

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

### DELITO DEL ARTÍCULO 97 N° 4 INCISOS 1° Y 2° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

I. DELITOS TRIBUTARIOS: MALICIA CONSTITUYE EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL TIPO PENAL. II. INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 456 BIS DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO PENAL NO PUEDE SER INVOCADA PARA UN RECURSO DE CASACIÓN EN EL FONDO. III. CALIFICACIÓN DE MINORANTE DE RESPONSABILIDAD. NO PUEDE EXISTIR UNA ERRADA CALIFICACIÓN ACERCA DE UN ASUNTO QUE QUEDA ENTREGADO DE MODO PRIVATIVO Y SOBERANO AL CRITERIO DE LOS JUECES DE LA INSTANCIA.

### HECHOS

*Defensa de condenados por los delitos del artículo 97 N° 4 incisos 1° y 2° del Código Tributario y el Servicio de Impuestos Internos, interponen recursos de casación contra la sentencia de la Corte de Apelaciones, que revocó parcialmente la demanda de primer grado. La Corte Suprema rechaza todos los recursos de nulidad deducidos.*

ANTECEDENTES DEL FALLO:

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

ROL: *31392-2014, de 4 de agosto de 2015*

MINISTROS: *Sr. Milton Juica A., Sr. Hugo Dolmestch U., Sr. Carlos Künsemüller L. y Abogados Integrantes Sr. Jaime Rodríguez E., Sr. Jorge Lagos G.*

### DOCTRINA

- I. En los delitos tributarios, la malicia constituye el elemento subjetivo del tipo penal, el dolo, que supone en el agente una disposición anímica especial manifestada en un propósito orientado hacia el fin preciso de defraudar al Fisco de Chile. Ese elemento subjetivo debe dotarse de contenido, de una base fáctica precisa que pueda calificarse penalmente como dolosa. Es por ello que a la acusada no se le imputa “obrar con dolo”, sino la realización de una serie de actos que analizados en su conjunto constituyen el dolo –malicia– requerido por el tipo penal. Tal es lo que sucede en la especie, con la atribución de responsabilidad como consecuencia de haber intervenido en una serie de maniobras artificiosas y a sabiendas que su propósito era burlar el impuesto (considerando 7° de la sentencia de la Corte Suprema).*

- II. *Respecto del artículo 456 bis del Código de Procedimiento Penal, en reiterada jurisprudencia esta Corte Suprema ha concluido que el precepto no señala una regla reguladora de la prueba ni contiene una disposición de carácter decisorio litis, sino que se limita a consignar una norma encaminada a dirigir el criterio o conciencia del tribunal respecto al modo como debe adquirir la convicción de que realmente se ha cometido un hecho delictuoso y de que ha cabido en él participación al enjuiciado y, en tal virtud, sancionarlo con arreglo a la ley. En concordancia con esta tesis se ha resuelto que dada la condición de dicha norma, su posible infracción no puede ser invocada para un recurso de casación en el fondo, pues si así fuese, ello significaría rever la apreciación de la fuerza de convicción que los jueces con sus facultades privativas atribuyen a las diversas probanzas que suministra el proceso, lo que llevaría a desnaturalizar el recurso de casación, cuyo objeto y finalidad le impiden remover los hechos del pleito (considerando 14° de la sentencia de la Corte Suprema).*
- III. *En relación a la minorante de responsabilidad que el fallo resuelve calificar, el tribunal estableció los hechos que conducen a esa conclusión, que permanecen inalterados dada la deficiente formulación de la causal de infracción a las leyes reguladoras de la prueba, de modo que no puede existir una errada calificación acerca de la estimación de un asunto que queda entregado de modo privativo y soberano al criterio de los jueces de la instancia, cual es discernir si concurren los elementos fácticos que exige la ley para la aceptación de dicha circunstancia y su calificación, lo que condujo a la aplicación del artículo 68 bis del Código Penal al momento de determinar el castigo. En consecuencia, al resolver acerca de este extremo, los jueces no han podido incurrir en la contravención que se les reclama por este acápite (considerando 16° de la sentencia de la Corte Suprema).*

Cita online: *CL/JUR/4416/2015*

NORMATIVA RELEVANTE CITADA: *Artículos 68 bis del Código Penal; 456 bis del Código de Procedimiento Penal; 97 N° 4 incisos 1° y 2° del Código Tributario.*

DOLO Y CONSCIENCIA DE LA ANTIJURIDICIDAD:  
A PROPÓSITO DE LA SENTENCIA CS-31392-2014

ÍTALO REYES ROMERO  
*Abogado Universidad de Chile*

En la sentencia de la Corte Suprema comentada, se revisan tres recursos de casación en contra de la sentencia condenatoria sobre cuatro sujetos por la comisión del delito del art. 97 N° 4 del Código Tributario. Este delito comprende, en

su inciso primero, a las “declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponde” junto a otras maniobras tendientes a desfigurar el verdadero monto del impuesto; y, en su inciso segundo, a la realización “maliciosa de cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos” respecto de contribuyentes afectos al Impuesto de Ventas y Servicios.

