

ARTÍCULOS DE INVESTIGACIÓN

## El efecto Al Capone de los delitos contables tributarios

*The Al Capone effect of tax accounting frauds*

**Luis Varela Ventura**

*Universidad de Antofagasta – Universität Heidelberg*

### RESUMEN

El trabajo se enfoca en el denominado: “efecto Al-Capone” de los delitos contables tributarios, esto es, la utilización de éstos como medio residual de persecución de delitos asociados a la generación e introducción en el tráfico económico de dinero ilícito. Propone en primer lugar, una reconstrucción dogmática preliminar, apoyado en la experiencia comparada y, en segundo lugar, ejemplifica el referido efecto con el análisis de la sentencia penal del “Caso Penta ejecutivos principales”. Finalmente, como conclusión, resalta que pese que esta tendencia está en consonancia con los estándares internacionales, requiere de una complementación a través de la introducción de tipos penales que contemplen delitos contables específicamente aplicados a la materia.

### PALABRAS CLAVE

Delito contable · delito contable tributario · delito tributario.

### ABSTRACT

The work focuses on the so-called “Al-Capone effect” of tax accounting fraud. That is, the use of such as a residual means of prosecuting crimes associated with the generation and introduction into the course of trade of illicit money. Proposing in the first place, a dogmatic preliminary reconstruction supported by comparative experience, and secondly, to exemplify the effect with the analysis of the criminal sentence of the “Pentas principal executives’ case”. In conclusion, it highlights that although this trend is in line with international standards, it requires complementation through the introduction of criminal offence that contemplate accounting frauds specifically applied to the matter.

### KEY WORDS

Accounting fraud · tax accounting fraud · tax offence.

## I. INTRODUCCIÓN

Para algunos impulsores de la reforma procesal penal chilena, los delitos económicos serían una tarea pendiente,<sup>1</sup> pese lo cual, la realidad ha mostrado que, durante la última década, se ha realizado una persecución penal efectiva de dichos delitos, no obstante las señaladas insuficiencias normativas<sup>2</sup> y aquello sin perjuicio de la necesidad de modernizarlos conforme a estándares internacionales.<sup>3</sup> Por el contrario, numerosos casos han podido ser perseguidos y sancionados acudiendo a la limitada legislación existente, para lo cual ha sido decisivo la creación de un órgano persecutor robusto, dotado de unidades competentes para investigar la criminalidad económica, sumado, a la utilización cada vez más frecuente, de la información patrimonial disponible, lo que ha servido como un instrumento relevante para su investigación, logrando condenas que eran impensadas en el antiguo sistema procesal penal.

En la experiencia comparada, un instrumento de persecución penal relevante en este contexto ha sido la utilización de los delitos contables,<sup>4</sup> esto es, todos aquellos tipos penales en que la conducta involucra la manipulación -lato sensu- de la información patrimonial contenida en documentos que reproducen estados financieros, abarcando tanto delitos contables mercantiles (delito contable en sentido restringido), como también delitos contables tributarios y delitos contables de la insolvencia (delitos contables en sentido amplio).<sup>5</sup>

Puesto que en Chile también se han utilizado los delitos contables tributarios para perseguir casos emblemáticos de financiamiento ilegal,<sup>6</sup> el

---

<sup>1</sup> En entrevista al exsubsecretario impulsor de la Reforma procesal penal, Jaime Arellano, afirmó que la falta de legitimidad del sistema penal chileno sería estructural, porque el Código Penal carecería ilícitos económicos. Ver <https://tinyurl.com/6dv4kwr3> [revisado 20.06.2021].

<sup>2</sup> WINTER, Jaime, *Derecho penal e impunidad empresarial en Chile* en *Revista de estudios de la justicia* 19 (2012), pp. 1117-119.

<sup>3</sup> Proyecto de ley presentado por moción en Cámara de Diputados, ver Boletín 13205-07 (refunde a 13.204).

<sup>4</sup> DANNECKER, Gerhard (2015), §28 *Bilanzstrafrecht*, en ROTSCH, Thomas (ed.), *Criminal Compliance* (Baden-Baden, Nomos), p. 181.

<sup>5</sup> Sobre esta diferenciación conceptual en la experiencia comparada ver HAGEDORN, Niklas, *Bilanzstrafrecht im Lichte bilanzrechtlicher Reformen* (Berlin, Berliner Wiss.-Verl., 2009), p. 73.

<sup>6</sup> La corrupción es susceptible de ser catalogada como un fenómeno que ocurre tanto en el sector público, como en el sector privado, y en áreas intermedias, como el financiamiento ilegal de la política y de políticos (corrupción en sentido amplio). Un concepto amplio de corrupción en, BOEHM y GRAF LAMBSORFF (2009), pp. 47-58.

presente trabajo estará circunscrito a esta clase de delitos, destacando lo que algunos autores han denominado su “*efecto Al Capone*”,<sup>7</sup> es decir, su potencial rendimiento como medio residual de persecución de conductas conectadas con la generación y tráfico de dinero ilícito, las que a su vez, serían difíciles de perseguir aplicando directamente otras figuras penales. Teniendo en cuenta lo anterior, se abordará en este trabajo una presentación en lo fundamental de los caracteres dogmáticos comunes del delito contable tributario en el Derecho chileno; luego, se ilustrará, en la parte final, un ejemplo de su aplicación práctica en Chile en el denominado caso “*Penta*”,<sup>8</sup> en cuya investigación se condenó situaciones de corrupción mediante financiamiento ilegal a políticos<sup>9</sup> con dineros ilícitos provenientes de fraudes contables tributarios.<sup>10</sup>

## II. GENERALIDADES

### 1. El denominado efecto Al Capone de los delitos contables tributarios

“*Scarface*”, alias de Alphonse Gabriel Capone, lideró una banda criminal en el Chicago de los años de la Ley seca que le permitió, en poco tiempo, amasar influencia y una gran fortuna. Bastantes crónicas se han escrito sobre su perfil criminal, como sobre los múltiples delitos que durante los años veinte perpetró directamente o a través de su agrupación criminal,<sup>11</sup> sin embargo, para efectos de este trabajo, lo relevante de su caso, es el modelo de persecución que sirvió de base para su juzgamiento y posterior

---

<sup>7</sup> WIRTZ, Georg, *Das „Al Capone“-Prinzip, Risiken und Chancen einer „Gewinnabschöpfung durch Besteuerung“ nach dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz*, (Baden-Baden: Nomos-Verl.-Ges, 2006), p. 3-5.

<sup>8</sup> El “Caso Penta” tuvo las siguientes sentencias, para el denominado caso Penta-Novoa” ver SJG (8° de Santiago) RIT 6873-2014 de 02.12.2015, confirmada por SCA (de Santiago) de 07.01.2016, RIT N° Rol N° 3756- 2015. Para “Caso Penta ejecutivos principales” ver SJG (8° de Santiago) RIT 6873-2014 de 09.07.2018. El “*Caso Penta*” fue descubierto a propósito de las investigaciones realizadas en el contexto del caso “*Fraude al FUT*”, ver SJG 8° de Santiago RIT N° 7677-2013 (27.02.2015) en el cual fueron condenados funcionarios del SII por cohecho y contadores por delitos contables tributarios.

<sup>9</sup> El caso Penta tuvo también una gran relevancia social, varias obras de periodismo de investigación le dedicaron páginas, por ejemplo; MATAMALA, Daniel (2015), *Poderoso Caballero: el peso del dinero en la política chilena*, ver capítulo cinco, titulado “*Impuestos: la democracia enferma*”, y varios capítulos, MÖNCKEBERG, María Olivia (2015), *La máquina para defraudar: Los casos Penta y Soquimich*.

<sup>10</sup> Ver, Ministerio Público, “*Caso Penta: Fiscal Nacional lideró formalización de cargos contra diez imputados*”, en <https://tinyurl.com/2p9d8a25> [revisado 20.06.2021].

<sup>11</sup> WIRTZ, cit. (n. 3), p. 67

condena. Capone no fue condenado por violación a la “*Volstead Act*” o “*National Prohibition Act*” (Ley seca coloquialmente), ni por los distintos crímenes violentos, proxenetismo y el juego ilegal asociado a su negocio, todos, por lo demás, hechos punibles que contaron con una red de protección comprada con el soborno, o basada en la intimidación de funcionarios del aparataje policial y autoridades locales, sino que su caída se precipitó solo cuando la autoridad impositiva entró en escena y puso el foco en su situación tributaria.

El nuevo enfoque, para perseguir al gánster de Chicago, vino dado por el cambio de jurisprudencia introducido por la Corte Suprema estadounidense en el llamado caso Sullivan (1927). En dicho juicio, se discutió sobre si un contribuyente debía pagar impuesto por las rentas producidas por actividades ilícitas. El máximo tribunal de EEUU respondió que los beneficios derivados del tráfico ilícito de bebidas alcohólicas estarían sujetos al impuesto a la renta;<sup>12</sup> además agregó que la Quinta Enmienda no protegería al destinatario de tales ingresos del enjuiciamiento, por el no pago del correspondiente impuesto a la renta.<sup>13</sup> Sobre la base de lo anterior, se argumentó que el ingreso bruto incluiría las ganancias, beneficios e ingresos derivados de la transacción de cualquier negocio llevado a cabo con tales fines, con lo cual, una empresa por más que sea ilegal, no se le podría eximir de pagar los impuestos que -si su actuar fuera *lícito*- tendría que pagar sobre su renta.

Al Capone, que en el pasado ejerció como contador, llevaba contabilidad propia de sus negocios clandestinos, cuando parte de estos registros fueron descubiertos (los escritos) por la autoridad impositiva, y su ex contador declaró en su contra a cambio de protección, fue procesado y condenado a once años de pena privativa de la libertad, por evasión de impuestos por U\$200.000 y delito contable tributario, para lo cual, el fallo Sullivan antes citado, sirvió como fundamento directo de la condena.<sup>14</sup> El caso de *Scarface*, es un precedente histórico, que demostró la potencialidad de los delitos contables tributarios para perseguir residualmente la ganancia ilícita, y de cómo esta rama del Derecho, puede tener proyecciones que van más allá de los simple fines de recaudación,<sup>15</sup> una cuestión

<sup>12</sup> United States v. Sullivan 274 U.S. 263 (1927).

<sup>13</sup> United States v. Sullivan 274 U.S. 263 (1927).

<sup>14</sup> WIRTZ, cit. (n. 3), p. 15. Con consideraciones sobre la sentencia que condenó a Al Capone.

<sup>15</sup> Cuestión recogida en Alemania, en su momento por el derogado §270a AO, ver DANNECKER, Gerhard, *Die Bekämpfung der Korruption in Deutschland durch das Straf- und Steuerrecht*, en DANNECKER, Gerhard (ed.), *Handbuch Korruption* (Wien, Linde, 2012), pp. 199.

que se ha reforzado en la tendencia comparada a través de las décadas con el otorgamiento de facultades a la autoridad impositiva y a la persecutoria para intercambiar información con la base de datos de la banca y de otras agencias reguladoras nacionales e internacionales con incidencia en el campo financiero.

