

### 3. DERECHO PENAL - DERECHO TRIBUTARIO - CORTE SUPREMA

#### DELITO TRIBUTARIO DEL ARTÍCULO 97 N° 4 INCISO 2° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

I. MERA ENUMERACIÓN DE LOS MEDIOS PROBATORIOS NO DA CUMPLIMIENTO AL REQUISITO DE LA SENTENCIA DE CONTENER LAS CONSIDERACIONES EN CUYA VIRTUD SE DAN POR PROBADOS O NO LOS HECHOS. II. EXISTENCIA DE IRREGULARIDADES EN LAS FACTURAS NO DETERMINA NECESARIAMENTE LA ACTUACIÓN CON DOLO O MALICIA DEL CONTRIBUYENTE.

#### HECHOS

*Condenado por el delito previsto en el artículo 97, N° 4, inciso 2°, del Código Tributario recurre de casación en la forma y en el fondo, en tanto el Servicio de Impuestos Internos dedujo recurso de casación en el fondo, contra la sentencia de la Corte de Apelaciones, que confirmó, con declaración, la sentencia de primer grado. La Corte Suprema acoge el recurso de nulidad formal deducido por el condenado y dicta sentencia de reemplazo, no se pronuncia respecto de los recursos de nulidad substancial.*

ANTECEDENTES DEL FALLO:

TIPO: *Recurso de casación en la forma (acogido)*

ROL: *13407-2013, de 30 de septiembre de 2014*

PARTES: *“Servicio de Impuestos Internos con Álvaro de Soto Alcaíno”*

MINISTROS: *Sr. Milton Juica A., Sr. Hugo Dolmestch U., Sr. Carlos Künsemüller L., Sr. Haroldo Brito C. y Sr. Lamberto Cisternas R.*

#### DOCTRINA

- 1. En el razonamiento cuarto de la sentencia de primera instancia se hace una larga descripción de los elementos de prueba reunidos en el proceso y que contribuirían a formar convicción sobre el hecho denunciado para luego iniciar el motivo quinto de ese fallo afirmando “Que las probanzas analizadas precedentemente...”, en circunstancias que ningún análisis o ponderación se hizo de las mismas, limitándose los jueces del fondo a la sola enumeración de los medios probatorios, pero sin manifestar estudio y ponderación alguna de esos antecedentes, lo que constituye infracción a lo prevenido en*

*el artículo 500, N° 4, del Código de Procedimiento Penal (considerando 4° de la sentencia de casación).*

- II. *La juzgadora del mérito sólo pudo tener por cierto el hecho objetivo de la existencia de las facturas cuestionadas y su incorporación a la contabilidad de la empresa contribuyente, con el resultado del uso de crédito improcedente, causando ello perjuicio al Fisco. Empero, no alcanzó la convicción de culpabilidad exigida por el artículo 456 bis del Código de Procedimiento Penal, para condenar al inculpado, desde que no se describe en el presupuesto fáctico la concurrencia a su respecto del obrar malicioso, elemento subjetivo de las figuras delictivas en estudio y que cumple una función valorativa destinada a fijar la categoría de dolo presente en ellas; equivalente del proceder a sabiendas, con pleno conocimiento del propósito delictivo, exigido por la ley para configurar los hechos punibles investigados. De suerte que si el tribunal de la instancia, ponderando la prueba rendida en autos, no se formó la convicción que el imputado actuó con la intención dolosa prescrita por la ley —desde que tal extremo del injusto no se ha tenido por cierto en parte alguna—, el hecho imputado, mal puede encontrarse en la situación descrita por algunos de los tipos que contemplan los incisos 1° y/o 2° del N° 4, del artículo 97, del Código Tributario porque, como se ha indicado, la inconducta penada por el citado precepto, no existe si no media malicia de parte del agente. Sobre el punto, ocurre que aun cuando existan algunas irregularidades en las facturas incluidas en la contabilidad, no puede derivarse de ello que el contribuyente haya actuado con dolo o malicia al presentar sus declaraciones de impuesto, si como en el caso, corresponden a un porcentaje mínimo dentro de los documentos con que se ha procurado demostrar la existencia de las ventas, gastos y servicios contratados y efectivamente utilizados en la actividad del contribuyente (Considerandos 4° y 6° de la sentencia de reemplazo).*

