

2. CORTE SUPREMA - DERECHO PENAL - DERECHO TRIBUTARIO

DELITO DEL ARTÍCULO 97 N° 4 INCISOS 1° Y 2° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO
DELITO DEL ARTÍCULO 97 N° 4 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO CONSTITUYE
UN COMPORTAMIENTO ANTIJURÍDICO ESPECÍFICO. PRINCIPIO DE
ESPECIALIDAD Y DE *NON BIS IN IDEM*.

HECHOS

Servicio de Impuestos Internos interpone recurso de casación en el fondo contra la sentencia de la Corte de Apelaciones, que revocó el fallo de primer grado en lo relativo a la calificación del delito por el que se dictó sentencia condenatoria. La Corte Suprema rechaza el recurso de nulidad substancial deducido.

ANTECEDENTES DEL FALLO:

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

ROL: 28754-2014, de 8 de julio de 2015

PARTES: “*Servicio de Impuestos Internos con Jaime Poblete Smith*”

MINISTROS: *Sr. Hugo Dolmestch U., Sr. Carlos Künsemüller L., Sr. Haroldo Brito C., Sr. Ricardo Blanco H., Sra. Andrea Muñoz S., Sr. Carlos Cerda F.*

DOCTRINA

- En el caso de autos, los jueces del fondo desecharon la pretensión del querellante en el sentido de encuadrar los hechos tanto en la figura del inciso 1° como del inciso 2° del artículo 97 N° 4 del Código Tributario, teniendo para ello en consideración el principio de especialidad y por abarcar la hipótesis del inciso 2° un comportamiento antijurídico específico, cuyo sujeto activo es el propio contribuyente, por lo que sólo cabe entender aplicable esta última disposición, a lo cual se sumó el hecho que la doble punición contraría el principio fundamental non bis in idem. De esta manera, al proceder en la forma que lo hicieron no han violentado la ley, sino, por el contrario, han dado correcta aplicación a los dos principios descritos, de especialidad y de non bis in idem, que impiden sancionar dos veces un mismo hecho específico, por lo que no es posible admitir el reproche que se formula teniendo en consideración que, acertadamente, se ha concluido que el fin último del contribuyente fue la disminución de la carga tributaria tanto por concepto de Impuesto a las Ventas y Servicios como del Impuesto a la Renta en el período*

revisado, lo que determina la corrección de la solución jurídica dada por los jueces del fondo (considerando 4º de la sentencia de la Corte Suprema).

Cita online: CL/JUR/3890/2015

Normativa relevante citada: *Artículo 97 N° 4 incisos 1º y 2º del Código Tributario.*

CONCURSO APARENTE DE LEYES PENALES DELITOS TRIBUTARIOS

LUIS VARELA VENTURA

Universidad de Antofagasta y Universidad Heidelberg

La sentencia en comento trata sobre el problema de la relación existente entre dos tipos penales del Código Tributario (CT). Por un lado, el delito de reducción de la base imponible –que puede llegar hasta la completa evasión del tributo– por ocultación o falseamiento del verdadero estado patrimonial de resultados de la actividad gravada (art. 97 N° 4 inc. 1º CT),¹ y por otro lado, la creación fraudulenta de créditos o imputaciones –a favor del contribuyente y en perjuicio del Fisco– en el contexto de impuestos sujetos a retención o recargo (art. 97 N° 4 inc. 2º CT).

A juicio del SII el imputado habría incurrido en ambas conductas y ejerció las acciones penales pretendiendo que fuesen castigadas como concurso real de delitos. El Tribunal de alzada y la Corte Suprema por su parte razonaron,² que en este caso, existiría un concurso aparente de leyes penales por especialidad, en el cual el tipo del art. 97 inc. 2º CT sería *lex specialis* del respectivo inc. 1º.

