

**EL CASO LA POLAR Y UN DEBATE PENDIENTE:
LA ADULTERACIÓN DE INVENTARIOS Y BALANCES, Y LA TRAMPA
CATCH-22 EN LA INVOCACIÓN DE LOS DELITOS DE MERA ACTIVIDAD.
UN ANÁLISIS A PARTIR DE LA QUERRELLA CRIMINAL DEL SII.**

*THE LA POLAR CASE AND A PENDING DISCUSSION:
The adulteration of inventories and balance sheets and the Catch-22 trap in
invocation of the crimes of mere activity. An Analysis based on The Chile IRS' Criminal
Complaint.*

Christian M. Nino-Moris

Contador Auditor y Público, Universidad Diego Portales.
Master of Forensic Accounting, Wollongong University, Australia.
Postítulo Legislación Tributaria, Universidad de Santiago de Chile.
Postítulo Derecho Penal Económico y de la Empresa, Universidad de Chile.
Magister en Derecho Penal Económico y de la Empresa, Universidad San
Sebastián.
Director del Departamento de Auditoría Forense del Colegio Criminalista
de Chile A.G.

RESUMEN:

El Caso La Polar, el llamado “Caso Enron Chileno y de Latinoamérica”, ha tenido múltiples *spin-off*, de los cuales destacan divulgaciones académicas referidas a la ética, gobierno corporativo, *accountability*, (auto)regulación, *compliance*, auditoría interna, información privilegiada y *class-action*. Sin embargo, hay un debate que no ha sido cubierto ni atendido por la academia y que dice relación con la invocación de los delitos de mera actividad derivados de la adulteración de inventarios y balances como resultado de la comisión de un fraude contable-mercantil, en el contexto del inciso primero, número 4, del artículo 97 del Código Tributario. Este último, es el objeto de estudio que aborda este trabajo, el que se sustenta a partir de la querrela criminal del Servicio de Impuestos Internos que fuera presentada en contra de los ex ejecutivos de las Empresas La Polar en abril del año 2012. Asimismo, este trabajo tiene como objetivo comprender la pertinencia de los argumentos esgrimidos por esa autoridad administrativa, particularmente en aquellas cuestiones de carácter contable, los que comenzaron a ventilarse en los distintos procedimientos administrativos, dando posteriormente paso a una

persecución criminal, la que analizaremos desde la óptica de la doctrina penal y contable.

Palabras claves: Delitos mera actividad, contabilidad, balances, deudas incobrables, delitos contables.

ABSTRACT:

The La Polar Case, the so-called “Chilean and Latin American Enron Case”, has had multiple spin-offs, of which some academic publications can be highlighted such as to ethics, corporate governance, accountability, (self-)regulation, compliance, internal auditing, privileged information and class-action stand out. However, there is a debate that has not been addressed by Academia and that is related to the invocation of crimes of mere activity stemming from the adulteration of inventories and balance sheets following from the commission of accounting fraud, in the context of the subsection one from number 4, Section 97 of the Tax Code. This study is based on the criminal complaint of the Chile’s Internal Revenue Service, which was filed against the former executives of the La Polar Concerns in April 2012. Likewise, this work aims to understand the relevance of the arguments put forward by that administrative authority, particularly in those matters of an accounting nature, which began to be claimed in the different administrative procedures, later giving way to a criminal prosecution, which it will be analysed from the criminal and accounting doctrine.

Key words: Mere activity crimes, accounting, balance sheets, bad debts, accounting crimes.

1. INTRODUCCIÓN.

El Caso LA POLAR ha sido quizás, en opinión de académicos, abogados litigantes y peritos contables, el “Caso ENRON CHILENO y de Latinoamérica”, donde la sola acusación de la FISCALÍA fue superior a las 900 páginas¹ y la sola sentencia condenatoria superó las 1.000 hojas². Múltiples han sido los *spin-off* de este caso, donde se encuentran divulgaciones académicas referidas a “teorías del caso”, tales como ética, gobierno corporativo, *accountability*, (auto)regulación, *compliance*, auditoría interna, información privilegiada, *class-action*; algunos libros publicados en el idioma español e inglés, decenas de tesis de pre y postgrado (nacionales y extranjeras), seminarios y jornadas de debate, y decenas de columnas de opinión, reportajes televisivos, entrevistas en los distintos formatos. En suma, cientos de páginas que dieron cuenta de la magnitud del caso.

Sin embargo, hay un debate que no ha sido cubierto ni atendido por la academia y que dice relación con la invocación de los delitos de mera actividad derivados por la adulteración de inventarios y balances como resultado de la comisión de un fraude contable-mercantil, en el contexto del inciso primero, número 4, del artículo 97 del Código Tributario, cuyo análisis se hace a partir de la querrela criminal del SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (en adelante SII), que fuera presentada en contra de los ex ejecutivos de las EMPRESAS LA POLAR en abril del año 2012.

De esta manera, antes de centrarnos en el punto neurálgico de discusión debemos, primero, dar los contextos correspondientes -agotados y expuestos de manera prudencial- para acometer nuestro objetivo, como, por ejemplo, ubicarnos en la comprensión del SII sobre ciertas cuestiones contables esgrimidas tanto en sus procedimientos administrativos como judiciales, la que someteremos a un debido análisis doctrinario penal y contable.

1 CIPERCHILE, 2015, “Acusación Caso La Polar”, MINISTERIO PÚBLICO, https://ciperchile.cl/pdfs/2015/10/lapolar/LaPolar_2015-06-02_Acusacion_La%20Polar_ultima.pdf [Último acceso: Marzo del 2024].

2 PODER JUDICIAL DE CHILE, PJUD, 2015, “Sentencia Caso La Polar”, Segundo Juzgado de Garantía de Santiago, Causa ROL 6.930-2011.

2. BREVE DESCRIPCIÓN DEL FRAUDE CONTABLE-MERCANTIL.

El fraude contable³ de las EMPRESAS LA POLAR S.A. consistió en un proceso de renegociación de deudas sin contar con el consentimiento de los clientes⁴, sobre los créditos otorgados a éstos, quienes a la fecha de esa renegociación se encontraban en mora, y que dio origen a una estrategia comercial de “reactivación de cartera” de manera unilateral. Luego de este estado (en mora), eran considerados como “clientes al día” para todos los efectos contables, práctica conocida como “normalización” (llamado “*revolving*”⁵), que básicamente consistía en renegociaciones unilaterales efectuadas por personas de *Call Center*, que eran coordinados por la Gerencia de Informática mediante procesos *Batch*⁶. *Con los años esta práctica de “normalización”⁷ se convirtió en un procedimiento rutinario e institucionalizado en el área de cobranza de EMPRESAS LA POLAR.*

3 El caso se explica de manera resumida tanto a partir de las múltiples querellas presentadas en Causa ROL 6930-2011 (RUC 1100591305-7), del SEGUNDO JUZGADO DE GARANTÍA DE SANTIAGO, como por lo señalado por GASPAR, JOSÉ ANTONIO, 2012, “Deber de Diligencia y Cuidado de los Directores de Sociedades Anónimas. Caso La Polar. Superintendencia de Valores y Seguros, Resoluciones Exentas N°073, 074, 075, 076, 077, 078, 079, 080, 081 y 082, todas de 9 de marzo de 2012”, *Comentarios de jurisprudencia*, Revista Chilena de Derecho Privado, N°19, pp. 227-238, <https://www.scielo.cl/pdf/rchdp/n19/art11.pdf> [Último acceso: Marzo del 2024]

4 Este punto es de suyo controvertible. Hasta antes que estallara el fraude, el consentimiento de los clientes se sustentaba en la facultad que le entregaba a LA POLAR en una estipulación contenida en el contrato por adhesión. Es decir, no se amparó en una arbitrariedad sin respaldo documental. Otra cosa es que, después que se activaron todos las fiscalizaciones del aparataje estatal de control, donde los Tribunales de Justicia dejaron sin efecto dicha cláusula abusiva.

5 Las tarjetas “*revolving*” son un tipo de tarjeta de crédito que ofrecen los bancos [y casas comerciales], pero con ciertas peculiaridades que las convierten en un producto complejo y en ocasiones controvertido. La modalidad ‘*revolving*’ permite aplazar y fraccionar los pagos de las compras realizadas. Sin embargo, en lugar de pasar el cobro a mes vencido como en una tarjeta de crédito (en las de débito se pasa al contado), el abono se realiza en cuotas mensuales que generan intereses. Funcionan como una especie de minicrédito, pero en ocasiones el cliente desconoce que el fraccionamiento de los pagos conlleva elevados intereses.

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/09/22/midiner/1632314287_363558.html [Último acceso: Marzo del 2024].

6 Procesos *Batch*: Los sistemas de datos procesan tareas en lotes, a menudo en horas de menor actividad, cuando los recursos de computación están disponibles con mayor frecuencia, como al final del día o de la noche a la mañana. Por ejemplo, imagine un sistema de comercio electrónico que reciba pedidos a lo largo del día. En lugar de procesar todos los pedidos a medida que se producen, el sistema podría recopilar todos los pedidos al final de cada día y compartirlos en un lote con el equipo de cumplimiento de pedidos. <https://aws.amazon.com/es/what-is/batch-processing/> [Último acceso: Marzo del 2024].

7 FIGUEROA, JUAN PABLO, 2015, “La Polar: Las Pruebas y las Negociaciones a las Puertas del Juicio Oral”, CIPERCHILE, Investigación, <https://www.ciperchile.cl/2015/10/22/la-polar-las-pruebas-y-las-negociaciones-a-las-puertas-del-juicio-oral/> [Último acceso: Marzo del 2024].

Los efectos de estas malas prácticas crediticias (que estaban por lo demás, fuera de las reglas del Sistema Financiero bancario formal de la época) significaron un impacto en la Cartera de Clientes (cuentas por cobrar) donde la tasa de cumplimiento de pago que era del orden del 7,5%, bajó a un 4,4%. Asimismo, había que lidiar con las renegociaciones y repactaciones en el tiempo, lo que fue creando problemas de recaudación de la Cartera vigente (recuperación del efectivo). Es así como se formó un primer “Comité *ad-hoc*” dependiente de la Gerencia Corporativa de Productos Financieros. Luego, ésta formó un “Comité de Cobranza” con el objeto de impulsar la cobranza de los clientes “normalizados” con mayor probabilidad de cobro. El problema de estas renegociaciones unilaterales es que nunca fue comunicado ni al Directorio ni al Comité de Directores, como tampoco fue requerido un análisis por parte de estos estamentos de manera oportuna.

Es así como el año 2009, ante las masivas renegociaciones unilaterales, aumentó el número de reclamos de consumidores contra esa multitienda, lo que redundó con el pasar del tiempo en una demanda del SERNAC en contra de LA POLAR. Este hecho permitió tanto al Comité de Directores como al Directorio en pleno tomar conocimiento de las renegociaciones unilaterales y su real impacto en el nivel de las estimaciones contables de la cartera que hasta ese momento se conocían (i.e., castigos por incobrabilidad de la cartera, incluyendo las estimaciones adicionales requeridas para regularizar la situación).

Esta situación obligó a que los ejecutivos de LA POLAR divulgaran la situación como un Hecho Esencial⁸ (junio de 2011 y ss.) a la (ex) SUPERINTENDENCIA DE VALORES Y SEGUROS (en adelante SVS), sobre el impacto de las malas prácticas crediticias al mercado, que se tradujo en una provisión de pérdida de cartera de MM\$150.000 a MM\$200.000 mil millones de pesos, para luego escalar a MM\$420.072. Este mayor “ajuste” contable significó que LA POLAR registrara un patrimonio negativo de MM\$116.022 mil millones en sus Estados Financieros al 31 de julio del año 2011.

Esta situación no pasó inadvertida para ese ente regulador, iniciando un proceso de investigación interna (procedimiento administrativo) destinado a determinar las eventuales infracciones a la normativa aplicable a las Sociedades Anónimas (Ley 18.046:1981) por parte de los Directores de LA POLAR. Más tarde se formularían cargos administrativo-sancionatorios en contra de sus directores, dando inicio a la novela judicial que duraría largos años.

8 COMISIÓN PARA EL MERCADO FINANCIERO, CMF, “Hecho Esencial EMPRESAS LA POLAR S.A.”, nueve de junio del 2011, número de documento 2011060090353, materia “Otros”, https://www.cmfchile.cl/sitio/aplic/serdoc/ver_sgd.php?s567=f8acfe339ab8bc7430d803799a818a8bVFdwQmVFMVVRVEpOUkVFMVVRVUk5NVTEzUFQwPQ==&secuencia=-1&t=1687138469 [Último acceso: Marzo del 2024].

Debido a la gravedad de los hechos, decenas de accionistas particulares e inversionistas institucionales entablaron sendas querellas criminales en contra los ejecutivos de LA POLAR, y sus empresas relacionadas, entre junio del 2011 y febrero del 2014, incluyendo la acción penal particular del SII (2012).

Luego de largos años de litigación penal, el 18 de diciembre del 2015 se dicta sentencia, en Causa ROL 6930-2011 (RUC 1100591305-7), del SEGUNDO JUZGADO DE GARANTÍA DE SANTIAGO, donde se condenaron a los principales ex ejecutivos de LA POLAR: Al ex Gerente General y ex Presidente del Directorio; a la ex Gerenta de Administración; y al ex Gerente de Productos Financieros, todos en procedimiento abreviado, cuyo fallo quedó en firme y ejecutoriado por sentencia de la I. CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO de fecha 13 de abril de 2016 (ROL 3943-2015), lo que finalmente significó que ese tribunal de primera instancia dictase el “*cúmplase*” de la sentencia mencionada con fecha siete de junio del 2017.

Los delitos cometidos por los altos ejecutivos, y que serán fundamentales para la comprensión de la arista pernal tributaria *infra*, fueron:

- a. Entrega de información maliciosamente falsa al mercado artículo 59, letra a), Ley de Mercado de Valores, LMV en el que se proporcionaron antecedentes e informes a la (ex) SUPERINTENDENCIA DE VALORES Y SEGUROS respecto de una empresa con conocimiento de la falsedad de éstos;
- b. Infracción al artículo 59, letra f), de la LMV, por declaraciones falsas en la escritura de emisión de valores de oferta pública de una empresa, tanto en el prospecto como en los antecedentes acompañados a la solicitud de inscripción;
- c. Infracción al artículo 60, letra e), de la LMV, por la realización de transacciones de valores de oferta pública usando información privilegiada, pues era desconocida por el mercado, como también la deteriorada situación financiera de la empresa producto de las repactaciones unilaterales;
- d. Infracción al artículo 157 de la Ley de Bancos, porque conociendo el mal estado de los negocios de la empresa se presentaron ante la (ex) SUPERINTENDENCIA DE BANCOS E INSTITUCIONES FINANCIERAS, SBIF, balances adulterados o falsos de una de las empresas del GRUPO LA POLAR;
- e. Lavado de dinero, artículo 27 de la ley 19.913, por la realizaron movimientos de carácter bursátil y comercial en sus patrimonios, movimientos tendientes a evitar las responsabilidades civiles de los delitos, así como la intención de blanquear los dineros obtenidos de manera ilícita.

3. LA ARISTA ADMINISTRATIVA (SII) Y CONTENCIOSA-TRIBUTARIA (TTA)⁹.

Mientras se desarrollaban las contenciones administrativas con la ex SVS y las judiciales en las sedes Civil y Penal, en paralelo, las EMPRESAS LA POLAR S.A. libraban una extensa batalla con el SII por la acometedora acción fiscalizadora sobre éstas referida a unos cobros por sendas diferencias de impuestos, quien no dio tregua por los años venideros de comenzado el escándalo contable.

Sobre el proceso contencioso administrativo-tributario, las observaciones por parte de esa autoridad tributaria pueden resumirse en dos grandes programas de fiscalización hacia LA POLAR y sus filiales, iniciados el año 2011, continuando el año 2012 y ss. El primero de ellos fue el denominado “Servicios y Gastos Intra Grupo” llevado a cabo por ese Servicio con el objeto de fiscalizar las operaciones realizadas entre LA POLAR y sus filiales, donde se requirieron una serie de antecedentes y documentación de respaldo con el objeto de acreditar las operaciones realizadas por el Grupo durante los años comerciales 2008, 2009 y 2010, previos al escándalo.