*Cita online: CI/JUR/6993/2014*

*NORMATIVA RELEVANTE CITADA: Artículos 97, N° 4, del Código Tributario; 456 bis y 500, N° 4, del Código de Procedimiento Penal.*

#### EL DEBER DE MOTIVACIÓN DE LA SENTENCIA PENAL

MA. SOLEDAD KRAUSE MUÑOZ  
*Abogada*

Por sentencia de 30 de septiembre de 2014 dictada en los autos Rol N° 13.407-2013, la Excm. Corte Suprema acogió un recurso de nulidad deducido por la defensa en contra de la sentencia dictada por la Iltr. Corte de Apelaciones de Santiago que desestimó un recurso de casación en la forma y confirmó con declaración el fallo de primera instancia.

La sentencia de primera instancia condenó al acusado como autor del delito previsto en el artículo 97, N° 4, inciso 2°, del Código Tributario, a una sanción de tres años y un día de presidio menor en su grado máximo y al pago de una multa del 100% del valor de lo defraudado, además de las accesorias de inhabilitación perpetua para derechos políticos e inhabilitación absoluta para cargos y oficios públicos durante el tiempo de la condena, además del pago de las costas de la causa.

El recurso de casación en la forma que se dedujo se fundó en la causal del N° 9, del artículo 541, del Código de Procedimiento Penal, en relación con los numerales 3, 4 y 5 del artículo 500 del mismo Código. Según se argumentó, el mencionado defecto concurriría en la especie toda vez que el Tribunal de Alzada no se hizo cargo de las defensas planteadas por el imputado, solo realizó una enumeración de los medios de prueba rendidos pero sin efectuar una ponderación de los mismos, omitió la valoración de algunos de ellos, y no dio por acreditada la malicia que constituye el elemento subjetivo del tipo.

En la sentencia que se comenta, la Excma. Corte Suprema constató que el tribunal de alzada se había limitado a establecer que se trataba de un delito reiterado, determinando la procedencia de aplicar el artículo 509 del Código del ramo y, luego de reconocer la atenuante de irreprochable conducta anterior como muy calificada, decidió que la pena base sería elevada en un grado por reiteración y rebajada en tres por aplicación de la atenuante.

El fallo cuestiona que el tribunal recurrido no se hiciera cargo de los defectos que estimó concurrentes, así como que incurriera en el defecto de fijar el *quantum* de la pena a imponer sin ningún fundamento, haciendo posible que se redujera la sanción en tres grados. Asimismo, dejó establecido que el solo hecho de que en el considerando 4° de la sentencia impugnada se haga una larga descripción de los elementos de prueba reunidos en el proceso y que contribuirían a formar convicción sobre el hecho denunciado, no cumple con la exigencia de motivación de la sentencia. Ello, porque se limitó a decidir sin efectuar un análisis y ponderación de la prueba, lo que comporta una infracción a lo dispuesto por el artículo 500, N° 4, del Código de Procedimiento Penal, incurriendo en la causal de invalidación del artículo 541, N° 9, del Código de Procedimiento Penal.

En mérito a las referidas consideraciones, acogió el recurso de casación en el fondo e invalidó la sentencia recurrida, reemplazándola por la que dictó a continuación, sin nueva vista y en forma separada.

En la sentencia de reemplazo, la Excma. Corte Suprema absolvió al imputado por el delito tipificado en el artículo 97, N° 4, inciso 2°, del Código Tributario que sanciona a los contribuyentes afectos al impuesto de ventas y servicios que realicen maliciosamente cualquier maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de sus créditos.

