

# Una errada sentencia en materia de delito tributario

JAIME GARCÍA ESCOBAR

Abogado

Profesor

UNIVERSIDADES NACIONAL ANDRÉS BELLO,  
DEL DESARROLLO Y DE CHILE.

Director

DEPARTAMENTO DE DERECHO TRIBUTARIO

ESCUELA DE DERECHO

UNIVERSIDAD ANDRÉS BELLO

**RESUMEN:** El presente comentario tiene por objeto analizar una sentencia dictada por la Excm. Corte Suprema, fallando un recurso de casación en el fondo interpuesto en contra de una resolución dictada por la Ittma. Corte de Apelaciones de Arica, en una querrela interpuesta por un presunto delito tributario. El análisis que hacen los jueces de la instancia lleva a dictar una sentencia condenatoria que no se ajusta al mérito del proceso ni a la ley. Por otra parte, la sentencia de casación, confirma lo fallado en primera y segunda instancia, haciendo una errada aplicación de la ley.

\* \* \*

## I. Introducción

El tipo del delito tributario normalmente utiliza una gran cantidad de elementos de diversa naturaleza, que lo hacen ser especialmente complejo. Pareciera que el legislador, al tipificar las conductas que ameritan ser sancionadas con una pena privativa de libertad y de una pena pecuniaria, ha sido especialmente exigente en la tipificación para el caso de este tipo de ilícitos. De otro lado, la calificación del sujeto activo también genera problemas, toda vez que se discute si el delito tributario requiere que éste ostente la calidad de contribuyente o no, así como tenemos toda la problemática relativa al tema de la comunicabilidad de la calidad de contribuyente. Pues bien, en la sentencia que nos ocupa, los tribunales de la instancia, así como la propia Corte Suprema, aplican erradamente el concepto de contribuyente, y además dan por acreditado que el condenado actuó maliciosamente. A mayor abundamiento, en base a un informe pericial que se emite en la causa, absuelven a uno de los imputados, pero no al otro,

en circunstancias que se trataba de los mismos hechos. Lo anterior generó una condena a cinco años y un día de presidio mayor en su grado mínimo, que no se ajustaba ni al mérito del proceso, ni tampoco a la ley.

## II. Antecedentes de la causa

Con fecha 30 de junio de 2014, la Excma. Corte Suprema<sup>1</sup> rechaza un recurso de casación en el fondo, interpuesto en contra de una sentencia dictada con fecha 10 de enero de 2014, por la Corte de Apelaciones de Arica<sup>2</sup>, que confirma con declaración la sentencia dictada el 05 de octubre de 2012, por el Juez del Tercer Juzgado de Letras de Arica<sup>3</sup>. A través de ella, se condena a Máximo Arancibia Leiva a la pena de cinco años y un día de presidio mayor en su grado mínimo y a pagar una multa del ciento por ciento de lo defraudado al Fisco, como autor del delito tipificado en el inciso segundo del numeral cuarto del artículo 97 del Código Tributario, norma que sanciona “Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multas del ciento por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado”.

A nuestro juicio, la sentencia de la Excma. Corte Suprema no se ajusta a Derecho, toda vez que condena a una persona que no era contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, por un delito tributario que sólo puede ser cometido por contribuyentes de este tributo, o de otros impuestos sujetos a retención o recargo (cuyo no era el caso). A mayor abundamiento, se le atribuye responsabilidad aplicando lo dispuesto en el artículo 8° N° 5 del Código Tributario, que considera contribuyente a las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos, cuando en la realidad la norma que determina a quiénes se aplican las sanciones penales es el artículo 99 del citado cuerpo legal, que a la sazón señala: “Las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento. En atención a lo anterior, resultaba imposible que esa persona hubiera actuado “maliciosamente”, como lo exige la ley. Por lo tanto, la sentencia en comentario adolece de diversas falencias, cuyo análisis es el siguiente:

<sup>1</sup> Corte Suprema, Rol N° 3055-14.

<sup>2</sup> Corte de Apelaciones de Arica, Rol N° 10-2013.

<sup>3</sup> Tercer Juzgado de Letras de Arica, Rol N° 5138-2001.

### **III. Error por considerar medios de prueba que no acreditan el hecho punible y la participación**

La sentencia de primera instancia (cuyos fundamentos hace suyos la sentencia de segunda instancia, modificando sólo la participación y la pena) condenó a don Máximo Arancibia Leiva como cómplice del delito que tipifica el inciso segundo del numeral cuarto del artículo 97 del Código Tributario. Esta norma sanciona a:

“Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquier maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados con ...”.

Debemos precisar que esta sentencia condenaba como autor del citado delito al dueño de la empresa, don Tomás Núñez, pero, posteriormente, la Iltma. Corte de Apelaciones de Arica, sorprendentemente, lo absuelve, aumentándole la pena a Arancibia y sancionándolo como autor.

El considerando Décimo Séptimo de la sentencia de primera instancia declara que un sujeto (Máximo Arancibia) obtuvo de un tercero y utilizó en la contabilidad de un cliente afecto al impuesto IVA, facturas falsas para aumentar el verdadero monto de su crédito por tal concepto a fin de que éste pagara, en definitiva, una menor cantidad por dicho gravamen. Según el fallo, este hecho tipifica el delito antes citado.

