

13. CORTE SUPREMA - DERECHO PENAL - DERECHO TRIBUTARIO

DELITO DEL ARTÍCULO 97 N° 4 INCISO 2° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO
TRIBUNAL DE CASACIÓN NO PUEDE MODIFICAR LOS HECHOS
ESTABLECIDOS POR LOS JUECES DEL FONDO SI NO HAY VULNERACIÓN
DE LAS LEYES REGULADORAS DE LA PRUEBA.

HECHOS

Condenado por el delito contemplado en el artículo 97 N° 4 inciso 2° del Código Tributario, interpone recurso de casación en el fondo contra la sentencia de la Corte de Apelaciones, que confirmó el fallo de primer grado. La Corte Suprema rechaza el recurso de nulidad substancial deducido.

ANTECEDENTES DEL FALLO:

TIPO: *Recurso de casación en el fondo (rechazado)*

ROL: *8790-2015, de 22 de septiembre 2015*

PARTES: *“Servicio de Impuestos Internos con Nicolás Suárez Blanco y otro”*

MINISTROS: *Sr. Hugo Dolmestch U., Sr. Carlos Künsemüller L., Sr. Haroldo Brito C., Abogados Integrantes Sr. Jorge Lagos G., Sr. Rodrigo Correa G.*

DOCTRINA

- 1. El recurrente de casación en el fondo no ha podido demostrar la aplicación errónea de la ley atingente a la causal de infracción a las leyes reguladoras de la prueba, por lo tanto, los hechos demostrados en la sentencia resultan inamovibles, de manera que la causal sustantiva planteada habrá de ser desestimada, pues en el caso de autos los hechos declarados como probados quedan subsumidos a cabalidad en la descripción típica contenida en el artículo 97 N° 4 inciso 2° del Código Tributario, como acertadamente resolvieron los jueces del fondo, pues la tipicidad de ellos fluye naturalmente de los mismos donde pueden identificarse todos los elementos del injusto en cuestión. Lo propio acontece a propósito de la participación, pues el recurrente pretende alterar la decisión sólo con la mera aseveración que su mandante no intervino en el delito, lo cual carece de base fáctica, pues no se han dado por demostrados los elementos exculpatorios alegados por la defensa. Es así como el tribunal de alzada ha dado recta aplicación a la indicada disposi-*

ción, sancionando al enjuiciado por su intervención de autor (considerando 5° de la sentencia de la Corte Suprema).

Cita online: CI/JUR/5750/2015

NORMATIVA RELEVANTE CITADA: Artículo 546 del Código de Procedimiento Penal; 97 N° 4 inciso 2° del Código Tributario

AUTORÍA EN LOS DELITOS ESPECIALES, ¿IMPROPIOS?

RAFAEL COLLADO GONZÁLEZ
Abogado Universidad de Chile

El fallo comentado pareciera ser de utilidad para alumbrar la discusión jurídica que vendrá en los casos de connotación pública que todos conocemos. Esto se debe a que sanciona a dos personas por el delito de alteración fraudulenta del crédito IVA mediante el uso de facturas (¿ideológicamente?) falsas, tipificado en el artículo 97 N° 4 inciso 2° del Código Tributario. Sin embargo, la conducta descrita en la parte expositiva del fallo deja aparentemente poco para la discusión; los hechos dan cuenta que la empresa de la que ambos condenados eran socios, aumentó sus créditos fiscales al contabilizar facturas falsas. La falsedad de las facturas se daba por la inexistencia de los servicios prestados en su glosa, o bien porque las personas que aparecen otorgándolas no tenían la calidad de proveedores, es decir, facturas efectivamente falsas. Por ende este caso, en principio, no presenta dificultades de subsunción que lo hicieran interesante para los casos actuales, en lo que dice relación con la parte especial. Adicionalmente, el fallo es a simple vista un rechazo estándar de la Corte Suprema en sede de casación en el fondo, siendo el centro del análisis la determinación de si existió una infracción a las normas reguladoras de la prueba del Código de Procedimiento Penal.