Para decidir en el mencionado sentido, el sentenciador determinó que el hecho de que existieran las facturas cuestionadas y ellas hubieran sido incorporadas a la

contabilidad de la empresa contribuyente con el resultado del uso improcedente de crédito, causando perjuicio al Fisco, no eran suficientes para alcanzar el estándar de convicción de culpabilidad exigido por el artículo 456 bis del Código de Procedimiento Penal, *“desde que no se describe en el presupuesto fáctico la concurrencia a su respecto del obrar malicioso, elemento subjetivo de las figuras delictivas en estudio y que cumple una función valorativa destinada a fijar la categoría de dolo presente en ellas; equivalente del proceder a sabiendas, con pleno conocimiento del propósito delictivo, exigido por la ley para configurar los hechos punibles investigados. De suerte que si el tribunal de la instancia, ponderando la prueba rendida en autos, no se formó la convicción que el imputado actuó con la intención dolosa prescrita por la ley –desde que tal extremo del injusto no se ha tenido por cierto en parte alguna– el hecho imputado, mal puede encontrarse en la situación descrita por algunos de los tipos que contemplan los incisos primero y/o segundo del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario porque, como se ha indicado, la inconducta penada por el citado precepto, no existe si no media malicia de parte del agente”*.

Adicionalmente, agregó que, *“el rigor con que deben formularse y desarrollarse en la sentencia los fundamentos de la decisión judicial es menor si ella consiste en la absolución del procesado, precisamente por no haber adquirido el convencimiento de la perpetración del delito imputado o de su participación en el hecho, según lo autoriza el artículo 456 bis del Código de Procedimiento Penal”*.

Agrega el tribunal de casación que: *“aun cuando existan algunas irregularidades en las facturas incluidas en la contabilidad, no puede derivarse de ello que el contribuyente haya actuado con dolo o malicia al presentar sus declaraciones de impuesto, si como en el caso, corresponden a un porcentaje mínimo dentro de los documentos con que se ha procurado demostrar la existencia de ventas, gastos y servicios contratados y efectivamente utilizados en la actividad del contribuyente”*, agregando que las 45 facturas mencionadas corresponden a un período que va desde agosto de 1999 a julio de 2002, en circunstancias que, como se advierte de la prueba deducida, mensualmente se ingresaban 400 o 500 facturas de compras.

Finalmente, concluye el máximo tribunal que *“sucede que el hecho que se tuvo por cierto pero desprovisto del análisis de la concurrencia de malicia o dolo en el actuar del agente, el que como ahora se concluye, no aparece de la prueba rendida en el proceso, no es típico y, por ende, deben ser rechazadas tanto la imputación fiscal como la particular levantada por el representante del Servicio de Impuestos Internos”*, de manera tal que *“se accederá a dictar sentencia absolutoria, por no haberse demostrado la concurrencia del necesario dolo en el actuar del imputado”*.

La sentencia que se comenta ofrece varios puntos de interés, y de los mismos solo se tratarán brevemente en lo que sigue los que dicen relación con el deber de motivación, y la prueba del elemento subjetivo.

Como primera cuestión, el fallo que se comenta pone de manifiesto la relevancia de la motivación con el objeto de fundar una decisión, cuestión que constituye una

doctrina ya asentada de nuestros tribunales<sup>1</sup>. Como resalta la moderna doctrina, la exigencia de motivación de la sentencia no constituye solo una exigencia formal en la decisión que cumple funciones intraprocesales, sino que constituye una condición de legitimidad del ejercicio del poder que se atribuye a los tribunales, en ausencia de la cual la sentencia carece de validez en el ordenamiento jurídico<sup>2</sup>. La relevancia del mencionado elemento ha llevado a señalar, con razón, que uno de los elementos esenciales que definen el ejercicio de la jurisdicción es precisamente la motivación de las sentencias, y que es una condición fundamental del debido proceso que la Constitución Política de la República garantiza al ciudadano de conformidad con lo establecido con el artículo 19, N° 3, de la misma.

