

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

EL DOLO EN LOS DELITOS DE FACILITACIÓN DE BOLETAS FALSAS: A PROPÓSITO DEL CASO CORPESCA

MALICE IN CRIMES OF FACILITATION OF FAKE RECEIPTS: ABOUT THE CORPESCA CASE

AGUSTÍN WALKER MARTÍNEZ*

RESUMEN

El financiamiento irregular de campañas políticas consiste en la emisión, por parte de personas, de facturas y boletas (ideológicamente) falsas sin una contraprestación efectiva, con el fin de obtener dinero para financiar campañas políticas, lo que permite a las empresas la reducción de impuestos al disminuir su base imponible. La persecución penal de este fenómeno ha dado lugar a la discusión sobre la tipicidad del ilícito del art. 97 N° 4 inciso final del Código Tributario, en específico respecto al dolo y su configuración. El debate aborda el alcance de dos requisitos típicos. Primero, el carácter “malicioso” de la conducta. Segundo, el requisito de que la conducta se ejecute con el “objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número”. La sentencia en el caso “Corpesca” (RIT 309-2018), ilustra esta discusión y permite delinear las posturas en pugna. El Tribunal

* Abogado. Licenciado en Derecho, Universidad de Chile. Ayudante del Departamento de Ciencias Penales y Criminología de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Diplomado de Derecho Penal de la Universidad de Talca, y Diplomado en Sistema Procesal Penal, Pontificia Universidad Católica de Chile. Correo electrónico: agustin.walker@derecho.uchile.cl. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2468-6273>.

Trabajo recibido para su revisión el 26 de mayo de 2021, y aceptado para su publicación el 10 de junio de 2022.

confirma una visión “dual” del dolo, y acoge los planteamientos de la defensa en torno a la tipicidad subjetiva del delito, con un voto de minoría.

Palabras clave: Dolo, delitos tributarios, dolo directo, maliciosamente, dolo eventual, dolo paralelo.

ABSTRACT

The irregular financing of politic campaigns relates to the emission, by individuals, of fake receipts or invoices, without an effective consideration, performed to obtain money to fund campaigns for political candidates, which in turn enables the company the payment of a reduced tax. The criminal prosecution of this crimes has given rise to a discussion related with the legal description of the criminal offence described in the final subparagraph of article 97 N° 4 of the tax code, particularly regarding malice and its settings. The debate includes the reach of two conditions relates to this criminal offence. First, the requirement of a malicious behavior. Second, the requirement that the crime is committed in order to “commit or allow the commission of the crimes described in this number”. The court judgment in the “Corpesca” case (RIT 309-2018), illustrates this discussion and provides a precise outline of the opposing stances. The sentence endorses a dual vision of malice, and embrace the approaches alleged by the defense on the subjective description of the criminal offence, with a minority vote.

Keywords: Malice, tax offences, direct malice, maliciously, potential fraud, parallel malice.

I. SÍNTESIS DEL CASO

El reciente fallo en el llamado caso *Corpesca* captó gran atención mediática y jurídica. Esta extensa sentencia, aunque se refiere a diversos delitos y hechos, en lo pertinente a este artículo presenta razonamientos muy interesantes respecto al delito tributario previsto en el art. 97 N°4 inciso final del Código Tributario. Esta norma sanciona con presidio menor en sus grados medio a máximo y con multa de hasta 40 Unidades Tributarias Anuales al “que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número”.

En este caso, el Ministerio Público acusó al imputado J.O.B. de haber facilitado 78 boletas de honorarios ideológicamente falsas a Corpesca, lo que habría realizado con el objeto de que la empresa las registrara en su contabilidad y por

dicha vía justificara los egresos efectuados por el pago de servicios inexistentes, para que dichos egresos se rebajaran como gasto a la hora de determinar la base imponible del impuesto a la renta. En los alegatos de apertura, el Ministerio Público sostuvo que hoy ya estaría abandonada la noción del dolo específico y la visión dual del dolo, debiendo entenderse como un dolo unitario, siendo irrelevantes los argumentos que las defensas probablemente esgrimirían respecto a las voluntades de las personas involucradas al facilitar las boletas.