El segundo programa se denominó “Selectivos S-01”, en el cual el SII solicitó otra batería de antecedentes y documentación de respaldo con el objeto de determinar el origen y naturaleza de las operaciones que dieron origen a una “Pérdida Tributaria” declarada por LA POLAR en el año tributario 2011 (año comercial 2010), como, asimismo, la procedencia de la solicitud de una devolución por PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS (aka “PPUA”) declarada por LA POLAR.

Ambos procesos de fiscalización cuestionaron una serie de erogaciones relacionadas con un número de gastos de LA POLAR, como así también se cuestionó la procedencia de la devolución por PPUA solicitada en la Declaración de Impuestos a la Renta del año tributario 2011, y año tributario 2010 y que se restituyó a la sociedad en el año comercial 2010.

A juicio del SII los argumentos de hecho y de derecho esgrimidos por LA POLAR resultaron ser improcedentes, lo que dio lugar a la emisión de un número de Liquidaciones de impuestos mediante Resoluciones fundadas. Así las cosas, LA POLAR hizo valer sus descargos sobre las imputaciones efectuadas por ese Servicio mediante el proceso de REVISIÓN DE LA ACTUACIÓN FISCALIZADORA (“RAF”), tanto de las Liquidaciones como de sus Resoluciones. Sin embargo, este proceso resultó ser infructuoso para recuperar parte de los dineros fiscales, con el consiguiente despliegue mediático que cubrió esta contención.

9 EMPRESAS LA POLAR S.A., 2014, “Estados Financieros Consolidados al 31 de diciembre de 2013 y 2012”, *Nota 27 Compromisos y Contingencias*, COMISIÓN PARA EL MERCADO FINANCIERO.

En un similar sentido, se notificaron a las filiales de LA POLAR respecto a información relativa a los gastos incurridos entre ellas y esa matriz durante los años comerciales 2008, 2009 y 2010.

En los años posteriores se sucedieron más procesos de revisión y auditorías tributarias (peritajes contables, más bien) a los antecedentes contables al GRUPO LA POLAR por parte del SII, quien objetó muchas de las pretensiones de recuperación de impuestos, por los que se abrieron un número de procesos de reclamaciones tributarias ante los TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS, TTA. Es así como en agosto del 2013 LA POLAR abrió un Procedimiento General de Reclamación (GR) en contra de la Resolución Exenta 17400 N°77/201, ante el SEGUNDO TTA DE SANTIAGO¹⁰, respecto a una parte de los dineros pretendidos.

Es en este contexto que LA POLAR se dio a la tarea de pedir la restitución de los impuestos pagados entre los años 2006 y 2010 negados constantemente por el SII¹¹, correspondiente a utilidades que nunca existieron debido a la subestimación de los castigos a la Cartera de Clientes, y otras partidas contables que, incluso, mermaron la capitalización de las empresas (patrimonio negativo).

En efecto, los argumentos de la multitienda se fundaron en que entre dichos años la antigua administración informó al mercado que tuvo utilidades por US\$419,2 millones, cuando la realidad de los hechos, una vez destapado el fraude, la empresa debería haber informado pérdidas por US\$715,8 millones (i.e., una brecha de ¡USD\$1.135 millones de dólares!), lo que significó que en cuatro años se habrían pagado cerca de US\$100 millones de dólares en impuestos indebidamente. En concreto, la devolución de impuestos decía relación con pagos en exceso y/o indebidos provenientes de Impuesto Único del artículo 21 Ley de Impuestos a la Renta, LIR (inciso 3, Gastos Rechazados), reintegro artículo 97 LIR e Impuesto de Primera Categoría (PPUA).

Asimismo, la defensa de LA POLAR expuso en su reclamación que el SII, por un lado, se hacía parte en la causa penal ante un Juzgado de Garantía de Santiago señalando que había un delito tributario; pero por otro, señalaba que las pérdidas tributarias no existían en sede administrativa y contenciosa judicial. En efecto, la posición del SII ante el TTA de la época (2013)¹² fue la de respaldar la acción fiscalizadora refrendando las distintas Liquidaciones, Giros y Resoluciones

10 EMPRESAS LA POLAR S.A., *Op. Cit.*, Nota 31 Hechos Relevantes

11 GANA, M. FERNANDA, 2013, “La Polar Presenta Recurso Judicial contra SII por US\$100 millones”, 10 julio del 2013, Diario LA TERCERA, Copesa S.A., [HTTPS://WWW.LATERCERA.COM/NOTICIA/LA-POLAR-PRESENTA-RECURSO-JUDICIAL-CONTRA-SII-POR-US100-MILLONES/](https://www.latercera.com/noticia/la-polar-presenta-recurso-judicial-contra-sii-por-us100-millones/) [ÚLTIMO ACCESO: MARZO DEL 2024].

12 TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS, TTA, 2013 “COLLECT SPA vs SII”, Sentencia Causa RIT GR-16-00140-2013, SEGUNDO TTA Santiago, p.16.

emitidas por esa autoridad impositiva, agregando, además, la presentación de una querrela criminal por parte de su SUBDIRECCIÓN JURÍDICA en contra la multitienda, como una forma de desestimar las devoluciones de impuestos, arguyendo que existirían “eventuales” Delitos Tributarios tipificados en el artículo 97 del Código Tributario (en adelante CT) que “justificaban” la negación devolutiva.

Así las cosas, mediante un Hecho Esencial con fecha 13 de diciembre del 2019¹³, EMPRESAS LA POLAR S.A. informó a la COMISIÓN PARA EL MERCADO FINANCIERO (ex SVS, hoy CMF) del resultado de la acción fiscalizadora correspondiente a la desestimación de cobro respecto a un número de Liquidaciones, Giros de Impuestos y Resoluciones de cobro, mayormente provenientes de agosto del 2012. Los montos totalizaron \$13.558.312.036.- y estaban conformados como sigue: \$3.203 millones, más reajustes, derivados de la filial COLLECT SPA; \$7.916 millones correspondientes a CORPOLAR S.A., y \$2.438 millones referidos a TECNOPOLAR S.A., fondos que habrían sido a favor de LA POLAR INTERNACIONAL LIMITADA, dado que, según registros públicos, ésta en el año 2018 se fusionó por absorción con las tres sociedades antes señaladas, además de la sociedad AGENCIA DE PUBLICIDAD CONEXIÓN SPA¹⁴.

No obstante, el SII se querelló sólo contra los ex ejecutivos de INVERSIONES SCG S.A., sociedad que manejaba la emisión de las tarjetas de créditos, y que desde donde se hacían los ajustes de la Cartera de Clientes por menores montos a los correspondientes. Al revisarse los mayores ajustes en los Estados Financieros de dicha sociedad, por castigo (pérdida) a esa Cartera, se constata que fue de unos M\$449.397.657.-, que se explicaron como glosa “*efectos financieros por correcciones de errores contables*” (mayores detalles 6.4 *infra*).

4. LA ARISTA PENAL-TRIBUTARIA¹⁵.

En la interposición de la querrela criminal del SII (abril del 2012) los hechos que se han descrito *supra* habrían configurado -a su juicio exclusivo- el delito previsto y sancionado en el inciso primero, número cuatro del artículo 97 del CT que sanciona, entre otras conductas, la “*adulteración de balances o inventarios*”.

13 COMISIÓN PARA EL MERCADO FINANCIERO, CMF, “Hecho Esencial EMPRESAS LA POLAR S.A.”, 13 de diciembre del 2019, número de documento 2019120217380, materia “Otros”, https://www.cmfchile.cl/sitio/aplic/serdoc/ver_sgd.php?s567=a37bc7ced17d8d85611685986b792ce7VFdwQmVFOVSWGxOUkVsNFRucE5ORTFCUFQwPQ==&secuencia=-1&t=1687138140 [Último acceso: Marzo del 2024]

14 Escritura Pública de fecha 19 de junio de 2018, otorgada en la Notaría de Santiago VALERIA RONCHERA FLORES.

15 PODER JUDICIAL DE CHILE, PJUD, 2012, “Querrela Criminal SII vs Empresas La Polar S.A.”, SEGUNDO JUZGADO DE GARANTÍA DE SANTIAGO, Causa ROL 6930-2011.

En su libelo acusatorio el SII sostuvo que un balance (general tributario) se encontraba adulterado toda vez que en él se consignaron datos carentes de veracidad o que no correspondían a la realidad. Señaló que se trataría de un “*delito formal*” (siguiendo la teoría italiana), esto es, que se configura por el solo hecho de adulterar un balance o inventario, no siendo, en consecuencia, necesario la existencia de un perjuicio económico al FISCO DE CHILE, ni que ese “balance o inventario” haya sido efectivamente presentado ante el SII; de ahí que la adulteración de balances sea un “delito de peligro [abstracto]”, el que se entendería consumado por el solo hecho de consignar en el balance o inventario un dato “*falto de realidad o veracidad*”.

La doctrina ha señalado que estos delitos también se les suele llamar, “*delitos de mera actividad*” (siguiendo la teoría alemana) donde una o varias acciones activas o positivas no requieren un resultado concreto, por lo que no cabría la frustración¹⁶.

Antes que citemos los principales argumentos de la querrela, exponemos el tipo penal prescrito en el inciso primero del número 4 del artículo 97, del CT (NB: Énfasis agregado)¹⁷:

“Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.”

En este sentido, los argumentos incriminatorios contra LA POLAR expuestos por el SII se pueden organizar sucintamente de la siguiente manera:

16 VERA SÁNCHEZ JUAN, 2007. “La Frustración en los Delitos de Mera Actividad”, *Revista de Estudios Ius NOVUM*, Escuela de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Vol. N°1, <https://revistaiusnovum.files.wordpress.com/2017/05/revista-n-1-11.pdf> [Último acceso: Marzo del 2024].

17 Texto vigente antes de dictación de la Ley 21.713:2024 sobre “Normas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal”.

- i) Los hechos que se describen en la querrela habrían configurado el delito previsto y sancionado en el inciso primero, número 4, artículo 97 del Código Tributario que sanciona, entre otras conductas, la “*adulteración de balances o inventarios*”.
- ii) Como consecuencia de lo anterior, el delito se trataría de un “delito formal”, el que se configura por el solo hecho de adulterar un balance o inventario, no siendo en consecuencia necesario ni un perjuicio económico al FISCO DE CHILE ni que este balance o inventario haya sido efectivamente presentado ante al SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, SII. Por esta razón, el SII sostuvo que la adulteración de balances sería un “Delito de Peligro”, el que se entiende consumado por el solo hecho de consignar en el balance o inventario “*un dato falto de realidad o veracidad*”.
- iii) La contabilidad “dolosamente falseada” no habría permitido efectuar una adecuada acción fiscalizadora del SII que condujeran a determinar el “verdadero monto de los impuestos” que las EMPRESAS LA POLAR debían a pagar, fundado por la inexactitud de sus registros contables.
- iv) El SII sustentó como pilar de la querrela la afectación de bienes jurídicos protegidos, cuales son el *patrimonio fiscal, la transparencia fiscal y el “Orden Público Económico”*.

En efecto, el propio SII reconoció que si bien las conductas tipificadas del inciso primero del número 4 del artículo 97 del Código Tributario no lleguen a producir un perjuicio fiscal -apreciable en dinero, como un posible escenario-, igualmente afectarían los bienes jurídicos que la norma protege, destacando la “*Transparencia Fiscal*”, argumentado en la expectativa de ejercer “*el derecho que tiene la administración tributaria a recibir, del contribuyente y de otros obligados, una información oportuna y veraz, por los medios que establece la ley, a fin de poder controlar el cumplimiento tributario*” (y eventualmente el cobrar los impuestos adeudados y/o las sanciones que debieron haberse aplicado). Lo anterior, citando al destacado tributarista PEDRO MASSONE PARODI (UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO).

- v) En un mismo orden de ideas, se recurre a la académica AGUSTINA ALVARADO URIZAR (PONTIFICIA CATÓLICA DE VALPARAÍSO, PUCV), en cuanto a que se constituiría unos “delitos contables” por el solo hecho de efectuar una alteración o de una omisión dentro de las contabilidades de una empresa, como una manifestación de protección al bien jurídico referido al funcionamiento del “*Sistema Económico*”; protección que dice relación con el “*Sistema de Ingresos y Egresos del Estado*”. De ahí

que para los efectos de acreditar el delito por el cual se ejerce la acción persecutora, no sea necesaria la acreditación de un perjuicio económico para el ESTADO DE CHILE (NB: Estrictamente, debió decir el “FISCO DE CHILE”).

Así las cosas, el SII sostuvo categóricamente que con los antecedentes desprendidos de la “Carpeta de Investigación” [sic] de la FISCALÍA habría quedado “fehacientemente demostrado” que los altos ejecutivos de LA POLAR distorsionaron unos ingresos y sus correlativos gastos con el objetivo de adulterar los “verdaderos resultados” del Grupo de sociedades del *holding*, a través de la adulteración de sus balances, impidiendo al ente fiscalizador determinar los “verdaderos resultados tributarios” de dichas empresas (NB: El pleonasma viene de origen). Esto, es lo que habría configurado “*el grave atentado al Orden Público Económico*”.

- vi) Se colige, por tanto, a juicio exclusivo del SII, que la adulteración de balances y el no acceso a la documentación sustentatoria -que sirvió de respaldo de las operaciones contabilizadas- habrían impedido establecer la naturaleza del perjuicio fiscal pretendido; advirtiendo que la cuestión se dilucidaría por observancia del inciso segundo del artículo 105 del Código Tributario, el que reza: “*La aplicación de las sanciones pecuniarias por la justicia ordinaria se regulará en relación a los tributos cuya evasión resulte acreditada en el respectivo juicio.*”

[Para una mejor comprensión de los hechos incriminatorios, favor revisar la querrela criminal del SII en www.pjud.cl, RUC 1100591305-7].

5. SOBRE LA PERTINENCIA DEL “DELITO CONTABLE-TRIBUTARIO”.

Hay un dicho que reza que “*todos somos generales después de la guerra*”, aun así, en ese rol de General, no necesariamente se termina teniendo la razón, ni haciéndolo mejor. Sin embargo, expuestos los principales hechos del caso, nos referiremos sobre a algunas cuestiones de fondo en cuanto a las razones esgrimidas por el SII en su querrela criminal, en lo concerniente a las imputaciones penales contable-tributaria.

Las apreciaciones aquí efectuadas en modo alguno se dirigen a instalar una discusión dogmática de la materia (i.e., puramente teórica), por cuanto sería una impertinencia por parte del autor de este artículo, al existir grandes exponentes académicos, juristas, que han estudiado el fenómeno del delito tributario chileno desde ya hace un par de décadas. Sin embargo, no podemos caer en la falacia *Argumentum ad-verecundiam* esto es, el aceptar un argumento como válido solo porque viene dado por el prestigio de quien lo sustenta, basado en su autoridad

sobre una materia determinada: Otra mirada disciplinaria, por el contrario, puede abrir nuevos espacios de análisis no abordados por mundo jurídico, y por la Academia Judicial.

Por consiguiente, los análisis y apreciaciones en este trabajo expuestos son contestes de una mirada desde una cosmovisión contable-penal-tributaria pragmática, tonando en consideración los argumentos de hecho y de derecho que se desprenden de forma natural de la querrela criminal presentada por SII, en contra de los ejecutivos de EMPRESAS LA POLAR; ello, como una forma de aportar con una postura desde el rol del Auditor Forense, desde la perspectiva de la práctica litigiosa, y la práctica contable-tributaria, que es lo que nos interesa desarrollar.

Consideramos que no se tomaron en cuenta y, por ende, se desestimaron importantes aspectos contables en la querrela criminal del SII, como para arribar a la conclusión de que las imputaciones efectuadas hayan sido calificadas dentro de la “*adulteración de balances e inventarios*”. Estimamos también que las argumentaciones recaídas en los hechos habrían sido insuficientes y con algunos déficits respecto a la comisión de los delitos contable-tributarios.

A la luz de dicha querrela, conviene deslizar algunas cuestiones de interés que permitirán explicar del porqué no habría prosperado la persecución penal tributaria, como, asimismo, destacando que el inciso uno del número cuatro del artículo 97 es un tipo penal que ha concitado diversas miradas por su nivel de amplitud (y en algunos casos, de abstracción), en comparación a otros incisos y numerales de dicho artículo, donde se han sostenido diversas teorías para su análisis.