En segundo lugar, la sentencia resalta una cuestión que, recogida originariamente por la doctrina, fue cristalizada en el artículo 36 del nuevo Código Procesal Penal: que la sola enunciación de los medios de prueba rendidos en el juicio no constituye motivación. Como bien resalta la disposición contenida en el artículo 297 del Código Procesal Penal –y que resulta plenamente aplicable a los procedimientos penales previos en la medida en que recoge las mínimas exigencias de racionalidad en el ejercicio de la jurisdicción– en la sentencia deben contenerse de una manera sucinta todos y cada uno de los razonamientos efectuados por el tribunal con el objeto de alcanzar la decisión que en definitiva adopta. Ello supone una completa fundamentación fáctica y jurídica<sup>3</sup>. En lo que dice relación con la fundamentación fáctica, el tribunal debe indicar cuáles son los medios de prueba que se han rendido y lo que

---

<sup>1</sup> Ver, a modo ejemplar, Corte Suprema, 30 de abril de 2013, Rol N° 12533-2011; Corte Suprema, 31 de diciembre de 2012, Rol N° 7913-2012; Corte Suprema, 26 de enero de 2009, Rol N° 5898-2008, entre muchas otras resoluciones similares.

<sup>2</sup> Como ha dicho la Corte Suprema con fecha 1 de abril de 2013 en los autos Rol N° 790-13: “toda sentencia criminal debe razonar y exponer los fundamentos en que se apoya, justificar con rigor intelectual la corrección de la decisión adoptada, fijar los hechos y establecer el derecho aplicable. Motivar la decisión sobre los hechos significa elaborar una justificación específica de la opción consistente en tener algunos de éstos por probados sobre la base de los elementos de prueba obtenidos contradictoriamente en la litis. Tal deber apunta no sólo a hacer inteligible la decisión, sino también a asegurar un modo de actuar racional en el terreno previo de la fijación de las premisas fácticas del fallo. Que el cumplimiento de este deber posibilita la fiscalización de la actividad jurisdiccional por los tribunales superiores mediante el ejercicio de los recursos procesales. Si el tribunal explica las razones de su resolución es posible controlar si efectivamente la actividad judicial se ha movido dentro de los parámetros de la lógica-racional y la legalidad o si, por el contrario, el fallo es el resultado de la arbitrariedad. Es por ello que en nuestro ordenamiento jurídico las decisiones judiciales no deben resultar de meros actos de voluntad o ser fruto de simples impresiones de los jueces, sino que deben ser el fruto de la estimación racional de las probanzas, exteriorizada como una explicación igualmente racional sobre por qué se decidió de esa manera –y no de otra– explicación que deberá ser comprensible y compartible con cualquier tercero, también mediante el uso de la razón”.

<sup>3</sup> Como dice ACCATINO, Daniela, *El modelo legal de justificación de los enunciados probatorios en las sentencias penales y su control a través del recurso de nulidad*, en ACCATINO, Daniela

se obtiene de los mismos, cuáles son las inferencias probatorias que ha construido (con indicación de los medios de prueba, de las generalizaciones y máximas de experiencia de las que se ha valido, y de los hechos que tiene como establecidos a consecuencia de las mismas), así como la forma y las razones por las que prefiere determinada prueba en relación con otra que podría resultar contradictoria, y las razones por las cuales el resultado de las inducciones que ha efectuado alcanzan el grado de solidez exigido por el estándar de prueba de *más allá de toda duda razonable*. En lo que dice relación con el derecho, el tribunal deberá resolver todas las cuestiones jurídicas que se han planteado durante la discusión, y ofrecer razones universales, coherentes y razonables con el objeto de resolverlas.

De este modo, la sentencia que se analiza resulta completamente acorde con las nuevas exigencias derivadas de sistemas democráticos, en los cuales se exige al tribunal que, por medio de la motivación y en el contexto del procedimiento judicial, genere el consenso que hace aceptable la decisión en el ordenamiento jurídico.