El Servicio de Impuestos Internos (SII), como querellante, argumentó en los mismos términos, señalando que la probable defensa del imputado estaría “*pasada de moda*”, citando para ello el fallo de la Corte Suprema en el caso *Inverlink*, en que habría determinado que la relevancia del dolo radicaría en distinguir los delitos de las sanciones administrativas.¹ Esto es relevante, pues en sus alegatos de apertura la defensa descartaría la relevancia de dicho criterio jurisprudencial, por estar referido al art. 97 N° 1 del Código Tributario. Descartado esto, la defensa de J.O.B. sostuvo que “maliciosamente” no podía sino equivaler a dolo directo, siendo insuficiente por tanto el dolo eventual y la culpa, agregando que en este caso sería imposible acreditar un dolo directo.²

En las clausuras, la discusión respecto al delito tributario se centró exclusivamente en las posiciones dogmáticas existentes respecto al dolo. Así, el Ministerio Público sostuvo que bastaría con que las boletas facilitadas puedan ser usadas para rebajar la renta líquida imponible para configurar el delito. Esto porque el planteamiento de la parte acusadora descansaba en la comprensión del dolo como conciencia de realización de un comportamiento típico objetivo,³ y no como una conciencia y voluntad de realización de la misma, con lo que bastaría que el sujeto activo haya actuado representándose (*con conciencia de*) la concurrencia en su conducta de los elementos objetivos exigidos por el tipo.⁴ Bajo ese sustento dogmático, el Ministerio Público sostuvo que J.O.B. realizó el acto prohibido, teniendo otras alternativas, optando por la facilitación de boletas, con lo que se configuraría el dolo directo o al menos eventual,⁵ el que en estos términos también sería punible, pues la exigencia de un actuar *malicioso* no equivaldría a una exigencia de dolo directo, sino a un reforzamiento semántico del carácter delictual de la conducta.

¹ Corte Suprema, 17 de diciembre de 2010, rol 297-2009.

² Tercer Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Santiago, 16 de abril de 2021, RIT 309-2018, p. 183.

³ RAGUÉS, Ramón, “Consideraciones sobre la prueba del dolo”, *Revista de Estudios de la Justicia*, 2004, N° 4, p. 13. Sobre un concepto más desarrollado de la postura del autor, véase RAGUÉS, Ramón, *El dolo y su prueba en el proceso penal*, Bosch, Barcelona, 1999, pp. 25 y ss.

⁴ RAGUÉS, “Consideraciones...”, cit. (n. 3), p. 15.

⁵ Tercer Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Santiago, cit. (n. 2), p. 577.

Esto último lleva a la segunda arista de discusión: ¿Exige el *maliciosamente* la constatación de dolo directo, o más bien es una manera de diferenciar la sanción administrativa de la penal? La defensa sostuvo lo primero. El Ministerio Público, por su parte, argumentaba que la única función de dicha palabra era aclarar que se trataba de delitos penales y no de sanciones administrativas, valiéndose de los planteamientos del profesor VAN WEEZEL, quien postula que el sentido del empleo de este término sería “*el reforzamiento semántico de esta idea en las figuras en que la conducta misma, sin este trasfondo, “aparecería a la vista” como menos grave o menos relevante*”, lo que se vincularía con el carácter de delitos de mera actividad, lo que la ley buscaría “*compensar reforzando semánticamente el desvalor de acción*”.⁶

Adicionalmente, siguiendo a RAGUÉS, los acusadores sostuvieron que las consideraciones volitivas sólo podían ser relevantes respecto a los delitos de resultado, y no respecto a los delitos de mera actividad como este,⁷ siguiendo doctrina comparada en la materia,⁸ pues a juicio de dicho autor, en los delitos de mera actividad basta con que el sujeto cuente con un mero conocimiento de las circunstancias típicas, lo que sería -a juicio de los acusadores- pacífico en doctrina.⁹ Para distinguir este dolo de las motivaciones adicionales (penalmente irrelevantes), los acusadores ejemplificaban la situación señalando que nadie dudaría que se satisface el tipo penal del robo aunque la intención de dicha sustracción sea el pago de una deuda.