## 2. *El delito contable tributario en Derecho comparado y el modelo chileno*

En Derecho comparado es posible distinguir dos grandes modelos de incriminación para esta clase de delitos, en primer lugar, un sistema de *incriminación autónoma* y, por otro lado, un sistema de *incriminación indirecta*.<sup>16</sup>

a) El modelo de incriminación autónoma.- Este modelo involucra introducir tipos penales que consagran delitos contables tributarios independientes, un ejemplo de dicho modelo es el caso español,<sup>17</sup> en el cual el Código penal (CPE) contempla en su art. 310 CPE<sup>18</sup> un tipo penal que describe cuatro hipótesis en que se configura el hecho punible en cuestión y que protegen de forma “adelantada” el bien jurídico del delito de fraude tributario del art. 305 CPE.<sup>19</sup> Dichas conductas son: primero, la omisión de llevar contabilidad tributaria; segundo, la doble contabilidad con fines de ocultación o disimulación de la verdadera situación patrimonial; tercero, el no registro en asiento contable o el registro falso o incorrecto y; finalmente, la anotación contable ficticia<sup>20</sup>. En el contexto de la legislación española, esta forma de regular los delitos contables tributarios ha sido objeto de crítica, pues involucraría “elevar a la categoría de “delitos”, infracciones que tradicionalmente se venían reprimiendo privativamente por la vía administrativa”<sup>21</sup>, razón por la cual, la aplicación del tipo penal ha sido limitada

---

<sup>16</sup> No obstante que los dos casos que citamos son de Derechos nacionales europeos, se debe hacer presente que en el Derecho comunitario la tendencia es seguir un modelo de incriminación autónoma. Ver DANNECKER, Gerhard, *Evolución del derecho penal y sancionador comunitario europeo* (Madrid, Marcial Pons, 2001), pp. 170 y ss.

<sup>17</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN, Carlos, *Derecho penal económico y de la empresa; Parte Especial* (Valencia, Tirant lo Blanch, 2015), pp. 758 y ss.

<sup>18</sup> Parte del título XIV CPE titulado: “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”.

<sup>19</sup> Con lo cual la estructura del tipo penal sería la de un tipo de peligro según la doctrina mayoritaria, ver MARTÍNEZ-BUJÁN, cit. (n. 17), pp. 760-761.

<sup>20</sup> Sobre el contenido común de la conducta comisiva en los delitos contables ver VARELA, Luis, *Delitos contables mercantiles en el Derecho penal económico chileno; Sistematización de su marco regulatorio, elementos comunes de sus tipos penales y desafíos pendientes, en Política Criminal* 11(2016a) 21, p. 296.

<sup>21</sup> De hecho, el art. 200 de la Ley general tributaria de España (LGTE), tipifica con

por el legislador: en cuanto al sujeto activo, solo personas con deber de llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales y por la condición objetivas de punibilidad. En el caso de las dos últimas hipótesis (art. 310 letra c y d CPE), solo será punible cuando la cuantía de los cargos o abonos omitidos o falseados excedan la suma de 240.000 euros por cada ejercicio.<sup>22</sup>

b) El modelo de incriminación indirecta.- En este modelo, aunque el legislador no contempla un tipo penal autónomo para castigar los delitos contables tributarios, no es posible afirmar que dichas conductas deban ser consideradas del todo impunes. Un ejemplo de dicho modelo es el caso alemán, en el cual la ordenanza tributaria alemana, la *Abgabenordnung* (AO), contempla que todo contribuyente que incurra en conductas que pudiesen ser calificadas de delito contable tributario será sancionado como tentativa del tipo penal de fraude tributario (§ 370 II AO en relación con § 23 I StGB)<sup>23</sup> y cuando no califique de tal, esto es, cuando en definitiva califiquen como conductas preparatorias, serán luego sancionadas como falta administrativa conforme al § 379 I Nr. 3 AO.<sup>24</sup>

En este sistema, el problema principal para el intérprete, viene dado principalmente por la difusa línea divisora entre la mera infracción sancionatoria y el delito, aunque la jurisprudencia ha desarrollado una serie de criterios basados en una mezcla de criterios formales y de fondo.<sup>25</sup>

c) El modelo chileno.- Por su parte, *el sistema chileno puede ser calificado de mixto*, pues las descripciones de conductas que pueden ser calificadas de delitos contables tributarios están enquistados dentro de la descripción del delito de evasión de impuestos del Código Tributario (CT) (art. 97 N° 4 inc. 1° CT), luego, además se contemplan hipótesis que son castigadas

---

un tipo sancionatorio las infracciones al incumplimiento de obligaciones contables y registrables (las cuales se consideran contravenciones graves). Esto ha llevado en opinión de algunos a una escasa aplicación de este delito, no obstante, lo cual le reconoce un gran efecto simbólico con rendimientos preventivos, ver MARTÍNEZ-BUJÁN, cit. (n. 17), p. 760.

<sup>22</sup> Ver MARTÍNEZ-BUJÁN, cit. (n. 17), p. 759; LAPORTA, Mario, *Delito fiscal; El hecho punible, determinación del comportamiento típico* (Montevideo - Buenos Aires: B de F, 2013), pp. 346 y ss.

<sup>23</sup> DANNECKER, Gerhard y BIERMANN, Jörg, *K. Steuer- und Bilanzstrafrecht*, en BLUMERS, W., FRICK, J. y MÜLLER, L. (eds.), *Betriebsprüfungshandbuch* (München: C.H. Beck, 2008), p. 63.

<sup>24</sup> ROLLETSCHKE (2012), pp. 175 y ss. DANNECKER, Gerhard, *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr* (Köln, Deubner, 1984), pp. 198 y ss.

<sup>25</sup> ACHENBACH, Hans, *Handbuch Wirtschaftsstrafrecht*, en ACHENBACH, Hans, RANSIEK, Andreas, RÖNNAU, Thomas (4.ª edición, Heidelberg, Müller, 2015), pp. 7-26.

administrativamente en tipos sancionatorios (art. 97 N° 3 y 7 CT). En síntesis, y más allá de la discusión teórica en torno a la naturaleza unitaria o dual de las infracciones tributarias<sup>26</sup>. Lo cierto es que el legislador nacional ha establecido un catálogo de conductas en el cual algunas son castigadas con penas y otras castigadas con sanciones de carácter administrativo que normalmente suelen ser multas.<sup>27</sup>

Pese a que en algunas legislaciones comparadas la diferenciación puede presentar dificultades al interprete, debido al solapamiento entre multas administrativas y penales, en el Derecho chileno, tanto la doctrina como la jurisprudencia han afirmado unánimemente la diferenciación entre éstas sobre la base de criterios meramente formales bien delineados, fundados en una relación sistemática entre los arts. 20 y 501 del Código penal chileno (CP), lo cual además se refuerza por la regla de que las responsabilidad penal tributaria puede solo ser perseguida por el Ministerio Público previa instancia “institucional”.<sup>28</sup>

De esta forma, en el Derecho penal tributario chileno, los referidos criterios se expresarían de tres formas: en primer lugar; en términos orgánico-procesales, en cuanto al órgano y a la naturaleza del procedimiento en que se aplica la sanción, en el caso de la “pena”, un tribunal con competencia criminal, por medio de un procedimiento penal, y en el caso de la “sanción administrativa”, un órgano de la administración del Estado, el SII, en un procedimiento sancionatorio administrativo.<sup>29</sup> Luego, en segundo lugar, lo que se refiere a las multas, el CP estableció un límite para las multas en general y la posibilidad de sustitución en trabajos para la comunidad o reclusión (art. 49 CP), como también un límite a su cuantía (Art. 501 CP), que por ser el CP una ley común, puede ser derogada tácitamente, tanto por criterios de especialidad como por criterios cronológicos,<sup>30</sup> en el caso que otra ley varíe la regla descrita, debiéndose en todo caso atender al criterio procesal ya expresado. Finalmente; en los que se refiere al ejercicio de la acción penal, en los delitos tributarios, se excluye la posibilidad de

---

<sup>26</sup> MASSONE, Pedro, *Infracciones tributarias* (Santiago Legal Publishing Abeledo Perrot, 2009), pp. 16.

<sup>27</sup> VARELA, cit. (n. 20), p. 272.

<sup>28</sup> Una “acción penal que requiere autorización de entes estatales”, ver NÚÑEZ OJEDA, Raúl y SILVA SALSE, Manuel, *La acción penal regulada en el artículo 162 del Código Tributario*, en *Revista de derecho* (Valparaíso) 51 (2018), p. 154.

<sup>29</sup> POLITOFF, Sergio y MATUS, Jean Pierre, *Sl. De las penas en general; Artículos 18 a 49*, en POLITOFF, S. y ORTIZ, L. (eds.), *Texto y comentario del Código penal chileno* (Santiago, Editorial jurídica de Chile, 2002), p. 270; CURY, Enrique, *Derecho Penal Parte General*. (11ª edición, Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile, 2020) Tomo I, pp. 100-112.

<sup>30</sup> POLITOFF y MATUS, cit. (n. 29), p. 271.

iniciar investigaciones de oficio por parte del Ministerio Público, el cual debe contar a lo menos con una denuncia del SII (art. 162 inc. 1° CT).<sup>31</sup>

En síntesis, teniendo a la vista los criterios antes descritos, se puede afirmar, a propósito del régimen de sanciones y penas de los delitos contables, que en aquellos casos que la sanción establecida para el tipo sea aplicada por un órgano administrativo regulador; como el SII -en caso de contabilidad para fines tributarios-, y cuando esto sea realizado en el contexto de un procedimiento sancionador definido en sus propias leyes orgánicas o frente a un Tribunal tributario aduanero, se estará frente a un tipo sancionador. Por el contrario, cuando la conducta típica sea sancionada con una pena establecida en el CP o en una ley penal especial, previa interposición de querrela o denuncia por el SII, por un tribunal con competencia criminal, y en un proceso penal, se estará frente a un tipo penal.

### *3. La importancia de la contabilidad tributaria en el sistema de contabilidad jurídicamente regulada del Derecho chileno*

La contabilidad tributaria cumple la función de ser el medio por el cual el contribuyente coopera con el ente recaudador, entregando información sobre sus resultados patrimoniales durante el respectivo ejercicio, para con esto, determinar su base imponible y fijar los eventuales impuestos a pagar.<sup>32</sup> Por lo mismo, la contabilidad *con fines tributarios*, a diferencia de la que tiene fines mercantiles,<sup>33</sup> está en directa relación con los denominados deberes secundarios<sup>34</sup> de todo contribuyente para con el Estado y esto, tanto si nos referimos contabilidad completa o simplificada,<sup>35</sup> todas, fun-

---

<sup>31</sup> Ver Instrucción general del Fiscal Nacional Ministerio Público de 05.08.2016, “Instrucción general que imparte criterios de actuación del Ministerio Público en la investigación de los delitos tributarios, en relación con lo dispuesto por el artículo 162 del Código Tributario”.

<sup>32</sup> MASSONE, cit. (n. 26), p. 77. Sobre el sistema de contabilidad Tributaria, aparte de los artículos citados ver el contexto normativo en el Libro primero, Título I, Párrafo 2° del CT.

<sup>33</sup> Más allá de que en ciertos puntos se yuxtapone su regulación, en gran parte del Derecho comparado, son diferenciables desde un punto de vista normativo. Ver SCHÜPPEN, Matthias, *Systematik und Auslegung des Bilanzstrafrechts*. (Köln, Schmidt, 1993), pp. 26-28. En Chile, sobre la diferencia e importancia de relaciones entre ambas contabilidades ver CIR-SII N° 08 (07.02.2000).