Ambas soluciones son discutibles por las razones que a continuación se explicarán:

1. El marco conceptual de ambos concursos. El concurso aparente de leyes penales se suscita cuando un comportamiento humano concreto en “*apariencia*” es captado por dos o más leyes punitivas de un mismo ordenamiento jurídico, sin que puedan aplicarse todas ellas simultáneamente, pues una desplaza a la otra. El problema del concurso aparente de leyes penales es un problema de coherencia lógica o axiológica del ordenamiento jurídico, lo que trae como corolario que deba

¹ Otras denominaciones en nuestro medio: “maquinaciones fraudulentas de disminuciones engañosas del monto del impuesto”, cfr. VAN WEEZEL, Alex, *Delitos tributarios*, (Santiago, 2010), p. 27.

² Un ordenamiento para ser tal, precisa estar exento de contradicciones internas, pero estas contradicciones se presentan invariablemente. El ordenamiento salva su coherencia en la medida en que disponga de criterios que permitan resolver o solucionar tales contradicciones.

ser tratado como un problema de interpretación de la ley y no como un caso de pluralidad de delitos.³

Por su parte el concurso real de delitos se verifica cuando el agente con distintos actos independientes entre sí ha cometido otros tantos delitos sin que haya recaído en ninguno de ellos sentencia condenatoria ejecutoriada, delitos que a su vez son objeto de un mismo proceso penal, delitos que pueden ser de igual o de distinta naturaleza.⁴

2. ¿Principio de especialidad? La Corte de Apelaciones y la Corte Suprema consideraron que en este caso debía aplicarse la fórmula “*lex specialis derogat legi generali*”, es decir entendió que existía un concurso aparente de leyes penales por especialidad, en el que la ley especial repite o contiene los elementos o requisitos de la ley general, pero le agrega otros que la tornan particular.⁵

Sin embargo, la Corte pasa por alto que los supuestos de hecho de cada tipo penal son distintos. En el inc. 1° el contribuyente pretender disminuir la base imponible, esto para pagar menos impuestos o no pagar impuesto, mientras que en el inc. 2° el contribuyente crea o aumenta un crédito de parte del Fisco a su favor. En un caso se falsea la realidad de los resultados de la actividad gravada, en el otro se engaña para crear créditos que no existen, por lo cual es difícil aceptar la existencia de un tipo básico (inc. 1°) y uno calificado –agravado– (inc. 2°) en relación de género a especie.⁶

³ En la doctrina nacional, cfr. CURY, Enrique, Derecho Penal Parte General, 9ª ed., Santiago: Ediciones Universidad Católica de Chile, 2010, pp. 668 y ss. ETCHEBERRY, Alfredo, Derecho Penal, II, 3ª ed., Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1998, pp. 122 y ss. MATUS ACUÑA, Jean Pierre, “Artículos 74 al 78”, en POLITOFF, Sergio y ORTIZ, Luis (Ed.), Texto y comentario del Código Penal Chileno, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2002, p. 388, POLITOFF LIFSCHITZ, Sergio, MATUS ACUÑA, Jean Pierre y RAMÍREZ GUZMÁN, María Cecilia, Lecciones de Derecho Penal chileno parte general, 2ª ed., Santiago [Chile: Santiago Chile Jurídica de Chile, 2009, pp. 458 y ss.

⁴ Cfr. Obras generales citadas en nota 3. En el Derecho chileno el art. 74. del CP establece la regla general para punir los concursos reales, siguiendo el modelo de la acumulación aritmética propio de los Códigos decimonónicos. Luego el art. 351 del Código Procesal Penal (CPP), establece reglas especiales para la reiteración de delitos, una forma de concurso real, cuando los ilícitos son de “una misma especie”. El art. 112 CT contiene por su parte reglas específicas para la reiteración en contexto tributario. Estas reglas que parten de la base del CPP, pero ciñen el beneficio de la acumulación ideal de penas sólo a delitos de la misma especie perpetrados en más de un ejercicio comercial.

⁵ El principio de especialidad no está impreso ni regulado en el Código Penal. Es el Código Civil, el que en sus artículos 4° y 13 establece reglas de aplicación general sobre el tema.

⁶ También debe ser descartada la consunción, pues las penas del inc. 2° son más altas que las del inc. 1°. Alguna jurisprudencia ha pretendido ver una “*lex consumens*” por ser actos en relación de medio a fin, co-penados, respecto del principal (el inc. 1°) cfr. RDJ, Tomo LXXXVIII (1991), sec. 4ª, pp. 148 y ss.