Sin embargo, existen al menos dos elementos del fallo –que aclaro desde ya están implícitos en él, al carecer la sentencia de una fundamentación en estas materias–, que resultan de importancia hoy para los actuales casos vinculados a fraudes tributarios, y tienen un atractivo académico, desde una perspectiva que puede denominarse como la parte general de la parte especial, en particular: la autoría en delitos *especiales impropios*.

La defensa de uno de los condenados, y que el fallo rechaza por defectos procesales y sustanciales superficialmente similares a los que se comentarán, puede condensarse en la siguiente frase: El condenado A no puede ser considerado autor del delito especial E, por cuanto es abogado y no participó directamente de los hechos, sino que era un administrador formal omitente –alega A que su firma fue

falsificada en todos los actos tributarios relevantes—, y distinto del administrador real y autor de todos los hechos, el otro condenado B. En el fondo A, alegó dos cosas, una que no estaba en la posición de ser considerado autor (carece de la condición requerida por el tipo penal), y si bien aparece formalmente en los documentos fundantes de la sociedad y es su gerente general, en los hechos, quien realizó el ilícito fue el administrador de hecho de la sociedad, el condenado B (que no recurrió de casación del fallo).

El primer elemento que debe resaltarse es que se condena como autores a dos sujetos que no eran “el contribuyente” (que era una persona jurídica), y en ese sentido la Corte Suprema pareciera decantarse por la irrelevancia práctica de la distinción entre delitos especiales propios e impropios. Dicho de otra manera, la Suprema al fallar como lo hace, rechaza el argumento esgrimido en el recurso, y que se sustenta en la distinción entre delitos especiales propios e impropios, de que el abogado del contribuyente no tiene los requisitos exigidos situacionalmente por la norma, ser el contribuyente, y por ende, no podría ser sancionado en calidad de autor.

Aunque no se menciona, esta decisión tiene que relacionarse con el artículo 99 del Código Tributario. Esta norma establece que las sanciones corporales se aplicarán *a quien debió cumplir la obligación*. Pues bien, la única forma de dotar de sentido a esta norma es considerarla como una regla de imputación que delega en las normas de comportamiento respectivas la forma que tomarán los ilícitos, y por ende si esa norma no aparece como dirigida en exclusiva a un conjunto determinado de personas, la misma describe un delito común¹ y cualquiera puede ser autor del ilícito.

Este argumento permite generalizarse: no existe tal cosa como los delitos especial impropios, ya que este tipo de delitos en realidad son delitos comunes que describen una posición especial de cara al bien jurídico protegido, en la que cualquier persona puede encontrarse en una situación determinada, más no se trata de delitos especiales, categoría reservada exclusivamente para aquellas normas que prohíben o mandan comportamientos exclusivamente a un grupo determinado de personas, las únicas que podrían venir en consideración como autores². De esta conclusión, se deriva otra aun más importante en contra de la categoría de los delitos de infracción de deber que excede este comentario³, pero que básicamente produce una sola categoría de contraste, los delitos comunes y los delitos

¹ VAN WEEZEL, Alex, *Delitos Tributarios* (Santiago, 2009), p. 112.

² MAÑALICH, Juan Pablo, La malversación de caudales públicos y al fraude al fisco como delitos especiales, en *Política Criminal*, V. 7 (2014), p. 359.

³ KINDHAUSER, Urs, Infracción de deber y autoría, una crítica a la teoría del dominio del hecho, en *Revista de Estudios de la Justicia*, N° 14 (2011), pp. 43 y ss.

especiales, distinción que afecta a las normas de comportamiento respectivas, y no el nivel de las reglas de imputación (donde se plantea la pseudo-distinción entre delitos de dominio y delitos de infracción de deber), estadio en que las reglas generales para imputar autoría rigen sin distinciones. Aplicados estos argumentos al caso se puede concluir, junto con la Corte Suprema, que un abogado puede perfectamente ser autor de un delito tributario respecto de una tercera persona jurídica contribuyente, ya que la norma descrita en el artículo 97 N° 4, inciso 2°, no establece un delito especial sino que uno común, o como se conoce por alguna doctrina, como delito de posición⁴. La Corte Suprema intuye estos argumentos, pero no los desarrolla en su fallo.