En las clausuras, la defensa de J.O.B. reiteró su posición, entendiendo que las boletas no se facilitaron para rebajar impuesto alguno, por lo que el tipo penal no podría ser aplicable. En específico planteaban que no podría acreditarse la malicia como requisito de dolo directo, y tampoco podría acreditarse el objeto preciso y excluyente de que la entrega fuese ejecutada con el fin de que Corpesca pudiese cometer el delito tributario previsto en la norma, requisito expreso del art. 97 N° 4 inciso final del Código Tributario. Así, siguiendo el ejemplo del robo y la deuda, la diferencia radicaría que, en este delito, el propio tipo penal exige un elemento subjetivo especial, lo que no es exigido por el tipo penal del robo en ninguna de sus modalidades. Para sustentar esta posición, la defensa se remitió a la Historia fidedigna del establecimiento de la Ley N°19.738, respecto a la razón detrás del surgimiento de esta norma.

Conforme a dicho argumento teleológico, en la historia legislativa se

⁶ VAN WEEZEL, Alex, *Delitos Tributarios*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2007, 1ª ed., p. 66.

⁷ Tercer Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Santiago, cit. (n. 2), p. 670.

⁸ SILVA SÁNCHEZ, Jesús, *Aproximación al Derecho Penal Contemporáneo*, Bosch, Barcelona, 1992, pp. 401 y 402.

⁹ RAGUÉS, cit. (n. 3), pp. 15 y 16.

establece que la razón de la introducción del actual inciso final del art. 97 N°4, fue hacer frente a “*verdaderas organizaciones dedicadas a realizar este tipo de operaciones*”, con lo que se buscaría sancionar a quienes trafican con facturas falsas, permitiendo a las empresas rebajar impuestos.¹⁰ Y si el tipo penal se incorporó con dicha finalidad, entonces la idea del legislador al introducir el vocablo *maliciosamente* y el requisito subjetivo adicional, habría sido requerir un dolo específico para ejecutar la conducta de confección, facilitación o venta, para que dicho delito se aplique sólo respecto de esos casos en que la facilitación se dé con el objetivo preciso de posibilitar la comisión específica de los delitos tributarios que se enumeran en la norma, y no a toda facilitación.¹¹ De esa forma, a juicio de la defensa, la tipicidad subjetiva requerida excluiría el dolo eventual y la culpa, pues lo que se buscaría sancionar serían las conductas desplegadas con el conocimiento y voluntad específica de permitir con ello la comisión de otros delitos.

En este contexto, la defensa citó un fallo de 2005 del Tribunal de Juicio Oral en lo Penal (TJOP) de Ovalle. Dicha sentencia señala en su considerando 12, que la faz subjetiva de este tipo penal estaría compuesta por dolo directo, tanto por el uso de “maliciosamente”, como por el elemento subjetivo adicional que el tipo penal exige, consistente en que la acción se ejecute con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tributarios.¹² Junto con ello, en los alegatos se hace expresa referencia a la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago en el Rol N° 765-2012, y de la Corte Suprema en el Rol N° 31.392-2014, en que se sostiene que *malicia* equivaldría siempre a *dolo directo*. En este punto, la defensa hizo alusión a la Sentencia de la Corte Suprema en la causa por el desafuero del Senador Fulvio Rossi. Como veremos, esta última sentencia fue muy determinante en las consideraciones del voto de mayoría.