3. ¿Concurso real? Como se adelantó, el SII también pide que se castigue ambas conductas en concurso real. En este caso, se pasa por alto la relación sistemática y axiológica entre ambos tipos penales, que, si bien son autónomos, poseen notas comunes, como su ubicación, el bien jurídico y una estrecha relación de progresión de la gravedad como se verá en el siguiente apartado.

4. Subsidiariedad como solución. Dicho principio se caracteriza por ser la exacta contracara de la especialidad y la consunción: La subsidiariedad refleja siempre un vínculo axiológico entre las disposiciones en cuestión, pues la actividad de la ley que desplaza es valorativamente más grave que el de la ley desplazada. Este criterio, que puede operar por disposición expresa de la ley (por ej. 391 N° 1 respecto de 390, ambos del CP),⁷ puede asimismo operar de forma tácita.⁸ Esto ocurre cuando dos tipos penales protegen el mismo bien jurídico, siendo uno desplazado cuando el otro describa un grado más avanzado de atentado contra ese bien jurídico, y por lo tanto represente una actividad valorativamente más grave.

En el caso de los tipos penales del artículo 97 N° 4 inc. 1°, 2° y 3° CT la progresión de la gravedad de las conductas es manifiesta, pues mientras en el inc. 1° se pena el acto de “aminorar” la base imponible, luego, en el inc. 2°, se castiga con una pena mayor la “creación” de crédito o imputaciones a favor con una pena mayor. Finalmente, en el inc. 3° estamos frente a un fraude de subvenciones especial de carácter tributario, en el que se obtienen “devoluciones” en dinero de parte del fisco, lo cual es penado con penas superiores a los dos casos anteriores. Todos estos tipos pueden operar de forma autónoma, pero en el caso que un mismo sujeto los realice, la solución más plausible parece ser entenderlos en relación de subsidiariedad progresiva en el cual el inc. 3° desplaza al inc. 2°, y este a su vez desplaza al inc. 1°.

Otra solución propuesta por la doctrina es la de aplicar la tesis del “delito de emprendimiento”, con lo cual se plantea un problema que ya no es de concurso aparente o real. Esta postura involucra comprender a todos los delitos del art. 97 CT como parte de una unidad jurídica de hecho, tal como algunos hacen con el tráfico ilícito de estupefacientes contenido en la Ley N° 20.000. Cuando se asume esta postura, se substraen de ambos regímenes de concursos a estos delitos y entra a ser relevante limitar la doble punición en virtud del principio *Ne bis in idem*. Cfr. VAN WEEZEL, *Delitos tributarios*, cit. 1, p. 135, para quien esta sería una solución inviable.

⁷ También llamada cláusula de subsidiariedad formal, Cfr. KÜHL, Kristian, *Strafrecht: allgemeiner Teil*, 7., neubearb. Aufl., München: Vahlen, 2012, § 21. Konkurrenzen, nm. 53.

⁸ Llamada subsidiariedad material, Cfr. KÜHL, *Strafrecht: allgemeiner Teil*, cit. § 21. Konkurrenzen, nm. 54.

CORTE SUPREMA:

Santiago, ocho de julio de dos mil quince.

VISTOS:

En estos antecedentes rol N° 359-2008 instruidos ante el ex 32° Juzgado del Crimen de Santiago, por sentencia de veintitrés de mayo de dos mil catorce, escrita a fs. 357 y siguientes, se absolvió a Jaime Poblete Smith de los cargos formulados en su contra tanto en la acusación fiscal como en la particular deducida en representación del Servicio de Impuestos Internos como autor del delito previsto en el artículo 97 N° 4 inciso 2° del Código Tributario, y se le condenó a la pena de quinientos cuarenta y un días de presidio menor en su grado medio y multa equivalente al cincuenta por ciento del valor de lo defraudado, esto es, la suma de \$ 111.702.262 (ciento once millones setecientos dos mil doscientos sesenta y dos pesos), accesoria de suspensión de cargos y oficios públicos durante el tiempo de la condena y al pago de las costas de la causa en calidad de autor del delito previsto y sancionado por el artículo 97 N° 4 inciso primero del Código Tributario. Reuniendo los requisitos exigidos por el artículo 4 de la Ley N° 18.216, la misma sentencia le concedió el beneficio de la remisión condicional de la pena para el cumplimiento de la sanción corporal, debiendo quedar sujeto al control y vigilancia de Gendarmería de Chile por el mismo término, dando cumplimiento a las demás obligaciones que dicha norma establece, con excepción de la contenida en la letra

d) del artículo 5°, para no hacer ilusorio el goce del beneficio reconocido.