6. ANÁLISIS SOBRE ALGUNAS INSUFICIENCIAS Y DÉFICITS DETECTADOS EN LA QUERRELA CRIMINAL, QUE SUSTENTARON LOS DELITOS CONTABLE-TRIBUTARIOS PRETENDIDOS.

6.1 Primero, debemos reconocer que la redacción del inciso uno, número cuatro del artículo 97 es algo críptica si uno somete su lectura desde el punto de vista de las proposiciones y conectivos lógicos, donde, particularmente, el conectivo de disyunción lógica “o” (∨), es sobreabundante y confuso, y no se logra distinguir entre una disyunción inclusiva (un sinónimo) o exclusiva (una alternativa). Ello, definitivamente, deja los espacios para una variada interpretación para el juzgador, y que se ve influenciada, para bien o para mal, por lo ya decidido por la Jurisprudencia Judicial con el correr de los años, que al parecer desde allí poco ha mutado la posición respecto a la comprensión del inciso uno de ese numeral, a pesar de los mayores estudios dogmáticos sobre la materia de los últimos 20 años, en la que han destacado las posiciones de los académicos ANGELA RADOVIC SCHOEPEN (ex Ministra

PODER JUDICIAL), MAGDALENA OSSANDÓN WIDOW (PONTIFICIA CATÓLICA DE CHILE, PUC), LUIS VARELA VENTURA (UNIVERSIDAD DE ANTOFAGASTA) Y, ALEX VAN WEEZEL (PUC), este último, quizás sea el mayor exponente nacional de la última década en el estudio de los “Delitos Tributarios”¹⁸.

Segundo, se aprecia una imprecisión terminológica del inciso uno del número cuatro, la que no sería armoniosa con otros articulados del mismo CT y con otros cuerpos impositivos legales, dejando abierta la interpretación respecto a qué debe entenderse, por ejemplo, por “operaciones realizadas”, “operaciones anteriores” y “operaciones gravadas”, en que esto último parece ser claro que se referiría al “hecho gravado general”, según el tipo de impuesto que se trate. Esto se hace más confuso al combinar atributos propios del cumplimiento tributario (“las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas”) con los vocablos contables (“la omisión maliciosa en los libros de contabilidad”) contenidas en ese inciso uno, lo que jurídicamente nos llevaría a una interpretación disímil en cuanto a la calificación de la conducta delictiva, particularmente sobre la cuestión del dominio del hecho.

En ese mismo orden de ideas, se observa la frase “...la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados” donde es posible preguntarse: ¿Qué es en efecto lo que está “dolosamente falseados”? Una respuesta puede ser admitir la múltiple pluralidad “de balances o inventarios”, o puede ser que el legislador sólo se quiso referir a los “inventarios”, porque para considerar esa “múltiple pluralidad” el legislador debió referirse a “la presentación de éstos y aquéllos dolosamente falseados” en lugar de decir “la presentación de éstos [últimos] dolosamente falseados”. Como sea, la partida del número cuatro del artículo 97 es un galimatías, i.e., de una redacción algo confusa y ambigua al combinar “operaciones”, documentos, registros (asientos) y libros contables sin la debida armonización punitiva, quedando sólo a merced del juzgador su interpretación.

Quizás por ello la EXCMA. CORTE SUPREMA ha sostenido que el inciso primero, número cuatro, del artículo 97 del CT, es una norma de carácter general¹⁹, como una forma de justificar su redacción, en el que se describen siete hipótesis de infracciones. Asimismo, a fin de reforzar la naturaleza de dicho articulado, el TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (en adelante TC), por su parte ha señalado que sería imposible separar cada conducta del citado inciso, por cuanto constituye una “unidad lógica”, reiterando que

18 Considerando sus intervenciones en proyectos de ley en el Congreso Nacional, publicaciones efectuadas, y citaciones de sus obras, en el concierto nacional e internacional, de pre y postgrado.

19 PODER JUDICIAL DE CHILE, 2018, Causa ROL 6.180-2018, EXCMA. CORTE SUPREMA

es imposible a su vez hacer un estudio de cada una de sus partes de forma aislada²⁰. Ello porque constituye un “*precepto legal*” en los términos señalados por el artículo 93 número seis de la Constitución Política de la República de Chile, CPRCh.

- 6.2 En cuanto a la querrela impuesta por el SII se destaca lo referido a los bienes jurídicos en ella invocados, cuales eran “*el patrimonio fiscal, la transparencia fiscal y el Orden Público Económico*”. Sin embargo, lo llamativo en cuanto a esto es que el SII no se refirió ni siguió sus propios argumentos doctrinarios que se citan en su Manual sobre “Delitos Tributarios”, de la SUBDIRECCIÓN JURÍDICA, evacuado el año 2004²¹. Ese Manual da cuenta del desarrollo de los siguientes bienes jurídicos: *El Orden Público Económico, el Bien Común, la Buena Fe Común, el Buen Funcionamiento del Sistema Tributario y la Función Tributaria*, haciendo notar que las posiciones teleológicas de la querrela difieren de las expuestas en dicho Manual, las que a nuestro juicio serían de más contenido ontológico, en el segundo. Hay que señalar que en lo tocante al bien jurídico “*Patrimonio Fiscal*” si bien se cita, la querrela no desarrolla ningún argumento dogmático ante el juzgador, ni tampoco se justifica su remisión a él.

Luego, aparece otro subtipo de bien jurídico citado, alusivo a la lesividad al “*Proceso de Ingresos y Egresos del Estado*”, el cual habrían puesto en peligro los imputados, el que se entendería subsumido en el de “*Orden Público Económico*”. Ahora bien, a propósito de este bien jurídico -el “*Proceso de Ingresos y Egresos del Estado*”- BRAMONT-ARIAS TORRES²² señala (NB: Énfasis agregado):

“El dañar el proceso de ingresos y egresos que realiza el Estado (desvalor del resultado) no es suficiente para la existencia de la sanción penal; ésta requiere además el engaño, fraude o artificio en el sujeto activo con la finalidad de no pagar el tributo o pagar una suma reducida por tal concepto (desvalor de la acción).”

Como se aprecia, tres ideas fundamentales se desprenden de esa afirmación: i) El daño al “proceso de Ingresos y Egresos” que realiza el Estado no sería suficiente para la existencia de una sanción penal, ii) se requeriría del engaño, *fraude* o artificio en el sujeto activo para defraudar al Estado y, iii)

20 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, 2010, Causa ROL N° 1441-09-INA.

21 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, 2004, “Delitos Tributarios”, Subdirección Jurídica, Registro de Propiedad Intelectual N°140853, p.1-246.

22 BRAMONT-ARIAS TORRES, LUIS, 1992, “Delitos Económicos y Bien Jurídico”, IUS ET VERITAS, Pontificia Universidad Católica del Perú, N°5, p.90.

los fines de la lesividad convergerían siempre hacia un marcado propósito, cual es “*no pagar el tributo o pagar una suma reducida*”; pero sin embargo para el caso del inciso uno numeral cuatro, bastaría solo una conducta potencial de evadir, sin que ello sea materialmente cumplido según se verá *infra*.

Siguiendo, sobre lo referente al “Fraude Tributario”²³, el SII lo ha definido tradicionalmente a través de los años como:

“Toda acción u omisión maliciosa o intencionada en que incurra el contribuyente, para ocultar o desfigurar o disminuir las operaciones que efectivamente realiza, o con el objeto de burlar el impuesto a cuya declaración y pago la ley lo obliga, utilizando artimaña, maquinación u operación dolosa que pueda resultar idónea para la evasión tributaria que se pretende.”

En lo que concierne a esta definición, ello nos obliga en cierta medida destacar la postura del profesor VAN WEEZEL -en contraste a lo esgrimido por el profesor VARELA VENTURA (punto 3 *infra*)- en cuanto a que para los componentes antes expuestos, y siempre que se vinculen a los “Delitos de Mera Actividad”, ha señalado que sería inexacto hablar de “fraude [tributario]” cuando la conducta del infractor consista sólo en “*maniobras tendientes a evadir impuestos*”, por cuanto para que un “fraude” se materialice se requería de al menos dos atributos esenciales: i) El elemento “*engaño*” y ii) el elemento “*perjuicio consecuente*”²⁴. Justamente, en la querrela del SII ni siquiera aspira a que el “Delito Contable” conlleve a ese propósito.

Por otro lado, la profesora y ex Ministra de Tribunales ÁNGELA RADOVIC SCHOEPEN señala que “[i]nfringir disposiciones fiscales, sea en su aspecto más grave de acciones dolosas, o referidas a normas complementarias para asegurar su efectividad, importa quebrantar un deber social, cual es, *substraerse al pago de los tributos, fundamentales para el mantenimiento del Estado.*”²⁵

23 SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS, 1963, “Manual IV: Delitos Tributarios”, 30-VI-1963, s/p. Existe una definición formal de “Delito Tributario” también emanada del SII, pero que es -a nuestro juicio- más restrictiva, la que se construye a partir del artículo 1 del Código Penal, y que reza: “*Toda acción u omisión voluntaria penada por la ley o toda violación dolosa de normas legales impositivas sancionada con pena privativa o restrictiva de libertad y pena pecuniaria.*”

24 VAN WEEZEL, ALEX, 2018, “Delitos Tributarios”, Editorial Jurídica de Chile, p.48.

25 RADOVIC SCHOEPEN, ANGELA 1993, “Regímenes de Infracciones y Sanciones en el Derecho Tributario y Delitos Contra la Hacienda Pública”, SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Segundo Premio de VI Concurso de Monografías CIAT/IEF, *Tax Administration Review*, N°13, p.94.

Sin embargo, VAN WEEZEL ha advertido -y de cierta manera confirmado- que la mayor parte de las figuras delictivas sobre los delitos tributarios consignadas en el CT no exigen la producción de un resultado típico en la forma de un perjuicio patrimonial que, bajo el Modelo Institucionalista del bien jurídico protegido (también llamado “Función Tributaria”, tesis funcionalista, la que considera a los “deberes tributarios”), se afianzaría hacia la consagración de “Delitos de Peligro Abstracto”; ergo, de ahí que, en última instancia podrían solo conducir a una sanción penal de “*mera desobediencia*”²⁶.

En concreto, invocar el bien jurídico sustentado en el Modelo Institucionalista, como lo hace ver la querrella del SII, debilitaría la pretensión punitiva, o la haría, a lo menos, incompleta, a la luz de conseguir una sanción penal efectiva, porque el desarrollo dogmático esgrimido no ha girado sobre el presupuesto de lesionar el interés fiscal, que no se traduce forzosamente en un daño efectivo hacia el Erario Público; no obstante, que la historia impositiva chilena ha exigido la conjugación de dos modelos: El ya citado Modelo Institucionalista y el Modelo Patrimonialista, cual es impedir la evasión tributaria.

En efecto, los argumentos de VAN WEEZEL también nos ayudarían a detectar una cuestión práctica que al parecer no habría sido advertida en la querrella del SII. Este autor destaca que la institucionalización del deber tributario positivo, i.e., mantenimiento del “*Orden Económico-Estatal*” exigidos a los todos los ciudadanos, si bien no implicaría la criminalización de la delincuencia de bagatela, rebajaría las exigencias de lesividad material en consideración al desvalor de la conducta, la que estaría marcada por la violación de ese deber. Por tanto, los bienes jurídicos que están al amparo del Modelo Institucionalista entrarían, ente otras consideraciones, en contradicción con la exigencia típica de un perjuicio patrimonial, porque los delitos tributarios al ser “*delitos de mera actividad...no es necesario establecer la evasión de un impuesto y su monto*”²⁷. De ahí que ACALE SÁNCHEZ diga que estos delitos sean “*cojos*”, o cuando menos “*ortopédicamente sostenidos*”, cuyo injusto -el ilícito penal- estaría insuficientemente configurado²⁸.

26 *Op. Cit.* VAN WEEZEL, ALEX, p.16.

27 *Ibidem.*

28 ACALE SÁNCHEZ, MARÍA, 2009, “Consecuencias Prácticas de la Definición de los Delitos de Mera Actividad como Delitos sin Resultado Natural”, Capítulo V, *Problemas Fundamentales de la Parte General del Código Penal*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú y Universidad de Friburgo, Perú, p.109, <https://repositorio.pucp.edu.pe/index/handle/123456789/191161> [Último acceso: Marzo del 2024].

En contraste, se ha constatado que los énfasis imprimidos por el TC parte de otro presupuesto lógico: “*La finalidad de dicho precepto [inciso 1, número 4] es sancionar el engaño al Fisco [de Chile] en cuanto a la existencia y el alcance de la obligación de pagar impuestos.*”²⁹ Es decir, la postura del TC se funda sobre la base ideal que pretenden los delitos tributarios, cual es lesionar materialmente el patrimonio fiscal, que podríamos llamar como una norma “paragua” (inciso primero del número cuatro) como un todo punitivo.

En efecto, esta contradicción se puede apreciar claramente al revisar la naturaleza del delito en el inciso uno (“mera actividad”), con las penas que allí se plantean (NB: Énfasis agregado): “...*multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.*” Aunque se debe aclarar desde ya que el “valor del tributo eludido” no sería lo mismo que decir el “valor del tributo evadido”, dejando de ser hoy una simple cuestión de semántica castellana³⁰. En definitiva, debe existir “algo” -un *quantum*- sobre el cual prospere la aplicación de la norma, ya que la sanción penal exige la aplicación de la conjunción “y”, es decir, ambas, aunque esto no se cumple en la práctica, por aplicación de la norma “bypass” establecida en el artículo 162 inciso tercero: “*Si la infracción pudiere ser sancionada con multa y pena privativa de libertad, el Director podrá, ...enviar los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo...*” Un ejemplo palmario de esto fue la sanción aplicada por el Primer TTA de Santiago, en Causa ROL GS-15-00035-2017, “*SII v Constructora OAS*”

29 *Ibidem*, nota 25.

30 Según el diccionario de la RAE, se entiende por “eludir” “*evitar con astucia una dificultad o una obligación.*”, en tanto que, “evadir” es “*eludir con arte o astucia una dificultad prevista*”. Es decir, tales definiciones supondrían ser sinónimos a la luz de este diccionario genérico. Sin embargo, si se considera lo señalado en el DPJE, podemos encontrar una más acertada definición de esos términos. El DPJE define “elusión fiscal” como “*conducta orientada a impedir el nacimiento de la obligación tributaria, evitando que se produzca el presupuesto de hecho legal de la misma.*”, y por “evasión fiscal” por “*incumplimiento culpable de la obligación tributaria válidamente surgida de la realización del hecho imponible.*” En suma, evasión y elusión tributaria son términos inequívocamente diferentes. El CT en su artículo 4*bis* entiende que ha existido “elusión tributaria” en los casos de abuso de las formas jurídicas o la simulación de actos y negocios jurídicos, donde se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación. Los mecanismos elusivos aplicados por los contribuyentes, que sean así considerados por el SII, deberán ser declarados -a requerimiento de esa autoridad- por el Tribunal Tributario y Aduanero competente siguiendo lo prescrito en el artículo 4 *quinquies* del CT. En todo caso, la Ley 21.713:2024, ha corregido el vocablo “eludido” por “defraudado”.

*S.A. Agencia Chile*³¹, considerado uno de los bullados casos sobre el financiamiento irregular a la política, donde ese tribunal hizo lugar a la aplicación de una multa del 200% del impuesto evadido, acreditando la comisión de la *infracción tributaria* (más no un delito) del inciso primero del artículo 97, número cuatro, del CT (en calidad de consumada), por parte del contribuyente, en calidad de autor.

- 6.3 En cuanto a las infracciones tributarias del artículo 97, número cuatro, el destacado profesor CELIS RODRÍGUEZ († 2022)³² ya en el año 1965 señalada (NB: Énfasis destacado):

“[Todas] Las infracciones previstas y sancionadas en el N°4 del artículo 97 del Código [Tributario] requieren la concurrencia del *dolo específico*, que en materia penal tributaria consiste en una determinada dirección de las intenciones del agente hacia el fin preciso de evadir impuestos. Rige el principio [Citando a Finzi] de que *‘nadie puede ser castigado por un delito si no ha querido el hecho que lo constituye’*”.