<sup>34</sup> Sobre deberes primarios y secundarios ver DANNECKER, cit. (n. 24), pp. 26 y ss.; MASSONE, cit. (n. 26), p. 77. que en la dogmática tributaria chilena son llamados “principales y accesorios”.

<sup>35</sup> La contabilidad completa involucra llevar balances, inventarios y estado de resultados todas con la firma de un contador, y la simplificada presentando normalmente el libro de ventas, u otras informaciones financieras o patrimoniales que se solicite firmado por el propio contribuyente.

cionales para el sistema de recaudación.

El marco regulatorio de la contabilidad tributaria está dado por el CT (art 17 inc. 5° CT), dicho cuerpo legal contempla, en primer lugar, el deber de todo contribuyente (art 8 N° 5 CT) de llevar contabilidad tributaria conforme a las prácticas contables adecuadas (art. 16 inc. 1° CT), estableciendo el principio general de “*quien debe declarar renta debe llevar contabilidad*” (arts. 21 y 29 CT), sea ésta completa o fidedigna, o conforme a la regla para pequeños comerciantes minoristas, quienes podrán verse eximidos de llevar contabilidad (art. 23 CT complementada por Ley impuesto a la renta por ej. art. 14 ter). Luego, respecto del deber de presentación de la contabilidad tributaria, todo contribuyente, en el contexto del proceso de declaración anual de renta (art. 21, 33, 35 CT), debe exhibir sus estados financieros contenidos en sus libros contables para fines tributarios, los cuales deben ser presentados con firma de un contador (art. 35 inc. 1° CT). Finalmente, en lo que respecta a su fiscalización, el SII es la autoridad competente, y en ejercicio de sus atribuciones, puede revisar la contabilidad realizada en libros materiales (art. 59 letra d CT), como la realizada por medios electrónicos o aplicaciones informáticas (art. 60 bis y 60 ter CT), pudiendo siempre el Director del SII ordenar auditorías a dichos medios (art. 60 quater). Sin perjuicio de todo lo anterior, que la propia ley la consagra un sistema de coordinación e intercambio de información entre el SII, la CMF y la Unidad de análisis financiero (UAF) respecto de la información financiera, con la finalidad de facilitar sus respectivas fiscalizaciones (art 84 bis CT) con lo cual la contabilidad tributaria sirve también para recabar información financiera para efectos que van más allá de la mera recaudación.<sup>36</sup>

### III. EL DELITO CONTABLE TRIBUTARIO EN EL DERECHO CHILENO

#### 1. Generalidades

Los denominados delitos contables son una parte integrante del Derecho penal económico,<sup>37</sup> a los cuales la doctrina comparada le ha prestado espe-

---

<sup>36</sup> Sobre el sentido jurídico de los balances tributarios y en cuanto a la relación con entre balance comercial y tributario, ver WEBER-GRELLET, Heinrich, *Bilanzsteuerrecht* (13a edición, Münster, Alpmann Schmidt, 2015), p. 30 y p. 48.

<sup>37</sup> TIEDEMANN, Klaus, *Wirtschaftsstrafrecht: Einführung und Allgemeiner Teil mit wichtigen Rechtstexten* (4a edición, München, Vahlen, 2014), p. 55. Dentro del sistema del Derecho penal económico sería uno de los “bloques legislativos”. En España sirven como ejemplo los delitos societarios referidos a la contabilidad y rendición de cuenta, ver FARAL-

cial atención desde inicios del presente siglo.<sup>38</sup> En este sentido, la legislación tributaria chilena contiene una batería de contravenciones contables y delitos contables de carácter tributario. En cuanto a las primeras, se tipifican: la omisión de adjuntar balance a declaración de impuestos (art. 97 N° 3 2ª parte CT), la presentación culposa de balances incompletos adjuntos a declaración de impuestos (art. 97; N° 3ª parte CT), la omisión de contabilidad (art. 97; N° 7 1ª parte CT), la infracción a reglas técnicas contables sobre periodicidad (art. 97; N° 7; 2ª parte CT), la infracción a reglas técnicas contables sobre forma de confección (art. 97; N° 7 3ª parte CT), la no exhibición ante el SII de libros contables en contexto de declaración (art. 97; N° 15 CT), y la pérdida o inutilización culposa de libros contables o documentos que sustentan asientos contables (art. N° 97; N° 16 1ª parte CT). Luego, como delitos contables tributarios se tipifican: la omisión de contabilización (art. 97; N° 4 inc. 1º 2ª parte CT), la manipulación de balances e inventarios. (art. 97; N° 4 inc. 1º tercera parte CT), la presentación de balances e inventarios no fidedigna (art. 97; N° 4 inc. 1º 4ª parte CT), la pérdida o inutilización dolosa de libros contables o documentos que sustentan asientos contables (art. N° 97; N° 16 2ª parte CT remisión a art. 97; N° 4 inc. 1º CT) y el ejercicio abusivo de la profesión de contador como encargado de la contabilidad de un contribuyente (art. 100 CT).

Debido a la extensión del presente trabajo analizaremos en los próximos apartados solo exclusivamente los que califican de delitos contables tributarios relacionados con el delito de evasión de impuestos, contenidos en el art. 97; N° 4 inc. 1º CT y a la remisión que hace a éste al art. 97 N° 16 2ª parte CT, viendo los principales aspectos dogmáticos comunes de este tipo penal y sus modalidades comisivas y omisivas.

## *2. Aspectos dogmáticos fundamentales de los delitos contables tributarios relacionados a la evasión de impuestos*

Como se señaló, la declaración de impuestos de todo contribuyente es funcional a la recaudación de tributos, es por eso mismo que el art. 97; N° 4 inc. 1º CT contempla como conductas típicas la omisión de contabilidad tributaria y las manipulaciones de ésta, cuando están orientadas a rebajar el monto de la base imponible, teniendo ambas conductas una serie de elementos comunes, que van desde el bien jurídico protegido, la estructura del delito y

---

DO, Patricia, *Los delitos societarios presupuestos de su criminalización en España* (La Coruña, Universidad de la Coruña, 1995), *passim*.

<sup>38</sup> En concreto a partir del denominado “caso Enfon”, ver KREKLAU, Jan, *Das US-amerikanische Bilanzstrafrecht; Vorbild für das deutsche Bilanzstrafrecht?* (Bayreuth, Verl. P.C.O, 2008), pp. 22-25.

el objeto material sobre el que recae la conducta. Así, si se tiene presente la categoría de los esquemas rectores de Beling, y se le aplica al grupo de hechos punibles que se han denominado delitos contables tributarios,<sup>39</sup> y, en consecuencia, agrupamos conforme a las imágenes representativas presentes en este grupo de delitos las abstracciones que los preceden lógicamente, es posible inducir las siguientes coordenadas orientadoras de sus diferentes figuras:

- Todo delito contable tributario consiste en un *ocultamiento o en un disimulo del real estado financiero de un contribuyente* para fines de determinar su base imponible.<sup>40</sup> Se oculta el verdadero estado financiero del contribuyente cuando se omite la confección de contabilidad, pero también, llevando contabilidad que no sigue las reglas contables aceptadas por el órgano recaudador (ocultación por falla técnica).<sup>41</sup> También, puede haber simple ocultación material cuando existiendo estado financiero correcto, éstos se esconden o inutilizan.

- Luego respecto del disimulo de los estados financieros para fines tributarios, esto ocurrirá cuando hay manipulación de los asientos contables,<sup>42</sup> es decir (di)simulación de una situación patrimonial que no se tiene en la realidad, de modo tal que dichos asientos vienen a ser afirmaciones falsas o incorrectas, sea porque no se ajustan a la verdad (son falsos), sea porque son incompletos.

A continuación, veremos dichos elementos comunes, para luego analizar por separado la conducta omisiva y la comisiva.

a) Consideraciones generales del delito y bien jurídico.-

i) *Naturaleza.*- Los delitos contables tributarios, como todo delito contable, no son propiamente tal ni falsificaciones, ni defraudaciones, aunque tienen elementos de ambas figuras, como asimismo del perjurio, en los casos que media una rendición de cuenta patrimonial ante la autoridad.<sup>43</sup> Se expresan en la ley chilena de cuatro formas: tres comisivas y una omisiva,

---

<sup>39</sup> BELING, Ernst von, *Die Lehre vom Tatbestand*, en HEGLER (ed.), *Reinhard von Frank zum 70. Geburtstag*, (Tübingen, Mohr, 1930), p. 5.

<sup>40</sup> SCHÜPPEN cit. (n. 33), pp. 18-19, En Chile, la norma sobre prohibición de elusión del art 4 quater CT y el deber de que la contabilidad con fines tributarios del art 17 CT da el marco normativo a una prohibición al contribuyente de ocultar o disimular al órgano recaudador, informaciones patrimoniales incidentes en la base imponible.

<sup>41</sup> SCHÜPPEN cit. (n. 33), p. 22; DANNECKER (2015), p. 948.

<sup>42</sup> DANNECKER cit. (n.4), p. 947.

<sup>43</sup> VARELA, Luis, *El esquema rector del tipo penal del art. 59 LOCBC*, en *Revista de Ciencias Penales*, Sexta Época 43 (2016b) 2, p. 145-146. La naturaleza de esta clase de delitos aún sería objeto de controversia en la doctrina comparada.

y en un tipo especial propio aplicable sólo a contadores.<sup>44</sup>

Para identificar el bien jurídico específico y subespecífico<sup>45</sup> de esta clase de delitos contables, se deben considerar las normas y principios subyacentes en el Derecho tributario y luego, los fines y funciones específicas que dentro de éste se infieren del sistema regulatorio aplicado a la confección, exhibición y auditoría de la contabilidad tributaria.

ii) *Principios*.- Sobre lo primero, el interés en la recaudación tributaria por parte del Fisco informa al Derecho tributario como parcela especial del Derecho público.<sup>46</sup> Para hacer efectivo dicho interés la autoridad dispone de un sistema de determinación de la base imponible que requiere cooperación del contribuyente mediante la entrega de información sobre el estado patrimonial y los resultados de su ejercicio anual, un deber secundario del contribuyente al deber primario de pagar tributos. Sobre lo segundo, los principios que pueden ser identificados en la contabilidad con fines tributarios, se infieren de distintas normas presentes en el marco legal, o de partes del contexto de regulación. El catálogo se puede reducir a lo menos a los siguientes principios:

-*Principio de veracidad* (art. 17 inc. 1° CT). La contabilidad tributaria debe coincidir con la realidad y reflejar de forma objetiva e intersubjetivamente comprobable, el estado patrimonial del contribuyente en cuestión.<sup>47</sup> Es contrario a este principio toda manipulación, falsedad, (di)simulación de la contabilidad.

-*Principio de claridad* (art. 16 inc. 1° CT). El contenido concreto de cada uno de los asientos contables y la relación entre éstos debe ser entendible e inequívoco.<sup>48</sup> En lo sustancial y en lo formal, es contrario a este principio el hecho de no llevar contabilidad conforme a las reglas contables comúnmente aceptadas.

-*Principio de suficiencia* (art. 16 inc. 4° CT). La suficiencia está referida a la completitud de la información patrimonial expresada en las distintas partes de los estados financieros, esto significa, que tanto el patrimonio como el resultado del giro en el ejercicio, deben ser reflejados íntegramen-

---

<sup>44</sup> El delito contable aplicable a contadores y auditores del art. 100 CT no será abordado en este trabajo.