Al analizar la disputa y la prueba rendida en juicio, el tribunal tuvo por acreditada la emisión de 78 boletas emitidas por servicios inexistentes, lo que fue acordado con el Gerente General de Corpesca, F.M. Acto seguido, el tribunal sostuvo que el injusto no se verifica pues no se habría acreditado la voluntad “*directa, unívoca y específica del acusado de cometer el delito invocado*”, pues pese a que a J.O.B. se le pueda imputar conocimiento de la consecuencia de incorporar dichas boletas en la contabilidad de la compañía acusada, lo que efectivamente se habría probado, la voluntad del acusado no habría sido esa sino obtener dinero para el financiamiento de sus campañas electorales y las deudas asociadas a esta. En ese marco, la entrega de esas boletas no se realizó -concluye el fallo- con la intención maliciosa de posibilitar la comisión de alguno de los delitos indicados en la norma,

¹⁰ BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL (eds.), *Historia de la Ley N° 19.738 de 2001*, p. 337.

¹¹ BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, cit. (n. 10), pp. 159, 182, 273, 338.

¹² Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Ovalle, 18 de marzo de 2005, Rol 6-2005.

sino que la eventual rebaja de la carga impositiva por parte de la empresa sería una consecuencia de su actuar, que a lo suyo podría constituir un dolo eventual, el que no sería suficiente para configurar este delito que requeriría dolo directo.¹³

De esta manera, el voto de mayoría desecha la posibilidad de un dolo manifestado por medio de conocimientos paralelos, y acoge los planteamientos de la defensa en dos sentidos: primero, respecto a que el dolo exigiría tanto conocimiento como voluntad, adoptando la “concepción dual” del dolo; y segundo, respecto a que el vocablo *maliciosamente* sería un equivalente a dolo directo, el que debe estar específicamente dirigido a posibilitar la comisión de los delitos tributarios del art. 97 del Código Tributario. Sobre esto último, para el voto de mayoría el vocablo *maliciosamente* no es un simple refuerzo del dolo común, sino que va más allá, y exige un dolo directo, es decir, se debía probar que la facilitación de boletas “se hace con la voluntad inequívoca de que ésta las presente, para así fraudulentamente rebajar el impuesto a pagar, cosa que en el caso de marras no quedó determinada”.¹⁴ Respecto a la prueba rendida, el tribunal sostiene que en base a lo acreditado, se constató que los imputados acordaron dicho mecanismo para obtener el dinero, pero que el propósito de dichas reuniones jamás fue lograr la rebaja de impuestos a través del mismo, siendo a lo sumo una consecuencia eventualmente vinculable con una hipótesis de dolo eventual, pero no con el dolo directo y específico que la norma exige.¹⁵

En cuanto al sustento jurisprudencial de la decisión, para el voto de mayoría jugó un rol decisivo un caso reciente, que fue abordado en sede de desafuero tanto por la Corte de Apelaciones de Santiago, como por la Corte Suprema. El voto de mayoría en Corpesca da un rol preponderante a los argumentos del voto disidentes del pleno de la Corte de Apelaciones de Santiago en el Rol N° 1333-2017, y del voto de mayoría del pleno de la Corte Suprema en la causa Rol N° 1524-2018, a propósito del desafuero del Senador Rossi, precisamente por el delito del art. 97 N°4 inciso final del Código Tributario.

En cuanto al primero de esos fallos, el TJOP destaca los argumentos de los/as Ministros/as Silva y Melo, quienes abogaron por la equivalencia entre el vocablo *maliciosamente* y el dolo directo, y por la necesidad de acreditar también el elemento volitivo del dolo. En un caso también asociado al financiamiento irregular de campañas políticas, el voto de minoría de la Corte de Santiago entendió que, si bien era posible presumir que el imputado tenía conciencia de las potenciales consecuencias tributarias de sus actos, el tipo penal no se conformaría con el conocimiento de la conducta y sus consecuencias, sino que el dolo requeriría

¹³ Tercer Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Santiago, cit. (n. 2), p. 3335.

¹⁴ Tercer Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Santiago, cit. (n. 2), p. 3336.