Como se aprecia, la cuestión del resultado no sería necesario para el perfeccionamiento, bastando las “*intenciones del agente*” hacia un claro propósito, cual es “*evadir impuestos*”, lo cual va en la misma línea dogmática del profesor VARELA VENTURA en cuanto a que las conductas de ese agente “*tengan por finalidad erosionar la base imponible*”³³, sin olvidar la opinión de VAN WEEZEL al respecto, sobre la contradicción del bien jurídicamente lesionado y su sanción, que fuera aludido *supra*.

Empero, si bien los argumentos de la querrela coinciden con los autores anteriores sobre la formalidad del delito (mera actividad), la postura el SII es distinta en cuanto al “*dolo específico*” al decir que éste no se requeriría: “*En este tipo penal- a diferencia de otros- no se requiere un dolo específico o un ánimo especial de defraudación fiscal...En el caso de la adulteración de balances no se exige -sin embargo- ninguna circunstancia subjetiva adicional.*”, como sí lo exige el dolo genérico del CP y como sí lo sostenía el destacado jurista CELIS RODRÍGUEZ.

Con todo lo señalado, no hay que preterir lo prescrito en el inciso primero

31 Según Acta de Denuncia N°4, de fecha 26 de abril de 2017, emitida por la Dirección Regional Santiago Centro del SII, por la comisión del delito tributario contemplados en el artículo 97 N°4 inciso primero del Código Tributario, <https://www.ciperchile.cl/wp-content/uploads/17-9-0000369-2-OAS1.pdf> [Último acceso: Marzo del 2024].

32 CELIS RODRÍGUEZ, RUBÉN, 1965, “Jornadas sobre Delito Tributario”, Revista de Derecho Económico, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, N°13, p.50.

33 VARELA VENTURA, LUIS, 2021, “El Efecto Al Capone de los Delitos Contables Tributarios”, *Revista de Derecho*, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, N°57, p.115, <https://www.scielo.cl/pdf/rdpucv/n57/0718-6851-rdpucv-57-101.pdf> [Último acceso: Marzo del 2024].

del artículo 111 del CT al establecer que “[e]n los procesos criminales generados por infracción a las normas tributarias, la circunstancia de que el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal...serán causales atenuantes de responsabilidad penal.” No obstante, el SII recurre a ese mismo articulado, inciso segundo, pero para asentar una agravante de responsabilidad penal consistente en el concierto con otros para realizar el hecho punible.

A mayor abundamiento, para que se considere la existencia del delito materia de análisis, sólo sería necesario probar la existencia de conductas delictivas, tales como “maniobras fraudulentas”, las que se hacen manifiestas cuando ha ocurrido la contabilización de unas “operaciones”, incluso, de aquellas que se han llevado a cabo en un fase previa a tales maniobras, sea como simples “actos preparatorios contables” -punibles o no punibles- o como “actos ejecutivos”³⁴.

- 6.4 Al revisar los otros argumentos del SII en su querrella, la pretensión dolosa que intentó instalar esta autoridad impositiva fue más bien una aspiración de *Compliance contable-tributario* que recayeron sobre obligaciones tributarias accesorias, que por la existencia de una obligación principal (i.e., el pago de impuestos). Si bien pudo verse reprochable o verse desaprobado la gestión de los ejecutivos de EMPRESAS LA POLAR (que por lo demás, fueron conductas fundamentadas y sancionadas por la ex SVS y ratificadas por la Justicia Ordinaria), lo cierto es que no por tratarse de un “Delito de Mera Actividad”, esto lleve implícito una automaticidad sancionatoria como para que el juzgador tenga en calificar la conducta punitiva de dolosa, sin antes que se hayan verificado otros hechos fácticos que ameritasen la pena atribuida en el tipo penal que se quiso invocar, como lo sería el haber agotado y documentado en la etapa previa administrativa los distintos “indicios de malicia contable”. En este sentido coincidimos con la profesora OSSANDÓN WIDOW en cuanto a que “no parece justificado que la sola puesta en peligro de dicho bien sea sancionada con penas tan elevadas.”³⁵

34 El profesor VAN WEEZEL señala que “en las figuras delictivas del Código Tributario, el legislador se sirve profusamente de formas de redacción cuyo efecto consiste en que la conducta se sanciona en un estadio de ejecución que ni siquiera alcanza el comienzo de la tentativa de acuerdo con los criterios tradicionales de carácter político-criminal, ligados a la afectación del bien jurídico... del mismo Art. 97 No. 4 inciso 1° CT- conduce a que la intervención penal se inicia ya ante una exteriorización mínima del déficit motivacional, es decir, que el derecho penal reacciona en el ámbito tributario mucho antes...”. *Op. Cit.* p.53-54.

35 OSSANDÓN WIDOW, MAGDALENA, “El Sujeto Activo en los Delitos Tributarios”, *Revista de Derecho*, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, N°28, p.180.

<https://rdpucv.cl/index.php/rderecho/article/download/643/605> [Último acceso: Marzo del 2024].

Como luego se verá, creemos que la hipótesis penal del inciso primero del numeral cuatro invocado, no habría sido el correcto, y nos tememos que no fueron los hechos leídos acertadamente desde la óptima del funcionamiento de los “Delitos Contables Tributarios”, en cuanto a lo que efectivamente ocurrió: No habría sido una “*adulteración de balances o inventarios*” en sentido estricto, sino una ocultación, una manipulación de datos relevantes para esa autoridad tributaria, que en ningún caso deberíamos descartar la pretensión del SII, pero que bien podríamos considerarla como una conducta residual dentro de los esquemas contables de manipulación (véase *infra*).

De ahí que, una cosa es que no deba verificarse (o exigirse) la concreción de un daño patrimonial para la configuración del tipo, y otra cosa es que la autoridad tributaria omita la acreditación de aquellas maniobras contables -tal como lo prescribe el inciso uno del numeral cuatro- que se refieran a “*la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados*”. En definitiva, esto toma sentido desde el momento que la obligación de confeccionarlos se haga de acuerdo con los artículos 17 del CT y el artículo 68 de la Ley de Impuesto a la Renta³⁶ (LIR) al objeto de verificar el ilícito. Es decir, se trata de un título especial de contribuyente donde las maniobras contables debieron explicitarse desde el ámbito estrictamente impositivo.

Sobre esta contención el profesor VARELA VENTURA parece acertar sobre la cuestión de los “Delitos Contables Tributarios”³⁷. Él señala que el inciso uno, número cuatro del artículo 97, contempla como conductas típicas la omisión de una contabilidad tributaria y de las manipulaciones sobre ésta; pero, siempre y cuando tales maniobras estén orientadas a rebajar el monto de la base imponible, sin perder de vista los mismos fundamentos esgrimidos por el SII, en cuanto a que “*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*”. Se entiende, entonces, que bastaría la existencia de un riesgo potencial.

Es así como en su comprensión del tipo penal del inciso uno del número cuatro, ese autor destaca, en concreto: i) El sistema de maquinaciones fraudulentas deben ir acompañadas de conductas que involucren un “*engaño*” a la autoridad impositiva, no bastando la simple mentira, ni la simple incorrección, ii) será “*falso*” ese balance o ese inventario, cuando

36 *Op. Cit.* VAN WEEZEL, p.53.

37 *Op. Cit.*, VARELA VENTURA, p.110 y ss.

todo asiento contable que dolosamente no se ajuste a la realidad, y que teleológicamente esté dirigido a “erosionar” la base imponible.

A mayor abundamiento, aun cuando no sea necesario la verificación de un resultado concreto, que no estaría en duda, no es menos cierta que ninguna de las imputaciones del SII se dirigió a reforzar el hecho que tales “adulteraciones” de los registros contables apuntaban a que las “operaciones dolosas” tenían como fin último lesionar los bienes jurídicos mencionados en la querrela. En lugar de ello, el SII desliza argumentos tales como que los imputados tenían como objetivo (en cuanto al Dolo) “...mostrar un balance cuyas cuentas no reflejaban el verdadero estado de los negocios de la compañía.”, como así también señalaba que “los querrellados pretendían precisamente, a través de las renegociaciones unilaterales, manejar el negocio financiero mostrando una apariencia de liquidez, apariencia que debía reflejarse tanto en los documentos financieros como contables.” (NB: Énfasis agregado).

Sin embargo, estos argumentos no fueron dirigidos en poner en evidencia el riesgo lesivo contra el FISCO DE CHILE (i.e., las maniobras que “tendieron” o que “indujeron a”). De hecho, la “apariencia de liquidez” recurrida, sería de una total intrascendencia en la persecución de un tipo penal tributario, por cuanto lo que por antonomasia fija la atención la ley impositiva es el proceso de determinación de la Renta Líquida Imponible, RLI, esto es, la naturaleza, cualidad y oportunidad en el reconocimiento de los resultados económicos de los contribuyentes, i.e., la infracción de deberes de los artículos 16 y ss. del CT y 68 de la LIR, principalmente. En Chile, a diferencia del Perú, por ejemplo, no existe el delito de defraudación tributaria para aquel que “*simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos*”³⁸.

Asimismo, se plantean algunas ambigüedades que no se conectan estrechamente con la finalidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias, al decir que los querrellados habrían impedido al SII (NB: Énfasis agregado) “determinar los verdaderos resultados tributarios de dichas empresas, configurándose el grave atentado al orden público económico...” Luego, ¿qué debería entenderse por “verdaderos resultados tributarios”?, como se ha dicho, la comisión de un delito tributario persigue -por antonomasia- la lesión infligida al interés fiscal, que por defecto apuntaría a Hacienda Pública. Si se admite asociar dicha lesión a unos “resultados tributarios” -como se consigna en la querrela- es admisible entonces que éstos tomen la forma de “utilidades tributarias” o de “pérdidas

38 Artículo 4, literal b), Ley Penal Tributaria (LPT), aprobada mediante el Decreto Legislativo 813, publicada el 19 de abril de 1996, Perú.

tributarias”, lo cual esta posibilidad -que dejaba abierta la propia querrela- nos indicaría la puesta en peligro del bien jurídico invocado, en función de las imputaciones esgrimidas por el SII. En otras palabras, no siendo pertinente la búsqueda de un resultado lesivo concreto, ¿cómo es que entonces se podría entender esas “maniobras contables” puedan a revestir de la gravedad pretendida a partir de un “resultado tributario” abstruso?

Así las cosas, el “resultado tributario” -buscado por la ley- es la utilidad gravable (RLI), sobre la cual se sustrae la cuota impositiva. Por consiguiente, no se desprendería, entonces, que las maniobras desplegadas por los imputados abrigasen la posibilidad de que se tratase de “pérdidas tributarias”, como un escenario de causalidad en la comisión de los delitos tributarios como la querrela criminal lo plantea; aunque, es justo traer a colación lo que señala LOPETEGUI³⁹ (NB: Énfasis agregado):

“...el delito de evasión fiscal no debe relacionarse con la ausencia del “pago de tributos” (más ardid),[,] sino con la declaración correcta de impuestos. Esto encuentra andamiaje en la teoría que sostiene que el delito de evasión se trata de un fenómeno tributario contable. Según esta teoría, la contabilidad como base para la determinación de impuestos resulta imprescindible en el estudio de la evasión.”

Sin embargo, el tipo penal del inciso uno, número cuatro, que la querrela hizo notar, no se refirió a las “*declaraciones maliciosamente o falsas*”, bien porque ellas no permitían conducir a “*la liquidación de un impuesto inferior*” al que correspondía o, bien porque el SII no podía conectar esa pretensión punitiva basado en que, en definitiva, sólo los hechos decían relación con las “adulteraciones contables” (la afectación de una anhelada “*transparencia fiscal*”).

Luego LOPETEGUI citando a VICENTE O. DÍAZ señala:

“En el caso mediante el cual se generan [pérdidas tributarias] no se evade el “pago de tributos” porque de la liquidación impositiva no surge impuesto alguno a pagar. La naturaleza jurídica de la [pérdida tributaria] es un crédito de los contribuyentes para con el Fisco”.

Esto último es del total sentido, tanto es así que contablemente las Pérdidas Tributarias generan “activos por impuestos diferidos” para las empresas

39 LOPETEGUI, ROBERTINO D., 2017, “La contabilidad como elemento extrapenal de la evasión fiscal. Ontología del Delito de Evasión.”, *Doctrina Penal, Tributaria y Económica*, Argentina, Vol. 43, p.17, <http://www.estudiolopetegui.com.ar/wp-content/uploads/2017/01/Ontolog%C3%ADa-De-La-Evasi%C3%B3n-Fiscal-Robertino-Lopetegui.pdf> [Último acceso: Marzo del 2024].

(según la Norma Internacional de Contabilidad N°12, vigente en Chile), cuyo reconocimiento contable viene dado por la aplicación del artículo 31, número 3 de la LIR⁴⁰. Tanto es así también, que las “pérdidas tributarias” son genuinos activos tributarios que “*representan un crédito reajutable a favor del contribuyente y en contra del FISCO [DE CHILE]*”⁴¹. Este crucial hecho, nos permitirá finalmente comprender la tipicidad de la existencia o no de una “adulteración de balances” como lo invocaba el SII.

Así las cosas, las “pérdidas tributarias” sí lesionarían el interés fiscal, pero de manera indirecta, porque éstas en el corto y largo plazo disminuyen (“erosionan”) la base imponible de los tributos; no obstante, este argumento no fue parte de la querrela del SII, que bien pudo ser visto una oportunidad de punición, de haberse acreditado que los mayores Castigos a la Cartera de Clientes no se hicieron en los términos de las instrucciones impositivas emanadas de ese propio organismo, contenidas en sus Circulares 47 y 69 del año 2009, o en su defecto, la Circular 24 y la Resolución Exenta 96, ambas del año 2008, donde todas ellas se refieren al “*Tratamiento Tributario del Castigo de Créditos Incobrables*”; normas que se encontraban vigentes en la época de acaecidos los hechos. Este resulta ser un punto medular de la querrela que no se abordó desde esta perspectiva, sino que se recurrió sólo al trabajo efectuado por la ex SVS y la FISCALÍA, porque así quedó demostrado en su escrito: “*...las antecedentes que dan cuenta de la existencia de repactaciones efectuadas en forma unilateral, contenidos en la carpeta de investigación [sic] que sustancia el Ministerio Público y en el procedimiento administrativo efectuado por la [ex] Superintendencia de Valores y Seguros...*” (NB: Énfasis agregado).

En ese mismo orden de ideas, la querrela señala que “*los querellados conocían la falsedad de las cuentas contables por tanto ellos mismos las adulteraron para cumplir con sus claros objetivos*”. Nuevamente, aquí no hay una evidencia concreta sobre cuáles habrían sido esos objetivos: ¿Personales? ¿o corporativos? ¿o una combinación de ambos? Tratándose de una querrela criminal, ello no debería suponer una obviedad o baladí, porque justamente es el elemento volitivo y cognoscitivo los que nutren al Dolo. En efecto, la querrela no demostró qué indicios o antecedentes probaban ese conocimiento, solo se presume, nuevamente, a partir de

40 Artículo 31: Procederá la deducción de los siguientes gastos especiales: 3. “*...Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad...Si las rentas referidas en el párrafo precedente no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente conforme a lo señalado y así sucesivamente*”.

41 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, 1975, “Corrección Monetaria. Actualización Permanente de los Activos y Pasivos de las Empresas”, Circular 100.

“los antecedentes de la carpeta de investigación [sic] fiscal ha quedado fehacientemente demostrado que existió un grupo de personas, concertado y jerarquizado de la Alta dirección del Holding La Polar...”. En suma, en la querrela del SII se reproducen asientos contable-financieros, más no de carácter contable-tributarios; muy por el contrario, aquéllos no probarían el “Dolo” contenidos en ellos, y cómo amenazaban -su correlato para con- el “Orden Público Económico”(otra forma manifiesta del Modelo Institucionalista del bien jurídico protegido, ya señalado en el acápite 6.2).