<sup>45</sup> JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, *Tratado de derecho penal* (4a edición, Buenos Aires, Losada, 1964), Tomo. I, pp. 93 y ss. Una distinción propuesta en la doctrina italiana por Rocco y Battaglini.

<sup>46</sup> VAN WEEZEL, Alex, *Delitos tributarios*. (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2010), pp. 14 y ss.

<sup>47</sup> BAETGE, Jörg, KIRSCH, Hans-Jürgen y THIELE, Stefan, *Bilanzen* (12ª edición, Düsseldorf, IDW-Verl, 2012), p. 115.

<sup>48</sup> BAETGE, KIRSCH y THIELE, cit. (n.47), pp. 118-119.

te, de modo tal que expresen el estado patrimonial total del respectivo periodo contable.<sup>49</sup> Presentar estados financieros incompletos, esto es, que no reflejen toda la actividad del ejercicio, contradice este principio.

-*Principio de periodicidad y oportunidad* (art. 16 inc. 7° al 9° CT). Ambos principios se abordan en conjunto porque dicen relación con aspectos referidos a los estados financieros en el tiempo. La periodicidad se refiere al hecho que los estados financieros y su proceso de confección no debe ser realizado temporalmente de forma discrecional, sino en lapsos prefijados y en principio iguales, siendo la regla general la anualidad del ejercicio. La oportunidad por su parte se refiere al momento temporal que se representa el concreto estado financiero, en el sentido que este deberá reflejar el presente próximo, en otras palabras, a final de un año contable se deberá informar el pasado año y no otro.<sup>50</sup> Es una conducta contraria a estos principios, la omisión de confección de estados financieros y la falta de coincidencia temporal de los asientos contables con el periodo concreto que se informa.

iii) *Función*.- Luego, en lo que respecta a las funciones de la contabilidad tributaria, los aspectos más relevantes para tener en cuenta son su función de *registro y prueba* (art. 21 CT) y su función como medio de *rendición de cuenta y entrega de información* (art. 17 inc. 5° CT). En el primer caso la contabilidad tributaria cumple la función de servir como medios probatorios del resultado del ejercicio por parte del contribuyente y de los actos tributariamente relevantes celebrados por su administración,<sup>51</sup> o como prueba de las declaraciones que se hacen para determinar el impuesto a pagar. Sea para presentarlos en el procedimiento de declaración de impuestos, en procedimientos en sede administrativa, o judicial, en todos estos casos la contabilidad servirá como un “retrato” del estado patrimonial que, por su parte, sustenta lo afirmado sobre éste.<sup>52</sup> Sobre la función de rendición de cuenta, la contabilidad tributaria es un elemento esencial en el proceso de declaración de impuestos, pues posibilita que la cuenta ante el servicio sea precisa,<sup>53</sup> lo que permite la adecuada fiscalización por parte de éste.

iv) *Bien jurídico*.- Todos los elementos anteriores, permiten perfilar el

<sup>49</sup> BAETGE, KIRSCH y THIELE, cit. (n.47), pp. 119-120.

<sup>50</sup> BAETGE, KIRSCH y THIELE, cit. (n.47), p. 120.

<sup>51</sup> KANITZ (2010), Friedrich von, Bilanzkunde für Juristen, 2ª ed. (München, Beck, 2010), p. 55.

<sup>52</sup> La información contable hace fe en contra de quien la confecciona, ver HAGEDORN, cit. (n.5), p. 27.

<sup>53</sup> KANITZ, cit. (n.51), p. 54.

objeto jurídico específico detrás del tipo de injusto, no obstante, lo cual, la doctrina comparada y nacional ha sostenido dos posturas, sobre la naturaleza del bien jurídico detrás de la familia de delitos y contravenciones tributarias.<sup>54</sup> La primera postura de corte patrimonialista, se centra en la protección de los medios materiales del Estado, por lo cual afirma que el objeto de protección serían los denominados intereses patrimoniales del fisco.<sup>55</sup> La segunda, de corte funcionalista institucional, enfatiza la importancia del sostenimiento de la función del Estado mediante la recaudación, por lo cual, afirma que lo tutelado, sería el interés de la comunidad toda en que se mantenga en funcionamiento las prestaciones de bienes y servicios públicos.<sup>56</sup> Con todo, en ambas hipótesis, el bien jurídico específico se conectaría con el deber tributario principal (pagar impuestos) que pesaría sobre todo contribuyente,<sup>57</sup> pudiéndose afirmar que sea cual sea el modelo que se adopte, los intereses públicos en la recaudación daría el *quid* a la tutela penal.<sup>58</sup>

En cuanto al “*objeto jurídico subespecífico*”, esto es, el aspecto peculiar que el interés tutelado presenta concretamente en su contexto legal, los tipos de delitos contables tributarios exhiben un injusto acotado por los deberes tributarios secundarios de llevar contabilidad fidedigna y por los principios y funciones de ésta ya esbozados.<sup>59</sup> En este sentido, este sería un “delito de información” y de rendición de cuentas por medio de contabilidad funcional al proceso de determinación de la base imponible y liquidación del impuesto.<sup>60</sup>

En síntesis, sea que nos decantemos por un entendimiento patrimo-

---

<sup>54</sup> Esto es, los subgrupos de delitos distinguibles por su bien jurídico inmediato, esto es, por la identificación del interés directamente tutelado en un sentido técnico. MARTÍNEZ-BUJÁN, *Carlos Derecho penal económico y de la empresa; Parte general* ( 5ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2016), p. 140, 159 y ss.

<sup>55</sup> Sobre el denominado *modelo patrimonialista*, en la doctrina chilena ver VAN WEEZEL, cit. (n.46), p. 15.

<sup>56</sup> Sobre el denominado *modelo institucional*, en la doctrina chilena ver VAN WEEZEL, cit. (n.46), p. 16.

<sup>57</sup> Un deber con connotaciones socio-éticas-políticas para el contribuyente, ver DANNECKER, cit. (n. 24), pp. 142.

<sup>58</sup> Respecto de lo cual tanto los principios como las funciones de la contabilidad tributaria estarían íntimamente ligados. Ver WEBER-GRELLET, cit. (n.36), pp. 35 y ss.

<sup>59</sup> DANNECKER y BIERMANN, cit. (n.23), p. 45; HADWA, Marcelo, *El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal*, en *Política Criminal* 3 (2007), p. 7 y ss.

<sup>60</sup> Respecto de la cual es importante el principio de veracidad en contacto con función de información. Ver KRAKOW, Georg, *Bilanzdelikte als Informationsdelikte*, en KEPPERT, Thomas (ed.), *Bilanzdelikte* (Wien, Linde, 2009), pp. 81-82.

nialista o institucionalista del objeto jurídico, estos delitos son en el Derecho chileno, de peligro y de mera actividad, pues el perjuicio patrimonial o siquiera la burla temporal del impuesto no son necesarios para entender configurado el ilícito, bastando sólo colocar en riesgo la referida recaudación por medio de conductas dolosas que tengan por finalidad erosionar la base imponible.<sup>61</sup>

#### b) Tipos penales comisivos

i) *Generalidades*. - Las conductas comisivas del delito contable tributario del art. 97 N° 4 inc. 1° CT son: la adulteración de la contabilidad, y la presentación de contabilidad falsa, a las que se debe agregar la remisión del art. 97 N° 16 frente al caso de pérdida o inutilización dolosa de la contabilidad tributaria.

ii) *Conductas típicas alternativas y mera actividad*. - La primera hipótesis, la “adulteración”, es una manipulación material de balances e inventarios, esto es, reescribir, contrahacer asientos y en general como toda alteración de dichos en el sentido de la falsificación material, cuestión que ocurre previa o durante el proceso de exhibición a la autoridad competente.<sup>62</sup>

Luego, la segunda hipótesis, la “presentación” de balances e inventarios falseados, se corresponde con una (di)simulación dolosa de los verdaderos resultados del ejercicio, por medio de falsedades ideológicas documentalmente expresada en asientos contables, que luego, además se exhiben ante la autoridad impositiva. En estos casos, se debe tener presente el sistema de maquinaciones fraudulentas que sigue nuestro CT,<sup>63</sup> en el cual no basta la simple mentira, ni la simple incorrección, sino que las conductas con fines fraudulentos deben ir acompañadas de conductas que involucren un engaño a la autoridad impositiva. De todas formas, la falsedad en este delito recae sobre el contenido concreto del balance (activo/pasivo) o del inventario (patrimonio/deudas), que describen estados patrimoniales del ejercicio, que sirven para determinar el resultado y la base imponible del contribuyente que tributa mediante contabilidad completa. En dicho sentido, será falso, todo asiento contable que dolosamente no se ajuste a la realidad, y que teleológicamente esté dirigido a erosionar la base imponible.<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup> MODOLLEL, Juan Luis, *El tipo objetivo en los delitos de mera actividad*, en *Política criminal*, II(2016) 22, p. 378 y ss.

<sup>62</sup> Una forma de la falsedad documental expresada en la modificación del contenido de la declaración documentaria. Ver ROJAS, Luis Emilio, *Falsedad documental como delito de engaño en Revista chilena de derecho* 41 (2014b) 2, p. 548.

<sup>63</sup> VAN WEEZEL, cit. (n.46), p. 74 y ss.

<sup>64</sup> La relación entre delito de mera actividad, delitos de peligro y elementos subjetivos

Un problema interesante para efectos de las conductas esbozadas, es el de distinguir los falso de los incompleto, una quebradero de cabeza en el Derecho comparado, que en el Derecho chileno tiene fácil solución, pues los balances dolosamente incompletos quedan contenidos en la hipótesis omisiva -en el caso que sea dolosa la omisión que provoca la falta de completitud (cuando no se contabiliza un hecho gravado relevante para dicho tipo)-, o en la contravención del art. 97 N° 3 tercera parte cuando la falta de completitud sea culposa.<sup>65</sup>

La tercera hipótesis es la “*pérdida o inutilización dolosa*”, ambos, casos de ocultación material, esto es, situaciones en las que el contribuyente entorpece la posibilidad de fiscalización de la autoridad impositiva, haciendo desaparecer o estropeando el sustento material (libros o electrónicos) en que están expresados los libros de contabilidad para fines tributarios.

*En cuanto al resultado típico*, como se señaló, estos delitos están expresados como *de mera actividad*, pues de la descripción típica no se desprende que la lesión concreta del bien jurídico deba verificarse para entender consumado el delito, precisándose sólo que las conductas sean realizadas de forma dolosa y que este dolo esté orientado como voluntad y representación a erosionar la base imponible, independientemente de que esto se efectúe o no.<sup>66</sup>

*iii) Sujeto activo.- Respecto del sujeto activo*, el tipo penal del art. 97 N° 4 CT utiliza la técnica de no expresar en la descripción típica la figura del agente, limitándose a una mera enumeración de conductas sancionadas. Por lo mismo, para reconstruir la noción de sujeto activo en esta clase de delitos, se debe atender al contexto regulatorio de los distintos deberes tributarios contemplados en el CT y la forma en que éste configura la responsabilidad penal y sancionatoria.