El segundo elemento que puede destacarse es que la sentencia rechaza un argumento debatido en doctrina comparada: el administrador de hecho⁵. Alega A que todos los actos relevantes del caso los llevó a cabo B, el administrador de hecho de la sociedad, al parecer (eso no queda claro del fallo), sin el consentimiento ni conocimiento de A, quien detentaba la administración de derecho (era el gerente general), pero que no habría realizado ningún acto relevante, o dicho de otro modo, solo habría omitido comportamientos.

Se discute en doctrina el trato que debe dársele al administrador de hecho, en particular cuando estamos frente a delitos especiales (propios e impropios), y cómo debe tratarse a este sujeto. Si bien en doctrina esta discusión depende de los criterios de comunicabilidad que se mantengan respecto a la figura del delito especial (propio e impropio)⁶, en Chile este problema aparece solucionado, al menos en el ámbito Tributario, en el artículo 99 del Código del ramo. En dicha norma se establece que responderán por las personas jurídicas, *los gerentes, administradores o los que hagan las veces de éstos*. Esta frase se ha interpretado como un reconocimiento de la doctrina de la comunicabilidad de la calidad de contribuyente al

⁴ ROBLES PLANAS, Ricardo, *Garantes y Cómplices* (Barcelona, 2007), p. 129.

⁵ Cfr., ya que contiene un buen resumen, VAN WEEZEL, Alex, *Delitos Tributarios*, 2009, p. 125.

⁶ Para la doctrina chilena mayoritaria, en los delitos especiales impropios, el *extraneus* responde en calidad de autor por el delito base eventualmente existente y no por el delito especial, y en los delitos especiales propios, dado que no existe un tipo base, el *extraneus* debe responder de la misma manera que el *intraneus*, en calidad de autor. Sin embargo, este trato agravatorio injustificado, dado que se sanciona con igual pena a quien la Ley no tuvo en consideración para sancionar el tipo penal (ciudadano elevado a la categoría de juez), ya CURY, Enrique, *Derecho Penal, Parte General* (2005), p. 646, ha planteado que en esos casos el *extraneus* debe responder, pero siempre como partícipe, y por ende la comunicabilidad sería un asunto de determinación de la pena. El resumen de la doctrina nacional sobre el tema puede revisarse en VAN WEEZEL, Alex, *Delitos Tributarios*, 2009, p. 114. En contra de esta distinción algunos han propuesto una incomunicabilidad total, pero basando esta decisión en la especialidad de la norma que establece un delito especial propio. Véase al respecto MAÑALICH, Juan Pablo, *La malversación de caudales públicos y al fraude al fisco como delitos especiales*, en *Política Criminal*, V. 7 (2014), p. 358.

administrador de hecho, inclusive en aquellos casos en que estemos en presencia de un delito tributario especial propio⁷.

Al igualar el artículo 99 el cargo de gerente con el de administrador de hecho, este caso resultaba particularmente atractivo, ya que A alega en su causal sustancial de casación, que la prueba reunida sólo acredita su calidad de representante legal, pero señala que B, el administrador de hecho, habría realizado todos los actos claves para la configuración del ilícito. Sin embargo, la Corte desaprovecha la oportunidad de esclarecer qué posición prima para este artículo cuando dos figuras alternativas se enfrentan. La sentencia funda su rechazo en un argumento de hecho. Indica que al no poder modificar los hechos de la sentencia recurrida, por haber rechazado la primera causal, queda acreditado el delito y por ende no podría dar lugar a esta alegación. Sin embargo, obvia la Corte que los hechos que ella misma da por acreditados, se limitan a indicar que A era gerente general, nada más.

En síntesis, la Corte Suprema rechaza el recurso de casación con base en una situación fáctica que bien podría haber sido suficiente para analizar la segunda causal de casación interpuesta, y con ello determinar si en el presente caso A, en su calidad de gerente general formal y omitente (de los hechos descritos en el fallo no aparece ningún acto de A), podía ser condenado en calidad de autor por el delito tributario cometido por B, administrador de hecho. En mi opinión, el fallo yerra al ver este problema como uno de hecho (y dar por cerrado ahí el análisis), cuando el asunto a resolver era determinar el correcto sentido que debe otorgársele al artículo 99 del Código Tributario.