¹⁵ Tercer Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Santiago, cit. (n. 2), p. 3336.

una especial intencionalidad,¹⁶ y que el empleo por la norma del *maliciosamente*, necesariamente excluiría la punición de la mera aceptación de las consecuencias, agregando que por las mismas razones era inadmisibles acudir en este delito al dolo eventual.¹⁷

El voto de mayoría, siguiendo ese mismo caso, hace propia también la disidencia de los/as Ministros/as Llanos, Barrientos, González, Diez y Opazo, quienes establecieron una diferencia esencial para estos casos de financiamiento de la política, al sostener que en la especie la facilitación de las boletas no habría tenido el objetivo de posibilitar los delitos tributarios que la norma establece, sino el objetivo de financiar una campaña política, en ese caso, del senador F.R.C., lo que excluiría la tipicidad de la conducta.¹⁸ Dicha disociación entre el objetivo buscado, y la consecuencia tributaria probada, adquirió un rol sustancial en la resolución del TJOP, entendiéndose que si se probó que lo buscado era financiar campañas políticas, entonces no se buscó *maliciosamente* posibilitar la comisión de delitos tributarios.

Dicha causa por desafuero fue luego conocida por el pleno de la Corte Suprema, quien por mayoría rechazó el desafuero, haciendo propios los argumentos del voto de minoría del pleno de la Corte de Santiago. De manera categórica, el voto de mayoría del pleno del máximo tribunal sostuvo que en este delito prima un dolo directo, y establece un importante argumento vinculado con la doble exigencia subjetiva del tipo penal, al señalar: “*prima un dolo directo que -aun cuando la figura no lo exigiera y en este caso lo exige- redundaría en que su objeto esencial debe ser burlar una carga tributaria*”.¹⁹ Es decir, para la Corte Suprema, el tipo penal al aludir a una conducta maliciosa, exige dolo directo, pero aunque ello no fuera así, como la propia norma exige que la conducta se lleve a cabo para posibilitar la comisión de otros delitos tributarios de esa norma, se aprecia que el objetivo esencial debe ser ese y no otro.

Luego de un extenso análisis de dichos criterios jurisprudenciales, el voto de mayoría del tercer TJOP de Santiago concluye que las boletas facilitadas por J.O.B. tenían por objeto obtener ese dinero de parte de Corpesca S.A. con dos posibles objetivos: o para financiar una campaña política, o para más adelante cubrir los gastos asociados a la misma, pero nunca con el dolo directo de facilitarlas para que la empresa rebajara su base imponible, lo que sólo podría ser una consecuencia de su actuar, posible de ser a lo más catalogada como dolo eventual, que no cabría en este tipo de injustos, lo que forzaría a absolver.²⁰

¹⁶ Corte de Apelaciones de Santiago, 14 de diciembre de 2017, Rol N° 1333-2017.

¹⁷ Corte de Apelaciones de Santiago, cit. (n. 16).

¹⁸ Corte de Apelaciones de Santiago, cit. (n. 16).

¹⁹ Corte Suprema, 7 de marzo de 2019, Rol N° 1524-2018.

²⁰ Tercer Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Santiago, cit. (n. 2), pp. 3340 y 3341.

Sin embargo, la decisión no fue pacífica dentro del TJOP. La jueza Bugueño Juárez emitió un voto disidente, considerando que los hechos sí configurarían el delito del art. 97 N° 4 inciso final. Este voto disidente acoge la tesis del Ministerio Público, y determina que este es un delito de mera actividad, que se perfecciona con la facilitación y el conocimiento de que con esa conducta se cometía un delito tributario, sin perjuicio de que en el caso más benévolo pueda apreciarse un dolo de segundo grado o de consecuencias necesarias.²¹⁻²² De esta manera, el voto disidente parece abandonar la concepción dual del dolo, y exigir sólo la prueba del elemento cognoscitivo, pero sin controvertir el contenido de lo *malicioso*, sino entendiendo que estaría probado en la especie un dolo de segundo grado equiparable en la práctica al dolo directo.²³ Junto con ello, introduce un razonamiento que insinuado más no explicitado por el voto de mayoría, en torno a la frontera entre el dolo de las consecuencias necesarias y el dolo eventual.

