

Santiago, nueve de noviembre de dos mil veinte.

**Vistos:**

En estos autos Rol 6.180-2018, se ha tramitado un procedimiento tributario sancionatorio, en que la parte denunciante del Servicio de Impuestos Internos (en adelante el Servicio), en lo principal de su presentación de fojas 430, dedujo recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia de seis de marzo de dos mil dieciocho, que se lee a fojas 429, dictada por la Corte de Apelaciones de Concepción.

El citado fallo confirmó la sentencia de primer grado, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Biobío el 25 de noviembre de 2016, a través de la cual se acogieron, parcialmente, los tres cargos formulados en contra de la contribuyente, Sociedad de Servicios Integrales Sanhueza Limitada, condenándola como autora del ilícito tipificado al artículo 97, N° 4, inciso 2° del Código Tributario, confirmando el acta denuncia y condenándola a una multa equivalente al 100% de los impuestos defraudados por concepto de Impuesto a las Ventas y Servicios, ascendente a \$5.907.292.

Por dictamen de 9 de mayo de 2018 se trajeron los autos en relación.

**Considerando:**

**Primero:** Que, en su arbitrio de nulidad sustancial el Servicio denuncia como infringidos, en primer término, el artículo 97, N° 4, inciso 1° del Código Tributario, en relación con el artículo 74 del código punitivo.

Explica que, para el tribunal, las conductas descritas y sancionadas en los incisos 1° y 2, del numeral 4°, del artículo 97 del código del ramo se encuadran en dos tipos penales, estimando que —de acuerdo al principio de *non bis in idem*— debe resolverse aplicando el principio de especialidad, agregando que, cuando dos preceptos legales regulan un mismo hecho, pero uno de ellos lo hace en



forma general, comprendiendo a varios hechos similares, mientras que el otro se dirige más precisamente a aquél, este último —que es especial— prevalece sobre el general. Al tratarse de un contribuyente afecto al Impuesto a las Ventas y Servicios, únicamente le resultaría aplicable el tipo penal contenido en el artículo 97, N° 4, inciso 2° del Código Tributario, que es especial para esta clase de contribuyentes y no, además, el que se describe en el inciso primero de la misma norma, cuya aplicación se circunscribe a otra clase de infractores que no tienen este carácter.

Sostiene que, los sentenciadores del grado yerran al considerar como un solo hecho las conductas desplegadas por la contribuyente infractora, ya que —en concepto del articulista— ellas infringen dos tipos de impuestos que requieren conductas diversas y, que tienen momentos consumativos distintos.

Argumenta que, lo anterior implica dejar en la impunidad la defraudación causada en materia de Impuesto sobre la Renta, en particular considerando los hechos establecidos en la presente causa. Se trata de delitos distintos y sancionados de manera diferente, y lo señalado en la sentencia carece de asidero en la práctica debido a que, un contribuyente de impuesto al valor agregado perfectamente puede cometer, tanto el delito del inciso primero, como el del inciso segundo del artículo 97, N° 4 del Código Tributario. A modo de ejemplo, señala el caso en que se subdeclare el crédito fiscal contenido en facturas emitidas por el contribuyente de IVA, estamos en presencia del delito del inciso primero del artículo 97, N° 4 del Código Tributario.

**Segundo:** Que, como segundo grupo de normas vulneradas, se invocan por el impugnante los artículos 107, N°s 3, 4 y 7 del Código Tributario, precepto que regula las circunstancias modificatorias de responsabilidad penal en materia tributaria, en relación con el artículo 63 del Código Penal.