Cabe hacerse la siguiente pregunta: ¿Cuáles son los elementos probatorios que le permiten al juzgador llegar a esta conclusión? El mismo considerando Décimo Séptimo, los detalla:

1. Denuncia de fojas 1 y ss. presentada por el Servicio de Impuestos Internos sobre la base de la declaración jurada prestada ante dicho Servicio por Ernesto Gallardo Cerda (contribuyente que contabilizó facturas ideológicamente falsas), quien manifestó que había acordado con su contador “bajar el IVA” a través de la “compra de IVA a otro contribuyente”, para lo cual incluyó en sus declaraciones de impuestos facturas de un tercero, además de haberse concertado con su contador para vender IVA en dichos términos a otros contribuyentes, en específico al señor Tomás Núñez Guzmán, a quien vendió la factura 206, 208, 209 a través del contador de la empresa constructora, señor Máximo Arancibia.

Pues bien, Ernesto Gallardo Cerda no mantiene su versión en autos, toda vez que<sup>4</sup> vuelve a prestar declaración, pero esta vez señala que: “En relación a las facturas que están a mi nombre y facturadas a nombre de Tomás Núñez, son trabajos realizados por mi persona y los valores que aparecen en las facturas están debidamente cancelados, además debo señalar que estas facturas las confeccionaba yo para cobrar los trabajos realizados”.

A mayor abundamiento, Tomás Núñez Guzmán manifiesta que<sup>5</sup> “... todas las facturas que aparecen emitidas a mi empresa son de trabajos realmente ejecutados y se encuentran físicamente en terreno”. En el mismo sentido declara a fojas 339 de autos.

Estas declaraciones de Gallardo y de Núñez se encuentran en total consonancia con el mérito del informe de peritos, emitido por don Alberto Undurraga, según se explicará más adelante.

2. Informe pericial de la Bridec<sup>6</sup>. Este no es más que un antecedente, basado en las declaraciones prestadas ante la Policía de Investigaciones. Allí se señala que el encausado Gallardo entregaba “facturas de su actividad comercial sobrevaloradas en cifras millonarias, que incluían los montos de sus trabajos y servicios más las obras realizadas para la constructora de Tomás Núñez Guzmán, representada por Arancibia...”.

A este respecto, hay que señalar que las facturas no fueron sobrevaloradas, según lo acredita el informe del perito de don Alberto Undurraga. Por otra parte, Máximo Arancibia nunca representó a la constructora de Tomás Núñez Guzmán, él solo realizaba funciones meramente administrativas, sin ningún poder de administración, ello se acredita con la declaración de Tomás Núñez<sup>7</sup>, en que señala:

“... el señor aquí presente es don Máximo Arancibia Leiva, quien es la persona que me asesora la parte administrativa, encargándose de los pagos, contratos, finiquitos, proveedores, además es una de las personas encargadas de la recepción de las facturas de compra y venta de la empresa, aparte de la contabilidad que se lleva en forma externa, el señor Arancibia se encargaba de los finiquitos de las facturas que presentaban en la empresa para su cancelación, pero antes de hacerlo Máximo me consultaba si las obras estaban ejecutadas o un avance parcial de la obra, en la cual

<sup>4</sup> A fojas 334.

<sup>5</sup> A fojas 199.

<sup>6</sup> A fojas 19.

<sup>7</sup> A fojas 404.

yo veía si correspondía el trabajo y la obra dando el visto bueno cuando correspondía ...”.

3. Declaración de Carmen Danisa Perea Nina, abogada del Servicio de Impuestos Internos, patrocinante de la denuncia de autos, cuyo valor probatorio evidentemente es igual al de la denuncia que patrocinó, y que en su carácter de funcionaria del referido Servicio carece de objetividad, pues no se trata de un tercero ajeno al juicio, sino de parte interesada en el mismo.
4. Declaración de Oscar Guido Rosas Bahamonde y Oscar Enrique Contreras Serrano, funcionarios policiales aprehensores de Miguel Choque y Máximo Arancibia, quienes declaran en relación a la orden de investigar cumplida por su parte. Estos funcionarios sólo dan fe del procedimiento de detención, no de los hechos materia de autos.
5. Informe contable<sup>8</sup>, realizado por Hernán Manlla Cuevas, Fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos de Arica, dando cuenta de detalle de facturas del contribuyente Ernesto Hugo Gallardo Cerda que aparecen en la contabilidad de la empresa de Tomás Núñez Guzmán, con timbraje registrado sólo hasta el N° 206.

Desde ya debemos reiterar que tratándose de un funcionario del Servicio de Impuestos Internos, su declaración carece de la debida imparcialidad, por ser parte interesada. De otro lado, en el citado informe se señala que el contribuyente (Tomás Núñez) posee registrado timbraje de facturas hasta la 206. De esta forma, las facturas 208 y 209 se encuentran fuera del rango de timbraje.

Ahora bien, el hecho que una factura no esté timbrada no significa ni remotamente que *necesariamente* no dé cuenta de una operación real. Dicho documento, perfectamente puede amparar una operación totalmente real, toda vez que el requisito del timbraje resulta ser exógeno a la efectividad material de la operación que él ampara. De hecho, en el informe emitido por el perito Alberto Undurraga, se explican detalladamente las obras en que se utilizaron los materiales de que dan cuenta las referidas facturas, esto es, a pesar de no estar timbradas, documentaban operaciones reales.

Como puede apreciarse, estas “pruebas” no acreditan ni el hecho material punible ni la participación de Máximo Arancibia en él.

Pero existe un gran antecedente probatorio que la sentencia de primera instancia no considera, y la de segunda sólo lo hace para absolver a Tomás Núñez,

<sup>8</sup> De fojas 558 a 563.

pero extrañamente no lo aplica para Máximo Arancibia, este es el Informe Pericial Judicial evacuado por don Alberto Undurraga. En sus conclusiones, dicho informe manifiesta que:

“Las 21 obras revisadas son *construcciones existentes* ejecutadas en la época de las facturas impugnadas. Algunas de éstas son Edificios y Construcciones Mayores, *casi todas obtenidas en propuestas públicas* y dos en propuestas privadas. (el destacado es nuestro)”.