Para resolver el caso, hubiera sido relevante distinguir si estamos ante un caso de coautoría con un coautor omitente garante (A) en el delito del artículo 97 N° 4, inciso 2°, y más importante aun, determinar qué hechos omitidos dentro de esta posición de garante, permitirían afirmar la responsabilidad penal, ya que la posición de garante sirve exclusivamente de fundamento de la responsabilidad penal, pero no es condición suficiente de la misma. Pues bien, la Corte Suprema no hizo ninguna de estas operaciones, y terminó condenando a un administrador de derecho que al parecer exclusivamente omitió un comportamiento debido (sin que se establezca si omitió con dolo o con culpa, que acción omitió, etc.), como coautor de un administrador de hecho que realizó todas las conductas descritas por el tipo penal.

Puede que el resultado de la Corte, luego de realizados estos análisis hubiera sido de todas maneras condenatorio, lo que se extraña es la ausencia de análisis de estos dos elementos relevantes para los delitos tributarios, en su calidad de delitos *especiales impropios (sic)*.

⁷ VAN WEEZEL, Alex, Delitos Tributarios, 2009, p. 126.

CORTE SUPREMA:

Santiago, veintidós de septiembre de dos mil quince.

VISTOS:

En estos autos Rol N° 160433-2000, del ex 2° Juzgado del Crimen de Santiago, por sentencia de catorce de mayo de dos mil catorce, en lo que interesa al recurso, se condenó a los acusados Emilio González Uriarte y Nicolás Suárez Blanco a tres años y un día de presidio menor en su grado máximo, multa a beneficio fiscal ascendente al 100% de lo defraudado (\$ 163.016.226, valor histórico), a las accesorias de inhabilitación absoluta perpetua para derechos políticos e inhabilitación absoluta para cargos y oficios públicos durante el tiempo de la condena, más el pago de las costas de la causa, por su participación de autores del delito que sanciona el artículo 97 N° 4 inciso 2° del Código Tributario, en carácter de reiterado, perpetrado en Santiago entre septiembre de 1994 y julio de 1995, concediéndoles la medida de libertad vigilada.

Impugnada esa decisión, la Corte de Apelaciones de Santiago, por sentencia de quince de junio último, a fojas 2.656, la confirmó.

Contra ese fallo la defensa del condenado Nicolás Suárez Blanco dedujo recurso de casación en el fondo, como se desprende de fojas 2.657, el que se ordenó traer en relación por decreto de fojas 2.671.

CONSIDERANDO:

Primero: Que el recurso de casación en el fondo formalizado por el representante del condenado Suárez Blanco se

funda en las causales 3ª y 7ª del artículo 546 del Código de Procedimiento Penal.

En relación a la denuncia de infracción a las leyes reguladoras de la prueba se estiman infringidos los artículos 459, 473 y 488 del Código de Procedimiento Penal y 19 N° 3 de la Constitución Política de la República.

Considera que la sentencia presume la responsabilidad penal de Suárez Blanco por el hecho de ser abogado, lo que supone sancionar por la condición del autor y no por los actos en que interviene, contraviniendo la “norma reguladora de la prueba por excelencia” contenida en el artículo 19 N° 3 inciso 8° de la Constitución Política.

Sostiene que el fallo minimiza el valor de los informes periciales acompañados que dan cuenta que la iniciación de actividades de la empresa auditada no fue realizada por su mandante, pues la firma puesta en dicha actuación no corresponde a las genuinas de Suárez Blanco. Sin embargo, a pesar de esa probanza, el tribunal se apartó del estatuto de inocencia que le beneficia, sosteniendo que no era posible determinar en forma certera que existiera una intervención fraudulenta específica de un tercero, vale decir, tal probanza, a juicio del tribunal, no basta para demostrar que su defendido no intervino en la indicada gestión. A la misma conclusión se arribó respecto de los Formularios 29. Con idéntico razonamiento, el fallo no descarta su participación, radicando en el acusado la carga de demostrar su inocencia, lo que constituye la infracción al artículo 473 del Código de Procedimiento Penal.

Enseguida reclama la vulneración al artículo 459 del referido cuerpo legal, pues no se valoran las declaraciones de testigos contestes, hábiles y no contradichos que atribuyen toda responsabilidad al acusado González Uriarte, ninguno de los cuales ha sindicado a su representado en forma directa o indirecta como autor de las maniobras fraudulentas.