La Corte Suprema decide finalmente rechazar los recursos de casación confirmando las penas impuestas por la Corte de Apelaciones de Santiago en atención principalmente a argumentos de índole procesal, entre algunos, la incorrecta afirmación de ultrapetita, la imposibilidad para un recurso de casación de modificar los hechos establecidos en la causa, la comprobación de que la sentencia de segunda instancia contiene un análisis más que suficiente de los medios de prueba para llegar a una decisión y la negación de que ciertas disposiciones presentadas configuren leyes regulatorias de la prueba.

Ahora bien, en lo que quisiera concentrarme de aquí en adelante, es en el Considerando séptimo, uno de los pocos de naturaleza sustantiva en que la Corte presenta un argumento para refutar un reclamo por ultrapetita. Lo interesante de este Considerando es que la Corte se introduce en la discusión dogmática tradicional sobre el dolo, pero mezclando una serie de cuestiones que sería relevante diferenciar y aclarar. De tal manera, al final de este breve comentario, podremos distinguir adecuadamente los problemas que la Corte intenta enfrentar y determinar si tal argumentación es exitosa o no.

En primer lugar, la Corte plantea que “la malicia constituye el elemento subjetivo del tipo penal, el dolo, que supone en el agente una disposición anímica especial manifestada en un propósito”. Con ello, primero, se estarían identificando las nociones de malicia y dolo; y, segundo, se estaría asumiendo que el contenido del dolo sería esencialmente volitivo, esto es, enfocado en el propósito de causar el delito.

Clásicamente la definición de dolo apunta tanto al conocimiento de los elementos típicos como a la voluntad de que tal delito se vea realizado.<sup>1</sup> Sin embargo, tal definición asume las premisas de la teoría final de la acción, para la cual lo relevante está en que el delito se caracteriza por el propósito delictivo del agente<sup>2</sup>, lo cual lleva a brindar especial relevancia al elemento volitivo del dolo. Sin embargo, en

<sup>1</sup> Véase, por ejemplo, GARRIDO MONTT, Mario, Derecho Penal, tomo II (3ª edición, Santiago, 2003), p. 75; y CURY, Enrique, Derecho Penal, parte general (7ª edición, Santiago, Ediciones Universidad Católica, 2005), p. 303.

<sup>2</sup> El mismo Welzel lo afirma explícitamente: “el dolo es sólo voluntad de acción orientada a la realización del tipo”. WELZEL, Hans, Derecho Penal alemán (Santiago, 1976), p. 95 (citado en GARRIDO MONTT, *ob. cit.*, p. 75).

casos difíciles, el elemento volitivo tendría que adaptarse desde un propósito hasta una mera aceptación de las consecuencias, lo cual resulta problemático.

El problema, naturalmente, se diluye si entendemos que la finalidad perseguida por el sujeto es irrelevante enfocándonos sólo en la representación de las circunstancias fácticas del delito (o sea, en el elemento cognitivo). Empero, esto no se justifica en una razón utilitaria –resulta más sencillo prescindir del elemento volitivo– sino como consecuencia de una adecuada comprensión de la estructura de atribución de responsabilidad penal. Pues lo que nos interesa es determinar si el sujeto se encontraba en posición de actuar conforme a la norma al momento específico en que realizó la conducta que satisfacía los elementos típicos, ya que de tal forma podemos concluir que su conducta fue consecuencia de una decisión voluntaria de oponerse al ordenamiento jurídico. En otras palabras, si la comisión del delito era física y cognitivamente evitable, entonces el sujeto expresa con su conducta su negativa al seguimiento de la norma oponiendo su voluntad particular a la voluntad general del derecho. Así, la finalidad específica que perseguía el sujeto con su conducta carece de interés a efectos de la atribución de responsabilidad penal, pues siendo ésta lógicamente contrafáctica, la única finalidad relevante es la del seguimiento de la norma.<sup>3</sup> Lo relevante es, por tanto, si el sujeto se encontraba en una posición en que cognitivamente le era evitable la infracción de la norma.