De lo anterior se desprende que las facturas no pueden ser motejadas de ideológicamente falsas, toda vez que las obras se hicieron. Por otra parte, se comienza a desvanecer la imputación consistente en que existía una sobrevaloración, ya que ésta resulta ser imposible si se trata de propuestas públicas. En efecto, al respecto el informe señala que:

“Todos los 21 presupuestos y contratos corresponden a valores de mercado, los que sirvieron de base para revisar todas y cada una de las facturas de obras subcontratadas, relacionadas con el costo CD de partidas asociadas. Cada factura está explicada y calculada con los ítems asociados en el Anexo 2”.

Insistimos, los presupuestos y contratos correspondían a valores de mercado, y ellos sirvieron para revisar todas las facturas recibidas. Por lo tanto, no existió sobrevaloración alguna.

Finalmente, el informe establece que:

“En general todas las facturas son válidas técnicamente correspondiendo exactamente a la glosa de ella con los porcentajes resultantes explicados en los Anexos 2 y 3”.

“Las facturas están cercanas al porcentaje teórico de la práctica de la construcción. La excepción ocurre con la facturas 137 con 132%, en radieres y estucos, pero sólo representa el 7% (3,2 millones) del edificio total, que es la Biblioteca de la Escuela D-12.”

La gran pregunta es: ¿Por qué motivo la sentencia no consideró el presente informe de perito, toda vez que en su mérito resulta evidentemente, como hemos señalado, que las obras en cuestión se realizaron y que no existió ninguna sobrevaloración? Pues de haber considerado el referido informe, no pudo entenderse tipificado el delito descrito en el inciso segundo del numeral cuarto del artículo 97 del Código Tributario, debiendo dictarse sentencia absolutoria a favor de Máximo Arancibia Leiva.

Los juzgadores *no consideraron* el informe pericial antes referido, mismo que significaba la absolución de Máximo Arancibia Leiva, según se ha explicado.

A mayor abundamiento, la sentencia de segunda instancia cita el informe, pero sólo con el fin de afianzar la decisión de absolver a Tomás Núñez Guzmán, señalándose que<sup>9</sup>:

“Ahora bien, el perito tasador don Alberto Undurraga U., que tuvo por objeto tasar las obras subcontratadas por don Ernesto Gallardo conforme a las facturas impugnadas, del Resumen por Obras de Valores Totales de Facturas, Costos Directos y Porcentajes Asociados concluye a fojas 1405 que todas las facturas son válidas técnicamente correspondientes exactamente a la glosa de ellas con los porcentajes resultantes explicados en los Anexos 2 y 3.”.

Resulta ser un tremendo misterio el hecho consistente en que la sentencia de segunda instancia, en abono de la absolución de Tomás Núñez, cita al informe del perito Undurraga, mas no así para los efectos de absolver a Máximo Arancibia.

En el Anexo 2, el perito va relacionando cada una de las facturas dubitadas con las obras que se fueron construyendo. La verdad es que no entendemos en atención a qué motivo el juez de primera instancia, así como los ministros de la I. Corte de Apelaciones de Arica, no se hicieron cargo del mérito aclaratorio del informe emitido por el perito judicial Undurraga. Si la sentencia de segunda instancia *lo utilizó como fundamento de la absolución de Tomás Núñez Guzmán, también debió ser utilizado para absolver a Máximo Arancibia Leiva, pues evidentemente analiza los mismos hechos.*

En síntesis, no hay considerandos que expliquen la prueba de peritos rendida en autos. Por otra parte, se le otorga el carácter de presunciones judiciales a un conjunto de antecedentes que no cumplen las exigencias, siendo contradictorios con el mérito del proceso. En efecto, se da por probada la participación de Arancibia en base a elementos fuera de los estándares legales y, por otra parte, no se considera el valor probatorio de informe pericial, que parece aclarar la inexistencia de participación de éste.

#### **IV.- Aplicación errónea que se efectúa del numeral 5° del art. 8° del Código Tributario, en desmedro de la aplicación del artículo 99 del citado cuerpo legal**

En el considerando décimo quinto la Iltma. Corte de Apelaciones de Arica (argumento que hace suyo la Excma. Corte Suprema) señala que:

<sup>9</sup> A fojas 2053.

“En consecuencia, al ser Máximo Enrique Arancibia Leiva el administrador y el que dispone de los bienes de Tomás Maximiliano Núñez Guzmán, conforme a lo previsto en el numeral 5 del artículo 8° del Código Tributario, debe considerarse al primero como contribuyente, debiendo cumplir con las leyes tributarias que afectaban a su mandatario, lo que no sucedió en el presente caso, por cuanto el condenado Ernesto Gallardo Cerda proveía a Máximo Enrique Arancibia Leiva de facturas sobrevaloradas con el propósito de ser utilizadas en la Empresa Constructora de Tomás Maximiliano Núñez Guzmán”.

La Corte se equivoca al imputar la existencia de facturas sobrevaloradas, toda vez que ello no aconteció, según se ha explicado a la luz del informe emitido por el perito Alberto Undurraga. Repetimos que este Informe pericial no fue considerado en primera instancia. Ahora bien, en segunda instancia fue utilizado para dictar absolutoria respecto de Tomás Núñez, pero no se le aplicó a Arancibia, cuestión que resulta de la mayor extrañeza: Se utiliza una probanza para absolver a una persona, pero no se le aplica al otro encausado, tratándose de la misma situación de hecho.

