro de los primeros documentos contemporáneos que consagran tal obligación están: la Constitución de los Estados Unidos de América⁷ y la Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano⁸. En algunos casos, la positivización de este *deber de contribuir* se realiza de manera expresa, como en el caso de la Constitución española⁹; en otros, se realiza de manera implícita, como en el caso de la Constitución política de la República de Chile¹⁰.

4 El artículo 3 del modelo de Código Tributario del CIAT dispone: "impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo".

5 El artículo 2.2.c) de la Ley 58/2003 (de 17 de diciembre) general tributaria, dispone: "Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente".

6 Para ilustrar la importancia significativa que tienen los ingresos tributarios para el Estado, considérese que las "Estadísticas de las Finanzas Públicas 2007-2016" del Ministerio de Hacienda de Chile permiten concluir que el año 2007 los ingresos tributarios netos constituyeron el 69,99% de los ingresos totales; el año 2010, los ingresos tributarios netos constituyeron el 73,61% de los ingresos totales; el año 2013, los ingresos tributarios netos constituyeron el 79,60% de los ingresos totales; el año 2016, los ingresos tributarios netos constituyeron el 82,36% de los ingresos totales.

7 El art. 1, sección 8, párrafo 1º, de la Constitución de los Estados Unidos expresa: "*The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States*". *National Archives*.

8 El art. XIII de la Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789 se expresa: "*Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés*". *Conseil Constitutionnel*.

9 El artículo 31.1 de la Constitución española dispone: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

10 El artículo 19 N°20 de la Constitución política de la República de Chile dispone: "La Constitución asegura a todas las personas: 20º La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos".

Con todo, nótese que ya sea que el deber de contribuir se haya expresado constitucionalmente de manera explícita o implícita, siempre es el legislador quien, en ejercicio de su facultad constitucional, debe establecer y regular en forma específica la obligación de pagar tributos.

Como consecuencia de la ejecución de tal facultad constitucional por parte del legislador, entre el Estado y el contribuyente surge una relación jurídico-tributaria, reglamentada por ley, consistente en un conjunto de derechos y obligaciones que vinculan –como sujeto activo– al Estado y –como sujeto pasivo– al contribuyente o terceros que se vinculan con este.

En la relación jurídico-tributaria se pueden distinguir una obligación principal y una serie de obligaciones secundarias. La obligación principal es un vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto –generalmente el contribuyente– debe dar a otro sujeto, que actúa ejercitando el poder tributario, sumas de dinero determinadas por ley. Esto suele denominarse simplemente *obligación tributaria*¹¹. Las obligaciones secundarias están conformadas por una serie de obligaciones jurídicas que vinculan al Estado con un sujeto pasivo –generalmente el contribuyente– y que tienen por finalidad asegurar el cumplimiento cabal y oportuno de los tributos. Se suelen denominar *obligaciones tributarias accesorias* o deberes tributarios¹².

Habiendo expresado la red conceptual de términos básicos en materia tributaria, a continuación, me referiré al bien jurídico protegido por los ilícitos tributarios.

III. ILÍCITOS TRIBUTARIOS Y BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

“La violación de normas tributarias determina, al igual que la violación de cualquier otra norma jurídica, la comisión de un ilícito tributario” (Queralt et. al., 1997: 527). Se puede denominar *ilícito tributario* a toda conducta

11 Un ejemplo de obligación tributaria principal es la obligación del vendedor de pagar el impuesto al valor agregado (IVA).

12 Un ejemplo de obligación tributaria accesorias es la obligación del vendedor de emitir la boleta cuando vende un bien gravado con IVA a un consumidor final.

que implique el incumplimiento de la relación jurídico-tributaria, sea como consecuencia de la vulneración de una obligación tributaria principal, sea como consecuencia de la vulneración de una obligación tributaria accesoria.

Según la gravedad del daño, los ilícitos tributarios suelen clasificarse en *infracciones tributarias* y *delitos tributarios*¹³. Las primeras suelen conocerse por tribunales especiales u órganos de carácter administrativo a través de procedimientos administrativos o infraccionales; mientras que los segundos suelen conocerse por tribunales penales a través de procedimientos penales.

Si bien es frecuente encontrar diferencias formales en la regulación entre infracciones tributarias y delitos tributarios, existe acuerdo en sostener que no hay una diferencia sustancial entre ambos y que la utilización de una u otra categoría atiende más bien a razones de política legislativa.¹⁴

En este sentido, el Servicio de Impuestos Internos –órgano fiscalizador por excelencia en materia tributaria en Chile– ha establecido criterios técnicos para determinar en qué momento ejercer facultades para iniciar la persecución por un delito tributario (SII. Subdivisión jurídica, 2017: 9 y 10). Tales criterios son los siguientes: a) la gravedad de las irregularidades detectadas o perjuicio fiscal; b) reiteración o reincidencia en la comisión de los delitos; c) uso de la asesoría tributaria para llevar a cabo el delito; d) efecto ejemplificador o pedagógico en otros contribuyentes o sector de la economía en el cual actúa; e) la calidad y suficiencia de la prueba reunida; f) la factibilidad de obtener una condena por delitos tributarios del o los querrellados.