La magistrada Bugueño sostiene que sería *acomodaticio e irrelevante* señalar que el dolo sólo se dirigía a un financiamiento -irregular- de la política, sustrayéndose mentalmente que dicha conducta a su vez implica una modificación tributaria fraudulenta, lo que sería más patente al ser el propio imputado uno de los parlamentarios partícipes en la creación de la norma, no pudiendo deliberadamente ignorar el objetivo del precepto. Considerando todo lo anterior, el voto disidente concluye que el fin o intención que haya tenido J.O.B. al facilitar las boletas, sería “*absolutamente intrascendente, por cuanto su utilización constituye la etapa de agotamiento del delito, el cual ya se perfeccionó con la ejecución de la conducta de facilitación*”.²⁴

II. COMENTARIOS

Como se ha visto, los temas en conflicto en la tipicidad subjetiva de este tipo penal son varios: ¿Exige la adscripción de un actuar doloso la acreditación de una voluntad y un conocimiento de la configuración típica, o basta con el conocimiento o representación? ¿Exige el vocablo *maliciosamente* la acreditación de un dolo directo en la facilitación, o es un reforzamiento semántico de la sanción penal? ¿Dónde situamos la frontera entre el dolo de segundo grado, y el dolo eventual en estos casos? ¿Requiere ese dolo directo la voluntad única y excluyente de que

²¹ Tercer Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Santiago, cit. (n. 2), p. 3601.

²² Sobre el dolo de segundo grado o de consecuencias necesarias, véase: LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel, “Dolo y dolo eventual: Reflexiones”, *Manuales de Formación Continua (Madrid)*, 1999, N°4, p. 1115.

²³ LUZÓN PEÑA, cit. (n. 22), p. 1116.

²⁴ Tercer Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Santiago, cit. (n. 2), p. 3601.

con la facilitación se posibilite la comisión de alguno de los delitos tributarios mencionados por la norma, o pueden concurrir voluntades paralelas?

El voto de mayoría responde las preguntas anteriores ciñéndose estrictamente a lo planteado por la Corte Suprema en el desafuero del Senador F.R.C. Así, mantiene la tendencia jurisprudencial *tradicional*,²⁵ al considerar que un actuar doloso exigiría tanto la voluntad como el conocimiento de configuración del ilícito, y agrega que un actuar *malicioso* equivaldría a la necesidad de acreditar un dolo directo, con lo que sería insuficiente el conocimiento de la posible utilización de las boletas facilitadas para reducir la carga impositiva,²⁶ sugiriendo con ello, pero no explicitando, que dichas consecuencias no habrían sido ciertas y asumidas como necesarias, sino posibles y aceptadas. Así, sin entrar pormenorizadamente a un análisis respecto a la distinción entre un dolo de segundo grado y un dolo eventual en el caso concreto, el voto de mayoría entiende que a lo más en la especie podría darse este último, al no ser posible dar por acreditada la voluntad inequívoca y excluyente que exigiría el art. 97 N° 4 inciso final, pues la prueba rendida en juicio acreditó que el conocimiento y el objetivo en términos volitivos habría sido financiar una campaña política, y no posibilitar que Corpesca redujera su carga impositiva.