En segundo lugar, la sentencia comete un tremendo error al hacer aplicable al caso de autos lo dispuesto en el numeral quinto del artículo 8° del Código Tributario, norma *general* que dispone que por contribuyente debe entenderse las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

¿Por qué motivo esta norma no resulta aplicable al caso de autos? En primer lugar, pues Arancibia nunca fue contribuyente, nunca tuvo facultades para representar a Tomás Núñez, y por lo tanto no tenía ninguna obligación tributaria, y en dicha inteligencia no podía cometer ningún delito tributario. De otro lado, existen dos normas legales que determinan la responsabilidad penal tributaria, obviamente aplicables por el principio de especialidad, que son los artículos 98 y 99 del Código Tributario. La primera de estas normas dispone que: “De las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas”; por su parte, el artículo 99 del mismo Código señala que: “Las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de estos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento”. En el caso de autos: ¿Las obligaciones tributarias que afectaban a Tomás Núñez las debía cumplir Máximo Arancibia? Categóricamente la respuesta va por la negativa, éste último nunca tuvo poderes de representación respecto de Núñez. Al respecto, debemos volver a traer a colación la declaración de Tomás Núñez<sup>10</sup>, en la que señala que:

<sup>10</sup> A fojas 404.

“... el señor aquí presente es don Máximo Arancibia Leiva, quien es la persona que me asesora la parte administrativa, encargándose de los pagos, contratos, finiquitos, proveedores, además es una de las personas encargadas de la recepción de las facturas de compra y venta de la empresa, aparte de la contabilidad que se lleva en forma externa, el señor Arancibia se encargaba de los finiquitos de las facturas que presentaban en la empresa para su cancelación, pero antes de hacerlo Máximo me consultaba si las obras estaban ejecutadas o un avance parcial de la obra, en la cual yo veía si correspondía el trabajo y la obra dando el visto bueno cuando correspondía sin percatarme del nombre de la persona que presentaba la factura...”.

De ella se desprende nítidamente que a Máximo Arancibia no le correspondía el cumplimiento de ninguna obligación tributaria de Tomás Núñez, toda vez que era él quien decidía los finiquitos de las facturas cuando se presentaban para su cancelación, pues Máximo Arancibia previamente le consultaba si las obras estaban ejecutadas o su estado de avance. De esta forma, Tomás Núñez daba el visto bueno, él era el contribuyente.

De acuerdo a lo anterior, el artículo 99 del Código Tributario resulta ser inaplicable al caso de Máximo Arancibia, pero el juzgador de segunda instancia, aplicando una norma que no opera en este caso, le atribuye responsabilidad. Insistimos, no calza con la definición del número 5° del art. 8° del Código Tributario (pues nunca tuvo poder de representación), vale decir, no era contribuyente; así como tampoco resulta obligado a través de lo dispuesto en el citado artículo 99 del Código Impositivo.

En esta materia, resulta pertinente recordar lo señalado por el profesor de Derecho Tributario don Pedro Massone Parodi<sup>11</sup>, quien, al respecto, manifiesta que:

“Según el art. 8° N° 5 del CT, para los fines del mismo Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá: Por “contribuyente”, las personas naturales y jurídicas, o los administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

“De partida, dejamos de lado la definición contenida en el art 8° N° 5 del CT por las siguientes razones: (i) en su amplitud, esa definición identifica al contribuyente con las personas naturales y jurídicas, privando al concepto de todo significado práctico; (ii) el “contribuyente” que resulta de la definición desechada puede ser una persona que no esté “legalmente obligada”; (iii) en cambio, el contribuyente del art. 98 es, necesariamente, una persona “legalmente obligada”; (iv) como consecuencia de lo dicho

<sup>11</sup> Massone Parodi, Pedro, *Infracciones Tributarias*, Editorial LegalPublishing, año 2009, Santiago de Chile, páginas 92 y 93.

en (ii) y (iii), el contribuyente del art. 98 es diferente al contribuyente del art. 8° N° 5, por lo que este último debe desecharse, entre otras razones, porque así lo establece el propio encabezamiento del art. 8°, cuando refiriéndose a las leyes tributarias, dice: "salvo que de sus textos de desprenda un significado diverso".

"El propio SII suele dejar de lado la definición cuestionada. Solo a modo de ejemplo, mencionamos la siguiente afirmación. 5.- Respecto de la consulta de la letra c), y en relación con las normas establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe tenerse presente que todas las personas, naturales y jurídicas, revisten la calidad de contribuyentes, en la medida que puedan afectarse con alguno de los tributos que en ella se establecen, lo cual ocurrirá en el caso que tales personas posean bienes o realicen actividades susceptibles de generar rentas que se clasifiquen en alguna de sus categorías". (El profesor Massone da cuenta que la cita anterior proviene de un Oficio del Servicio)<sup>12</sup>.

A mayor abundamiento, en las páginas 82 y siguientes del mismo texto, para clarificar aun más la idea anterior, el profesor Massone sostiene que:

"En forma más tajante, queremos decir que los referidos artículos 98 y 99 gozan de prioridad respecto de aquellos del Código Penal que hemos mencionado (artículo 14 a 17 del Código Punitivo), los cuales quedan, por lo tanto, excluidos, en particular si a través de ellos se pasa por alto el principio pro reo".

"La persona que debió cumplir la obligación (o deber) infringido también está señalado por la propia legislación tributaria sustantiva (o formal). Esta persona puede ser el contribuyente (tomado este concepto en sentido técnico), el sustituto (o, si se prefiere, el retenedor) o el responsable, todos ellos señalados por la ley tributaria, la cual puede excluir o eximir a alguno de ellos. Sin embargo, la doctrina ha admitido que la ley no designe en forma expresa al contribuyente, cuando éste puede ser individualizado por la participación directa que él tiene en la realización del hecho que, en virtud de la descripción o tipificación que hace la ley, genera o da vida a la obligación tributaria, siempre, claro está, que la propia ley no haya desplazado esa titularidad pasiva a otra persona".