Si bien existe una multiplicidad de conductas punibles que se describen en el inciso uno del numeral cuatro del artículo 97, particularmente sobre las referidas a los aspectos contables, estas conductas no deberían divorciarse nunca de las declaraciones de impuestos, que es de donde se “documentan” las decisiones en torno a los resultados finales impositivos, tal como lo dispone el artículo 18, número cuatro del CT: *“Los contribuyentes [1] llevarán contabilidad, [2] presentarán sus declaraciones y [3] pagarán los impuestos que correspondan, en moneda nacional.”* Esta relación ontológica es lo que nutriría al delito [de mera actividad] contable-tributaria.

De hecho, es palmaria la “comunicabilidad” entre los datos contables del contribuyente y su Declaración Anual de Impuestos a la Renta, DAI (aka Formulario 22), donde el Recuadro número 3 se refería a *“Datos Contables Balance 8 Columnas y Otros”* (que fueron exigidos para el Año Tributario 2012), tales como “Saldo de Caja” “Saldo Cuenta Corriente Bancaria”, “Existencia Final”, “Activo Inmovilizado”, “Total del Activo” y “Total del Pasivo” (cuya diferencia permite al SII conocer la utilidad o pérdida contable), “Capital Propio Tributario” y “Patrimonio Financiero”⁴².

42 Sin embargo, tal “comunicabilidad” no sería acertada según lo señala el profesor LUIS GRACIA MARTIN († 2020), si bien éste reconoce su conexión e importancia para determinación de las bases imponibles (p.230), considerando las más diversas posturas *en pro* y *en contra*, este autor llega a la gran conclusión de que no es posible ningún tipo de comunicación entre ambas estructuras típicas, por cuanto la tesis de la conexión entre declaración de impuestos y contabilidad sería inviable, para ambas estructuras típicas. En particular, la tesis de la conexión en el tipo del delito contable-tributario supondría la atribución a éste de una estructura defraudatoria que solo corresponde al delito que se trate (p.235). Se debe aclarar que esta argumentación se basa en la realidad española que no sería lejana a la realidad chilena toda vez que en ambo países comparten principios tributarios como lo es el “auto accertamiento de los impuestos”, que recae por defecto en el contribuyente, y posteriormente, en la Administración Tributaria, cuando se ha detectado diferencias en la determinación de la carga impositiva. Para una mayor expansión sobre la cuestión véase en:

GRACIA MARTIN, LUIS, 1990, “La Infracción de Deberes Contables y Registrales Tributarios en Derecho Penal”, *Asociación Española de Asesores Fiscales*, España.

Siguiendo con lo anterior, el Caso LA POLAR nos presenta una configuración atípica (anormal) a lo que se acostumbra en las calificaciones delictivas que se ventilan en los Tribunales de Justicia para la persecución de delitos tributarios.

Lo que ocurrió en el caso de las EMPRESAS LA POLAR es que se pagaron más impuestos respecto a una base imponible mayor a la que debió ser; o peor aún, dicha base imponible sencillamente no existió, por lo que fue un motivo plausible para que esas empresas impetrasen una devolución de impuestos pagados indebidamente, aclarando desde ya que tales montos reintegrables no se explicaban solamente por las menores estimaciones debido a las recaptaciones y/o renegaciones de la Cartera de Clientes efectuados a los tarjetahabientes afectados, sino que una parte de esos montos correspondían a erogaciones intragrupo.

Lo anterior se contrapone a la explicación que da el SII en su querrela, volviendo al punto de los “resultados tributarios”, en cuanto a decir que “[l]a adulteración de estas cuentas en los Balances [aumentaron] el saldo de la cuenta de activo de éste [i.e., un mayor patrimonio social que no era tal] y de los ingresos determinados en el estado de resultados de la empresa Inversiones SCG S.A. [i.e., ingresos que no eran tales, tampoco], distorsionando el resultado de la utilidad según balance.” (NB: Énfasis destacado). En definitiva, el fraude contable fue en una dirección contraria, que no fue precisamente dirigida a erosionar la base imponible de los impuestos (ergo, nunca distorsionó el “*resultado de la utilidad*”), sino que producto de las recaptaciones y/o renegociaciones tales utilidades eran inexistentes, resultando en una descomunal pérdida tributaria y financiera (insistimos, con un patrimonio negativo).

- 6.5. El Caso LA POLAR, al ser de connotación pública, concitó la mirada de todo el espectro político y regulatorio. El SII no fue ajeno a ser parte del escrutinio público-estatal, y lo hizo con el entablamiento de una querrela criminal. Sin embargo, creemos que la pretensión del SII entró en conflicto, entrapando la persecución penal al entrar en la paradoja *Catch-22*⁴³. Por un lado, están aquellos criterios técnicos que históricamente se han definido para el ejercicio de una persecución penal, esto es, la búsqueda de una sanción corporal para aquellos que han derechamente evadido (lesión al bien jurídico material); y, por otro lado, están aquellos casos que

43 “*Catch-22 Situation*”, es una situación imposible porque no se puede hacer una cosa sin antes hacer otra; pero, no puedes hacer la segunda hasta que se haya hecho la primera. <https://www.collinsdictionary.com/es/diccionario/ingles/catch-22> [Último acceso: Marzo del 2024].

En el Derecho Penal se habla de la “Prueba Diabólica”.

han puesto en peligro el bien jurídico por el mero incumplimiento de los deberes positivos, como lo sería la constatación de una contabilidad falsa (no llevada y ajustada para los fines tributarios), sin un resultado material por el no pago de impuestos como motivación última batida.

La paradoja estriba más bien en cómo penalizar el punto intermedio. Una parte de la doctrina ubicaría a los delitos por “adulteración de balances” en los llamados “Delitos Cortados de Resultado”, que se definen como⁴⁴:

“Tipo de delito de consumación anticipada que describe actos ya completos pero acompañados de un específico elemento subjetivo del injusto adicional al dolo y consistente en el ánimo de obtener un ulterior resultado, que no es preciso que se produzca para la consumación; por eso el delito se corta antes del resultado.”

De ahí que en esta contención se debe despejar, antes, qué es lo que motiva que un “Delito de Peligro Abstracto” -de mera actividad, insistimos-, amparado en los deberes de llevar una contabilidad en regla, pueda conducir al extremo de una sanción penal pecuniaria y corporal como la pretendida por el SII. Una aproximación es partiendo por decir que los “Delitos Contables Tributarios”, señalados en el inciso uno del numeral cuatro del artículo 97, sí generan un resultado, pero, éste que no tiene que ver con aquellos esperados para configurar conducta típica que importe un perjuicio patrimonial, como lo podría ser la corrección de una base imponible para el cálculo de unos impuestos (e.g evasión de IVA), sino que se refiere a un resultado respecto a los asentamientos contables posteriores de ocurrida una “adulteración de los balances”, y de los cuales no eran los esperados por el ente fiscalizador por aplicación de las normas contables tributarias; sin embargo, esta relación causa-efecto importaría más a un regulador financiero que a la autoridad impositiva. Para los primeros, no solo pone su foco de atención en los números, sino en cómo se presentan, revelan y/o clasifican las partidas contables para configurar un “manipulación” de Estados Financieros; para el segundo en cambio, importaría más un perjuicio patrimonial hacia Hacienda Pública.

Con todo, no deberíamos descartar lo señalado por REYES ALVARADO y PÉREZ ÁLVAREZ al decir, el primero, que resultaría “*innegable la existencia de una relación de causalidad en los delitos de mera actividad*”, donde el segundo es enfático en señalar que en esos delitos no plantean problemas de

44 REAL ACADEMIA DE LENGUA ESPAÑOLA, RAE, 2024, “Delito Cortado de Resultado”, Diccionario Prehispánico del Español Jurídico, en <https://dpej.rae.es/lema/delito-cortado-de-resultado> [Último acceso: Marzo del 2024].

relación causal, pero ello “no significa que aquella no exista.”⁴⁵ En suma, las “adulteraciones contables” encierran una relación causa-efecto, lo que es verificable en dos puntos del tiempo: *ex ante* cuando se detectan tales irregularidades, y *ex post* cuando se reconstruyen los registros contables, de cuya diferencia permite confirmar la estratagema. Ahora bien, si de esta diferencia no se confirma una alteración a las bases imponibles de los impuestos (obligación principal), el estándar de convicción penal (artículo 340 CPP) se debilita a tal extremo que cualquier pretensión punitiva se desvanece, dando paso sólo a una sanción de carácter pecuniario (e.g. artículo 109 del CT: “*multa no inferior a un uno por ciento ni superior a un cien por ciento de una unidad tributaria anual*” [0,01<UTA≤1,0]).

Importante resulta, entonces, recurrir a la conclusión que nos entrega el profesor GRACIA MARTIN († 2020), en lo tocante a “criminalizar” el actuar del contribuyente. Este autor nos señala que la intervención del Derecho Penal -en el ámbito tributario- sería pertinente en aquellas instancias donde la autoridad tributaria se vea imposibilitada de determinar los tributos que han sido devengados a su favor⁴⁶. Este hecho nos demuestra que una imputación “por mera actividad contable” no debería prosperar, y que más bien sería estéril por parte del ente persecutor.

- 6.6 Por consiguiente, creemos que para que llegase a prosperar una imputación por “Delitos de Mera Actividad Contable”, éste debió haberse vinculado a las directrices que entregan los artículos 16 y ss. del CT, de manera de haber investido al Dolo con el instituto contable-impositivo que se desprenden de las normas del ramo consignadas en ese Cuerpo legal (no bastando una tiempla mención en la querella). A saber: El “*Principio de Claridad*”, inciso uno artículo 16, que debió probar lo opuesto: No llevar contabilidad conforme a los Principios Contables, aunque la querella hace un esfuerzo argumentativo en ello a partir de unos asientos contables que eran de naturaleza mercantil y no impositiva; “*Principio de Suficiencia*”, inciso cuatro artículo 16, que debió probar lo opuesto: balances tributarios incompletos que no reflejaban toda la actividad del ejercicio; “*Principio de Periodicidad y Oportunidad*”, inciso séptimo ss. artículo 16, que debió probar lo opuesto: La omisión de confección de balances tributarios y la falta de coincidencia temporal de los asientos contables con el periodo concreto que se informaba y, el “*Principio de Veracidad*”, inciso uno artículo 17, que debió probar lo opuesto: Toda manipulación, falsedad, disimulación de la contabilidad a partir de las instrucciones del SII, y no

45 Citados por ACALE SÁNCHEZ, *Op. Cit.*, p.122.

46 *Op. Cit.* GRACIA MARTIN, p.306.

desde el trabajo efectuado por la ex SVS⁴⁷.

Sobre esto último, un ejemplo palmario, y que no es parte de los análisis que respaldan las imputaciones sobre las “maquinaciones contables” que se citan en la querrela, es lo concerniente a lo establecido en las Circulares 47 (Circular 3478 ex SBIF) y 69 (Circular 3488 ex SBIF), ambas del año 2009, emitidas en conjunto por el SII y la ex SBIF, referidas al “*Tratamiento Tributario de las Provisiones, Castigos, Renegociaciones y Remisiones de Créditos Otorgados por los Bancos*” (extensibles a los emisores de tarjetas de créditos no bancarias).

En ese mismo orden de ideas, se encuentra el artículo 21 del CT, que constituiría un punto de partida hacia la conducción del tipo penal referido a la “adulteración de los libros de contabilidad”, por cuanto es el primer “*test pericial*” por parte del contribuyente (NB: Énfasis agregado):

“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

“ El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.”

El artículo anterior nos revela cuestiones cruciales previas que debieron suscitarse para el entablamiento de la querrela por parte del SII, y que son importante de considerar en nuestro estudio. Si uno ausculta la Memoria Corporativa de INVERSIONES SCG S.A. (2013)⁴⁸, de cuyos registros se fundan las imputaciones criminales, es posible advertir los siguientes

47 *Ídem*, VARELA VENTURA, Principios que se infieren del sistema regulatorio aplicado a la confección, exhibición y auditoría de la contabilidad tributaria, p.112 y ss.

48 INVERSIONES SCG S.A., 2014, “Nota 18 Compromisos y Contingencias”, *Estados Financieros Intermedios correspondientes a los periodos terminados al 30 de Junio de 2014 (no auditados) y 31 diciembre de 2013*, p.60 y ss.

hallazgos: i) Las partidas que fueron objetadas decían relación con gastos por servicios intragrupo, deudores incobrables y remuneraciones, en la que el SII procedió a aplicar el impuesto multa de 35% del artículo 21 de la LIR, ii) en un número de liquidaciones de impuestos el SII aplicó la facultad de tasación consagrada en el artículo 35 de la LIR, en virtud del cual, se determinó que la RLI de INVERSIONES DE SCG S.A. habría ascendido al 10% de su Capital Efectivo⁴⁹, respecto del cual se aplicó el impuesto multa del 35% que establece el artículo 21 de dicho Cuerpo legal y, iii) en otros cobros resueltos por el SII, la citada sociedad interpuso unos “Recurso de Reposición Administrativa”, en virtud de los cuales resultarían improcedentes los cuestionamientos efectuados por ese Servicio, ante el rechazo de la solicitud de devolución de impuestos por pérdidas que habrían absorbido utilidades que ya habían pagado los Impuestos a la Renta en años anteriores. Luego, ¿qué es lo que ha motivado la tasación llevada a cabo por el SII? (NB: Énfasis agregado): *“Cuando la renta líquida imponible no pueda determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia, imputable al contribuyente...”* (inciso tercero, artículo 35 LIR).

Así las cosas, la querrela del SII se tradujo más bien en una expectativa de cobro de impuestos fundado en el hecho -contrariando sus propios dichos al decir que *“el perjuicio fiscal no es un elemento de la descripción típica del delito”*- de que la contabilidad *“dolosamente falseada”* no habría permitido efectuar una adecuada acción fiscalizadora del SII que condujeran a determinar el *“verdadero monto de los impuestos”*, debido a la *“inexactitud de sus registros contables”* y, que no habría *“sido posible a este Servicio acceder a la documentación que debiera servir de respaldo de las operaciones contabilizadas...”* Esta expectativa alcanzó también a sostener que la afectación de bienes jurídicos protegidos alcanzara a lesionar la *“transparencia fiscal”*.

En concreto, las Notas Explicativas de los Estados Financieros revelaron que desde el año 2009 y ss. (ex) INVERSIONES SCG S.A. se había sometido a un exhaustivo proceso de fiscalización, donde se habrían agotado las instancias administrativas, tales como las notificaciones exigidas por la ley; el procedimiento especial de la Citación Artículo 63 (e.g. proceso

49 Capital Efectivo es de acuerdo con el artículo 2, número 5, de la LIR, *“el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.”* También es llamado “Activo depurado”.

de Auditoría Tributaria, Circular 58 del año 2000⁵⁰ y, por consiguiente, la aplicación de la [ex] Circular 8 del año 2010⁵¹); aplicación de los procedimientos de Liquidación; Giro de Impuestos y dictación de las respectivas Resoluciones, donde el proceso más riguroso de revisión fue cuando estalló el escándalo en junio del 2011. En efecto, como ya se indicó en los acápite iniciales de este trabajo académico, algunas de las Liquidaciones y Giros de Cobro de Impuestos fueron sometidas a los procedimientos internos del SII como ser la “Revisión de la Actuación Fiscalizadora”, RAF y el procedimiento contencioso-judicial-administrativo ante los TTA, los cuales algunos de ellos fueron acogidos favorablemente para EMPRESAS LA POLAR.

Por tanto, si la autoridad tributaria recurrió a su prerrogativa de ejercer la acción penal, es porque necesariamente tuvo que haber sometido a ponderación lo señalado por el número 10 del artículo 161 (sobre las sanciones con multa y pena privativa de libertad) y lo establecido en el inciso tercero del artículo 162 (denuncia o querrela o, enviar los antecedentes al Director Regional para la aplicación de solo la multa). De ahí que si al SII no le fue posible “*acceder a la documentación*” bien pudo haber efectuado la denuncia ante el TTA⁵² correspondiente por la infracción tipificada en el artículo 97, número seis, inciso uno del CT⁵³, por la no exhibición de

50 Pág.1: “*La auditoría tributaria es un procedimiento destinado a fiscalizar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de su obligación tributaria principal, como también de aquellas accesorias o formales contenidas en la normativa legal y administrativa vigente, con el propósito de: (...) 3. Detectar oportunamente a quienes no cumplen con sus obligaciones tributarias.*”; pág. 3: “*Si el contribuyente notificado no ha respondido ni presentado la documentación solicitada y ha vencido el plazo, se deberá efectuar denuncia por la infracción tipificada en el Art. 97 N° 6 del Código Tributario, por entrabamiento a la fiscalización.*”; pág. 5: “*Si en la revisión que se efectúe a la documentación del contribuyente, se encontraren irregularidades susceptibles de ser sancionadas con pena corporal, conforme a lo dispuesto en los números 4 ó 5 del Artículo 97 o en el artículo 100, ambos del C. T., se debe seguir el procedimiento establecido en la Circular 8 del año 2010 (NB: La Circular 8 del año 2010 fue derogada por la Circular 58 del año 2022).*” NB: Énfasis agregado.