13 “Razones de política legislativa impondrán que en aquellos casos en que se desee dispensar una mayor protección al interés tutelado por la norma, su violación se califique como delito. Por el contrario, cuando el legislador considere que su violación no perturba tan gravemente el ordenamiento jurídico, el ilícito tendrá la consideración de infracción administrativa de naturaleza tributaria” (Martín Queralt, et al, 1997: 527).

14 Así lo ha declarado expresamente la doctrina española. A modo de ejemplo: Delgado & Oliver (2008:282-283): “Tipificar una conducta ilícita del administrado que vulnera los derechos de la Hacienda Pública, como delito o como infracción tributaria, depende de la gravedad del daño y de la gravedad de la vulneración del ordenamiento jurídico. **Es una cuestión de política legislativa el otorgar una distinta intensidad de protección, porque el bien protegido es el mismo** tanto en los delitos contra la Hacienda Pública como en el de las infracciones tributarias” (Delgado y Oliver, 2008: 282-283). El destacado es mío; y Martín Queralt (1997:527): “No existe una diferencia sustancial, de carácter ontológico, entre la infracción tributaria y el delito fiscal. Solo **razones de política legislativa** son las que, en cada momento, precisan los contornos en que se mueven ambas categorías, cuya frontera es muy tenue en no pocos casos” (Martín Queralt, et al, 1997: 527). El destacado es mío.

La semejanza entre infracciones tributarias y delitos tributarios tiene su origen en que, más allá de las diferencias formales, en ambos ilícitos el bien protegido es el mismo.

Dicho lo dicho, cabe cuestionarse: ¿Cuál es el *bien jurídico protegido* por el ordenamiento jurídico vulnerado con el incumplimiento de una obligación tributaria y que justifican el reproche al autor de un ilícito tributario?

Intuitivamente, podría responderse que el bien jurídico protegido por los ilícitos tributarios es el *patrimonio fiscal*. En efecto, directa o indirectamente, el incumplimiento de la obligación tributaria implica un daño económico en el patrimonio del acreedor tributario: el fisco.

Este enfoque patrimonialista parece simplemente considerar al fisco como cualquier otro acreedor de una obligación económica entre particulares y permite justificar, claramente, aquellas figuras donde se persigue como autor del ilícito tributario a todos aquellos que han causado un perjuicio al patrimonio fiscal, con independencia de si ostentaban o no la calidad de contribuyentes¹⁵.

Conviene tener presente que el incumplimiento tributario por parte de un solo contribuyente no tiene la capacidad de infringir un daño significativo en el patrimonio fiscal; es la masificación de los incumplimientos tributarios lo que puede generar un daño al fisco.

Con todo, el enfoque patrimonialista no permite justificar varias de las diferencias que se presentan entre las acciones del acreedor particular y las acciones del acreedor fisco. A modo de ejemplo: ¿Por qué el acreedor particular no cuenta con la herramienta penal de persecución con que cuenta el acreedor fisco? El mero hecho de que una obligación tenga su fuente en el acuerdo de voluntades y la otra en la ley no parece suficiente justificación. Así lo entiende Weezel (2007:16)¹⁶.

15 El artículo 98 del Código Tributario chileno dispone: "De las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas".

16 Weezel ha expresado "por qué ha de hacerse una distinción entre diversas fuentes de las obligaciones, entre una obligación emanada directamente de la ley y otra que surge del acuerdo de voluntades o, incluso, entre obligaciones legales aseguradas o no penalmente" (2007: 16).

La insuficiencia del enfoque patrimonialista se manifiesta claramente si pensamos que la mayoría de los ilícitos tributarios se configuran sin necesidad de que se haya causado efectivamente un perjuicio en el patrimonio fiscal. En efecto, la legislación chilena considera la ausencia de perjuicio al interés fiscal como atenuante de la responsabilidad penal, pero no como eximente de la responsabilidad penal¹⁷.

Continuando con la búsqueda de una respuesta que complemente las deficiencias del enfoque patrimonialista, es posible establecer que el bien jurídico protegido por los ilícitos tributarios es la protección de ciertas garantías constitucionales como la igualdad y la libre competencia.

En efecto, atenta contra el *principio de igualdad* que todos los ciudadanos gocen de los beneficios generados por la actividad financiera del Estado, pero que solo algunos contribuyan al sostenimiento de las cargas necesarias para producirlos. La importancia de este principio se refleja en que es frecuente encontrar varios textos constitucionales que han dedicado una disposición constitucional para referirse especialmente a la igualdad en materia tributaria; así ocurre, por ejemplo, en la Constitución de Chile¹⁸ y en la Constitución de España¹⁹.

Por su parte, admitir que algunos contribuyentes incumplan sus obligaciones tributarias implicaría permitir que obtengan una desventaja desleal respecto de los demás contribuyentes cumplidores, vulnerando principios básicos del correcto funcionamiento de la economía de un Estado, tales como la *libre competencia*. Así lo entienden Ugalde & García (2011: 3 y 4)²⁰.