"Como la persona que debe cumplir la obligación (o deber) infringido es, normalmente, una sola (el contribuyente o el sustituto, según el caso), es sobre ella que debe recaer la sanción".

<sup>12</sup> [www.sii.cl](http://www.sii.cl), Oficio N° 1.464, de 2009, del SII.

En la página 91 de su obra el profesor Massone establece que:

“La responsabilidad por los delitos e infracciones que contempla la legislación tributaria está prevista por los artículos 98 y 99 del Código Tributario...”.

“Los mencionados artículos del CT tratan, en forma separada y respectivamente, la responsabilidad por las sanciones pecuniarias y la responsabilidad por las sanciones corporales, con más propiedad, por las penas privativas o restrictivas de libertad.”.

“Ambas normas definen y, al mismo tiempo, limitan el ámbito de la responsabilidad por las correspondientes sanciones a las personas que ellas señalan, con exclusión de las disposiciones contenidas en otros cuerpos legales ajenos al ámbito tributario, respecto de las cuales tienen prioridad en razón del principio de la especialidad y de lo dispuesto en el art. 2° del CT.”.

De las citas antes referidas, puede concluirse que:

- a. En modo alguno puede aplicarse a la responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria, el concepto de contribuyente que establece el numeral quinto del artículo 8° del Código Tributario.
- b. En atención a los argumentos ya señalados, el propio tenor del artículo 8° y por el principio de especialidad, la responsabilidad tributaria frente a las infracciones está regulada en los artículos 98 y 99 del citado cuerpo legal.
- c. El artículo 99 ordena que las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación, esto es, al contribuyente.
- d. En el caso que nos ocupa, Máximo Arancibia *nunca estuvo en la situación* de tener que *cumplir obligaciones tributarias* que afectaban a Tomás Núñez Guzmán, él era el contribuyente. Por lo tanto, a su respecto, no procedía la aplicación de ninguna sanción tributaria.

## **V. Aplicación errónea que se efectúa del inciso segundo del numeral 4° del art. 97 del Código Tributario**

A fojas 2056 de autos, la sentencia de segunda instancia condena a Máximo Arancibia Leiva como autor del delito tipificado en el inciso segundo del numeral cuarto del artículo 97 del Código Tributario. Dicho fallo condenatorio,

resulta ser totalmente alejado a los hechos de la causa y al marco legal de la misma, por los siguientes motivos:

1. Este delito sólo lo puede cometer, como sujeto activo del mismo: “Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo”. Pues bien, Máximo Arancibia Leiva *nunca fue contribuyente de IVA ni de ningún otro impuesto sujeto a retención o recargo*.

El contribuyente era Tomás Núñez Guzmán, como majaderamente lo hemos señalado. Máximo Arancibia Leiva nunca representó para efectos tributarios a Tomás Núñez Guzmán. De hecho, Tomás Núñez reconoce que antes de finiquitar las facturas, Máximo Arancibia le consultaba si las obras estaban ejecutadas o el estado de avance de las mismas, y *él daba el visto bueno*.

Insistimos, Máximo Arancibia no podía ser condenado por el delito tipificado en el inciso segundo del numeral cuarto del artículo 97 del Código Tributario, por la sencilla razón que no podía ser sujeto activo del mismo, toda vez que nunca fue contribuyente de este tipo de tributos. Como bien lo señala el profesor Massone<sup>13</sup>: “El sujeto activo debe ser un contribuyente afecto al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo”. A mayor abundamiento, cita una sentencia de la Corte de Apelaciones de Antofagasta<sup>14</sup>, en que verifica la misma situación de autos, esto es, un individuo que no cumple con los requisitos que establece el tipo penal tributario en cuestión, no puede ser condenado por dicho delito.

Pero existe una sentencia aun más claramente aplicable al caso de Máximo Arancibia Leiva, citada por el profesor Massone. Los hechos de ésta resultan ser perfectamente asimilables al caso de Máximo Arancibia: Una persona que presta servicios para otra, en la medida que no reviste el carácter de contribuyente de IVA, no puede ser condenado como autor, cómplice o encubridor del delito tipificado en el inciso 2° del numeral cuarto del artículo 97 del Código Tributario, pues no puede ser sujeto activo de dicho delito.

<sup>13</sup> Massone Parodi, Pedro, Ob. Cit. página 349.

<sup>14</sup> Massone Parodi, Pedro, Ob. Cit. Página 350, cita una sentencia de 4 de mayo de 2007, de la Iltma. Corte de Apelaciones de Antofagasta, Rol N° 182-2006, que expresa: “En cuanto al segundo capítulo de la acusación, esto es, la infracción establecida en el inc. 2° del mismo N° 4 del art. 97 del CT, que señala “Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tienen derecho a hacer valer...”, es menester destacar que estamos frente a un delito especial, ser contribuyente afecto a determinados impuestos y, de los antecedentes de la causa, aparece que el encausado R.D.A.A. no tiene tal calidad.”.

2. Máximo Arancibia Leiva no era contribuyente de IVA ni de otros impuestos sujetos a retención o recargo, por lo tanto, malamente pudo haber realizado *maliciosamente* maniobras tendientes a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tenía derecho a hacer valer.

A fin de demostrar que la afirmación anterior, esto es, la imposibilidad que Máximo Arancibia actuara maliciosamente, transcribo a los autores Ugalde y García<sup>15</sup>, quienes señalan que:

“Una explicación de la expresión “maliciosa” la encontramos en relación con la interpretación que la doctrina la otorga a la palabra “voluntaria”, que detalla el art. 1º del Código Penal. Esta norma señala:

“Es delito toda acción u omisión voluntaria penada por la ley.