Apelada la mencionada sentencia, una Sala de la Corte de Apelaciones de Santiago, por resolución de diecisiete de septiembre de dos mil catorce, escrita fs. 438 y siguientes, la revocó en cuanto por ella se condenaba a Jaime Antonio Poblete Smith como autor del delito tributario sancionado en el inciso 1° del artículo 97 N° 4 del Código Tributario y declaró en su lugar que se le absolvía de dicha acusación. Asimismo, revocó la sentencia absolutoria dictada a su respecto en relación a la acusación como autor del delito tributario sancionado en el inciso 2° del artículo 97 N° 4 del Código Tributario y en su lugar resolvió que se le condena a la pena de cuatro años de presidio menor en su grado máximo, accesorias de inhabilitación absoluta perpetua para derechos políticos e inhabilitación absoluta para cargos y oficios públicos durante el tiempo de la condena y costas de la causa, concediéndole el beneficio de la libertad vigilada.

Contra este último fallo, el representante del Servicio de Impuestos Internos dedujo recurso de casación en el fondo, que se trajo en relación por decreto de fs. 459.

CONSIDERANDO:

Primero: Que por el recurso formalizado por la parte querellante se han invocado las causales segunda y séptima del artículo 546 del Código de Procedimiento Penal. Señala, respecto de la primera de ellas, que la sentencia hace una apreciación equivocada del delito y aplica la pena en conformidad a esa calificación, ya que tanto la querrela y

la acusación dicen relación con la comisión de los delitos previstos en los incisos primero y segundo del artículo 97 N° 4 del Código Tributario, decidiendo la sentencia impugnada condenar sólo por la hipótesis del inciso 2° absolviendo al acusado del otro ilícito, no obstante que se tienen por establecidos hechos que autorizan una condena por ambos. Indica que el error se observa en el considerando 4° del fallo que excluye la posibilidad de condena por el delito tributario previsto en el inciso 1° del citado artículo 97 N° 4, pues considera que existe un concurso aparente de leyes penales que debe resolverse aplicando el principio de especialidad de delitos. Este razonamiento es errado pues no se estaría ante tal concurso aparente, sino ante uno real de delitos, ya que no hay relación de especialidad entre un tipo penal y otro, sino que se está ante un mismo contribuyente que realiza maniobras diferentes: la primera referida a la subdeclaración de ingresos con respecto al Impuesto a la Renta de los años tributarios 2002 a 2005, lo que tiene incidencia en el impuesto a la renta y global complementario, hecho sancionado por el inciso primero del citado artículo; y por otro lado dos conductas, una de incorporación de facturas falsas en la contabilidad y otra de sub declaración sistemática y reiterada del Impuesto al Valor Agregado que generaron un aumento indebido de créditos fiscales IVA, cometiéndose así el delito del inciso segundo del citado artículo.

Asimismo, formaliza la causal 7ª del artículo 546 del Código de Procedimientos Penal, sosteniendo la infracción de las

leyes reguladoras de la prueba que influye sustancialmente en lo dispositivo de la sentencia, pues el propio acusado reconoce en su declaración judicial que por dificultades económicas y con el objeto de cumplir compromisos por pago de remuneraciones, pagaba menos impuesto del que debía, declarando en el formulario 22 menos de lo que efectivamente ingresaba a la empresa, lo que se ve ratificado por los peritajes aportados al proceso.