17 El artículo 111 inciso 1° del Código Tributario chileno dispone: “En los procesos criminales generados por infracción a las normas tributarias, la circunstancia de **que el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal**, como también el haberse pagado el impuesto debido, sus intereses y sanciones pecuniarias, serán **causales atenuantes de responsabilidad penal**”. El destacado es mío.

18 El artículo 19 N°20 de la Constitución Política de la República de Chile dispone: “La Constitución asegura a todas las personas: 20° La **igual repartición de los tributos** en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”. El destacado es mío.

19 El artículo 31.1 de la Constitución Española expresa: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los **principios de igualdad** y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. El destacado es mío.

20 Ambos autores han expresado que “uno de los pilares para que la economía de mercado funcione lo más correctamente posible, es asegurar la libre competencia entre los agentes del mercado, misma que podría verse afectada en términos muy importantes a través de la comisión de delitos tributarios, ya que el infractor podría traspasar al precio el diferencial que deja de entregar al fisco, a fin de, por esa vía, afectar el libre juego de la oferta y de la demanda, generándose así una ventaja comparativa injusta respecto de sus competidores que cumplen con la normativa tributaria” (Ugalde y García, 2011: 3 y 4).

Este segundo enfoque parece resolver varios de los inconvenientes del enfoque patrimonialista; no obstante, aún resulta insuficiente si tenemos presente la forma en que se suele determinar la obligación tributaria.

En efecto, a diferencia de lo que ocurre en una obligación económica entre particulares, en materia tributaria es el sujeto pasivo quién debe determinar si existe o no una obligación tributaria; en caso afirmativo, es el mismo sujeto pasivo quién debe determinar cuál es el contenido de la obligación tributaria que debe cumplir. Esta característica se denomina *principio de autodeterminación del impuesto*.

Por su parte, la entidad administrativa²¹ ve limitada su función a fiscalizar la labor realizada por el sujeto pasivo de la obligación tributaria y, para este efecto, la información que le proporcionan este u otros sujetos, por medio del cumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias, resulta fundamental.

Considerando que, ni el enfoque patrimonialista, ni la protección de ciertas garantías constitucionales, parecen dar especial atención al principio de autodeterminación del impuesto, surge la necesidad de buscar un tercer criterio que complemente los dos anteriores.

En este sentido, resulta importante destacar que los ilícitos tributarios –sea como consecuencia del incumplimiento de la obligación tributaria principal, sea como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias– atentan contra el *correcto funcionamiento del sistema tributario* y que sin los ingresos financieros necesarios para el cumplimiento de los fines estatales, se pone en peligro el funcionamiento mismo del Estado. Es, precisamente, este hecho el que le da una característica distintiva a los ilícitos tributarios.

En este contexto, Massone ha expresado: “La administración tributaria se ha replegado para ejercer, sustancialmente, una función de control y sanción [...] Así, la veracidad del contribuyente y de los informantes se torna más

21 La entidad administrativa encargada de fiscalizar el cumplimiento en materia tributaria se llama Agencia Tributaria, en el caso de España, y Servicio de Impuestos Internos, en el caso de Chile.

importante incluso que el cumplimiento de las obligaciones sustantivas” (2010: 66 y 67). Acto seguido, utiliza la expresión *transparencia fiscal* para describir:

el derecho que tiene la administración tributaria a recibir, del contribuyente y otros obligados, una información oportuna y veraz, por los canales y modos que establece la ley, a fin de poder controlar el cumplimiento tributario y, si es el caso, determinar y cobrar los impuestos adeudados e imponer las sanciones que procedan (2010: 66 y 67).

Por lo tanto, me parece que es posible afirmar que, a través del establecimiento de los ilícitos tributarios, se pretende proteger tres bienes jurídicos: el patrimonio fiscal, ciertas garantías constitucionales y, especialmente, el correcto funcionamiento del sistema tributario de un Estado o, simplemente, transparencia fiscal.

IV. JUSTIFICACIONES DEL CASTIGO INSTITUCIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA

Teniendo presente la red conceptual de términos básicos en materia tributaria expresada y los bienes jurídicos que se intenta proteger a través del establecimiento de los ilícitos tributarios, a continuación, se expresarán algunas reflexiones sobre cada una de las posibles justificaciones del castigo institucional en materia tributaria, constituyendo lo que Vilajosana ha denominado lectura vertical.

Las razones ofrecidas para justificar el castigo institucional que analiza Vilajosana están vinculadas a los objetivos que suelen asignarse a la pena y son los siguientes: retribuir, disuadir, incapacitar, rehabilitar y reparar.

En cuanto a la justificación retribucionista de la pena –la más antigua de las justificaciones del castigo institucional– implica castigar al delincuente

por un acto (acción u omisión) que ya ha tenido lugar (hecho pasado) fundamentado en las ideas de merecimiento²² o de restablecimiento del equilibrio social.