Las acciones u omisiones penadas por la ley se reputan siempre voluntarias, a no ser que conste lo contrario...”.

Al respecto, el profesor Etcheberry<sup>16</sup> expresa que: “... c) Para una tercera posición, mayoritaria en la doctrina y la jurisprudencia, la presunción del Art. 1º es una presunción de dolo. Esto es, las acciones penadas por la ley se reputan dolosas, a no ser que conste lo contrario... Por otra parte, esta presunción corresponde a lo que ordinariamente ocurre: las personas obran con libertad y previendo las consecuencias de sus actos. Además, no debe pensarse que esto coloque de cargo del acusado la prueba de su falta de dolo, es el propio juez el que debe investigar todas las circunstancias que permitan destruir la presunción legal...”.

Continúa el citado autor manifestando que: “A veces, sin embargo, esta regla sufre excepciones. De ordinario ocurre esto cuando la ley ha introducido términos como “maliciosamente”, “a sabiendas”, “intencionalmente”, “con conocimiento de causa”, etc. Estas expresiones se emplean por lo general para advertir al intérprete que habitualmente las acciones típicas descritas se realizan sin dolo (v.gr., el juez que falla contra la ley, art. 223), y que en consecuencia, en tales casos, no se aplicará la presunción de dolo, y la concurrencia de éste deberá justificarse...”.

Esta tesis se contiene en la resolución de fecha 25 de abril de 1986 de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, que señala:

<sup>15</sup> Ugalde, Rodrigo y García Jaime, *Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias*, Editorial LegalPublishing, Cuarta Edición, Santiago de Chile, páginas 20 a 28.

<sup>16</sup> Etcheberry, Alfredo, *Derecho Penal, Parte General*, tomo I, tercera edición, 1998, página 309.

“ 1º) Que las acciones u omisiones penadas por la ley se reputan voluntarias, a no ser que conste lo contrario, según lo prescrito en el inciso 2º del artículo 1º del Código Penal;

“ 2º ) Que la presunción que antecede establece –como regla genérica– para todos los casos la voluntariedad plena, constituida, como se sabe, por sus elementos de inteligencia, libertad e intención, y por ello, la constancia de lo contrario debe ser acreditada por los medios de prueba legal, o sea, se requiere que se establezcan los hechos que justifican la falta de voluntariedad sobre el mal causado, en cualquiera de las formas admitidas por el derecho, sea la concurrencia de concausas, sea la del mal que va más allá de lo querido o la del cuasidelito, sea el resultado imprevisible de la simple desgracia;

“ 3º) Que el legislador estableció tal presunción (simplemente legal) ante la evidente dificultad práctica de la prueba del dolo, con lo que se evita la impunidad o el castigo a título de culpa de los casos dudosos;

“ 4º) Que no obstante, la regla anterior no se aplica cuando la ley exige, para la existencia del delito, que concurra el llamado “dolo específico”, reconocible porque se utiliza la expresión “malicia” en cualquiera de sus formas e implica la intención precisa de causar determinadas consecuencias dañosas, situación que se presenta, por ejemplo, en el uso malicioso de instrumento falso (art. 196, C.P.); en la castración (art. 395, C.P.) y en las demás mutilaciones (art. 396 C.P. );

“ 5º ) Que lo mismo sucede con el artículo 97, N° 4, del Código Tributario, precepto que, al consignar el adverbio “ maliciosamente ”, introduce en el tipo penal un elemento nuevo: la malicia; elemento que la ley no presume y que, por tanto, debe ser establecido por la parte acusadora;...”<sup>17</sup>

En el mismo sentido –entre otras– la sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Temuco, de fecha 12 de abril de 1989, en cuyo considerando 2º se expresa:

“Que son elementos esenciales del fraude el perjuicio, el lucro y el dolo.

“En el caso del fraude tributario, delito por el cual se acusó a ambos reos, se requiere la existencia de un dolo específico “y que se traduce en un ánimo preconcebido de evadir impuestos”. “ Si las maniobras realizadas por el contribuyente no poseen este grado de voluntariedad, que es esencial”, no estamos frente a un delito tributario, sino a una mera infracción administrativa”.

<sup>17</sup> Sentencia publicada en *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, Tomo LXXXIII, 2ª parte, sección 4ª, página 23.

Lo expresado en la última parte del antedicho considerando es muy importante, por cuanto, si no existe el ánimo preconcebido de evadir impuestos, NO estaremos en presencia de un delito tributario, sino que de la contravención prevista en el N° 3 del artículo 97 del Código Tributario.

Este criterio ha sido confirmado por la Excma. Corte Suprema<sup>18</sup>. En su considerando sexto se señala:

“Que el artículo 97 N° 4 inciso 1° del Código Tributario castiga a quien presenta una declaración maliciosamente incompleta o falsa, precepto que está indicando un requisito adicional a la presunción de voluntariedad que señala el inciso segundo del artículo 1° del Código Penal, puesto que al emplear el tipo penal el adverbio “ maliciosamente ” importa para el juzgador demostrar de manera fehaciente que el sujeto activo, en el hecho ilícito, ha actuado con claro dominio de la antijuridicidad de la conducta que se le reprocha y con el definido propósito de privar al Fisco de la percepción de los impuestos que debió recibir. En el presente caso, conforme a los hechos establecidos por los jueces de la instancia, se ha demostrado que en las declaraciones tributarias objetadas por el Servicio se incurrió en algunas irregularidades que no obstante su existencia, no alcanzan a comprender enteramente el tipo descrito en el artículo aludido”.