En dicho sentido, el texto legal presenta una serie de nociones rele-

---

de lo injusto salta a la vista en esta clase de delincuencia. Un estudio pormenorizado de cada una de estas categorías excede el marco del presente trabajo, consideraciones en la doctrina nacional en Chile, ver CABEZAS, Carlos, *Los delitos de conducción bajo la ingesta de alcohol o sustancias estupefacientes como delitos de peligro*, en *Revista de Derecho PUCV* 34 (2010), p. 230 y ss. Ver asimismo MODOLLEL, cit. (n.61), p. 375.

<sup>65</sup> Si el contribuyente obró con debida diligencia no se configura este tipo sancionatorio. MASSONE, cit. (n. 26), p. 32.

<sup>66</sup> En Derecho comparado ha sido problemático la contabilidad que da cuenta de negocios ficticios (negocios entre cónyuges, padres y niños), y gastos que se presentan como de la empresa, pero que son familiares o privados, lo cual es abordable desde la perspectiva del abuso del Derecho (tributario) y las actuales normas anti-elusión que se han dictado en las últimas reformas tributarias. En la experiencia comparada ver DANNECKER y BIERMANN, cit. (n.23), p. 49.

vantes para la fijación de la figura del agente como son: la noción de contribuyente (art. 8 N°5 CT), que es a su vez el sujeto pasivo del deber tributario principal de pagar tributos, el cual asimismo puede ser una persona natural o una persona jurídica (art. 8 N° 6 CT) y el deber tributario secundario de proveer información al Servicio (hacer declaraciones art. 60 CT, confeccionar contabilidad del art. 16 CT entre otros).<sup>67</sup>

Sobre la base de lo anterior, en cuanto a la imputación y su sanción, el CT distingue entre: responsable por la contravención o delito tributario, sea que la sanción sea pecuniaria o pena corporal (art. 98 y 99 CT), lo que redefine las tradicionales reglas de responsabilidad del CP según se aprecia en la siguiente tabla.<sup>68</sup>

Tabla N° 1: Hipótesis contenidas en el art. 99 CT sobre aplicación de penas corporales<sup>69</sup> en caso de comisión de delitos tributarios.

<b>Regla personas naturales</b>	...se aplicarán <sup>70</sup> a quien debió cumplir la obligación [tributaria]
<b>Regla personas jurídicas</b>	...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 [de la obligación tributaria].

Las reglas descritas en la tabla N° 1 une la posibilidad de ser penado (corporalmente) a un deber tributario concreto, con lo cual, en el caso de tipos penales cuyo objeto jurídico sea el interés en una adecuada recaudación de impuestos, esto es, tipos en que el injusto se funda en el deber tributario primario (o principal) de pagar impuestos, será responsable el contribu-

<sup>67</sup> HADWA, cit. (n.59), pp. 7-9; MASSONE, cit. (n. 26), pp. 333-334.

<sup>68</sup> Esta es claramente una regla de responsabilidad penal por conducta de tercero. La regla expresada en el art. 99 CT no son una particularidad del Derecho penal tributario, éstas son identificables en otros cuerpos legales, por ej. Ley de Sociedades Anónimas (LSA) art. 133 inc. 2°, Ley de mercado de valores (LVM) art. 55 LMV, Ley General de Bancos (LGBa) art. 159. En todos estos casos dichas reproducen el principio de que: “*por las personas jurídicas responderán sus representantes*” del art. 58 CPP. Como es apreciable, todas las áreas en que esta forma de imputación de responsabilidad penal es identificable, la empresa (una persona jurídica por regla general) es un actor esencial en el tráfico jurídico-económico regulado. La regla en cuestión tiene su fundamento en la necesidad de cerrar lagunas de punibilidad frente a casos de delitos especiales propios o falta de responsabilidad penal de las personas jurídicas. Ver, ACHENBACH, cit. (n.25), pp. 27 y ss.

<sup>69</sup> Sobre la nomenclatura pena corporal en el CT, ver MASSONE, cit. (n. 26), pp. 241-242.

<sup>70</sup> Nótese como el art. 98 CT que regula la aplicación de sanciones pecuniarias utiliza la expresión “responden”.

yente como tal,<sup>71</sup> mientras que en el caso que el objeto jurídico sea redirigirle a deberes tributarios secundarios, será responsable el contribuyente o la persona en que éste ha delegado el cumplimiento de dicho deber.<sup>72</sup>

Ahora bien, como se puede inferir, la regla general antes descrita es aplicable al contribuyente persona natural,<sup>73</sup> pues en el caso del contribuyente persona jurídica, las nociones descritas supra, fijarán la figura del agente y del sujeto responsable, según se puede apreciar en la siguiente tabla:

Tabla 2: Marco legal que define la agente y sujeto responsable por la sanción frente a delitos y contravenciones tributarias realizadas por una persona jurídica.

<b>Contribuyente (art. 8 N° 5 CT).</b>	<b>Sujeto pasivo deber tributario principal (deber de pagar tributo)</b>	<b>Sujeto pasivo deber accesorio tributario (por ej. declarar impuesto mediante contabilidad legal)</b>	<b>Responsable destinatarios de la pena corporal</b>	<b>Responsable destinatario de la sanción pecuniaria</b>
Persona Jurídica (art. 8 N° 6 CT).	Empresa o entidad contribuyente concreto (art. 8 N° 5 y art. 66 CT). <sup>74</sup>	Representante o administrador (art 8 N° 6, art. 16 inc. 1° y art. 17 CT)	Gerente, administrador, socios gestores (art. 99 CT, en materia de delitos tributarios prima principio “ <i>Societas delinquere non potest</i> ”. Por ella responderán las personas enumeradas. Regla de responsabilidad penal por conducta de tercero).	Persona jurídica contribuyente y personas legalmente obligadas (art. 98 CT Regla de responsabilidad de persona jurídica)

<sup>71</sup> En contra HADWA, cit. (n.59), p. 8. para quien el art 99 CT cerraría el círculo de posibles autores de delitos tributarios en las personas naturales obligadas por los deberes tributarios accesorios.

<sup>72</sup> Se excluyen aquellos tipos penales en que el sujeto activo es especialmente descrito, por ej. art 100 CT respecto de contadores.

<sup>73</sup> HADWA, cit. (n.59), p. 8, ver nota al pie N° 34, con enumeración de autores de posición “tradicional”.

<sup>74</sup> Ver también DFL 3 (15.02.1969) que regula el rol único tributario como forma de identificar a los contribuyentes por parte del SII.

En síntesis, el Derecho penal y sancionador tributario como parcela acotada del sistema fragmentario de sanciones penales, establece tipos aplicables a sujetos que versan en una situación específica, esto es, el proceso de recaudación de tributos. De esta forma, sus figuras penales o sancionatorias son configuradas como delitos especiales propios en que la posición fijada por el deber legal concreto determina la realización de la conducta prescrita por la norma, de modo tal que; frente a delitos contables tributarios cometidos por contribuyentes personas naturales, será el propio contribuyente el responsable a menos que haya delegado los deberes de entrega de información en un administrador o representante; y en el caso de que estos mismos delitos sean perpetrados por un contribuyente persona jurídica, responderán por ésta sus gerentes, administradores y socios concretos, quienes en virtud de la ley o contrato hayan asumido el cumplimiento de los referidos deberes.<sup>75</sup> Con todo no se puede perder de vista la importancia de la perspectiva supraindividual del injusto, lo cual tiene incidencia en aspectos como imputación y justificación, en los cuales las tradicionales consideraciones en clave individual serían insuficientes, sobre todo cuando el contribuyente opera como una genuina unidad económica empresarial.<sup>76</sup>

*Finalmente, respecto del objeto material sobre el que recae la conducta*, es identificable con las formas concretas en que la información patrimonial es expresada en asientos contables contenida en libros de contabilidad con fines tributarios (art. 16 CT), los cuales pueden ser materiales o electrónicos (art. 17 inc. 4° CT). El tipo penal omisivo (que será visto infra 3.3.) y el tipo de pérdida o inutilización dolosa tienen por objeto material toda clase de libros contables con fines tributarios, esto es, tanto los libros contables de la contabilidad completa mediante inventario y balances (art. 16 y 17 CT y art. 14 LIR), el de la contabilidad simplificada (por ej. art. 14 ter letra A LIR), como en general, todo libro auxiliar establecido en la ley o por Resolución del Director Regional ambos del CT (art. 17 inc. 5° CT), mientras que los tipos omisivos de adulteración y exhibición tienen por

<sup>75</sup> En el mismo sentido HADWA, cit. (n.59), p. 18, aunque el autor afirma que el sujeto activo de los delitos tributarios no sería el contribuyente como tal, sino el sujeto pasivo del deber tributario concreto (principal o accesorio).

<sup>76</sup> TIEDEMANN, cit. (n.37), n.m. 45; WITTIG, Petra, *Wirtschaftsstrafrecht* (4ª edición, München: C.H. Beck, 2020), p. 11. En Chile sobre el carácter colectivo de los bienes jurídicos del Derecho penal económico, ver MAYER, Laura, *La estafa como delito económico* en *Revista de Derecho PUCV* 41 (2013), p. 190 y ss. Sobre la insuficiencia de la “clave individual” al momento de abordar esta clase de delitos, ver LAMPE, Ernst-Joachim, *System-unrecht und Unrechtssysteme*, en *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft* (ZStW) 106 (2009) 4, p. 703 y ss.

objeto material sólo al balance y al inventario,<sup>77</sup> que como se vio son una parte de la contabilidad tributaria completa.

c) Tipo penal omisivo.-

i) *La conducta omisiva y el deber de garante.*- Lo primero sobre este tipo penal es despejar que la conducta omisiva descrita no debe ser confundida con la mera omisión de contabilidad sancionada en el 97 N° 7 CT, pues en dicho artículo la conducta omitida se refiere a la falta de registro de operaciones gravadas en los respectivos asientos contables, esto es, lo que se verifica es una omisión de contabilización o, en otras palabras, la confección de una contabilidad incompleta.<sup>78</sup>

Entonces, por lo mismo, es de suma importancia para efectos de la configuración del deber de garante en este delito omisivo, acotar el deber de contabilidad. En este sentido, todo obligado tributariamente a llevar contabilidad (y su contador en el caso de contabilidad completa) tiene el deber de confeccionar contabilidad fidedigna (art. 17 inc. 1° 1 CT) y completa (art. 16 inc. 4 CT),<sup>79</sup> lo que debe ser conectado además con la prohibición de simulaciones elusivas (art. 4 quater CT).

Luego, el sentido del injusto de esta omisión viene dado por el hecho de que una contabilidad incompleta no permite representar una imagen fiel<sup>80</sup> del estado patrimonial y de resultado del ejercicio del contribuyente, siendo equivalente, a ojos del legislador, a una contabilidad falsa.<sup>81</sup> Por ello, la omisión del responsable del cumplimiento de los deberes tributarios secun-

---

<sup>77</sup> Ambos están definidos en otras normas legales mercantiles que recogen a su vez las reglas que informan la contabilidad. El *Balance general* (arts. 25 N° 3 CCom y 74 LSA) es el resumen de los recursos económicos expresados en activos y pasivos puesto frente a frente bajo la técnica de partida doble, el que a su vez es preparado sobre la base del libro mayor (art. 25 N° CCom). Por su parte, el *Inventario* (art. 135 inc. 1° Re-LSA), es el registro detallado de todos los bienes, stocks y deudas de la empresa. En sentido técnico contable ver TORRES SALAZAR (2001), p. 5.