En cuanto a la justificación retribucionista de la pena desde un enfoque tributario, su principal atractivo es que permite sostener que la justificación de la pena asignada al sujeto que comete un ilícito tributario es que se le asigna un castigo igual o proporcional al daño que ha cometido, partiendo de la idea que se lo merece o de que con su acción ha roto el delicado equilibrio que se da en el sistema tributario. Asimismo, se puede afirmar justificadamente que “no es justo obtener los beneficios del Estado si no se está también dispuesto a compartir una parte de las cargas para su mantenimiento” (Vilajosana, 2015: 30).

Por su parte, el mero hecho de causar un mal al contribuyente incumplidor no resulta suficientemente satisfactorio como mecanismo de protección del correcto funcionamiento del sistema tributario. En efecto, con independencia de cuál y cuánta pena se imponga –tema al que me referiré más adelante– las características de este bien jurídico protegido parecen requerir no solo que la pena busque castigar a quien se lo merece porque, con un hecho pasado, puso en peligro al sistema tributario, sino que, además, disuada a este y otros de realizar nuevos hechos que vuelvan a poner en peligro dicho sistema. Conviene reiterar la idea de que el incumplimiento tributario por parte de un solo contribuyente no tiene la capacidad de infringir un daño significativo en el patrimonio fiscal y que es la masificación de los incumplimientos tributarios lo que sí puede generar un daño al fisco y, por tanto, lo que se busca evitar.

En cuanto a la justificación disuasoria de la pena su fundamento está en la prevención, es decir, la pena serviría “para que quien delinquiró no repita

22 “En la actualidad, un grado muy alto de adscripción a la pureza del modelo retribucionista, basado principalmente en la idea de merecimiento, puede hallarse emblemáticamente en Michael Moore. Este autor considera que el hecho de que el delincuente merezca la pena no solo es una condición necesaria para su justificación (en el sentido de que nada de lo que atañe a las consecuencias es relevante), sino suficiente (en el sentido de que no se requieren requisitos adicionales) (Vilajosana, 2015: 27).

y para que quien tenga la tentación de imitarlo se lo piense dos veces” (Vilajosana, 2015: 43). De este modo, la prevención puede ser especial²³ o general²⁴.

En cuanto a la justificación disuasoria de la pena desde un enfoque tributario –considerando el correcto funcionamiento del sistema tributario como bien jurídico protegido– su principal atractivo es la prevención. Así, resulta interesante sostener que la justificación de la pena asignada al sujeto que comete un ilícito tributario es que se le asigna un castigo para que no vuelva a poner en riesgo el correcto funcionamiento del sistema tributario; además, para evitar que otros contribuyentes que estén en conocimiento del actuar ilícito de aquel contribuyente, se vean en la tentación de imitarlo y poner en riesgo el correcto funcionamiento del sistema tributario.

Por su parte, el principio de autodeterminación del impuesto provoca que el inconveniente de que “las estadísticas oficiales solo dan cuenta de los delitos conocidos por las autoridades” (Vilajosana, 2015: 50) se transforme en un problema grave tratándose de ilícitos tributarios. En efecto, al no tener certeza del total de ilícitos tributarios cometidos por el total de los contribuyentes no es posible medir el real impacto que pudo provocar una determinada política tributaria con fines de prevención especial.

Con todo, teniendo presente la finalidad disuasoria y, especialmente, la certeza de que la pena sea aplicada, cabe considerar que, estadísticamente, dentro del grupo de los contribuyentes que cumplen, el porcentaje de aquellos que cumplen voluntariamente es significativamente mayor que el de aquellos que cumplen después de haber sido fiscalizados y sancionados por el ente administrativo. Sin embargo, pese a la imposibilidad de medir el impacto cuantitativamente, es fácil prever que la inexistencia de una entidad administrativa fiscalizadora produciría una disminución significativa del porcentaje de contribuyentes que cumpliría sus obligaciones tributarias voluntariamente.

23 “La prevención especial es la que se dirige al mismo sujeto que cometió el acto delictivo, al cual se le impone la pena correspondiente para que no vuelva a delinquir” (Vilajosana, 2015: 43).

24 “La prevención general es la que se dirige al resto de las personas para que, al darse cuenta de los padecimientos que la pena ha supuesto para el delincuente debido a su comportamiento, se persuadan de la conveniencia de no llevar a cabo actos parecidos” (Vilajosana, 2015: 43).

En cuanto a la justificación de la pena por medio de la idea de incapacitación, consiste en identificar y aislar al delincuente de la sociedad para que no vuelva a cometer delitos [...]. Su función principal es proteger a la sociedad de los sujetos que han causado daños, privándoles de la oportunidad de que los vuelvan a ocasionar o, al menos, restringiéndoles la oportunidad al máximo (Vilajosana, 2015: 67).

En cuanto a la justificación de la pena por medio de la idea de incapacitación, desde un enfoque tributario –considerando el correcto funcionamiento del sistema tributario como el bien jurídico protegido con el establecimiento de los ilícitos protegidos– implica dejar fuera del sistema tributario a aquellos contribuyentes que ponen en riesgo el correcto funcionamiento del sistema tributario. Nótese que, intuitivamente, resulta muy atractiva esta idea que supone excluir del juego a quien no esté dispuesto a jugar limpio.