51 Esta Circular habla sobre las “*Instrucciones sobre Procesos de Recopilación de Antecedentes por Delitos Tributarios*”, vigente en la época que estallara el escándalo contable. Posteriormente, dicha Circular fue reemplazada por la actual Circular 58 del año 2022.

52 De acuerdo con la investigación efectuada por el autor en el buscador de sentencias y jurisprudencia de los TTA sobre el “*Procedimiento Especial para la Aplicación de Ciertas Multas*”, no se hallaron multas aplicadas a INVERSIONES SCG S.A. por infracción del artículo 97, número 6, del CT entre los años 2012-2015 ambos inclusive.

53 Artículo 97, número 6: “*La no exhibición de libros de contabilidad o de libros auxiliares y otros documentos exigidos por el Director o el Director Regional de acuerdo con las disposiciones legales, la oposición al examen de los mismos o a la inspección de establecimientos de comercio, agrícolas, industriales o minerales, o el acto de entrabar en cualquier forma la fiscalización ejercida en conformidad a la ley, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.*”

libros de contabilidad o de libros auxiliares y otros documentos exigidos. En suma, haciéndose llevado a cabo todas las etapas administrativa de fiscalización a los antecedentes contables de (ex) INVERSIONES SCG S.A. -incluyendo la aplicación de la facultad de tasación consagrada en el artículo 35 de la LIR- no se comprende que en la etapa penal se arguya como motivo plausible de imputación criminal el hecho que no le fuera posible a ese Servicio “*acceder a la documentación que debiera servir de respaldo de las operaciones contabilizadas...*” Ello francamente resulta un pleonasma.

Por consiguiente, al efectuar una adecuada armonización de los delitos consignados en el inciso primero, número cuatro del artículo 97 -en lo tocante a las “adulteraciones contables”- con lo prescrito en los artículos citados precedentemente, parecería claro que la “Prueba Indiciaria” pudo haber cobrado un particular protagonismo en la persecución de estos delitos tributarios. Sin pretender desviar el foco de atención, conviene hacer unos breves comentarios sobre la pertinencia de esta prueba en los “Delitos Contables Tributarios”.

Podríamos establecer que no es común de hablar de la “Prueba Indiciaria” en materia tributaria, pero en la práctica el SII recurre en muchos casos a la información de terceros (e.g. documentos mercantiles y contables, entrevistas de indagación) para construir el caso que se pretende perseguir, muy particularmente, en instancias donde la evasión de impuestos, tales como el IVA, resulta ser un medio de prueba necesario para establecer la verdad de los hechos gravados de impuestos; sin olvidar, lo establecido en el artículo 33 del Código de Comercio (CdeC): “*El comerciante que oculte alguno de sus libros, siéndole ordenada la exhibición, será juzgado por los asientos de los libros de su colitigante que estuvieren arreglados, sin admitírsele prueba en contrario.*”

En ese mismo sentido, en materia penal la “Prueba Indiciaria” es aplicable de manera supletoria para efectos de la persecución punitiva, siguiendo lo prescrito en el artículo 2 del CT: “*En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.*” Luego, el artículo 295 del CÓDIGO PROCESAL PENAL (CPP) reconoce a la “Prueba Indiciaria” como parte del “Principio de la libertad de la prueba”, que prescribe: “*Todos los hechos y circunstancias pertinentes para la adecuada solución del caso sometido a enjuiciamiento podrán ser probados por cualquier medio producido e incorporado en conformidad a la ley.*”

Ahora bien, en materia impositiva, y como en otros delitos, la prueba de indicios se consideraría una prueba suplementaria, ante la falta de pruebas

directas, muy especialmente si la autoridad tributaria ha esgrimido la ausencia de antecedentes para la debida correlación de probar el ilícito, como lo hizo ver la querrella del SII. No obstante, un hecho para que pueda considerarse como un indicio debe encontrarse sustentado en el proceso, y en estrecha conexión con otros. SHERLOCK HOLMES ya nos advertía de esto al decir que: *“La prueba indiciaria es algo muy engañosa. Puede parecer que apunta directamente a una cosa, pero si cambias tu propio punto de vista ligeramente, tu podrías encontrarla apuntando de una manera igualmente decisoria a algo completamente diferente.”*⁵⁴

Así todo, creemos que echar mano a la “Prueba Indiciaria” para la probanza de un “Delito de Mera Actividad”, que es vinculado a la “adulteración de los libros contables” resultaría ser una tarea titánica y a un costo-beneficio de envergadura y lato desarrollo, considerando que en materia penal el Estándar de Convicción se perfila como *“más allá de toda duda razonable”* [p>0,95%+]⁵⁵, y porque, además, los “indicios contable-tributarios” referidos a las repactaciones no encontraban una contraparte probatoria donde esos registros pudieron haberse reconstruido bajo los criterios contable-tributarios a probar; no así como el caso de una factura de un contribuyente que sí encuentra un documento espejo al realizar una búsqueda entre los documentos de sus proveedores, por ejemplo. Dicho de otro modo, esa “contraparte probatoria” bien pudieron ser los miles de documentos de los tarjetahabientes afectados contrastados con los miles de repactaciones consignadas en los sistemas informáticos de EMPRESAS LA POLAR, pero con alto costo de reprocesamiento y recursos humanos especializados que solo se encontrarían fuera del aparataje estatal. Asimismo, a lo anterior se suma otra complejidad, cual es la existencia no solo de “un indicio”, sino de varios, que permitan al juez alcanzar dicho estándar de convicción.

A este respecto, REBOLLEDO LATORRE concluye que si el juzgador no aplica un debido proceso lógico-deductivo (inferencial) no habríamos de llegar al resultado judicial esperado (la condena). Esta autora destaca, además, que ese proceso lógico-deductivo debe vincularse a múltiples indicios entre sí

54 Sir ARTHUR CONAN DOYLE, 1891, “The Boscombe Valley Mystery”, *The Adventures of Sherlock Holmes*. Véase O'BRIEN, JAMES, 2013, “La Ciencia de Sherlock Holmes: Resolviendo casos con Ciencia y Técnica Forense”, Editorial Crítica, Barcelona España.

55 Este es un Nivel de Confianza que trata de contextualizar las exigencias de los Estándares de Prueba Legal para hacer más pedagógica su comprensión al mundo real. En Chile, sin embargo, tales Niveles de Confianza no operan bajo la lógica de la Inferencia Bayesiana, sino que opera de sobremanera la REGLA DE LA SANA CRÍTICA.

con el hecho a probar⁵⁶.

Reforzando lo anterior, es que cobra relevancia la práctica de la peritación contable-tributaria. En efecto, un informe pericial, según BUSTAMANTE *et al*, sería una manifestación inequívoca de una prueba indiciaria⁵⁷:

“[L]a evidencia forense de un perito suele ser evidencia circunstancial, ya que indirectamente prueba un hecho, es decir, que a través de ella y otras permite deducir una conclusión sobre la existencia de un delito.”

Un ejemplo de lo anterior, lo fue un caso de connotación pública, donde la prueba pericial -referido eso sí a un delito de resultado- fue determinante para alcanzar el grado de convicción del Tribunal Penal en lo Oral para condenar los imputados. Este tribunal colegiado de jueces llegó a la conclusión en su veredicto de que *“las meras sospechas o indicios pueden llegar a transformarse en la convicción requerida por la norma, en la medida que la labor de ponderación no revele deficiencias en su desarrollo.”*⁵⁸

Por otro lado, el TC español estableció respecto a la “Prueba Indiciaria”, una cuestión de suyo importante⁵⁹:

“La prueba directa es más segura y deja menos márgenes a la duda que la indiciaria. ⊣ Pero es un hecho que en los juicios criminales no siempre es posible esa prueba directa por muchos esfuerzos que se hagan para obtenerla. [Por tanto,] Prescindir de la prueba indiciaria conduciría, en ocasiones, a la impunidad de ciertos delitos, y especialmente de los perpetrados con particular astucia, lo que provocaría una grave indefensión social.”

De ahí que el SII al valerse de antecedentes de la Carpeta Investigativa, falló en sustentar sus argumentos sobre la base de antecedentes estrictamente

56 REBOLLEDO LATORRE, LORENA, 2011, “La Prueba Indiciaria en el Delito de Desvío de Precursores Químicos”, *Revista Jurídica del Ministerio Público*, Sección Artículos, Chile, No. 49, p.161.

57 BUSTAMANTE MORA, NATHALY; HERNÁNDEZ AROS, LUDIVIA & RAMÍREZ TOLE, DANIELA, 2018, “La Importancia de la Evidencia Circunstancial en el Encargo de la Auditoría Forense”, Repositorio Institucional, Universidad Cooperativa de Colombia, s/p, <https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/b7f22e43-ba13-4859-a9d0-f76348365467/content> [Último acceso: Marzo del 2024].

58 EL MERCURIO, 2018, “Jueces Validan Estándar de los Peritajes y el uso de Prueba Indiciaria”, Caso Luchsinger, Cuerpo C Nacional, seis de mayo del 2018, p.11.

59 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL, 1985, II. Fundamentos jurídicos, numeral 4, Sentencia 174-1985, 17 de diciembre de 1985, BOE N°13, 15 de enero de 1986, <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/554> [Último acceso: Marzo del 2024].

contable-tributarios, que como ya hemos señalado, su querrela se sustentó de sobremanera en el trabajo investigativo llevado a cabo por la ex SVS y la FISCALÍA; entidad esta última que focalizó sus indagaciones en los reportes de información financiera de la primera (amparados en leyes del mercado financiero, con disimiles bienes jurídicos tutelados).

No obstante, ante la ausencia de antecedentes -cuya recolección no habría prosperado en una etapa administrativa de fiscalización por parte del SII- la querrela se limitó sólo a decretar a la realización de dos diligencias investigativas, siendo una de ellas la solicitud de antecedentes referidos a *“todos los documentos de respaldo de las operaciones efectuadas con ocasión de las renegociaciones unilaterales, coma boletas, voucher, estadas de cuenta y otras documentos internos.”*

Con todo, es constatable los déficits en la querrela del SII. Por ejemplo, ésta no aportó ningún informe de su producción, como lo habría sido algún *“informe técnico”*, más concretamente, un *“Informe de Recopilación de Antecedentes”* conforme al ejercicio de una facultad privativa que le entregaba la propia ley al SII siguiendo el artículo 161 número 10, inciso segundo: *“Con el objeto de llevar a cabo la recopilación..., el Director podrá ordenar la aposición de sello y la incautación de los libros de contabilidad y demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor.”* Aunque es discutible si ese tipo de informes -producidos por la propia parte querellante- adquieren o no la cualificación de *“Informe de Peritos”*, que más bien parecería que fuesen admisibles como una *“prueba de instrumentos”*⁶⁰.

Sin embargo, todo indicaría que dichos informes sí serían admisibles en sede penal si se sigue lo prescrito en los artículos 314 y 321 del

60 Sin embargo, en sede administrativa-contenciosa se han dicho que aquellos informes periciales presentados por la autoridad tributaria (parte demandante) debe cumplir las formalidades procesales establecidas en la ley. El TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE PUERTO MONTT, Causa ROL GR-12-00013-2012, del diez de diciembre del 2012, declaró que: 1) *“El documento singularizado no corresponde a un informe de peritos, pues no ha sido evacuado con las formalidades previstas en el párrafo 6, título XI, libro II del Código de Procedimiento Civil. Como consecuencia de ello, quien figura como autor del documento no ha sido designado conforme al procedimiento establecido en la ley, es decir, no ha sido designado por el Tribunal y tampoco ha prestado juramento de desempeñar fielmente el cargo. Por otra parte, la documentación objeto de reconocimiento por el perito, tal como se indica en el considerando anterior, no ha sido conocida por el Tribunal y solo se tiene noticia de ella por los dichos del tercero autor del informe.”* 2) *“La segunda consideración es que, sin perjuicio de lo indicado previamente, imperando en esta sede el principio de la libertad de pruebas, el documento presentado debe necesariamente ser valorado por el Tribunal, a la luz de las reglas de la sana crítica. De este modo este sentenciador solo le asigna un valor probatorio indiciario al mismo.”*

CPP, respectivamente: “El ministerio público y los demás intervinientes podrán presentar informes elaborados por peritos de su confianza” y “[e]l ministerio público podrá presentar como peritos a los miembros de los organismos técnicos [e.g. SII] que le prestaren auxilio en su función investigadora, ya sea que pertenecieren a la policía, al propio ministerio público o a otros organismos estatales especializados en tales funciones.”; no obstante, el TC ha estimado que los “Informe Contables” del SII no serían “Informe de Peritos”, aunque no lo pensó así el voto disidente⁶¹.

- 6.7. Sin perjuicio de lo que se ha desarrollado hasta ahora, en el Caso LA POLAR, lo que habría ocurrido no fue una “adulteración de los registros contables” como lo hace ver la querrella del SII; eso sí, no debemos restar el mérito a esa acción penal incoada. Sin embargo, se debe señalar que acá se instalan al menos dos hipótesis penales que deben, antes, descartarse: La primera es que no habiendo prosperado la primera hipótesis -sobre la “adulteración de balances o inventarios”- el camino de una segunda hipótesis -derivada del mismo inciso uno- debió haber sido puesto en escena, y que era concerniente a “la presentación de balances o inventarios dolosamente falseados” sustentado en el hecho que: i) Dichos Balances y otros registros contables ya habían sido puestos a disposición de la autoridad tributaria en los distintos procesos de fiscalización, y además, fueron citados en la propia querrella de ese organismo al señalarse que la “adulteración de

61 Hay un sector de la doctrina penal que señala que los informes contables de los funcionarios del SII no se equiparían a “Informes de Peritos”. El TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, en Causa ROL 1718-2010, declaró -citando a los profesores RODRIGO UGALDE y SERGIO RODRÍGUEZ (GACETA JURÍDICA, AÑO 1998, N°218)- en su considerando DÉCIMO PRIMERO que “a.- Dichos funcionarios no son peritos... Se trata de funcionarios de la misma repartición que sostiene la acción penal y que han realizado personalmente la investigación administrativa previa a la acción penal, de modo que ellos están directamente interesados en los resultados de dicha acción; b.- Las opiniones que dichos funcionarios sostienen en los informes emitidos se confunden con la opinión del SII, específicamente con la del Director del citado organismo que es quien decidió accionar penalmente en contra de un determinado contribuyente. Por lo tanto, estos funcionarios carecen de la independencia que se supone posee un perito, ya que se trata de personas que forman parte de una estructura administrativa -la del SII- y como tales le deben obediencia al Director del citado organismo.”. Sin embargo, el voto disidente espetó, entre otros argumento, que: “[1] Que, como ha expresado la Corte Suprema, el valor que se le pueda dar a dichos informes es facultad privativa de los jueces del fondo. (Sentencia Rol 574, de 8 de julio de 1997); [2] los informes contables..., aunque sean estimados como informes de peritos en el marco de un proceso criminal como el de la especie, no asumen el valor de plena prueba en términos que el juez de la causa quede impedido de desvirtuarlos con otros elementos probatorios allegados al proceso; [3] Que, en consecuencia, una eventual situación de indefensión del contribuyente se desvanece ante las amplias facultades que el juez dispone para apreciar toda la prueba producida en el proceso y, también, por la posibilidad que la misma ley le confiere de desvirtuar el contenido de los informes contables emanados el Servicio de Impuestos Internos a través de la presentación de informes de peritos contables adjuntos o de otra índole.”

estas cuentas ... distorsionando el resultado de la utilidad según balance, cifra que constituye el punto de partida para determinar la base imponible del impuesto de primera categoría". Por consiguiente, para llegar a esa conclusión es porque el SII verificó dichos antecedentes según se indicó en el punto 6.6 *supra*, y los ponderó en función del artículo 107 del CT⁶², tales como el conocimiento que el contribuyente pudo haber tenido de la obligación legal infringida y el grado de negligencia o el dolo que hubiere mediado en el acto u omisión; ii) porque la "*presentación de balances*" habiendo sido efectivamente presentados ante el SII configuró el tipo penal allí contenido, en que se señala expresamente la exigencia del Dolo ("*balances o inventarios dolosamente falseados*"). Con todo, ni la primera de las imputaciones prosperó, y la segunda, quizá bien pudiendo prosperar, ésta no se aludió en ninguna parte de la querrela, desestimándose como precepto de imputación objetiva⁶³.