La sentencia plantea una cuestión adicional referida con la motivación, y que dice relación con la necesidad de que el tribunal tenga por establecido cada uno de los elementos que conforman la hipótesis fáctica de la figura típica que se imputa cometida a un determinado sujeto. En otras palabras, la sentencia debe ser completa, bastarse a sí misma, de manera tal que con ella resulten establecidos todos y cada uno de los elementos que conforman el ilícito del que se trata<sup>4</sup>. En la especie, a falta de inferencias probatorias referidas al elemento subjetivo del dolo, procede estimar que el mismo no ha resultado acreditado y que, en consecuencia, el hecho que se imputa cometido es atípico. La mencionada solución, en el contexto de la sentencia, parece acertada: aquello que no resulta de la motivación del fallo no puede tenerse por probado, ni puede ser completado o presumido por parte del tribunal superior, ni por ningún otro sujeto social.

Por último, me parece relevante comentar la cuestión referida a la prueba del dolo. Como queda de manifiesto en la sentencia, la Excma. Corte Suprema estima que del solo hecho que existan determinadas facturas irregulares no puede quedar establecido el elemento subjetivo necesario para que se configure el delito que se imputa. El mencionado razonamiento, desde un punto de vista argumentativo, resulta acertado. El dolo, como cualquier hecho y, en concreto, como un hecho de naturaleza psíquico, solo puede ser establecido a partir de una inducción: de ciertos hechos establecidos y por la vía de la aplicación de una regla general (una

---

(coord.), *Formación y valoración de la prueba en el proceso penal*, Editorial Abeledo Perrot, Santiago, 2010, p. 119.

<sup>4</sup> En ese sentido, la Corte Suprema ha señalado en los autos Rol N° 5898-2008 que: “el Estado tiene impuesta la carga de demostrar en grado de certeza todos los extremos de la imputación delictiva, o sea, todos aquellos hechos que, individualmente o en su conjunto, permiten establecer los ingredientes del delito o, por el contrario, cuestionarlos”.

máxima de experiencia como regla general), puede obtenerse como un resultado probable<sup>5</sup>. Esa probabilidad alcanzada por la conclusión de la inferencia no puede ser, no obstante, cualquiera, sino que debe estar revestida de un grado de solidez que respete el estándar probatorio vigente.

Si se está a la sola descripción de la sentencia, parece razonable concluir en el mismo sentido del fallo. De los mencionados hechos antecedentes (45 facturas con ciertas irregularidades en un universo mucho mayor) y en ausencia de otros elementos, no es posible concluir con un grado de solidez aceptable que el contribuyente maliciosamente falsificó los mencionados instrumentos con el objeto de defraudar al Fisco.

Como es claro, y se ha encargado de resaltar la doctrina, la determinación del dolo se realiza de acuerdo con criterios de sentido social, lo que importa decir, desde la teoría de la prueba, que las máximas de experiencia que son utilizadas con el objeto de dar origen a la inducción que lo tiene por establecido son de carácter general: aquello que es aceptable para cualquier ciudadano racional. En otras palabras, para la generalidad de los sujetos sociales la mencionada conducta y las circunstancias que la acompañan deben tener el sentido social de una actuación dolosa.

En este caso, la Excma. Corte Suprema negó la concurrencia del elemento subjetivo en la medida en que del único hecho acreditado, y en ausencia de otras circunstancias concomitantes, no parece posible tener por establecido –de acuerdo con la valoración social imperante– que concurre el dolo necesario para la configuración del delito.

---

<sup>5</sup> Dice TARUFFO, Michele, *La prueba de los hechos*, Editorial Trotta, Madrid, 2011, p. 164: “(...) la única forma de determinar hechos de este tipo consiste en utilizar técnicas de reconstrucción indirecta. Esos hechos no son conocidos con los habituales medios de prueba; lo que se puede conocer con esos medios de prueba son hechos materiales a partir de cuya existencia y de cuyas modalidades se pueda argüir que un determinado sujeto tenga o haya tenido una determinada voluntad, el conocimiento de algún hecho, una determinada actitud valorativa, ciertos convencimientos, etc.”. Desde una perspectiva diferente, aunque son soluciones funcionalmente equivalentes, RAGUES, Ramón, *El dolo y su prueba en el proceso penal*, Editorial Bosh, Barcelona, 1999, pp. 323 y ss.