Ahora bien, acto seguido, habría que definir qué entenderíamos por incapacitar al sujeto que comete un ilícito tributario. Resulta muy difícil imaginar la situación de un individuo que pueda vivir en sociedad sin realizar hechos económicos generadores de obligaciones tributarias o sin estar en situación de tener que cumplir con obligaciones tributarias accesorias. Podría pensarse en la pena de presidio del contribuyente responsable como medio de incapacitación. Si el contribuyente responsable es una persona natural, adviértase que incluso cumpliendo una pena de presidio podría dirigir la realización de ilícitos tributarios externos. Si el contribuyente responsable es una persona jurídica, resulta patente la ineficacia de castigar con pena de presidio a una o más personas naturales que pudiesen haber actuado en representación de la persona jurídica; esta última podría continuar con la comisión de ilícitos tributarios por medio de otras personas naturales y, por ello, en este último caso, para que la incapacitación fuese eficaz se requeriría, además, obtener la disolución de la persona jurídica.

Con todo, aún en el supuesto de que se lograra incapacitar al sujeto que comete un ilícito tributario, habría fundamentos para excluir la incapacitación como justificación de la pena desde un enfoque tributario. En efecto, el correcto funcionamiento del sistema tributario requiere que

todos los ciudadanos participen en el sostenimiento de las cargas públicas, de otro modo, se podría dejar al infractor tributario en una situación de privilegio injusta y atentatoria contra las garantías constitucionales de los demás ciudadanos.

En cuanto a la justificación rehabilitadora de la pena implica poner más énfasis en el delincuente que en el delito:

Con la rehabilitación se pretende cambiar la intención, la motivación o incluso el carácter del delincuente con respecto a la conducta ante el Derecho. Se asume que estos cambios ayudarán a modificar en sentido positivo la percepción de las leyes por parte de aquel que alguna vez las incumplió (Vilajosana, 2015: 75).

En cuanto a la justificación rehabilitadora de la pena desde un enfoque tributario – dado que el correcto funcionamiento del sistema tributario requiere que todos los ciudadanos participen en el sostenimiento de las cargas públicas– su principal atractivo es que implica motivar al sujeto que ha puesto en riesgo el bien jurídico protegido cometiendo ilícitos tributarios para que *juegue limpio*, permitiendo concebir el delito como un problema social.

Al respecto, habría que considerar que, dadas las características de los impuestos, del sistema tributario y de los distintos sistemas de gobierno, la motivación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias puede resultar una tarea muy difícil de realizar.

En efecto, como se explicó en la red conceptual, por definición, los impuestos deben pagarse con independencia de toda actividad estatal relativa al contribuyente, es decir, no suponen una contraprestación determinada por parte del Estado. Esto permite sostener que la causa de la obligación del sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria es, simplemente, el cumplimiento de la ley.

Además, existen sistemas tributarios mucho más complejos que otros. En aquellos Estados en que el cumplimiento tributario suponga un gran conocimiento técnico, es razonable esperar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria tenga una menor motivación por cumplir. Un caso

paradigmático de la complejidad que puede llegar a presentar un sistema tributario y, en consecuencia, de la dificultad para motivar el cumplimiento tributario, se presentó en Chile con la Operación Renta del año tributario 2018²⁵.

También cabe tener presente que, dependiendo de los distintos sistemas de gobierno, habrá Estados donde exista una mayor sensación de percepción de beneficios estatales que en otros. Así, en términos generales, se puede afirmar que resulta más fácil motivar al contribuyente a pagar impuestos en un Estado de carácter socialista que en un Estado de carácter neoliberal.

En cuanto a la justificación restaurativa o reparadora de la pena, surgida hace ya más de cuarenta años, puede considerarse la definición Marshall quien expresó: “La justicia restaurativa es un proceso a través del cual las partes que se han visto involucradas en un delito resuelven de manera colectiva la forma de tratar sus consecuencias inmediatas y sus repercusiones futuras” (1996: 5).

En cuanto a la justificación restaurativa de la pena desde un enfoque tributario –dado que el correcto funcionamiento del sistema tributario requiere que todos los ciudadanos participen en el sostenimiento de las cargas públicas– resulta atractiva la idea de llegar a un acuerdo con el infractor tributario para resolver las consecuencias inmediatas y las repercusiones futuras de su comportamiento.