Aclarado el punto anterior, conviene señalar que, basado en los distintos documentos públicos que se pudo tener acceso y a un número de entrevistas sostenidas con un ex auditor de LA POLAR⁶⁴, el "delito contable" ocurrido al interior de las EMPRESAS LA POLAR, en su esencia, fue un Fraude sobre los Estados Financieros, concretamente, una manipulación de la información contable, la que tuvo el carácter de pública una vez que esos informes fueron conocidas por el mercado, en cumplimiento, primero, de las normas fijadas por la ex SVS. Es decir, este fraude contable no fue detectado por los procesos de fiscalización del SII, sino por los funcionarios de esa ex Superintendencia.

En estricta verdad, un Fraude sobre los Estados Financieros se configura por

62 Artículo 107.- *Las sanciones que el Servicio o el Tribunal Tributario y Aduanero impongan se aplicarán dentro de los márgenes que corresponda, tomando en consideración:*

1° *La calidad de reincidente en infracción de la misma especie.*

2° *La calidad de reincidente en otras infracciones semejantes.*

3° *El grado de cultura del infractor.*

4° *El conocimiento que hubiere o pudiere haber tenido de la obligación legal infringida.*

5° *El perjuicio fiscal que pudiere derivarse de la infracción.*

6° *La cooperación que el infractor prestare para esclarecer su situación.*

7° *El grado de negligencia o el dolo que hubiere mediado en el acto u omisión.*

8° *Otros antecedentes análogos a los anteriores o que parezcan justo tomar en consideración atendida la naturaleza de la infracción y sus circunstancias.*

63 Para una expansión de esta contención véase a: MODOLELL GONZÁLEZ, JUAN, 2016, "El Tipo Objetivo en los Delitos de Mera Actividad", Política Criminal, UNIVERSIDAD DE TALCA, Vol.11 N°22, p.368-390,

<http://dx.doi.org/10.4067/S0718-33992016000200002> [Último acceso: Marzo del 2024].

64 El autor sostuvo un número de conversaciones con el ex Jefe de Asuntos Internos de la Gerencia Controller de La Polar, cuyos vínculos con esa empresa los tuvo entre los años 2012 y 2017.

medio del verbo rector “manipular”, el cual no se encuentra taxativamente dentro de las hipótesis contables delictivas del inciso uno, número cuatro del artículo 97. Ahora bien, en materia contable hay que hacer la distinción entre “adulterar” y “manipular”. No se trata de una cuestión semántica. Se trata de subsumir estas concepciones en el “Principio de Especialidad”, y que aplica por antonomasia a las normas contables, siguiendo el artículo 21 del Código Civil, CC. Asimismo, como el propio SII lo ha establecido en su abundante jurisprudencia administrativa, ese organismo “*carece de competencia para pronunciarse respecto de las normas contables*”⁶⁵, ya que es a partir de estas últimas sobre la que los contribuyentes deben hacer los ajustes correspondientes para cumplir con las disposiciones (contable) tributarias (i.e., para llevar a cabo el proceso de la determinación de la RLI descrito en los artículos 29 al 33 de la LIR).

Veamos por partes. Según el DICCIONARIO PREHISPÁNICO JURÍDICO ESPAÑOL, DPEJ, “adulterar” es “[a]lterar una cosa, hecho, norma o negocio, falseando su significado.” Esto último, nos invita más a considerar una “falsedad material”; de ahí que lo que se “adultera” recaiga sobre registros contables o sus documentos fundantes. Mientras que el Diccionario de la RAE precisa que por “manipular” como “[i]ntervenir con medios hábiles y, a veces, arteros, en la política, en el mercado, en la información, etc., con distorsión de la verdad o la justicia, y al servicio de intereses particulares.”. Se “manipula”, por tanto, la información financiera y/o sus resultados.

Por consiguiente, este último de los términos es el que importa y que es de atención para la profesión contable, y sobre las cuestiones que le subyacen. Antes hay que decir que la palabra “manipular” y sus derivados (e.g., manipulación, manipulado) figura en 25 oportunidades en la NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (Volumen I con 1.253 páginas)⁶⁶. Mientras que “adulterar” y “alterar”, y sus palabras afines, solo figuran con 0 (cero) y cinco entradas, respectivamente. Asimismo, “adulterar” se subsume en el verbo “manipular”; pero no al revés.

65 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Ordinario N°6473, del 16 diciembre del 2003 “*Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que este Servicio carece de competencia para pronunciarse respecto de las normas contables que los contribuyentes deben utilizar para contabilizar los activos, pasivos, ingresos o egresos que se deriven de las operaciones o actividades que desarrollan, puesto que tal materia está radicada en los organismos técnicos que tienen las facultades para ello. Sin perjuicio de lo anterior, el inciso primero del artículo 16 del Código Tributario, establece que en los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios.*”

66 Tomando como parámetro de medición la versión en español del año 2016-2017, que es la última conocida.

Así las cosas, y al objeto de comprender estos términos en el contexto de la contabilidad, antes es pertinente comprender qué es lo que distingue una “contabilidad falsa” de una “contabilidad fraudulenta”⁶⁷, lo que nos permitirá su conexión con las normas impositivas.

Pudiera ser que un profesional no ligado a la investigación de fraudes contable-financieros-tributarios, como sí lo podría ser un auditor forense, estime que los términos de “contabilidad falsa” y “contabilidad fraudulenta” sean lo mismo o, al menos, no se haya tomado conciencia de que no lo son. Ambos términos campean en la esfera de una contabilidad engañosa, anómala; pero, donde ambas son complementarias. A decir verdad, uno contiene al otro, pero no son sinónimos, y con alcances disímiles.

Una contabilidad falsa (que “*falta a la verdad*”), puede definirse como sigue:

“Una contabilidad sustentada con registros y/o documentos mercantiles inexistentes, inventados, adulterados, injustificados, y/u operaciones ficticias, en razón de la naturaleza del negocio que llevan los comerciantes y todo el conjunto de motivaciones subyacentes y circundantes para su cometido, como ser el engañar a un tercero u obtener un beneficio propio”⁶⁸.

De ahí que la falsedad material que encierra una contabilidad falsa, como lo podría ser un registro contable, por ejemplo, no tiene por qué guardar relación con su razón intrínseca de su reconocimiento, i.e., el registro puede ser de carácter huérfano, “hospedándose” en una cuenta contable de otra índole (e.g. gastos contables asentados como “menores ingresos”, o llevados a cuentas de activos o en cuentas patrimoniales). Asimismo, una contabilidad falsa, tiene un fuerte componente irregular, ilegítimo, sustentado gravitadamente por registros y documentos falsos, aunque lo “gravitante” puede pasar por el impacto patrimonial de esa falsedad. Por ende, por ejemplo, no se podría considerar falsa una contabilidad por el simple hecho de registrar un documento apócrifo de un monto irrisorio, como lo sería una rendición falsa de gastos con boletas de “caja chica”. Ello quedaría reducido a una falta menor, quizás meritoria de una sanción administrativa, pero en ningún caso importaría un delito.

67 Para una mayor profundización sobre esta cuestión véase:

NINO-MORIS, CHRISTIAN, 2018, “Algunos Aspectos de la Contabilidad en Materia Criminal”, *Doctrina y Jurisprudencia Penal, Terrorismo, Crimen Organizado y Algunos Problemas de las Personas Jurídicas que Intervienen*, Facultad de Derecho, UNIVERSIDAD DE LOS ANDES, Chile, N°33, p.69-100.

68 *Ibidem*, p.86.

Por otra parte, tenemos la “contabilidad fraudulenta”. Una primera aproximación al concepto es establecer que cuando se habla de “contabilidad fraudulenta”, estamos hablando de una contabilidad en el contexto de los llamados “Delitos Contables Mercantiles” (Derecho Penal), por lo que referirse a este tipo de contabilidad supone hablar también no solo de los fraudes a los Estados Financieros y sus registros, sino también de la naturaleza o, mejor dicho, de los aspectos subyacentes que conducen a que se manifiesten las llamadas “*incorrecciones materiales*”⁶⁹, las que puede deberse a un fraude o error.

De acuerdo con la Norma NIA Sección AU-200, una “*incorrección material*”⁷⁰ se define como:

“Diferencia entre [1] la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y [2] la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable [PCGA o NIIF].”

Por tanto, el factor que distingue el fraude del error es que la acción subyacente que da lugar a la corrección de los Estados Financieros sea o no intencionada, que nuestro Derecho Penal identifica como “Dolo directo”, donde esas mismas Normas son claras en señalar que “*un caso de fraude no suele producirse de forma aislada*”⁷¹, sino que éste se lleva a cabo de manera sistemática en el tiempo.

A mayor abundamiento, cuando estamos hablando de una contabilidad fraudulenta estamos hablando más allá de unos registros contables falsos; más allá de una contabilidad no fidedigna (definida por el SII); estamos hablando de aspectos no solo materiales que fundan la contabilidad en sí, sino que también estamos incorporando variables no contable-financieras (o, mejor dicho, no numéricas). Lo que es más aún, habiéndose asentado

69 También se conoce como “Representación errónea”, “Incorrección”, “Error material no corregido”, “Incorrecciones identificadas”. Para una mayor expansión de esta cuestión véase la NIA AU 450,

<https://www.icjce.es/adjuntos/niaes-450.pdf> [Último acceso: Marzo del 2024].

70 INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IFAC, 2024, “Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados”, Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), Vol. I - Edición 2018, p.89,

https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Manual-de-Pronunciamientos-Internacionales-de-Control-de-Calidad-Auditoria-Revisión-Otros-Encargos-de-Aseguramiento-y-Servicios-Relacionados-Vol.-I-Edición-2018.pdf [Último acceso: Marzo del 2024].

71 *Ibidem*, p.187.

“religiosamente” todos los registros contables, pero se oculta o se deja de revelar información crucial para la toma de decisiones –consignadas en las “Notas Explicativas”, por ejemplo–, eso supondría estar en frente una contabilidad fraudulenta; incluso, la clasificación y presentación de una partida en los estados financieros de manera engañosa, puede conducir a la comisión de un “Delito Contable”.

Siguiendo, cuando se habla de “contabilidad fraudulenta” nos referimos a prácticas financieras que lesionan la confianza que se ha depositado en el sistema financiero (con prescindencia de si existe una supervisión directa sobre los actores de ese sistema), cuyas consecuencias son de una escala (o alcance) mayor, debido a que se trata de entidades complejas, cuyos observadores (o los defraudados) no son sólo el FISCO DE CHILE o sus accionistas-dueños, sino una amplia gama de *stakeholders*, llamados “grupos de interés”.

En la búsqueda de una definición de “contabilidad fraudulenta” -pudiéndose llamar también “información financiera fraudulenta” o “fraude a los estados financieros”- se podría recurrir a la definición de la *Association of Certified Fraud Examiners*, ACFE, que la define⁷² como (NB: Traducción libre del autor):

“La tergiversación deliberada de la condición financiera de una empresa que se logra mediante la inexactitud u omisión intencional de cantidades o, revelaciones en los estados financieros para engañar a los usuarios de esos estados financieros.”

De ahí que la “contabilidad falsa” sea el “cuerpo” (el elemento objetivo) de la defraudación contable-financiera, y donde la “contabilidad fraudulenta” pase a ser “el alma” (el elemento subjetivo) de tal defraudación. El primer paso se da a partir desde una contabilidad falsa.

Paralelamente a todo lo anterior, tenemos el concepto tributario de “contabilidad fidedigna”. La Circular 8 del SII, de febrero del año 2000, define por ésta:

“[A]quella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencia de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su anotación.”

72 ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINES, ACFE, 2024, “Manual of Fraud Examiners”, Financial Transactions, Financial Statement Fraud, p.1.203.

Por otro lado, esta instrucción del SII ha establecido que, para establecer el carácter de fidedigna de una contabilidad, ésta debe analizarse, entre otros factores, el cumplimiento de un número de requisitos, el cual para propósitos de nuestro estudio, conviene destacar uno: El literal “c”: Que *“no existan omisiones en la contabilización de las operaciones efectuadas que pudieren alterar la información contenida en los registros asentados, v.gr. la falta de contabilización de ventas, gastos, ingresos, compras, cancelaciones, etc....”*

Luego, una “contabilidad no fidedigna” ¿debe tratarse como una contabilidad falsa o como una contabilidad fraudulenta?, esto a propósito de *“alterar la información contenida en los registros asentados”*. La respuesta a nuestro juicio sería negativa, *prima facie*. Primero, debemos señalar que el concepto de “contabilidad fidedigna” a que alude el SII -y tal como está definido- lo es sólo para efectos de llevar a cabo los procesos de fiscalización de *Compliance* tributario. Por tanto, esta definición campea sólo en la esfera de la tributación y nada tienen que ver con las normas contables mercantiles dictadas por otros entes reguladores como lo es la CMF⁷³.

Segundo, otra respuesta a esa pregunta la provee la propia Circular 8 al prescribir que (NB: Énfasis agregado y en extracto):

- i) “Conforme al artículo 21 del Código Tributario, los libros de contabilidad hacen plena prueba en materia tributaria siempre y cuando la contabilidad o sistema contable del cual formen parte, sean fidedignos. En caso contrario, y como expresamente lo establece el precepto citado, *el Servicio puede prescindir de los mismos y liquidar un impuesto distinto del que de ellos resulte, cumpliendo los trámites que la ley señala.*”
- ii) “En el ámbito operativo, si bien la impugnación *de una contabilidad por no ser fidedigna está liberada de cualquier formalidad, ella debe ser fundada. Esto significa que no basta al efecto la mera suposición*”

73 La LMV en su artículo 23 letra b) -sobre el “Mercado Secundario de valores”- utiliza el término *“información fidedigna”* que no está asociados a registros contables, sino más bien a un cumplimiento administrativo. Por su parte, la LSA en su artículo 46 habla de *“informaciones fidedignas”* para referirse a la obligación de los directores de proporcionar a los accionistas información de tipo legal, económica y financiera de la sociedad. Siguiendo, la LSA menciona el concepto de *“fidelidad”*. En los artículos 7º, inciso 3º, y 135, inciso 2º, se habla de *“falta de fidelidad”* para referirse a unos registros no actualizados que pudiesen afectar a los accionistas. Luego, en sus articulados 48 y 72, refiriéndose al Libro de Actas –para el directorio y la junta de accionistas, respectivamente– señalan que podrá llevarse por cualquier medio, siempre que no afecten su “fidelidad”.

o creencia de omisiones o anotaciones indebidas en la contabilidad, sino que deben invocarse antecedentes ciertos y concretos de los cuales se desprenden las supuestas anomalías, y además dejarse constancia expresa de ellos en la respectiva citación y liquidación, para permitir de ésta [sic] manera que el contribuyente al momento de interponer el reclamo conozca las impugnaciones del Servicio que debe desvirtuar con pruebas suficientes.”

Este último punto es revelador en el camino de criminalizar la “adulteración de balances”. No pudo entonces el SII haber esgrimido que “*las práctica contables denunciadas*” impidieron a ese Servicio “*acceder a la documentación que debiera servir de respaldo de las operaciones contabilizadas*”, porque ciertamente, en esta cuestión, la prueba indiciaria debió haber jugado un papel importante para proseguir en la imputación penal contra LA POLAR, como ya se ha discutido *supra*.