Sostiene que no hubo discusión en cuanto a que se actuó con dolo, sino que lo discutido fue la magnitud empleada del mismo. Sostiene que resulta distinto que se hubiese aumentado tan solo un mes los créditos fiscales, a más de seis meses como se acreditó en autos, por lo que el argumento en cuanto a que, en este caso, el dolo forma parte integrante del delito no está en discusión, debido a que la norma no se refiere a dicha situación, sino que se debe considerar como agravante en el evento que fuese de tal magnitud el dolo empleado —como lo es en el presente caso— que produzca el efecto requerido por la norma. Los sentenciadores concluyeron que, siendo el grado de cultura del infractor, así como su conocimiento de la obligación legal infringida, circunstancias de suyo inherentes en la configuración o estructura del dolo en el tipo penal del artículo 97, N° 4, inciso 2° del Código Tributario, por aplicación del citado artículo 63 del Código Penal, no pueden ser consideradas como agravantes de responsabilidad penal, como lo pretende el Servicio.

Argumenta que hubo un escaso análisis en la determinación de la concurrencia de las modificatorias de responsabilidad pretendidas por el Servicio.

Por lo anterior es que solicita invalidar la sentencia impugnada y, consecuentemente, dictar sentencia de reemplazo que condene a la contribuyente por las infracciones de los incisos 1° y 2, del artículo 97, N° 4° del Código Tributario, acogiendo las circunstancias agravantes de responsabilidad solicitadas por el ente fiscalizador.

**Tercero:** Que, para una acertada decisión de la primera causal de casación en el fondo, es necesario tener en consideración que la problemática a resolver por esta Corte dice relación con determinar si la conducta atribuida a la sociedad denunciada se enmarca en los dos tipos sancionatorios contenidos en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario —como lo pretende la recurrente— o si solo se



enmarca en el figura contemplada en el inciso 2° de dicha norma —como lo sostiene la contribuyente—.

**Cuarto:** Que es preciso tener en consideración, que los sentenciadores del grado, tuvieron por acreditados los siguientes hechos:

1. La Sociedad de Servicios Integrales Sanhueza Limitada es contribuyente del Impuesto a las Ventas y Servicios, así como del Impuesto sobre la Renta de Primera Categoría.

2. La sociedad contribuyente contabilizó y declaró un total de seis facturas ideológicamente falsas, lo que derivó en la declaración de crédito fiscal IVA superior a los que correspondía en los meses de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2011.

3. La declaración de créditos fiscales superiores a los que correspondía, en los períodos referidos en el numeral precedente, generó efectos en el Impuesto sobre la Renta de Primera Categoría, consistentes en un aumento los gastos tributarios aceptados, significando la rebaja en la declaración anual de este tributo correspondiente al año tributario 2012.

Asimismo, se concluyó que la actuación del representante legal de la sociedad denunciada fue dolosa, particularmente por la forma en que los documentos tributarios falsos fueron obtenidos, tratando directamente con terceros quienes literalmente le vendieron facturas con el fin específico y aceptado de obtener una rebaja del Impuesto a las Ventas y Servicios, a sabiendas que no daban cuenta de operaciones reales, mediante la posterior contabilización y declaración.

En cuanto al tipo penal específico, establece que del tenor del artículo 97, N° 4, incisos 1° y 2° del Código Tributario, se colige que las conductas descritas y sancionadas —en ambos incisos— se encuadran aparentemente en dos tipos



penales, razón por la cual nos encontramos ante un concurso, por lo que solo uno de aquellos tipos penales es apto para castigar la conducta denunciada, cuestión que debe resolverse aplicando la regla o principio de la especialidad. Teniendo en consideración que la contribuyente está afecta al Impuesto a las Ventas y Servicios, únicamente resulta aplicable al tipo contenido en el inciso segundo de la referida norma.

En cuanto a considerar el actuar doloso del contribuyente como una causal agravante de responsabilidad, lo desestima, teniendo para ello presente lo que dispone el artículo 63 del Código Penal, agregando que, siendo el grado de cultura del infractor, así como su conocimiento de la obligación legal infringida, circunstancias del suyo inherentes a la configuración o estructura del dolo en el tipo penal del artículo 97, N° 4, inciso 2° del Código Tributario, por aplicación del citado artículo 63 del Código Penal, no pueden ser consideradas como agravantes de responsabilidad como lo pretende el Servicio.