Las infracciones descritas influyen sustancialmente en lo dispositivo del fallo pues de haberse aplicado correctamente la ley, el acusado habría sido condenado como autor de los delitos tributarios previstos en los incisos primero y segundo del artículo 97 N° 4 del Código Tributario y la pena impuesta habría sido mayor. Pide anular y al dictar sentencia de reemplazo que se condene al acusado a la pena que en derecho corresponde, declarando su calidad de autor de los delitos previstos en los incisos primero y segundo del artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

Segundo: Que de acuerdo al mérito de los antecedentes, son hechos de la causa que “un contribuyente, propietario y representante legal de las empresas Sociedad de Marketing y Promociones en Línea Chile Limitada, RUT 77.632.470-1; Administración de Recursos Humanos y Marketing en Línea Limitada, RUT 76.108.360-0; y Administración de Recursos Humanos y Marketing ADEPEX Limitada, RUT 76.108.380-5, durante los periodos tributarios de enero de 2002 hasta agosto de 2004, septiembre de 2004 hasta

mayo de 2005 y enero de 2005 hasta mayo de 2005, respectivamente, en su declaración de impuestos –Formulario 29– registró sumas inferiores a las asentadas en sus libros de ventas. De igual modo, el mismo contribuyente al que se ha hecho referencia, durante los periodos tributarios correspondientes a los años 2002 al 2005, en su declaración de impuestos –Formulario 22– registró sumas inferiores a las asentadas en sus libros de contabilidad (diario y mayor) y en sus balances, correspondientes a los años comerciales 2001 al 2004; el sujeto entonces omitió débitos fiscales, producto de sus ventas, constituyendo esta conducta una sub declaración sistemática de tributos durante los períodos aludidos, lo que indujo en definitiva a una liquidación de un impuesto inferior al que correspondía, provocando de este modo al Fisco de Chile un perjuicio ascendente a \$ 223.404.525, por concepto de impuesto a las ventas y servicios” (considerando Tercero del fallo de primer grado, reproducido por el de segunda instancia).

Tercero: Que los sentenciadores de la instancia estimaron que los hechos reseñados en el motivo que precede se encuadrarían aparentemente en dos tipos penales, al sancionar el inciso primero del artículo 97 N° 4 del Código Tributario al que maliciosamente presente declaraciones incompletas o falsas que induzcan a la liquidación de un impuesto inferior; y el inciso segundo de la misma norma, al contribuyente afecto al Impuesto a las Ventas y Servicios que realice maliciosamente cualquier maniobra tendiente a aumen-

tar el verdadero monto de los créditos o imputaciones. Sin embargo, conforme al principio *non bis in idem*, dichos jueces señalaron que sólo uno de ellos es apto para su castigo, situación que se debe resolver sobre la base del principio de la especialidad, lo que en este caso se resuelve teniendo en cuenta que el imputado Jaime Poblete Smith ostenta la calidad de contribuyente afecto al Impuesto a las Ventas y Servicios, de manera que le resulta jurídicamente aplicable la situación descrita en el inciso segundo, que es especial para esta infracción, y no aquella establecida en el inciso primero que es general, aplicable a otra clase de infractores.

Agregaron, además, que sin perjuicio que las facturas utilizadas para declarar un tributo menor por concepto de la Ley de Impuestos a los Servicios sirvieron también para rebajar la base imponible del Impuesto a la Renta, disminuyendo, en definitiva, la tributación por dicho concepto, debe sancionarse sólo aquella conducta que tipifica el inciso segundo del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, “por cuanto el resultado último que se produce es la necesaria consecuencia de haber incorporado facturas ideológicamente falsas en la contabilidad, siendo este el fin previsto por el infractor, dicho de otro modo, sin facturas falsas o contabilidad alterada no es posible obtener el crédito fiscal ficto y la rebaja del Impuesto a la Renta”.

Cuarto: Que como se advierte, los jueces del fondo desecharon la pretensión del querellante en el sentido de encuadrar los hechos tanto en el

inciso primero como en el segundo de la norma citada, teniendo para ello en consideración el principio de especialidad y por abarcar la hipótesis del inciso segundo un comportamiento antijurídico específico, cuyo sujeto activo es el propio contribuyente, por lo que sólo cabe entender aplicable esta última disposición, a lo cual se sumó el hecho que la doble punición contraría el principio fundamental *non bis in idem*.