Ahora bien, en torno a la vigencia de las presunciones de responsabilidad penal, resulta procedente citar al Doctor en Derecho, don José Luis Guzmán Dálbora<sup>19</sup>, quien sostiene que “...la presunción de dolo ha quedado derogada merced al franco reconocimiento, por el ordenamiento interno, del principio de inocencia, en el artículo 4° del Código Procesal Penal”. Sin perjuicio que, sostiene el citado profesor, contraviene lo establecido en los artículos 11 de la Declaración Universal de Derechos del Hombre, artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

A esta misma conclusión llegaba ya en el año 1982 don Enrique Cury U.<sup>20</sup>, cuando expresaba que “En realidad, la voluntariedad del inciso primero del art. 1° del C.P. se refiere a la conciencia de la antijuridicidad y nada tiene que ver con el dolo, del que no forma parte dicho elemento”.

<sup>18</sup> 10 de noviembre de 2003.

<sup>19</sup> Guzmán Dálbora, José Luis, “Las presunciones de responsabilidad penal: su vigencia o invalidación relativamente al sistema de enjuiciamiento criminal”, *Revista Procesal Penal*, N° 47, mayo de 2006, Editorial LexisNexis, páginas 9 a 17.

<sup>20</sup> Cury Urzúa, Enrique, *Derecho Penal*, parte general, tomo I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1982, página 252.

Cabe destacar que, aun cuando en la práctica procesal el S.I.I. hace valer la tesis de que a todos los delitos tributarios se les aplica la norma del inciso 2° del artículo 1° del Código Penal, lo cierto es que al ser promulgado el primer Código Tributario (D.F.L N° 190, publicado en el Diario Oficial de 5 de abril de 1960 ), el ente fiscalizador impartió instrucciones que confirman que en este tipo de delitos se requiere del *dolo específico* y que el dolo debe ser probado.

Así, en el Volumen 4 del *Manual del Servicio de Impuestos Internos* referente a investigación de delitos tributarios, se expresa:

“Párrafo N° 4305.01: Dolo genérico y dolo específico... En materia penal tributaria ocurre una situación especial que consiste en que el tipo de delito, como elemento del tipo, se requiere una determinada dirección de la intención; es lo que podemos denominar dolo específico, encaminado a un fin determinado y que en nuestro caso es a la evasión del tributo.

“Párrafo N° 4305.02: La prueba del dolo. Lo expresado en el párrafo anterior tiene gran importancia en materia de prueba, ya que no será el inculpado quien deberá desvirtuar la presunción de culpabilidad que emana del dolo genérico, sino que será el juez quien deberá establecer en el proceso la concurrencia del dolo específico.

Por su parte, en el párrafo 5721.01 del Volumen 5 del *Manual del Servicio de Impuestos Internos* relativo al Código Tributario, se señala: “Una de las clasificaciones más importantes que la doctrina penal hace del dolo es aquella que distingue entre dolo genérico y dolo específico. Se dice que el genérico es el dolo directo, determinado, simple o normal. El específico está constituido por cierta finalidad especial que se agrega a la general perseguida por el delincuente (infractor); cuando nuestro Código Penal exige su concurrencia emplea la palabra “maliciosamente” o la expresión “con malicia”.

El inciso segundo del referido párrafo continúa expresando: “Es fundamental tener presente que el dolo presumido en el artículo 1° del Código Penal (transcrito en la Sub-Sección 5721) es el genérico e incumbe al infractor descargarse del peso de la presunción, en cambio, el dolo específico debe serle probado...”.

En consecuencia, será de especial interés establecer los hechos positivos y obtener las pruebas del caso para dar base a una presunción judicial, que es un medio de prueba mediante el cual podrá establecerse la existencia del dolo específico”.

Lo anteriormente expresado se confirma en el Volumen 5 del *Manual del Servicio de Impuestos Internos*, relativo al Código Tributario, referente a normas generales de impuesto, ya que allí se expresa:

“Párrafo N° 5721.01, inciso 2°: Es fundamental tener presente que el dolo presumido en el artículo 1° del Código Penal (transcrito en la Sub-Sección 5721), es el genérico e incumbe al infractor descargarse del peso de la presunción, en cambio, el dolo específico debe serle probado. Este principio debe tenerse muy presente en materia tributaria, pues, por regla general, se exige la concurrencia del dolo específico, según se observa, por ejemplo, en las infracciones sancionadas en el N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, precepto que se analizará más adelante en este Capítulo.

Otros fallos tratan el tema de otro modo, señalando que: “ la expresión “ maliciosa “, empleada por la ley, no tiene otro significado que el de “intencional“, lo cual corresponde, según señala Eduardo Novoa en su *Curso de Derecho Penal Chileno*, Tomo I, “a una forma de dolo, que es el dolo directo“. Así lo resolvió la I. Corte de Apelaciones de Valparaíso en fallo de 18 de junio de 1981.<sup>21</sup> Del mismo modo, en una sentencia del Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Ovalle se señala –en parte de su considerando 12°– lo que sigue: “En cuanto a la faz subjetiva del tipo, ella está integrada por el dolo directo, lo que queda de manifiesto en la voz “maliciosamente“que emplea la disposición en análisis;...”.

A este respecto, es útil citar a don Alejandro Dumay Peña, quien expresa:<sup>22</sup>

“ Sin embargo, cualesquiera que sean las características del dolo, lo esencial es que aquellas figuras cuya tipificación incluye la malicia, no se consuman por la simple transgresión de la norma tributaria, sino que es necesario comprobar, además, que los hechos se realizaron con el fin preciso que la disposición respectiva señala, es decir, que no mediando intención dolosa no hay fraude, sino infracción, ya que la mencionada expresión, así como otras que emplea el Código Tributario (“a sabiendas“) denotan la exigencia del elemento intencional de la conducta fraudulenta, a que hemos hecho referencia”.