**Quinto:** Que, es preciso señalar, en primer término, que el artículo 97 del Código Tributario, preceptúa que, *“Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:*

*(...) 4°.- Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por*



*ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.*

*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 multa del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado”.*

**Sexto:** Que, de la lectura y análisis de las norma ante transcrita, resulta evidente que la conducta atribuida a la sociedad denunciada se encuadra únicamente en el tipo penal descrito en el inciso 2°, del artículo 97, N° 4 del Código Tributario, toda vez que dicho precepto sanciona al contribuyente afecto al Impuesto a las Ventas y Servicios que realice maliciosamente cualquier maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones, cual es precisamente la situación de la contribuyente de autos

En el mismo sentido, y como acertadamente lo razonaron los sentenciadores del grado, a fin de evitarse la imposición de una doble sanción por un mismo hecho —principio de *non bis in ídem*—, debe aplicarse en la especie el principio de la especialidad, de acuerdo con el cual la norma especial es la que debe prevalecer por resultar más adecuada al caso, lo que en la especie implica dar preferencia a la figura que tiene como sujeto activo al contribuyente de Impuesto a las Ventas y Servicios, toda vez que se trata de una tipificación particular para dicha infracción, en desmedro de aquella establecida en el inciso primero del artículo 97, N° 4 del Código Tributario que es de carácter general, aplicable a otra clase de infractores, descartándose con ello la tesis sostenida por



el Servicio, en orden a la concurrencia en la especie de un concurso material de delitos, en los términos del artículo 74 del Código Penal.

Lo anteriormente expuesto se encuentra en consonancia con lo resuelto por este Tribunal en SCS N° 28.430-2014, de 31 de marzo de 2015.

Como corolario del primer capítulo de impugnación, resulta preciso señalar que, lo anteriormente concluido no se altera por el hecho de que la utilización de facturas falsas y adulteradas haya también servido para rebajar la base imponible del Impuesto sobre la Renta, por cuanto este resultado es la necesaria consecuencia de haber incorporado las mismas en la contabilidad, siendo este el fin previsto por el infractor.

**Séptimo:** Que, respecto de la segunda causal de nulidad sustancial interpuesta por la recurrente, es necesario referir que, de la lectura del arbitrio se infiere que lo reclamado por el Servicio es el hecho de no haberse aplicado, por los juzgadores de la instancia, las circunstancias agravantes contempladas en los numerales 3, 4 y 7 del artículo 107 del Código Tributario.

Pues bien, resulta evidente que tal pretensión no guarda relación alguna con la aplicación errónea de la norma antes citada, sino que más bien alude a la interpretación que los jueces del grado, en ejercicio de sus atribuciones privativas, dieron a los hechos que podrían o no configurar las circunstancias agravantes contenidas en ellas, lo que por cierto excede de los márgenes de la causal en comento, la que por lo mismo será desestimada.

Así, por lo demás, lo ha sostenido esta Corte con anterioridad, entre otros, en SCS N° 26.855-2018, de 13 de diciembre de 2018.

**Octavo:** Que, así entonces, habiéndose efectuado por los jueces del fondo una correcta aplicación de la normativa atinente al caso en estudio, y no



configurándose, en consecuencia, los errores de derecho pretendidos por la recurrente, el recurso será desestimado.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 767 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **se rechaza** el recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos en lo principal de su escrito de fojas 430, en contra la sentencia de seis de marzo de dos mil dieciocho, dictada por la Corte de Apelaciones de Concepción, que rola a fojas 429 de autos.

Regístrese y devuélvase.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Valderrama.

**Nº 6.180-2018.**

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Carlos Künsemüller L., Manuel Antonio Valderrama R., Jorge Dahm O., Leopoldo Llanos S., y el Abogado Integrante Sr. Jorge Lagos G. No firma el Ministro Sr. Dahm y el Abogado Integrante Sr. Lagos, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar en comisión de servicios el primero y ausente el segundo.





Autoriza el Ministro de Fe de la Excma. Corte Suprema

En Santiago, a nueve de noviembre de dos mil veinte, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.