De esta manera, al proceder en la forma que lo hicieron no han violentado la ley, sino que por el contrario, han dado correcta aplicación a los dos principios descritos, de especialidad y de *non bis in idem*, que impiden sancionar dos veces un mismo hecho específico, por lo que no es posible admitir el reproche que se formula teniendo en consideración que, acertadamente, se ha concluido que el fin último del contribuyente fue la disminución de la carga tributaria tanto por concepto de Impuesto a las Ventas y Servicios como del Impuesto a la Renta en el período revisado, lo que determina la corrección de la solución jurídica dada por los jueces del fondo.

Quinto: Que, por último, determina también la suerte del apartado que se analiza la consideración referida a que el recurso de casación en el fondo tiene por objeto velar por la correcta interpretación y aplicación de las normas llamadas a dirimir la controversia, con el objeto de que este tribunal pueda cumplir con la función uniformadora del derecho asignada por la ley. Para el desarrollo de tal propósito, la ley ha señalado que deben explicitarse los yerros jurídicos que se han cometido en la decisión de lo

resuelto, los que deben tener influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, exigencia que se traduce en la necesidad de demostrar que ellos han tenido un efecto trascendente y concreto, de suerte que su verificación implique una real variación respecto de lo que racional y jurídicamente debería fallarse y lo que efectivamente se resolvió en la resolución impugnada, de manera tal que la declaración en sede de casación de una nulidad que en definitiva no ha de repercutir sobre la sentencia atacada carece de todo interés jurídico, atenta contra la economía procesal y como pronunciamiento abstracto es ajeno a la función jurisdiccional de este tribunal.

En atención a lo expuesto, resulta forzoso entonces también concluir que la causal propuesta no podrá prosperar en atención a la ausencia de influencia de los yerros denunciados en lo dispositivo del fallo, ya que la condena que el recurso propone por la vía de la consideración de un concurso real entre las figuras de los incisos 1º y 2º del artículo 97 N° 4 del Código Tributario no necesariamente permitiría arribar a una sanción superior a la definitivamente regulada por los jueces del grado, teniendo en cuenta las minorantes reconocidas en favor del acusado que permitirían la regulación de la pena privativa de libertad en un marco punitivo similar al establecido en autos, lo que determina el rechazo del capítulo en revisión al faltar la demostración de la efectiva incidencia en lo resuelto, de la causal cuya configuración se denuncia.

Sexto: Que en lo que atañe a la infracción de normas reguladoras de la prueba

abordada en el segundo capítulo del recurso, resulta que aquella adolece de falta de la precisión necesaria para que pueda ser admitida, desde que la escueta referencia a la confesión del acusado en orden a que por dificultades económicas pagó menos impuesto del que debía, declarando menos de lo que efectivamente ingresaba a la empresa así como la referencia a los peritajes agregados al proceso, no tiene la capacidad de alterar los hechos asentados en éste, sino que es congruente con ellos y con la calidad atribuida al acusado en su génesis.

Por lo demás, semejante exposición de motivos sólo da cuenta que el propósito de la denuncia efectuada es la sustitución de la valoración de tales mecanismos de acreditación y que fuera efectuada por los jueces de la instancia, por una funcional a los intereses del recurrente, situación que escapa a los fines del medio de impugnación deducido, por lo que no podrá ser admitida.

Séptimo: Que, de acuerdo a lo expresado, el recurso será desestimado.

Y visto además, lo dispuesto en los artículos 535, 546 y 547 del Código de Procedimiento Penal y 767 y 772 del Código de Procedimiento Civil, se rechaza el recurso de casación en el fondo deducido a fs. 442 por el representante del Servicio de Impuestos Internos contra la sentencia de diecisiete de septiembre de dos mil catorce, escrita a fs. 438 y siguientes, la que por consiguiente, no es nula.

Regístrese y devuélvase con sus agregados.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Dolmestch.

Pronunciado por la Segunda Sala de Febrero, integrada por los Ministros Sres. Hugo Dolmestch U, Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C., Ricardo Blanco H., Sra. Andrea Muñoz S. y Sr. Carlos Cerda F.

Rol N° 28754-2014.