<sup>78</sup> La omisión de contabilidad tributaria se castiga en el art. 97 N° 3 y el no llevarla conforme a las reglas técnicas aceptadas por el SII en el 97 N° 7 CT, en ambos casos como contravención.

<sup>79</sup> MASSONE, cit. (n. 26), pp. 381 y ss. Sobre el deber legal de confeccionar contabilidad ver, PUGA VIAL, Juan Esteban, *Derecho concursal; Los delitos concursales* (3ª edición, Santiago, Editorial jurídica, 2016), pp. 122 y ss.

<sup>80</sup> GARCÍA, María, *Fundamentos y normativa de la contabilidad* (3ª edición, Santiago, Thomson Reuters, 2004), p. 73.

<sup>81</sup> Específicamente respecto de la función de rendición de cuenta e información, dejar en desconocimiento a la autoridad tributaria de hechos tributariamente relevantes es una infracción a los deberes accesorios del contribuyente referidos a la contabilidad. Ver HADWA, cit. (n.59), p. 15; MASSONE, cit. (n. 26), p. 383.

darios, es castigada cuando esto incide en la determinación del monto de la base imponible del contribuyente en el mismo sentido del tipo comisivo.

ii) Elementos normativos del tipo.

Finalmente, este tipo penal contiene una serie de elementos normativos como son: la noción de “operaciones gravadas” y luego la “asientos contables”. La primera se refiere a todos los hechos o actos jurídicos sobre que recae el tributo, es decir, hechos tributariamente relevantes,<sup>82</sup> lo segundo, se refiere a las anotaciones y registros concretos de una operación económica, contable y tributariamente relevante que se hace en los distintos libros contables exigidos por la ley, que en este caso no se circunscriben sólo a balances e inventarios sino a todo libro contable tributario según se indicó supra.<sup>83</sup>

#### IV. UN EJEMPLO DE APLICACIÓN DEL EFECTO AL CAPONE EN LA EXPERIENCIA CHILENA: EL CASO “PENTA”.

En Chile, en la última década se he perseguido varios casos de carácter económico con connotación pública. Uno de los más bullados fue el denominado caso Penta, el cual fue abordado desde una perspectiva contable tributaria<sup>84</sup> por parte del órgano persecutor y el tribunal.<sup>85</sup> El mecanismo concreto para la imputación de responsabilidad penal, en este caso estuvo dado por la utilización de la figura de la conspiración tributaria, y del delito tributario de evasión de impuesto desde una perspectiva de delito contable tributario.

El caso fue el siguiente. El grupo de empresas denominadas Penta, que hasta el 2014 estaba entre los diez conglomerados empresariales más grandes de Chile en los rankings de grupos económicos, con activos superiores a los US\$ 7.000 millones, participó en una de las mayores crisis política debido a financiamiento irregular a políticos realizadas mediante evasiones tributarias. El descubrimiento de dichos hechos ocurrió por las revelaciones hechas por el exgerente general de las Empresas Penta, quien fungía como ejecutor principal de la maquinaria. A fines de julio de 2014, se conocieron las primeras declaraciones de dicho ejecutivo, reconociendo que habían

<sup>82</sup> DANNECKER y BIERMANN, cit. (n.23), p. 44.

<sup>83</sup> GARCÍA, cit. (n.80), p. 301.

<sup>84</sup> Sobre delitos contables en Chile ver, VARELA, cit. (n. 20), pp. 264-306.

<sup>85</sup> Sobre la importancia del Derecho penal tributario como medio de lucha contra la corrupción en el contexto de la UE, ver DANNECKER, Gerhar y LEITNER, Roman, *Handbuch Korruption: Finanzstrafrecht* (Wien, Boorberg-Linde, 2011); DANNECKER, cit. (n.15), pp. 163 y ss. Del mismo autor y en un contexto estrictamente comunitario europeo ver: DANNECKER cit. (n.16), pp. 153.

realizado contabilidad manipulada o falseada y declaraciones de impuestos fraudulentas en las distintas sociedades del grupo o empresas relacionadas con ella. Varias querellas del SII desde fines de agosto de 2014 provocaron gran impacto al consorcio, luego la SBIF de la época reconoció, ante el Congreso a comienzos de 2015 el riesgo reputacional que afectaba al Banco Penta. La persecución del caso, se dividió en varios capítulos: uno respecto de funcionarios del SII, otro de contadores, otro de políticos relacionados, y, el principal, que involucró a sus altos ejecutivos.<sup>86</sup>

El efecto Al Capone del cual hablamos supra, se hizo manifiesto en este último caso, debido a que el Ministerio público, más allá de las formalizaciones iniciales por lavado de activos y cohecho,<sup>87</sup> terminó obteniendo condenas por delitos tributarios en su versión de delitos contables. Por lo mismo, para ilustrar la utilización de este mecanismo de persecución, se analizará el modelo seguido en dicho caso “Penta ejecutivos principales” y veremos los mecanismos concretos de imputación utilizados.

Tres fueron los puntos que, a nuestro juicio, fijaron el *topos* de la causa: Primero la explicación de la conducta del acusado en un contexto de “conspiración entre contribuyentes” para la ejecución de delitos tributarios. Segundo, el rol preponderante de la contabilidad tributaria en la imputación de responsabilidad, lo que lleva a entender este caso como delito contable de carácter tributario<sup>88</sup>. Y Tercero, el rendimiento del sistema de entrega de información patrimonial para la recaudación como medio de persecución de actividades de financiamiento ilícito.

### *1. La conspiración tributaria*

Que la conspiración sea punible sólo en los casos que la ley penal especialmente la sancione (art. 8 inc. 1° CP) no obsta a que ésta se verifique cuando dos o más personas se concierten para la ejecución de delitos (art.

---

<sup>86</sup> El caso Penta involucró una serie de sentencias: contra ejecutivos principales SJG (8° de Santiago) en causa RIT 6873-2014 sentencia de 09.07.2018. Contra el político Jovino Novoa, mismo tribunal y rol, pero sentencia de 02.12.2015. También se condenó en este contexto a ex funcionarios del SII por cohecho y lavado de activos, mismo tribunal y rol, pero sentencia de 14.02.2017. Por su parte los contadores de Penta fueron condenados por fraude al FUT por SJG (8° de Santiago) causa RIT 7677-2013 de 27.02.2015.

<sup>87</sup> El Ministerio público en su web <https://tinyurl.com/2p9d8a25> (revisado 28.06.2021). En las causas contra los ejecutivos principales obtuvo condenas por varios grupos de casos, en el que además del mencionado financiamiento ilegal, hubo fraudes contables con: *forwards*, pagos fraudulentos de bonos, creación fraudulenta de pasivos de una empresa para contabilizar como gastos que rebajaban la base imponible de gastos de vehículos de uso exclusivamente personal.

<sup>88</sup> Sobre la noción de delito contable en general ver, VARELA, cit. (n. 20), pp. 271-272.

8 inc. 2 CP). En este sentido, la conspiración -una resolución manifiesta- es una proposición aceptada, que en palabras de Etcheberry: “... supone un concierto, o sea, un acuerdo activo, no de simple aquiescencia, sino determinándose la forma de cooperación de cada uno de los concertados, se ha expresado en el caso concreto... [la que estaría conceptualmente emparentada] ... a la asociación ilícita para cometer delito”.<sup>89</sup>

A juicio de la sentencia, existió un “concierto”, que puede ser entendida como una genuina conspiración entre contribuyentes para perpetrar delitos tributarios del art 97 N° 4 CT, es decir, implementar y ejecutar un plan para evadir impuestos coordinadamente.<sup>90</sup> Este concierto se realizaría en las siguientes etapas:

1° Emisión y facilitación de documentos tributarios falsos por parte del contribuyente A (tercero relacionado) al contribuyente B (Empresas Penta). Falsedad que aquí fue entendida en el sentido de falsedad ideológica,<sup>91</sup> concretamente, ventas o servicios que no existieron en realidad, porque nunca fueron prestados verdaderamente, pero que luego eran expresadas en documentos tributarios que faltaron a la verdad en la narración de hechos sustanciales de sus respectivas glosas de descripción, o derechamente, manipulación fraudulenta de fechas y liquidación de contratos en el caso de los denominados forwards, todo lo cual calzaría en la descripción típica del art. 97 N° 4 inc. final CT.<sup>92</sup>

2° Luego, el registro de dichos documentos tributarios y operaciones falsas o manipuladas en la contabilidad (completa) tributaria por parte

---

<sup>89</sup> ETCHEBERRY, Alfredo, *Derecho penal* (3ª edición, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1998), Tomo. II, p. 56. Para POLITOFF, Sergio, MATUS, Jean Pierre y RAMÍREZ, María, *Lecciones de derecho penal chileno parte general* (2ª edición, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2009), p. 393, la asociación ilícita exigiría algo más que una mera conspiración; MATUS Jean Pierre, RAMÍREZ, María, *Manual de Derecho penal parte general*, (2ª edición, Valencia, Tirant lo Blanch, 2020), p. 477, nuestra conspiración no sería equivalente a la *conspiracy* y de *joint criminal enterprise* que se conocen en el *Common Law* y en el Derecho penal internacional.

<sup>90</sup> Sobre la diferencia entre elusión y evasión de impuestos ver, UGALDE, Rodrigo y ESCOBAR, Jaime, *Elusión planificación y evasión tributaria* (4ª edición, Santiago, Legal Publishing, 2012), pp. 109 y ss.

<sup>91</sup> Sobre aspectos históricos de las falsedades documentales ideológicas, ver ROJAS, Luis Emilio, *Historia dogmática de la falsedad documental*, en *Revista de derecho* (Valparaíso) 39 (2012), p. 567, sobre su entendimiento dogmático, VARGAS (2013) pp. 65 y ss., crítico sobre cómo es entendida tradicionalmente por la dogmática chilena, ROJAS, Luis Emilio, *Deconstrucción del modelo dominante de comprensión de los delitos de falsedad documental*, en *Política Criminal* 9 (2014a) 18, p. 485-491 y 512-518.

<sup>92</sup> Ver art. 193 N° 4 CP.

del contribuyente B. Un elemento central a nuestro juicio según se verá,<sup>93</sup> pues en esta etapa, los servicios inexistentes o los ardidés para generar egresos artificiosos fueron expresados en asientos contables como gastos,<sup>94</sup> lo que vino a disimular los resultados patrimoniales reales del ejercicio que se informaba, conducta recogida en la descripción del tipo del art. 97 N° 4 inc. I CT.<sup>95</sup>

3° Lo anterior por su parte determinó que la declaración de impuestos (Formulario 22) también fuese falsa, conducta que es también punible por sí misma conforme al art. 97 N° 4 inc. I (1ª parte) CT<sup>96</sup>.

4° Todo lo anterior, generó como resultado, la erosión de la base imponible que luego determinó evasión del impuesto a la renta. Resultado que, para efectos del tipo chileno de delito fiscal, no reviste mayor importancia práctica dada la configuración del tipo penal del art 97 N° 4 CT como delito de mera actividad, según se indicó supra.<sup>97</sup>

5° Eventualmente este proceso puede repetirse en un nuevo ciclo, cuando fluye dinero sucio desde contribuyente B a A y éste último emite boletas o facturas para justificar las entradas.