El voto disidente de la ministra Bugueño, por su parte, parece no controvertir la equivalencia del vocablo *malicioso* con un requisito de dolo directo, sino que derechamente entiende que la conducta desplegada por el imputado J.O.B. sería un actuar con dolo directo, o una conducta a la que al menos podría imputársele un dolo de las consecuencias necesarias. Ello es sumamente interesante, pues abre un debate infrecuente en este tipo de casos, respecto a la delimitación del dolo eventual (no punible, bajo la interpretación del TOP) y el dolo de segundo grado (punible), asumiendo que se probó que el imputado más allá de su intención de financiar su campaña, tenía la certeza de que la consecuencia necesaria de su actuar sería que con ello se posibilitaría la reducción de la carga impositiva de Corpesca. Así, la Magistrada Bugueño exige sólo la concurrencia de un conocimiento determinado, no exclusivo ni unido a un elemento volitivo, para tener por acreditado un dolo directo, en este caso de segundo grado, dado el carácter cierto, no meramente posible, de las consecuencias de su actuar.

La reseña del fallo que se ha realizado es relevante por existir varios puntos que el mismo desarrolla con claridad, apoyándose en cierta jurisprudencia previa,

²⁵ Esta postura ha sido históricamente sostenida en Chile como dominante. Véase: COUSO, Jaime; HERNÁNDEZ, Héctor (dirs.), *Código Penal comentado, Libro primero (arts. 1 a 105)*. Legalpublishing, Santiago, 2019, pp. 55 y ss.

²⁶ En este sentido, ALVARADO, Agustina, *Delitos de emprendimiento en el Código Tributario*, Librotecnia, Santiago, 2011, 1ª ed., pp. 210 y 211.

y otros en que se enuncian ciertas conclusiones, pero sin un desarrollo dogmático que permita reproducir totalmente el razonamiento del tribunal en este punto. En un primer nivel, en momentos en que se cuestiona la visión *dual* del dolo,²⁷⁻²⁸ el voto de mayoría lo recoge y lo aplica sin mayores controversias, siguiendo una postura ratificada por la mayoría de los/as Ministros/as de la Corte Suprema, sin desarrollar desde un punto de vista dogmático el contenido de una u otra postura, y los motivos normativos y doctrinales que llevan al voto de mayoría a adoptar dicha visión dual, sino más bien dándola por cierta y pacífica.

En este punto, si bien el voto de minoría adopta una concepción del dolo basada en el puro conocimiento, no se pronuncia acerca de cómo en la especie existiría un conocimiento actual y efectivo²⁹ de la consecuencia de su actuar en la reducción de la carga impositiva de Corpesca, que es precisamente el elemento típico subjetivo adicional que exige el tipo penal, y por qué no se trataría de un conocimiento puramente potencial, que descartaría la configuración del dolo exigido. Y en eso este delito tiene aspectos particulares, pues dicho requisito subjetivo adicional impide una discusión pura sobre el tema, al exigir que se acredite que se actuó con el objeto preciso que la norma exige.

En un segundo nivel de análisis, ya sea que el fallo hubiese adscrito a una concepción dual o sólo cognoscitiva/representacional del dolo, lo cierto es que no se aprecia un adecuado análisis de los elementos que permiten -en este caso- diferenciar una imputación a título de dolo eventual, de una a título de dolo de las consecuencias necesarias.³⁰ El voto de mayoría simplemente enuncia que podría *a lo más* hablarse de dolo eventual, al parecer basado en la falta de una intencionalidad directa de cometer delitos tributarios, pero sin profundizar en ello, insinuando que las consecuencias habrían sido posibles y aceptadas, y por tanto no ciertas ni necesarias, pero sin explicitarlo ni vincularlo con la prueba rendida en juicio. Por el contrario, el voto de minoría enuncia que acá podríamos estar frente a un dolo de las consecuencias necesarias, pero no existe un desarrollo de las razones fácticas y jurídicas que permitan delinear la frontera entre el carácter necesario o eventual de las consecuencias tenidas en consideración al desplegar la conducta,

²⁷ MAÑALICH, Juan Pablo, “El dolo como creencia predictiva”, *Revista de Ciencias Penales*, 2020, N° 47, p. 16.

²⁸ Sobre ese debate: ROXIN, Claus. *Derecho Penal, Parte General. Tomo I*. Civitas, Madrid, 1997, 1ª ed., p. 308.