25 La Operación Renta del año tributario 2018 (año comercial 2017) en Chile implicó aplicar, por primera vez, las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 y por la Ley N° 20.899 y N° 20.899 en relación con dos nuevos regímenes de tributación que gravan rentas del capital: régimen de tributación de renta atribuida y el régimen de tributación parcialmente integrado. Las dificultades técnicas y tecnológicas fueron de tal magnitud que llevaron a la directiva nacional del Colegio de Contadores de Chile a organizarse y solicitar una masiva condonación general de las multas que, con un alto grado de probabilidad, se generarían por errores involuntarios y remisiones tardías en sus presentaciones. Disponible en: <http://impresa.elmercurio.com/Pages/NewsDetail.aspx?dt=2018-03-04&dtB=04-03-2018+0%3A00%3A00&PaginaId=5&bodyid=3>. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

La razonabilidad de la solicitud del Colegio de Contadores quedó de manifiesto cuando la autoridad administrativa competente del Servicio de Impuestos Internos emitió la Resolución Exenta N° 32, de 21 de marzo de 2018, donde se concedió una condonación generalizada sobre determinadas multas infraccionales. El considerando 6° de esta resolución señala expresamente: “Que, en atención a su rol facilitador y fiscalizador del cumplimiento tributario, este Servicio comprende las dificultades prácticas que este año, con motivo de la total implementación de las nuevas normas establecidas en la reforma tributaria, pudiese significar para los contribuyentes el cumplir con los plazos designados para la presentación de las declaraciones juradas antes mencionadas, como así también en la disposición de antecedentes y documentos de antigua data o difícil recolección, lo que viene a ratificar esta medida de flexibilización”.

De igual modo, no hay que olvidar que se trata de un acuerdo donde la víctima y el Estado coinciden; esto genera que muchas de las ventajas que las medidas restauradoras presentan por sobre el sistema tradicional de justicia penal, se vean disminuidas.

Actualmente, tanto España como Chile, presentan procedimientos en los que el contribuyente infractor y la autoridad administrativa encargada de fiscalizar el cumplimiento en materia tributaria pueden llegar a un acuerdo sobre algunas de las consecuencias del incumplimiento tributario²⁶. Con todo, cabe tener presente que se trata de acuerdos donde el bien jurídico protegido no siempre resulta disponible y, por tanto, hay varias materias que operan como límites sobre las que las partes no pueden negociar.

V. ¿CUÁL PENA, CUÁNTA PENA Y A QUIÉN PENALIZAR EN MATERIA TRIBUTARIA?

Teniendo presente las reflexiones expresadas sobre cada una de las posibles justificaciones del castigo institucional en materia tributaria, a continuación, se expresarán algunas reflexiones sobre la modalidad de la pena, la determinación de la pena y el sujeto a penalizar en materia tributaria, constituyendo lo que Vilajosana ha denominado lectura horizontal.

En cuanto a la modalidad de la pena en materia tributaria, es decir, cuál es la pena que resulta más adecuada para proteger el correcto funcionamiento del sistema tributario. A mi parecer, atendida la finalidad recaudatoria de todo sistema tributario, las sanciones más adecuadas son aquellas de carácter pecuniario.

Como se ha expresado anteriormente, el incumplimiento de la obligación tributaria por parte de un solo contribuyente difícilmente tendrá la posibilidad de producir un daño significativo en el universo total de los ingresos fiscales.

²⁶ En Chile, recientemente, entró en vigor la Ley N° 21.039, de 20 de octubre de 2017, que perfecciona la justicia tributaria y aduanera. Esta ley incorporó el trámite de la conciliación tributaria para determinadas materias.

Sin embargo, al Estado le interesa evitar las graves consecuencias que produciría el incumplimiento masivo de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Además, como he establecido al referirme a la justificación de la pena por medio de la idea de incapacitación desde un enfoque tributario, la pena privativa de libertad no resulta ni eficaz ni eficiente con el objetivo de proteger el correcto funcionamiento del sistema tributario.

Ahora bien, para que la sanción pecuniaria sea realmente eficaz y eficiente es condición necesaria, aunque no suficiente, que se trate de una acción que resulte desagradable. Esta última idea es compatible tanto con una justificación retributiva como con una justificación disuasoria de la pena.

En cuanto a la determinación de la pena en materia tributaria y tratando de responder a la pregunta de cuánta pena, habiendo establecido que las sanciones más adecuadas para proteger el sistema tributario son aquellas de carácter pecuniario, supone determinar cuál es el monto adecuado para una sanción pecuniaria en materia tributaria.

En este sentido, conviene tener presente la afirmación de Vilajosana²⁷ en cuanto a que una de las intuiciones más arraigadas es esperar que la pena cumpla con los principios de proporcionalidad y de igualdad. Aplicando esta idea y considerando la finalidad recaudatoria del sistema tributario, se puede afirmar que la sanción pecuniaria adecuada en materia tributaria debe considerar el monto de la obligación tributaria incumplida más reajustes, intereses altos y multas.

Nótese que, en el contexto de un sistema tributario cuya principal finalidad es la recaudación de ingresos públicos, exigir el pago de la obligación tributaria más reajustes implica un mero incumplimiento tardío de lo debido; al no causar un daño al sujeto que ha cometido un ilícito tributario, técnicamente, no hay aplicación de sanción.

27 Ver a modo de ejemplo: (Vilajosana, 2015: 34 y ss.).

La incorporación de intereses altos responde a la necesidad de evitar que los contribuyentes se vean motivados a dejar de pagar impuestos oportunamente para invertir tal dinero en otras actividades económicas con alta rentabilidad, de manera tal que pudiese resultarles atractivo económicamente cumplir morosamente con la obligación tributaria. Desde esta perspectiva, es posible afirmar que tanto España como Chile tienen establecidos intereses moratorios altos; por tanto, cumplen con el rol disuasorio esperado.