En síntesis, la conspiración tributaria a la que alude la sentencia es explicable como un sistema en el que fluyen de ida y vuelta simulaciones y disimulaciones expresadas en documentos tributarios y asientos contables falsos, que determinan que la declaración de impuesto sea asimismo

---

<sup>93</sup> Sobre la contabilidad y estados financieros tributarios ver VARELA, cit. (n. 20), p. 280. La sentencia en cuestión se refiere a la contabilidad tributaria en varias partes, por ejemplo, la declaración del administrador de Penta, aceptada en juicio abreviado por el condenado (ver cons. sexto N° 4): “[se aceptaban] *boletas de honorarios falsas en razón de servicios inexistentes, y junto a esto, que el imputado Novoa le facilitó facturas falsas a dicha empresa, amén que también las contabilizó sabiendo que: “...no eran reales...” [sino sólo] para cuadrar la contabilidad”*”.

<sup>94</sup> Sobre el principio de veracidad y contabilidad ver, BAETGE, KIRSCH y THIELE, cit. (n.47), p. 115.

<sup>95</sup> La segunda parte de dicho inciso. VAN WEEZEL, cit. (n.46), pp. 27-28.

<sup>96</sup> En dicho sentido, la declaración de impuestos presupone el deber jurídico de un particular (como sujeto activo del delito) de expresar la verdad en contexto de rendición de cuentas, verdad como correspondencia entre lo declarado en el documento en que se expone la cuenta y la realidad sobre la que se informa. Ver VARELA, cit. (n.43), p. 145.

<sup>97</sup> En el esquema rector del tipo penal de evasión de impuesto del CT chileno, el perjuicio fiscal no es típicamente relevante para la consumación, salvo como condición objetiva de punibilidad para la determinación de las multas, ver VAN WEEZEL, cit. (n.46), pp. 46. Distinta es la situación en el Derecho comparado, por ejemplo, en Alemania es un delito de resultado, ver DANNECKER, cit. (n. 24), pp. 176-186, DANNECKER y BIERMANN, cit. (n.23), pp. 52-53, ROLLETSCHE (2012), pp. 31 y ss. lo mismo en España, ver LAPORTA, cit. (n.22), pp. 150 y ss.

falsa, con el fin de provocar una rebaja de la base imponible y la evasión de impuestos con la consecuente creación de cajas negras de dinero sucio del cual disponer para otras actividades ilícitas.<sup>98</sup>

Ahora bien, como adelantamos, la sentencia se centra en la confección y presentación de una contabilidad tributaria falsa como eje de la impugnación, esto es susceptible de ser entendido como una lectura del tipo de evasión desde la perspectiva del delito contable.<sup>99</sup>

## 2. Declaración de impuestos y delito contable tributario

Como se indicó supra, el delito tributario contable está incardinado en el delito tributario del art 97 N° 4 inc. 1° CT. El esquema rector subyacente<sup>100</sup> de dicho delito es la de evasión de impuesto por rebaja ilegal de la base imponible. Es un delito de mera actividad<sup>101</sup> en que las conductas solo deben estar orientadas a rebajar la base imponible como resultado lo que generará a su vez una “burla” del impuesto junto al consiguiente perjuicio fiscal que sería el agotamiento.

El tipo en cuestión describe varias conductas típicas alternativas que ocurren dentro del proceso de determinación de la base imponible y liquidación de los impuestos por parte del SII.<sup>102</sup> Como se indicó antes, la finalidad central de dicho proceso, es informar los resultados del ejercicio del contribuyente por medio de una declaración escrita formal de las actividades tributariamente relevantes del periodo en cuestión, declaración que, a su vez, se sustenta en su contabilidad -sea ésta completa o simplificada- para fines tributarios y los respectivos documentos que respaldan los asientos contables de ésta.<sup>103</sup> En efecto, la contabilidad tributaria<sup>104</sup> está

<sup>98</sup> UGALDE y ESCOBAR, cit. (n.90), pp. 112.

<sup>99</sup> Ver ROLLETSCHKE (2012), p. 76 y ss. DANNECKER y BIERMANN, cit. (n.23), p. 48.

<sup>100</sup> Esquema rector en el sentido de la categoría acuñada por BELING, cit. (n.39), p. 5.

<sup>101</sup> VAN WEEZEL, cit. (n.46), pp. 46 y ss. Cuestión sobre la cual se volverá más adelante.

<sup>102</sup> El proceso de declaración de impuestos es parte del procedimiento de determinación de procedencia o liquidación de un impuesto (art. 29 CT). Dicho proceso tiene un carácter administrativo, es llevado adelante por el SII (art. 29 y ss. CT) en uso de sus facultades (art. 6 letra A N° 1 CT). En el aquel, el servicio lleva a cabo una tasación sobre la base de datos objetivos (normalmente contables) aportados por el contribuyente, que, dan cuenta, de los resultados del ejercicio y que sirve de base para que el SII liquide. Ver Circular SII N°58 (21.09.2000) y VARELA (2015), p. 135-144.

<sup>103</sup> Conforme al art. 60 CT, la autoridad podrá siempre verificar exactitud de las declaraciones del contribuyente examinando balances, inventarios y libros de contabilidad en general

<sup>104</sup> Sobre la diferencia entre contabilidad tributaria y mercantil, ver VARELA, cit. (n. 20), p. 284.

en el centro de las conductas del art. 97 N° 4 inc. 1° CT, cuestión que no es casual, sino que se condice con la lógica del proceso de determinación concreta de los impuestos que deben pagar los contribuyentes, en el cual aquella juega un papel decisivo para la fijación de la base imponible, pues cuando los asientos contables nos son fidedignos, “contagian” su ilicitud a la totalidad del referido proceso, constituyéndose en factor relevante de la conducta que se quiere castigar en la norma en estudio.<sup>105</sup>

En consideración a lo anterior, parece correcto entender que las conductas típicas alternativas expresadas en la redacción del art. 97 N° 4 inc. 1° CT, en la praxis se subordinarán al proceso contable tributario.<sup>106</sup> La misma sentencia Penta-ejecutivos principales hizo eco de esto al señalar que: “[los acusados reconocieron que]... las personas que emitieron las boletas de honorarios prestaron declaraciones reconociendo que las habían emitido sin que existiera algún servicio real sino que fueron usadas para materializar otros fines (tales como el aporte a campañas políticas o para el pago de remuneraciones mayores a favor de parientes vinculados con las empresas del holding)... en los formularios de declaraciones de impuestos se incorporaban las facturas y boletas falsas a fin de disminuir la base imponible de los impuestos.”<sup>107</sup>

## V. CONCLUSIÓN

Como se puede apreciar, la persecución eficaz de los delitos contables tributarios es un elemento central de la persecución de la corrupción y el tráfico de dinero sucio, constituyéndose los primeros en un verdadero

---

<sup>105</sup> Según la FASB la información contable debe reunir como cualidad primaria su “confiabilidad”, esto es que siendo verificable y neutra represente una imagen fiel del estado patrimonial o del ejercicio que se informa. Ver GARCÍA, cit. (n.80), pp. 72 y ss.

<sup>106</sup> En Derecho comparado, en el mismo sentido, el Convenio penal sobre corrupción del Consejo de Europa (17.01.1999) art. 14. Ver DANNECKER, Gerhard, *Bilanzdelikte im internationalen Kontext*, en KEPPERT, Thomas (ed.), *Bilanzdelikte*, (Wien, Linde, 2009), p. 103.

<sup>107</sup> Ver considerando octavo SJG 8° Santiago RIT 6873-2014 (09.07.2018). En cuanto a los otros grupos de hechos el tribunal afirmó: en lo que respecta a los contratos forwards, “se encuentran los mismos contratos de derivados, según los cuales se fija un valor de divisa a futuro, pero antedatándose los contratos de manera que cuando se suscribían ya se sabía de manera anticipada el valor de pérdida e incorporándose como tal en la contabilidad, en circunstancias que era ficticia...”. Sobre los bonos, “con los cuales se aumentaba la remuneración de los ejecutivos de las empresas, están las boletas de honorarios falsas, las facturas falsas; declaraciones que ratifican estas operaciones...; documentos contables de las empresas, además del informe del SII”. En relación al uso de los vehículos “se cuenta con la contabilidad de las empresas, las declaraciones de impuestos, balances generales, libros contables y certificados de dominio de los vehículos”.

mecanismo residual de persecución de esta familia de hechos punibles.<sup>108</sup> En este sentido, importantes instrumentos multilaterales en la experiencia comparada así lo reconocen, como por ejemplo, en la UE, el *Convenio penal sobre corrupción del Consejo de Europa* de 17.01.1999, aprobado a instancias de la OCDE,<sup>109</sup> que en su art. 14 “*delitos contables*”, estableció la obligación de todo Estado miembro de la UE de adoptar medidas legislativas que regulen como hecho punible, con sanciones penales o de otro tipo, las conductas dolosas destinadas a: “...cometer, ocultar o disimular por medio de la contabilidad los delitos de corrupción pública y privada contempladas en el propio convenio (arts. 2 al 12 CPC-CE), el delito contable tributario de extender o utilizar facturas falsas, el delito contable de entregar información falsa o incompleta sobre los estados financieros de una empresa (art. 14 letra a CPC-CE), y la omisión de contabilidad (art. 14 letra b CPC-CE).”<sup>110</sup>

Chile no ha estado al margen de esta tendencia, en efecto, nuestra legislación contra el blanqueamiento de activos contempla, dentro de las conductas de ocultación o disimulación del origen ilícito de determinados bienes, para efectos del delito de lavado, aquellos que provienen, directa o indirectamente, de la perpetración del delito tributario del art. 97 N° 4 párrafo 3° CT (ver art. 27 letra a LUAF), lo que equivale a tratar el dinero obtenido de defraudaciones en la devolución de impuestos como “dinero sucio”. Ahora bien, es cierto que no están contemplados los delitos tributarios del resto de párrafos del art- 97 N° 4 CT y más allá de la discusión dogmática si dentro del concepto de “devoluciones de impuestos” se puede considerar a las rebajas obtenidas por una contabilidad tributaria fraudulenta, lo cierto es que aquello no obstó, en el caso estudiado, que se persiguiese la creación de dineros sucios para financiamientos ilegales, por medio de los delitos contables tributarios. De lo anterior se deduce que es plausible afirmar que en Chile, los tipos penales tributarios funcionan como herramienta funcional para perseguir residualmente ilícitos que requieren de dineros sucios para operar<sup>111</sup>, aunque

<sup>108</sup> DANNECKER, cit. (n.106), p. 103.

<sup>109</sup> Instrumento que pese a tener ya casi 17 años de existencia, ha cobrado relevancia sólo en el último lustro (por ej. España lo publicó en su Boletín Oficial solo el 28.07.2010).

<sup>110</sup> Otros instrumentos OCDE contra la corrupción en sentido amplio: “*Recomendaciones sobre Cohecho y Créditos Oficiales para la Exportación*” (2006). Este a su vez se apoya en la “*Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción*” (2006), entre otras. Dentro del contexto comunitario ver “Acción común de 22 de diciembre de 1998 adoptada por el Consejo sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, sobre la corrupción en el sector privado” (1998).