Ahora bien, otra explicación de la expresión “maliciosa” es la que hace mención al denominado *dolo específico*. Esto es, un especial ánimo de cometer el delito, distinto del dolo directo, cuyo cumplimiento sería requisito dentro de la acción típica. Don Alfredo Etcheberry señala: “...En

<sup>21</sup> *Manual de Consultas Tributarias*, N° 298, octubre de 2002.

<sup>22</sup> Dumay Peña, Alejandro, Ob. cit. Página 105.

la doctrina italiana suele llamarse dolo genérico o general al propio de cada figura delictiva, y dolo específico a las particulares exigencias subjetivas que a veces contiene la ley en relación con determinados delitos y que se vinculan con una tendencia o propósitos determinados, como el proceder “con ánimo de lucro” en el hurto...”.<sup>23</sup>

Por su parte, el profesor Pedro Massone<sup>24</sup>, citando a los autores Kogan y Figueroa, señala que ellos rechazan la interpretación que ve en el adverbio “maliciosamente” la exigencia del “dolo específico”, por estimar que equivale a no atribuirle ningún efecto. Estiman que el dolo del delito tributario, como el de cualquier otro delito, se carga con el contenido particular de culpabilidad que cada figura requiere. El hecho que el legislador se haya preocupado de aludir especialmente al dolo (con el empleo del término “maliciosamente”), obliga al juez a conceder especial atención a la prueba de dicho elemento.

Ahora bien, cualquiera sea la tesis que se adopte respecto de la explicación del actuar “maliciosamente”, resulta imposible configurar una conducta maliciosa respecto de Máximo Arancibia, toda vez que, como tantas veces lo hemos señalado, carecía de la calidad de contribuyente, siendo un mero administrador, sin ningún tipo de facultades, como al respecto, lo señalaba Tomás Núñez<sup>25</sup>: “... el señor aquí presente es don Máximo Arancibia Leiva, quien es la persona que me asesora la parte administrativa, encargándose de los pagos, contratos, finiquitos, proveedores, además es una de las personas encargadas de la recepción de las facturas de compra y venta de la empresa, aparte de la contabilidad que se lleva en forma externa, el señor Arancibia se encargaba de los finiquitos de las facturas que presentaban en la empresa para su cancelación, pero antes de hacerlo Máximo me consultaba si las obras estaban ejecutadas o un avance parcial de la obra, en la cual yo veía si correspondía el trabajo y la obra dando el visto bueno cuando correspondía ...”. Como bien expresa Núñez, antes de la cancelación de las facturas, “... me consultaba si las obras estaban ejecutadas o un avance parcial de la obra, en la cual yo veía si correspondía el trabajo y la obra dando el visto bueno de las facturas”. ¿Es posible configurar el elemento “maliciosamente” con estos antecedentes? Sin dudas, la negativa se impone.

3. El tipo penal sanciona a los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquier maniobra tendiente a aumentar el

<sup>23</sup> Etcheberry, Alfredo, Ob. cit., página 301.

<sup>24</sup> Massone Parodi, Pedro, *Infracciones Tributarias*, Ob. cit., página 342.

<sup>25</sup> A fojas 404.

verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar. Pues bien, las facturas emitidas a Tomás Núñez Guzmán no significaron una maniobra maliciosa a través de la cual *se aumentó el verdadero monto de los créditos*, toda vez que, de acuerdo al peritaje emitido por el perito Alberto Undurraga, las facturas no daban cuenta de operaciones sobrevaloradas, según se ha explicado.

## VI. Sentencia de la Corte Suprema

Con fecha 30 de junio de 2014, la Excma. Corte Suprema dicta sentencia en autos, en que arguyendo aspectos formales, esto es, que no se han afectado las leyes reguladoras de la prueba, y, en virtud de una errónea aplicación de una norma legal (numeral quinto del artículo 8° del Código Tributario), desestima el recurso de casación en fondo que se había interpuesto, su análisis es el siguiente:

1. En el considerando segundo del fallo se señala que:

“Para efectos de dar por acreditada su participación, los fundamentos 21° y 24° del fallo de primer grado, reproducidos en la alzada, consignan que Ernesto Gallardo Cerda declaró haber proveído al acusado Arancibia Leiva, contador general encargado de la administración de la empresa de Tomás Núñez, de facturas sobrevaloradas en general, en particular, las Nros. 206, 208 y 209 (por \$41.900.000, \$6.000.000, \$8.400.000) por trabajos que nunca pasaban de un millón de pesos, con el objeto de ser utilizadas en la contabilidad de la citada sociedad. En los mismos basamentos se dejó establecido que el enjuiciado tenía un poder general de administración y disposición de bienes de un contribuyente afecto a IVA y que le ingresó en su contabilidad facturas falsas.”

El fallo no considera la declaración en que el mismo Ernesto Gallardo Cerda<sup>26</sup> manifiesta que: “En relación a las facturas que están a mi nombre y facturadas a nombre de Tomás Núñez, son trabajos realizados por mi persona y los valores que aparecen en las facturas están debidamente cancelados, además debo señalar que estas facturas las confeccionaba yo para cobrar los trabajos realizados”.

Esta declaración guarda total armonía con lo depuesto por Tomás Núñez<sup>27</sup>, quien señaló que: “... todas las facturas que aparecen emitidas a mi empresa son de trabajos realmente ejecutados y se encuentran físicamente en terreno”. Finalmente, la declaración del considerando segundo de la sentencia tampoco

<sup>26</sup> A fojas 334.

<sup>27</sup> A fojas 199 y 339.

guarda consonancia con las conclusiones a que llega el perito judicial, don Alberto Undurraga, en el sentido que las obras efectivamente se realizaron y que no hubo sobrevaloración.