La incorporación de multas –adicionales a la exigencia del pago de la obligación, más reajustes e intereses altos– responde a la necesidad de que los sujetos pasivos de la obligación tributaria perciban que su incumplimiento acarrea consecuencias desagradables; se establece así una finalidad disuasoria de la sanción pecuniaria en materia tributaria. Como contrapartida, el monto de los intereses y de las multas no puede ser de tal magnitud que su pago implique la insolvencia del contribuyente.

Para que el mencionado fin disuasorio de los intereses y de las multas sea eficaz es indispensable que una vez determinados, las condonaciones –totales o parciales– sean siempre de carácter excepcional. En efecto, si el legislador establece intereses y multas altas para sancionar el incumplimiento tributario, pero las autoridades administrativas competentes conceden condonaciones de estos intereses y multas de forma generalizada y frecuentemente, la finalidad disuasoria de las sanciones pecuniarias en materia tributaria se ve debilitada de manera importante.

En este sentido, podría resultar cuestionable la decisión de la Tesorería General de la República –órgano recaudador de los impuestos en Chile– de conceder condonaciones de intereses y multas de forma generalizada e inmediata a aquellos contribuyentes incumplidores que celebren convenios de pago para cumplir con sus deudas tributarias. En efecto, si la condonación de intereses y multas fuese un porcentaje muy alto de lo adeudado originalmente, se debilita la finalidad disuasoria de ambas sanciones²⁸.

28 Para profundizar en las ideas de la nueva política de condonación y convenios de la Tesorería General de la República, ver <http://www.tesoreria.cl/info/ayuda/index.php/convenio-y-condonaciones/326-suscribir-convenio-de-pago-para-deudas-fiscales-y-territoriales>. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

Por otra parte, la decisión de la Tesorería General de la República de Chile de conceder condonaciones de intereses y multas a aquellos contribuyentes incumplidores que celebren convenios de pago para cumplir con sus deudas tributarias, encuentra fundamento en que estos sujetos incumplidores concurren, efectivamente, a pagar sus deudas. Mantener un grupo muy grande de deudas declaradas incobrables²⁹ resulta aún menos eficiente desde la perspectiva de los fines recaudatorios de todo sistema tributario³⁰.

Por tanto, me parece indispensable consignar que el correcto funcionamiento del sistema tributario implica, necesariamente, que exista un adecuado, oportuno y eficiente sistema de cobranza de las deudas tributarias.

Finalmente, en cuanto al sujeto a penalizar en materia tributaria, una primera reflexión es que –como destaca García Novoa– “el principio de personalidad de la pena, aplicado al Derecho sancionador tributario, exige que la sanción sea exigida, exclusivamente, al sujeto que ha cometido la infracción tributaria de que se trate” (2000: 35).

Cualquier persona, con dolo o negligencia, puede cometer un ilícito tributario, así lo expresan tanto la legislación española³¹ como la legislación chilena³². Por tanto, es posible afirmar que el sujeto activo de los ilícitos tributarios puede coincidir o no con el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

29 Los artículos 196 y 197 del Código Tributario chileno conceden, expresamente, la facultad del tesorero general de la República de declarar incobrables determinadas deudas morosas de impuestos y contribuciones.

30 De acuerdo con información emanada de la Tesorería General de la República de Chile a inicios del año 2017, la deuda neta nominal por concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) alcanzaba los 1,78 billones de pesos chilenos, es decir, un monto equivalente a 2 743 900 000 de dólares, más los reajustes, intereses y multas correspondientes (Treasurería General de la República, 2017). En este contexto, el Tesorero General de la República habría declarado: “a veces la gestión no logra resultados, porque la empresa pudo haber quebrado o no tiene activos ni tiene flujos” agregando que un 88% de esa deuda “incobrable” que supera los cinco años de vencimiento pertenece al segmento de pequeñas y microempresas. Disponible en: <http://www2.latercera.com/noticia/iva-adeudado-al-fisco-supera-los-us-2-700-millones/>. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

31 El artículo 181 de la Ley 58/2003 (de 17 de diciembre) general tributaria dispone: “Artículo 181. Sujetos infractores. 1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes: a) Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes; b) Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta; c) Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales; d) La entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal; e) Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros; f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario; g) Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

32 Reiteremos que el artículo 98 del Código Tributario dispone: “De las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas”.

Por las pretensiones de este trabajo no entraré en temas de autoría y coautoría de los delitos tributarios –propio de los especialistas en Derecho Penal– solo quiero terminar con una última reflexión: Si se piensa en sancionar a los verdaderos responsables resulta razonable sancionar, además del sujeto pasivo de la obligación tributaria, a los representantes legales de las personas jurídicas, a los asesores contables y a los asesores jurídicos del contribuyente, que pudieran haber actuado como verdaderos autores intelectuales del ilícito tributario.