²⁹ COUSO y HERNÁNDEZ, cit. (n. 25), p. 55.

³⁰ Para estos efectos, el dolo de las consecuencias necesarias se aprecia cuando “*la intención o propósito que persigue el sujeto no es precisamente la realización del tipo, sino la consecución de otro objetivo, pero sabe que a tal acción encaminada a otro fin va unida necesariamente y con seguridad la realización de todos los elementos de un tipo delictivo, (...) cuya producción por tanto, aunque no le guste, también acepta*”. LUZÓN PEÑA, cit. (n. 22), p. 1116.

para distinguir entre un dolo directo de segundo grado -punible-, y un dolo eventual -no punible-.

En todo caso, más allá de dichas falencias y debates aún abiertos, lo cierto es que, a partir de este fallo, parece consolidarse a nivel jurisprudencial -con acierto-, la equivalencia entre la exigencia de que la facilitación, confección o venta sea *maliciosa* con la exigencia de un dolo directo,³¹ el que adicionalmente debe desplegarse con el objeto de cometer o posibilitar los delitos enumerados en el art. 94 N° 4 del Código Tributario, por expresa disposición de la norma penal.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

a) Doctrina

ALVARADO, Agustina. *Delitos de emprendimiento en el Código Tributario*, Librotecnia, Santiago, 2011.

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL (eds.), *Historia de la Ley 19.738*, BCN, Valparaíso – Santiago, 2001.

COUSO, Jaime; HERNÁNDEZ, Héctor (dirs.). *Código penal comentado. Libro primero (arts. 1 a 105)*, Legal Publishing, Santiago, 2019.

LUZÓN PEÑA, Diego, “Dolo y dolo eventual: Reflexiones”, *Manuales de Formación Continua (Madrid)*, 1999, N°4.

MAÑALICH, Juan Pablo, “El dolo como creencia predictiva”, *Revista de Ciencias Penales*, 2020, N° 47.

MATUS, Jean Pierre; RAMÍREZ, María Cecilia, *Manual de Derecho Penal Chileno, Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, 2ª ed.

RAGUÉS, Ramón, *El dolo y su prueba en el proceso penal*, Bosch, Barcelona, 1999.

RAGUÉS, Ramón, “Consideraciones sobre la prueba del dolo”, *Revista de Estudios de la Justicia*, 2004, N° 4.

ROXIN, Claus, *Derecho Penal, Parte General. Tomo I*, Civitas, Madrid, 1997, 1ª ed.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús, *Aproximación al Derecho Penal Contemporáneo*, Bosch, Barcelona, 1992.

SCHEECHLER, Christian, “El dolo en el delito del art. 97 N° 4 del Código Tributario”, *Revista Chilena de Derecho y Ciencias Penales*, 2013, Vol. II, N° 3.

VAN WEEZEL, Alex, *Delitos Tributarios*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2007.

³¹ Sobre esto, aunque en sede de culpabilidad: MATUS, Jean Pierre; RAMÍREZ, María Cecilia, *Manual de Derecho Penal Chileno, Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, 2ª ed., p. 402. En este sentido, Corte de Apelaciones de Santiago, 16 de mayo de 2013, Rol N° 765-2012, y SCHEECHLER, Christian, “El dolo en el delito del art. 97 N° 4 del Código Tributario”, *Revista Chilena de Derecho y Ciencias Penales*, 2013, Vol. II, N° 3, 2013, pp. 291 y ss.

b) Jurisprudencia

Corte Suprema, 11 de agosto de 2015, Rol 1964-2015.

Corte Suprema, 7 de marzo de 2019, Rol N° 1524-2018.

Corte de Apelaciones de Santiago, 16 de mayo de 2013, rol 765-2012.

Corte de Apelaciones de Santiago, 14 de diciembre de 2017, Rol N° 1333-2017.

Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Ovalle, 18 de marzo de 2005, Rol 6-2005.

Tercer Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Santiago, 16 de abril de 2021, RIT 309-2018.