Lo anterior lleva a concluir que el dolo eventual es la forma básica de dolo. Sin embargo, existirán ciertas ocasiones en que el legislador explícitamente exigirá la concurrencia de una forma calificada de dolo. Según la doctrina chilena clásica, una exigencia de dolo de propósito (o directo de primer grado) sería exigida cuando el tipo incluye la locución “maliciosamente”.<sup>4</sup> Esto es lo que ocurre precisamente en el art. 97 N° 4 incisos primero y segundo. De tal forma, la comprensión tradicional al respecto consiste en que se estaría exigiendo un propósito de cometer el delito, cual es la opción que pareciera escoger la Corte Suprema en la sentencia.

Empero, existe un entendimiento distinto de la cláusula “maliciosamente” que, en mi opinión, resultaría más acertado en este contexto. Pues, tomando en cuenta la finalidad de diferenciar teóricamente entre la “malicia” y el “dolo”, sería posible sostener que, en el ámbito de los delitos tributarios, la cláusula “maliciosamente” aludiría a una exigencia específica de conocimiento de la antijuridicidad.<sup>5</sup> Esto

---

<sup>3</sup> Para más detalle sobre la contrafacticidad de la imputación, véase MAÑALICH, Juan Pablo, *Norma, causalidad y acción* (2014), pp. 24 y s.

<sup>4</sup> Véase, en el mismo sentido, respecto del aborto (art. 342), GARRIDO MONTT, ob. cit., tomo III, p. 109; y, respecto de la castración (art. 395), POLITOFF, Sergio; BUSTOS, Juan y GRISOLÍA, Francisco, *Derecho Penal chileno, parte especial* (2ª edición, Santiago, Madrid, 2001), p. 199.

<sup>5</sup> Véase MAÑALICH, Juan Pablo, *El delito como injusto culpable*, en *Revista de Derecho*, vol. XXIV, N° 1 (2011), p. 110 y s. A pesar de que el argumento de Mañalich está destinado al delito de aborto, existen las mismas razones para aplicarlo también a los delitos tributarios.

porque las infracciones tributarias atenderían a un ámbito del Derecho Penal que está lejos de ser autoevidente para el ciudadano, como uno de los casos prototípicos de delitos *mala in prohibita*, o sea, “malos” en atención a una prohibición específica (en oposición a *mala in se*, o sea “malos” en sí mismos). De tal forma, a pesar de existir conocimiento de las circunstancias fácticas configurando el dolo respectivo, es altamente probable que el sujeto entienda que su comportamiento no resulta contradictorio con el ordenamiento, por ejemplo, al realizar maniobras para pagar un menor impuesto. Por lo tanto, en atención a la específica configuración de este tipo de delitos, el legislador estaría exigiendo explícitamente al órgano persecutor la demostración de este conocimiento de la antijuridicidad.

Finalmente, en el mismo considerando 7º, la Corte Suprema plantea que “a la acusada no se le imputa ‘obrar con dolo’ sino la realización de una serie de actos que analizados en su conjunto constituyen el dolo –malicia– requerido por el tipo penal”. Ello implica primeramente que la Corte está identificando las nociones de dolo y malicia exigiendo un dolo de propósito según se expusiera previamente y en conformidad con la doctrina mayoritaria. Ahora bien, lo realmente interesante es la referencia expresa a que no se estaría imputando un “obrar con dolo”. Esta aseveración puede ser comprendida mediante una diferenciación estricta entre objeto y criterio de imputación<sup>6</sup>. Escuetamente puesto, el dolo no forma parte del comportamiento que es imputado al sujeto sino, por el contrario, expresa uno de los criterios que permiten conectar ese comportamiento con el sujeto que lo ejecuta. Así, la Corte entiende correctamente que el dolo no puede ser imputado sino que es la razón por la cual se imputa la conducta. Pero, además, la Corte entiende –nuevamente de manera correcta– que el dolo no se colige de una investigación psicológica de los estados mentales del autor sino que, por el contrario, se deja concluir de las mismas acciones realizadas por el individuo en donde se articula la representación (o no) de las circunstancias fácticas de su actuar (en la forma de “indicadores de dolo”)<sup>7</sup>.

Entender que el dolo es sólo el criterio por el cual una conducta puede ser comprendida como “perteneciente a” un sujeto permite superar la tara finalista de que el delito es reprochable porque es cometido *con la intención* de quebrantar el ordenamiento, cuando lo realmente relevante es que el sujeto –simplemente, si se quiere– haya infringido el ordenamiento con “su” conducta.

<sup>6</sup> Para mayor detalle, véase REYES, Ítalo, El cuasidelito con resultado múltiple, en Libro homenaje al profesor Alfredo Etcheberry Orthusteguy (Santiago, 2016), sección 3.c “Objeto y criterio de imputación”.

<sup>7</sup> Clásico al respecto, HASSEMER, Winfried, Los elementos característicos del dolo, en *ADPCP* tomo XLIII, fasc. III (1990), pp. 925 y ss.