Por último se reclama la infracción al artículo 488 del Código de Procedimiento Penal, pues el hecho que Suárez detente la condición de abogado, que está probado, no es una presunción precisa, ya que ese raciocinio llevaría a sostener que todo abogado imputado de un delito de fraude tributario siempre sería culpable. Tampoco es directa, porque no lleva a la conclusión de que su defendido participó en el ilícito. No resulta conexas con las demás circunstancias del proceso, en especial la existencia de una falsificación de la que su defendido fue víctima.

La circunstancia de ser partícipe mayoritario de la sociedad investigada tampoco constituye una presunción directa, pues Suárez Blanco solo conocía de la existencia de una sociedad sin iniciación de actividades. La que llevó a cabo fue fraudulenta, lo que se encuentra debidamente acreditado.

Por último, ignora el fallo que las principales sociedades proveedoras, que se tachan de irregulares, fueron empresas del responsable del fraude, Emilio González Uriarte.

Enseguida, en lo que atañe a la causal 3ª, también esgrimida, se reclaman como infringidos los artículos 1, 14, 15

N° 1, 18, 21, 24, 26, 29, 39 bis, 68, 69, 79 del Código Penal y 97 N° 4 inciso 2° del Código Tributario.

Explica el recurso que la correcta ponderación de las probanzas solo permitiría tener por acreditado que Nicolás Suárez Blanco era representante legal de la sociedad Gran Colombiana Limitada. Su firma fue falsificada tanto en la iniciación de actividades de esa empresa como en los formularios del impuesto al valor agregado, documentos en los cuales él no estampó su firma auténtica. Tales hechos, a su respecto, no son constitutivos de delito, pues las declaraciones maliciosamente fraudulentas fueron realizadas bajo su nombre, pero con una firma falsificada. El tipo penal exige malicia, ánimo de defraudar, lo que tampoco se demostró, ni que su mandante se viera beneficiado de las maniobras.

Finaliza solicitando que se anule la sentencia y se dicte otra de reemplazo que lo absuelva de la acusación dictada en su contra.

Segundo: Que para un adecuado tratamiento de lo planteado es conveniente recordar los hechos demostrados en la instancia. Así se lee de los fundamentos Cuarto y Décimo sexto del fallo de primer grado, que el de alzada reproduce, que La Sociedad Exportadora Gran Colombiana Limitada, a través de sus representantes legales y socios, durante los períodos tributarios de septiembre de 1994 a marzo de 1995, y desde abril a julio de 1995, aumentó indebidamente sus créditos fiscales mediante la contabilización de facturas falsas de un total de 18 supuestos proveedores, las

que corresponden a documentos cuyo timbraje no se había autorizado por el Servicio de Impuestos Internos, se trataba de facturas emitidas con anterioridad a su timbraje, otras utilizan un RUT distinto del supuesto emisor; algunas provienen de sociedades cuyos socios no han tenido participación en éstas o pertenecientes a personas que desconocen haber realizado iniciación de actividades ante el Servicio o, por último, se trata de facturas de contribuyentes no declarantes de IVA, para luego presentar declaraciones maliciosamente falsas en dichos períodos, ocasionando un perjuicio fiscal ascendente a \$ 163.016.226, valor histórico. La sociedad se constituyó el 29 de diciembre de 1987, entre Carlos Migliario y Nicolás Suárez. Este último, el 4 de abril de 1990 asume la administración, la representación y el uso de la razón social, detentando el cargo de gerente general, siendo sus dichos exculpatorios meras afirmaciones sin mayor sustento probatorio.

Tales sucesos fueron calificados por el tribunal del fondo como constitutivos del delito que sanciona el artículo 97 N° 4 inciso 2° del Código Tributario, en carácter de reiterado, pues las infracciones se cometieron en más de un ejercicio comercial.

Tercero: Que, como se aprecia, el recurso desconoce los hechos del pleito, los que solo pueden ser alterados si se demuestra que se asentaron con infracción a las leyes reguladoras de la prueba. Por ello es más adecuado analizar en primer término dicho motivo de invalidación.