<sup>111</sup> Una solución ante la insuficiencia deliberada del Derecho penal económico chileno.

estén por debajo del rango de alcance del al lavado de activos, siguiendo con esto la tendencia descrita supra como efecto Al Capone,<sup>112</sup> lo cual ha llevado a autores como Herzog, a afirmar la existencia de un verdadero encasillamiento de esta pareja de delitos (tributarios y de lavado) en los mismos fines de políticos criminales.<sup>113</sup>

La solución residual es de todas maneras una solución imperfecta, pues la elevación de los estándares para cerrarle el paso a esta clase de delincuencia, requieren de una ampliación del espectro de los delitos contables y la fiscalización aún más rigurosa de los estados financieros, en sintonía de las propuestas de la “Comisión Engel”<sup>114</sup> y como hemos propuesto en otro trabajo.<sup>115</sup>

En todo caso, mientras aquello no quede completado, el efecto Al Capone de los delitos contables tributarios, seguirá ocupando un papel destacado como mecanismo de persecución penal de esta clase de delincuencia.

#### BIBLIOGRAFÍA

- ACHENBACH, Hans, *Handbuch Wirtschaftsstrafrecht*, en ACHENBACH, Hans, RANSIEK, Andreas, RÖNNAU, Thomas (4.ª edición, Heidelberg, Müller, 2015) pp. 3-52.
- BAETGE, Jörg, KIRSCH, Hans-Jürgen y THIELE, Stefan, *Bilanzen* (12ª edición, Düsseldorf, IDW-Verl, 2012).
- BELING, Ernst von, *Die Lehre vom Tatbestand*, en HEGLER (ed.), *Reinhard von Frank zum 70. Geburtstag*, (Tübingen, Mohr, 1930), pp. 1-23.
- BOEHM, Frédéric, GRAF LAMBSDORFF, Johann, *Corrupción y anticorrupción: una perspectiva neo-institucional en Revista de economía institucional* II N° 21 (2009), pp. 45-72.
- CABEZAS, Carlos, *Los delitos de conducción bajo la ingesta de alcohol o sustancias estupefacientes como delitos de peligro*, en *Revista de Derecho PUCV* 34 (2010) pp. 227-280.
- CURY, Enrique, *Derecho Penal Parte General*. (11ª edición, Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile, 2020) Tomo I.

---

no, WINTER, cit. (n. 2), p 119.

<sup>112</sup> DANNECKER, cit. (n.15), pp. 199 y ss.

<sup>113</sup> HERZOG (2015), pp. 1806 con un excursus delitos tributarios y dineros sucios.

<sup>114</sup> Informe Consejo asesor presidencial contra los conflictos de interés, el tráfico de influencias y la corrupción, (24.04.2015), p. 69. Disponible en <https://tinyurl.com/2wyfy7mp> [consultado 21.09.2021].

<sup>115</sup> VARELA, Luis, *Sobre la necesidad de introducir en el Derecho penal chileno un tipo penal de delito contable mercantil de aplicación general*, en AMBOS, Kai, et al, (eds). *Reformas Penales*, (Santiago, Der Editores, 2017), passim.

- DANNECKER, Gerhar y LEITNER, Roman, *Handbuch Korruption : Finanzstrafrecht* (Wien, Boorberg-Linde, 2011).
- DANNECKER, Gerhard, *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr* (Köln, Deubner, 1984).
- DANNECKER, Gerhard, *Evolución del derecho penal y sancionador comunitario europeo* (Madrid, Marcial Pons, 2001).
- DANNECKER, Gerhard, *Bilanzdelikte im internationalen Kontext*, en KEPPERT, Thomas (ed.), *Bilanzdelikte*, (Wien, Linde, 2009), pp. 97-130.
- DANNECKER, Gerhard, *Die Bekämpfung der Korruption in Deutschland durch das Straf- und Steuerrecht*, en DANNECKER, Gerhard (ed.), *Handbuch Korruption* (Wien, Linde, 2012), pp. 159-210.
- DANNECKER, Gerhard (2015), §28 Bilanzstrafrecht, en ROTSCHE, Thomas (ed.), *Criminal Compliance* (Baden-Baden, Nomos), pp. 933-971.
- DANNECKER, Gerhard y BIERMANN, Jörg, *K. Steuer- und Bilanzstrafrecht*, en BLUMERS, W., FRICK, J. y MÜLLER, L. (eds.), *Betriebsprüfungshandbuch* (München: C.H. Beck, 2008), pp. K 1-229.
- ETCHEBERRY, Alfredo, *Derecho penal* (3ª edición, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1998), Tomo. II.
- FARALDO, Patricia, *Los delitos societarios presupuestos de su criminalización en España* (La Coruña, Universidad de la Coruña, 1995).
- GARCÍA, María, *Fundamentos y normativa de la contabilidad* (3ª edición, Santiago, Thomson Reuters, 2004).
- HADWA, Marcelo, *El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal*, en *Política Criminal* 3 (2007), pp. 1-18.
- HAGEDORN, Niklas, *Bilanzstrafrecht im Lichte bilanzrechtlicher Reformen* (Berlin, Berliner Wiss.-Verl., 2009).
- HERZOG, Felix, en ACHENBACH, Hans, RANSIEK, Andreas, RÖNNAU, Thomas, et al (2015): *Handbuch Wirtschaftsstrafrecht*, 4a ed. (Heidelberg, Müller), pp. 1779-1814.
- JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, *Tratado de derecho penal* (4ª edición, Buenos Aires, Losada, 1964 ), Tomo. I.
- KANITZ (2010), Friedrich von, *Bilanzkunde für Juristen*, 2ª ed. (München, Beck, 2010).
- KRAKOW, Georg, *Bilanzdelikte als Informationsdelikte*, en KEPPERT, Thomas (ed.), *Bilanzdelikte* (Wien, Linde, 2009), pp. 82-95.
- KREKLAU, Jan, *Das US-amerikanische Bilanzstrafrecht; Vorbild für das deutsche Bilanzstrafrecht?* (Bayreuth, Verl. P.C.O., 2008).
- LAMPE, Ernst-Joachim, *Systemunrecht und Unrechtssysteme*, en *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft* (ZStW) 106 (2009) 4, pp. 683-745.
- LAPORTA, Mario, *Delito fiscal; El hecho punible, determinación del comportamiento típico* (Montevideo - Buenos Aires: B de F, 2013).

- MATUS Jean Pierre, RAMÍREZ, María, *Manual de Derecho penal parte general*, (2ª edición, Valencia, Tirant lo Blanch, 2020).
- MARTÍNEZ-BUJÁN, Carlos, *Derecho penal económico y de la empresa; Parte Especial* (Valencia, Tirant lo Blanch, 2015).
- MARTÍNEZ-BUJÁN, Carlos *Derecho penal económico y de la empresa; Parte general* ( 5ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2016).
- MASSONE, Pedro, *Infracciones tributarias* (Santiago Legal Publishing Abeledo Perrot, 2009).
- MAYER, Laura, *La estafa como delito económico* en *Revista de Derecho PUCV*, 41 (2013), pp. 183-209.
- MODOLLEL, Juan Luis, *El tipo objetivo en los delitos de mera actividad*, en *Política criminal*, 11(2016) 22, pp. 368-390.
- NÚÑEZ OJEDA, Raúl y SILVA SALSE, Manuel, *La acción penal regulada en el artículo 162 del Código Tributario*, en *Revista de derecho* (Valparaíso) 51 (2018), pp. 145-172.
- POLITOFF, Sergio y MATUS, Jean Pierre, *§I. De las penas en general; Artículos 18 a 49*, en POLITOFF, S. y ORTIZ, L. (eds.), *Texto y comentario del Código penal chileno* (Santiago, Editorial jurídica de Chile, 2002), pp. 263-322.
- POLITOFF, Sergio, MATUS, Jean Pierre y RAMÍREZ, María, *Lecciones de derecho penal chileno parte general* (2ª edición, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2009).
- PUGA VIAL, Juan Esteban, *Derecho concursal; Los delitos concursales* (3ª edición, Santiago, Editorial jurídica, 2016).
- ROJAS, Luis Emilio, *Historia dogmática de la falsedad documental*, en *Revista de derecho* (Valparaíso) 39 (2012), pp. 545-583.
- ROJAS, Luis Emilio, *Deconstrucción del modelo dominante de comprensión de los delitos de falsedad documental*, en *Política Criminal* 9 (2014a) 18, pp. 477-520.
- ROJAS, Luis Emilio, *Falsedad documental como delito de engaño* en *Revista chilena de derecho* 41 (2014b) 2, pp. 523-554.
- ROLLETSCHKE, Stefan, *Steuerstrafrecht* (4ª edición, München, Vahlen, 2012).
- SCHÜPPEN, Matthias, *Systematik und Auslegung des Bilanzstrafrechts*. (Köln, Schmidt, 1993).
- TIEDEMANN, Klaus, *Wirtschaftsstrafrecht: Einführung und Allgemeiner Teil mit wichtigen Rechtstexten* (4ª edición, München, Vahlen, 2014).
- TORRES SALAZAR, Gabriel, *Estados Financieros* (4ª edición, Santiago, Editorial Jurídica Conosur, 2001).
- UGALDE, Rodrigo y ESCOBAR, Jaime, *Elusión planificación y evasión tributaria* (4ª edición, Santiago, Legal Publishing, 2012).

- VAN WEEZEL, Alex, *Delitos tributarios*. (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2010).
- VARELA, Luis, *Concurso aparente de leyes penales delitos tributarios en Revista de Ciencias Penales, Sexta Época* 42 (2015) 4, pp. 135-144.
- VARELA, Luis, *Delitos contables mercantiles en el Derecho penal económico chileno; Sistematización de su marco regulatorio, elementos comunes de sus tipos penales y desafíos pendientes*, en *Política Criminal* 11(2016) 21, pp. 264-306.
- VARELA, Luis, *El esquema rector del tipo penal del art. 59 LOCBC*, en *Revista de Ciencias Penales, Sexta Época* 43 (2016b) 2, pp. 143-156.
- VARELA, Luis, *Sobre la necesidad de introducir en el Derecho penal chileno un tipo penal de delito contable mercantil de aplicación general*, en AMBOS, Kai, et al. (eds). *Reformas Penales*, (Santiago, Der Editores, 2017), pp. 121-150.
- VARGAS, Tatiana, *Falsificación de instrumento privado, un estudio práctico entre la falsificación y la estafa* (Santiago, Legal Publishing, 2013).
- WEBER-GRELLET, Heinrich, *Bilanzsteuerrecht* (13ª edición, Münster, Alpmann Schmidt, 2015).
- WINTER, Jaime, *Derecho penal e impunidad empresarial en Chile* en *Revista de estudios de la justicia* 19 (2012), pp. 91-195.
- WIRTZ, Georg, *Das „Al Capone“-Prinzip, Risiken und Chancen einer „Gewinnabschöpfung durch Besteuerung“ nach dem Steuerverkürzungsbe-kämpfungsgesetz*, (Baden-Baden: Nomos-Verl.-Ges, 2006).
- WITTIG, Petra, *Wirtschaftsstrafrecht* (4ª edición, München: C.H. Beck, 2020).

#### SOBRE EL AUTOR

El autor es profesor de la Universidad de Antofagasta (Chile). Es licenciado en ciencias jurídicas por la Universidad de Antofagasta y doctorando en derecho penal en la Universidad de Heidelberg. Correo electrónico: [luis.varela@uantof.cl](mailto:luis.varela@uantof.cl). <http://orcid.org/0000-0001-5207-5467>.