VI. CONCLUSIÓN

En este trabajo he intentado –acogiendo la invitación de Vilajosana (Vilajosana, 2015)– expresar mis reflexiones sobre las teorías justificadoras del castigo institucional llevándolas a la “tierra firme” del Derecho Tributario. Como suele ocurrir en este tipo de actividades, surgen más preguntas que respuestas.

Se han analizado las siguiente cinco teorías vinculadas a los objetivos que suelen asignarse a la pena y que sirven para justificar el castigo institucional: retribuir, disuadir, incapacitar, rehabilitar y reparar. La estrategia que parece adecuarse más a la protección del correcto funcionamiento del sistema tributario es una estrategia que combine la retribución con la disuasión.

En este sentido, resulta atractiva la propuesta de retribución en la distribución con utilitarismo, en términos similares a los planteados por Hart (1968), citado por Vilajosana en los siguientes términos:

la finalidad general que justifica la práctica del castigo institucionalizado es que esta práctica genera consecuencias beneficiosas para la sociedad (por lo tanto, es una justificación utilitarista), pero añade que la consecución de esta finalidad general ha de estar condicionada o limitada por principios propios del retribucionismo (2015: 157 y ss.).

En cuanto a las características de la pena en materia tributaria es posible afirmar que a los sujetos responsables de cometer el ilícito tributario se les

deben aplicar sanciones de carácter pecuniario, que cumplan con igualar el monto de la obligación tributaria incumplida reajustada más intereses altos y multas. El correcto funcionamiento del sistema tributario implica, necesariamente, que exista un adecuado, oportuno y eficiente sistema de cobranza de las deudas tributarias.

Finalmente, el sujeto responsable de cometer el ilícito tributario puede ser cualquier persona, natural o jurídica, y puede coincidir o no con el sujeto pasivo de la obligación tributaria. En este sentido, si se piensa en sancionar a los verdaderos responsables resulta razonable sancionar, además del sujeto pasivo de la obligación tributaria, a los representantes legales de las personas jurídicas, a los asesores contables y a los asesores jurídicos del contribuyente, que pudieran haber actuado como verdaderos autores intelectuales del ilícito tributario.

BIBLIOGRAFÍA

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2015): “*Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana*”. Disponible en: https://ciat.org-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

Código Tributario. Disponible en: <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6374>. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

Conseil Constitutionnel. Déclaration des Droits de l’Homme et du Citoyen de 1789. Disponible en: <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789.5076.html>. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

Constitución española. Disponible en: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/I58-2003.t1.html#a2. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

Constitution of the Unites States. Disponible en: http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution_transcript.html. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

Constitución Política de la República de Chile. Disponible en: <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=242302>. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

Delgado, Ana María & Oliver, Rafael (2008). *Los procedimientos en el ámbito tributario*. Barcelona: Editorial UOC.

García Novoa, César y González, Leonor (2000). *Temas de Derecho Penal Tributario*. Madrid: Marcial Pons, p. 35.

Hart, Herbert (1968). *Punishment and responsibility. Essays in the Philosophy of Law*. Oxford: Oxford Clarendon Press.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria. Disponible en: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/I58-2003.

t1.html#a2. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

Marshall, Tony (1996). "The evolution of restorative justice un Britain". En *European Journal on Criminal Policy and Research*, Vol. 4, N° 4, pp.21- 43.

Martín Queralt, Juan; Lozano, Carmelo; Tejerizo, José y Casado, Gabriel (1997). *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos.

Massone, Pedro (2010). *Infracciones tributarias*, 2ª ed. Santiago de Chile: Legal Publishing Chile.

Ministerio de Hacienda de Chile (2017). *Estadísticas de las Finanzas Públicas 2007-2016*. Disponible en: http://www.dipres.gob.cl/598/articles-163162_doc_pdf.pdf. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

Servicio de Impuestos Internos. *Resolución Exenta N° 32, de 21 de marzo de 2018*. Disponible en: http://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2018/reso32.pdf. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

Servicio de Impuestos Internos. Subdivisión Jurídica (2017). *Informe Jurídico. Ejercicio de la acción penal por delitos tributarios*. Disponible en: <https://www.camara.cl/pdf.aspx?prmID=102731&prmTIPO=DOCUMENTOCOMISION>. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

Tesorería General de la República. *Nueva política de condonación y convenios de la Tesorería General de la República*. Disponible en: <http://www.tesoreria.cl/info/ayuda/index.php/convenio-y-condonaciones/326-suscribir-convenio-de-pago-para-deudas-fiscales-y-territoriales>. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

Tesorería General de la República (2017). *Informe Financiero del Tesoro. Comparativo 2017-2016*. Disponible en: http://www.tesoreria.cl/web/Contenido/InformeDelTesoro/InformeDelTesoro_2017.pdf. Fecha última consulta: 25 de marzo de 2018.

Ugalde, Rodrigo & García, Jaime (2011). *Curso sobre delitos e infracciones tributarias*, 4ª ed. Santiago de Chile: Legal Publishing Chile.

Vilajosana, Josep María (2015). *Las razones de la pena*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

Walker, Nigel (1991). *Why punish?* Oxford: Oxford University Press.

Weezel, Alex Van (2007). *Delitos tributarios*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.