Cuarto: Que en lo que atañe a la prueba testimonial, el artículo 459 del

Código de Procedimiento Penal carece de la calidad requerida para sustentar la causal en examen, toda vez que sólo tiene por objeto indicar al tribunal un criterio determinado para ponderar los dichos aportados por los deponentes y en cuya valoración los jueces obran con facultades privativas. En concordancia con lo dicho, el artículo 464 del indicado cuerpo de leyes entrega al criterio de los jueces de la instancia considerar como presunciones judiciales las declaraciones de tales personas cuando no reúnen los requisitos del aludido artículo 459, condición que aleja al precepto invocado del carácter normativo que le atribuye el recurso.

En cuanto a la prueba pericial que trata el Código Procesal del ramo, el artículo 473 solo faculta al tribunal para estimar su dictamen como una presunción más o menos fundada, según sea la competencia de los peritos, la uniformidad o disconformidad de sus opiniones, los principios científicos en que se apoyen, la concordancia de su aplicación con las leyes de la sana lógica y las demás pruebas y elementos de convicción que ofrezca el proceso. Nuevamente se trata de un aspecto que aplicado al caso en estudio escapa al control que permite la vía de la casación.

Respecto a la prueba de presunciones, solo una sección del artículo 488 del Código de Procedimiento Penal —el numeral 1° y el numeral 2°, primera parte— no en su integridad, reviste la condición de norma reguladora de la prueba, como lo ha declarado reiteradamente esta Corte, lo que en la especie no ha sido precisado, pero, en rigor, la

lectura del recurso no demuestra la imputación de haberse vulnerado tal disposición, pues únicamente se plantea una discrepancia en torno a la valoración que el fallo confiere a los elementos de convicción reunidos y relacionados en la sentencia conforme a los cuales se estimó acreditada la intervención del acusado en los hechos, discordando de sus conclusiones, cuestión ajena a este recurso de naturaleza sustantiva.

Finalmente en relación al artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República, tal precepto constitucional denunciado como infringido es del todo ajeno a la causal, y si bien contiene una serie de garantías para el imputado sujeto a persecución penal, no es una disposición que designe los medios de prueba ni establezca su valor o condiciones de producción.

Quinto: Que como consecuencia de lo sostenido y como no se ha podido demostrar la aplicación errónea de la ley atingente a la causal de infracción a las leyes reguladoras de la prueba, los hechos demostrados en la sentencia resultan inamovibles, de manera que la causal sustantiva planteada habrá de ser desestimada, pues en el caso de autos los hechos declarados como probados quedan subsumidos a cabalidad en la descripción típica contenida en el artículo 97 N° 4 inciso segundo del Código Tributario, como acertadamente resolvieron los jueces del fondo, pues la tipicidad de ellos fluye naturalmente de los mismos donde pueden identificarse todos los elementos del injusto en cuestión. Lo propio acontece a propósito de la

participación, pues el recurrente pretende alterar la decisión sólo con la mera aseveración que su mandante no intervino en el delito, lo cual carece de base fáctica, pues no se han dado por demostrados los elementos exculpatorios alegados por la defensa. Es así como el tribunal de alzada ha dado recta aplicación a la indicada disposición, sancionando al enjuiciado por su intervención de autor.

Sexto: Que todo lo anotado permite sostener que el pronunciamiento de alzada no ha incurrido en las hipótesis de nulidad pretendidas en los recursos, toda vez que no se han producido las vulneraciones de ley que se denuncian, lo que conduce necesariamente a desestimarlos.

Por estas consideraciones y visto, además, lo preceptuado en los artículos 535, 546 N°s. 3° y 7° y 547 del Código de Procedimiento Penal, SE RECHAZA el recurso de casación en el fondo formalizado en lo principal de fojas 2657, en representación del condenado Nicolás Suárez Blanco, en contra de la sentencia de quince de junio último, escrita a fojas 2.656, la que, por consiguiente, no es nula.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Brito.

Regístrese y devuélvase con sus agregados.

Pronunciado por la Segunda Sala, integrada por los Ministros Sres. Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C. y los Abogados Integrantes Sres. Jorge Lagos G. y Rodrigo Correa G.

Rol N° 8790-2015.