Tercero, debe advertirse que una contabilidad falsa debería apartarse del concepto de “contabilidad no fidedigna”, por cuanto subsisten unas diferencias. Podemos decir que “la contabilidad no fidedigna” revela un desapego técnico en el reconocimiento y medición de unas operaciones y/o sobre la calidad de sus documentos fundantes (e.g. omisiones de registros contables, extratemporabilidad en la contabilización de las operaciones, operaciones contabilizadas sin respaldo, y las prohibiciones establecidas en el artículo 31 del Código de Comercio, CdeC); pero a pesar del cuestionamiento que pueda pesar sobre esas operaciones, todas ellas tienen (o debiesen tener) un origen mercantil legítimo, recordando que la cualificación de “fidedigna” siempre queda a merced de los criterios tributarios del SII, ya que, lo que es fidedigno en el plano fiscal, no es coincidente -o incluso es inexistente- en el plano de la contabilidad financiera-mercantil. Por tanto, no sería correcto afirmar que, porque unas cuantas anotaciones contables sean calificadas de “no fidedignos”, se deba generalizar tal naturaleza hacia toda la contabilidad del contribuyente, a menos claro, que las omisiones constatadas en los registros contables digan relación con el ocultamiento de las bases imposables de los impuestos, en cuyo caso, la contabilidad será una prueba fehaciente de una infracción o delito tributario, que a todas luces serían de la mayor trascendencia en comparación de aquella que solo está “adulterada” sin una consecuencia de cobro impositivo.

Entonces: ¿Cuál ha sido el baremo del SII para establecer que la “adulteración/alteración de balances” es un delito contable tributario del que no lo es? Sabemos que ello en parte depende de las prerrogativas y discrecionalidad del Director del SII sobre la interposición de una querrela o denuncia ante la FISCALÍA o, en su defecto, enviar los antecedentes al Director Regional

para que persiga la aplicación de la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo fijado en el inciso tercero, artículo 162 el CT; como así también, como hemos dicho, dependerá de la caracterización de la infracción según lo prescrito en el artículo 107 del CT.

No obstante, nuestra pregunta es mucho más objetiva, considerando -si es que existen- aquellos esquemas o fraudes contables como para que ameriten una persecución penal de aquellos señalados en el inciso uno, número cuatro del artículo 97 en estudio. En efecto, la conducta típica sólo habla de “*la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados*”. Ello, abarca prácticamente todo el proceso contable, que va desde el registro de asientos hasta la confección del balance y sus análisis de cuentas (i.e., inventario de activos y pasivos), de otra manera no se explicaría que un balance esté falseado.

Esta pregunta es pertinente porque la realidad contable, en casos indeterminados, supera la ficción del texto legal. Por ejemplo, hay un número de “prácticas contables indebidas”, que paradójicamente son aceptadas en el entorno de los negocios y que pueden hacerla “no fidedignas”. Por citar unos ejemplos ilustrativos: Se han constatado que para la anulación de operaciones mercantiles (que ha sido facturadas) se sigue la emisión de “Notas de Créditos”⁷⁴, cuestión que va contra la ley y, en algunos casos, contrarios a la jurisprudencia administrativa del SII. Asimismo, encontramos la emisión de “cheques a fecha” (“cheques por pagar”) en pago de créditos simples por compras a proveedores y/o recibidos de los clientes, donde la ley reconoce a estos cheques como instrumentos pagaderos a la vista, sin un reconocimiento de cobro o pago diferido. Otro ejemplo, es el no llevar la cuenta corriente bancaria de la empresa en los registros contables, omitiéndose cientos de operaciones mercantiles en el Balance y en el Estado de Pérdidas y Ganancias. Siguiendo, encontramos instrucciones tributarias contradictorias.

Por un lado, las instrucciones del SII señalan que el timbraje de los libros de contabilidad “*debe efectuarse con anterioridad al registro de las anotaciones contables, no siendo procedente en caso alguno el timbraje posterior*”⁷⁵; pero, por otro lado, ese mismo ente fiscalizador nos señala que “*cuando los libros de contabilidad hubiesen sido timbrados con posterioridad a las operaciones que en ellos se registran, el revisor*

74 Con particular mención a periodos anteriores a la emisión de DTE (Documentos Tributarios Electrónicos), es decir, emitidas en papel y que no se ajustaron a lo indicado en el Ordinario 105 del año 1990 de SII, ni a los requisitos establecidas por el DL825:1974.

75 Artículo 35 del Código Tributario y artículo 17 de Ley Impuestos Timbres y Estampillas, como en las instrucciones administrativas emanadas del propio SII en las Circulares 29:1975 y 43:1999.

[fiscalizador] *no negará por esta sola circunstancia la fidedignidad de tal contabilidad...*⁷⁶.

A contrario sensu, tenemos lo opuesto, “prácticas contables aceptadas”, pero que paradójicamente no son permitidas -técnicamente- en el entorno de los negocios: Un ejemplo de ellos, es el registrar los “Créditos Tributarios a la Inversión” (ITC) siguiendo normas impositivas y no mercantiles; otro ejemplo es la exigencia de la distribución de la “Revalorización del Capital Propio” (aplicación del IPC), según lo exige el artículo 10 de la Ley 18.046:1981 (para las S.A.), en circunstancias que una norma contable mercantil actúa y anula *de iure* esta exigencia, para no exigir tal revalorización⁷⁷; registro de los movimientos contables de la cuenta Caja, sin control de los movimientos bancarios (cuando estos últimos son omitidos, por la llevanza de la citada cuenta Caja).

Como se aprecia, hay un número de prácticas contables que conducen hacia la construcción de “balances alterados y falsos”, dado por la omisión y adulteración de ellos -incluyendo aquellos registros con desapego a la técnica contable- alteran la “imagen fiel” de sus estados contables, y por ende la “*transparencia fiscal*” que esgrime el SII en sus pretensiones de persecución penal.

Consecuentemente, con todo lo expuesto debemos establecer la siguiente interpelación: ¿Vamos a decir que por la omisión y adulteración de unos registros y/o documentos contables se adquiere y verifica una condición de tal envergadura que, por consiguiente, se deba “criminalizar” la conducta de sus autores, más concretamente, echar andar todo el aparato estatal en la búsqueda de una sanción de pena corporal? La respuesta a esta pregunta se enlaza con otra pregunta: ¿Cuál ha sido el hecho que ha motivado, entonces, el arranque de ese “aparataje estatal”? Esto último nos indicaría que se trataría de un hecho excepcional y que dependerá, de una u otra forma, de la tipificación que cubra la ley (que, para los ejemplos antes citados, si es que se reconocen como una manifestación de “adulteración o falsedad contable” o sólo de traten de simples “errores contables”) y, muy especialmente, de los aspectos relacionados al Dolo, es decir, la cuestión que subyace a esta cuestión se anida en los elementos subjetivos del tipo. Habrá casos en que la contabilidad del contribuyente sea un descalabro, en cuyo caso la autoridad tributaria ponderará la cualidad del contribuyente infractor según lo preceptuado en el ya citado artículo 107 y el artículo 110 del CT:

76 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, SII, 2000, Circular 8 sobre “Fiscalización de Inversiones, Gastos y Desembolsos”.

77 Véase la norma contable mercantil NIC 29 sobre “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”.

“...la circunstancia de que el infractor de escasos recursos pecuniarios, por su insuficiente ilustración o por alguna otra causa justificada, haga presumir que ha tenido un conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas. El tribunal apreciará en conciencia los hechos constitutivos de la causal eximente o atenuante.”

Con todo, pareciera ser que sería un absurdo y algo desproporcionado criminalizar tales adulteraciones contables, considerando que el Derecho Penal entra en una fase de *ultima ratio*. Por ejemplo, no hay que olvidar los casos sobre el financiamiento irregular de la política, donde empresas, tales como SQM, PENTA y CORPESCA estuvieron en la mirada del SII⁷⁸. En la persecución de este y otros casos, la decisión del ente fiscalizador no fue seguir el camino del ejercicio de la acción penal, sino que la de seguir la vía administrativa con el cobro de multas, donde el Director del SII de ese entonces señaló que: “*En las querellas donde decidimos no llevar adelante la acción penal...las llevamos a los Tribunales Tributarios, pese a todo el escándalo que generó de parte de algunos, en promedio se aplicó 200% de multa por el perjuicio fiscal.*”⁷⁹ Sin embargo, recordemos también que ese camino adoptado motivó la interposición de una presentación administrativa ante la CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, CGR por parte de la ex Jefa de Litigación Penal del SII, junto a una ex Directora Regional también de ese organismo fiscalizador, cuestionando la inacción de ese Servicio en la persecución penal. Ellas señalaron concretamente que “*...la falta de acción oportuna de dicho organismo tiene consecuencias graves para el patrimonio fiscal, al dejar de ejercer las funciones que le ha entregado la ley y que tienen como límite evidente los plazos de prescripción de dichas acciones.*”⁸⁰

Por ello, creemos que existió cierta doblez por parte del SII con la imputación penal en contra de LA POLAR, hasta de cierta “inconsecuencia” si se miran las realidades contables antes expuestas, y que no se refiere a un pequeño porcentaje de contribuyentes, sino que es una realidad de un importante

78 CIPERCHILE, 2024, “Especial CIPER: Financiamiento Irregular de la Política” (2013-2018), <https://www.ciperchile.cl/especiales/financiamiento-irregular-politica/> [Último acceso: Marzo del 2024].

79 EL MOSTRADOR, 2017, “Fernando Barraza defiende la vía administrativa: Logramos multas en un promedio del 200% del perjuicio fiscal”, <https://www.elmostrador.cl/noticias/pais/2017/08/13/fernando-barraza-defiende-la-via-administrativa-logramos-multas-en-un-promedio-del-200-del-perjuicio-fiscal/> [Último acceso: Marzo del 2024].

80 La respuesta a tal presentación administrativa la hizo saber la CGR en su Dictamen 14.000 del 21 de abril del 2017, <https://www.duna.cl/media/2017/04/346148275-Oficio-de-Contraloria.pdf> [Último acceso: Marzo del 2024].

grupo de ellos sometidos al régimen de renta efectiva determinada según un Balance General (a excepción de las empresas fiscalizadas por el regulador financiero, que tienen apego irrestricto a las normas contables mercantiles y con programas anuales de auditorías obligatorias).

7. CONCLUSIONES

Así las cosas, podemos decir que la redacción del inciso uno del número 4 del artículo 97, estrictamente a lo referido a la adulteración de balances e inventario, es actualmente una normativa críptica, que se traduce en conflictos en la aplicación de la ley, como lo fue la aspiración de la querrela criminal presentada por el SII. En cuanto a las infracciones tributarias del número cuatro del artículo 97 del Código Tributario, la cuestión del resultado no sería necesario para el perfeccionamiento delictivo, bastando las “intenciones del agente” hacia un claro propósito, cual es “evadir impuestos”.

Sin embargo, en la pretensión del SII se detectaron un número de hallazgos de interés, que conviene destacar, muy especialmente:

Uno) La querrela destaca lo referido a los bienes jurídicos en ella invocados, cuales eran “el patrimonio fiscal, la transparencia fiscal y el Orden Público Económico”. Sin embargo, lo llamativo en cuanto a esto es que el SII no se refirió ni siguió sus propios argumentos doctrinarios que se citan en su Manual sobre “Delitos Tributarios”, de la Subdirección Jurídica, evacuado el año 2004;

Dos) Sería inexacto hablar de un fraude tributario cuando la conducta del infractor consista sólo en “maniobras tendientes a evadir impuestos”, por cuanto para que un “fraude” se materialice se requería de al menos dos atributos esenciales: i) El elemento “engaño” y ii) el elemento “perjuicio”; no obstante, la querrela del SII se presenta un delito contable que no aspira a ese propósito. En definitiva, el fraude contable fue en una dirección contraria, que no fue precisamente dirigida a erosionar la base imponible de los impuestos (i.e., nunca distorsionó el “resultado de la utilidad”), sino que producto de las repactaciones y/o renegociaciones tales utilidades eran inexistentes, resultando en una descomunal pérdida tributaria y financiera;

Tres) Al revisarse otros argumentos del SII en su querrela, la pretensión dolosa que intentó instalar esta autoridad impositiva fue más bien una aspiración de *Compliance* contable-tributario que recayeron sobre obligaciones tributarias accesorias, que por la existencia de una obligación principal (i.e., el pago de impuestos). Si bien pudo verse reprochable o verse desaprobado la gestión de los ejecutivos de Empresas La Polar (que

por lo demás, fueron conductas fundamentadas y sancionadas por la ex SVS), lo cierto es que no por tratarse de un “Delito de Mera Actividad”, esto lleve implícito una automaticidad sancionatoria como para que el juzgador tenga en calificar la conducta punitiva de dolosa, sin antes que se hayan verificado otros hechos fácticos que ameritasen la pena atribuida en el tipo penal que se quiso invocar, como lo sería el haber agotado y documentado en la etapa previa administrativa los distintos “indicios de malicia contable”;

Cuatro) Los argumentos persecutorios del SII no fueron dirigidos en poner en evidencia el riesgo lesivo contra el Fisco de Chile (i.e., las maniobras que “tendieron” o que “indujeron a”). De hecho, la “apariencia de liquidez” que la autoridad tributaria recurre, sería de una total intrascendencia en la persecución de un tipo penal tributario, por cuanto lo que por antonomasia fija la atención la ley impositiva es el proceso de determinación de la Renta Líquida Imponible, RLI, esto es, la naturaleza, cualidad y oportunidad en el reconocimiento de los resultados económicos de los contribuyentes, i.e., la infracción de deberes de los artículos 16 y ss. del CT y 68 de la LIR, principalmente. En Chile, a diferencia del Perú, por ejemplo, no existe el delito de defraudación tributaria para aquel que “simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos”;

Quinto) Se plantean algunas ambigüedades que no se conectan estrechamente con la finalidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias, al decir que los querellados habrían impedido al SII “*determinar los verdaderos resultados tributarios de dichas empresas, configurándose el grave atentado al orden público económico...*”. Si se admite asociar dicha lesión a unos “resultados tributarios” -como se consigna en la querrela- es admisible entonces que éstos tomen la forma de “utilidades tributarias” o “pérdidas tributarias”, lo cual esta posibilidad -que dejaba abierta la propia querrela- nos indicaría la puesta en peligro del bien jurídico invocado, en función de las imputaciones esgrimidas por el SII. Dicha ambigüedad se soslaya con el “resultado tributario” -buscado por la ley- cual es la utilidad gravable (RLI), sobre la cual se sustrae la cuota impositiva. Por consiguiente, no se desprendería, entonces, que las maniobras desplegadas por los imputados abrigasen la posibilidad de que se tratase de “pérdidas tributarias”, como un escenario de causalidad en la comisión de los delitos tributarios como la querrela criminal lo plantea. A mayor abundamiento, el tipo penal del inciso primero, número cuatro, que la querrela del SII hizo notar, no se refirió a las “declaraciones maliciosamente o falsas”, bien porque ellas no permitían conducir a “la liquidación de un impuesto inferior” al que correspondía o, bien porque el SII no podía conectar esa pretensión

punitiva basado en que, en definitiva, sólo los hechos decían relación con las “adulteraciones contables”;

Sexto) Con todo, creemos que para que llegase a prosperar una imputación por “Delitos de Mera Actividad Contable”, éste debió haberse vinculado a las directrices que entregan los artículos 16 y ss. del CT, de manera de haber investido al Dolo con el instituto contable-impositivo que se desprenden de las normas del ramo consignadas en ese Cuerpo legal. El SII al valerse de antecedentes de la Carpeta Investigativa, falló en sustentar sus argumentos sobre la base de antecedentes estrictamente contable-tributarios, que como ya hemos señalado, su querrela se sustentó de sobremanera en el trabajo investigativo llevado a cabo por la ex SVS y la Fiscalía; entidad esta última que focalizó sus indagaciones en los reportes de información financiera de la primera (amparados en leyes del mercado financiero, con disimiles bienes jurídicos tutelados);

Con todo lo señalado, sin restar mérito a la pretensión del SII en su querrela, podemos señalar que esta fue débil en los argumentos del punto de vista contable-tributario. A su vez, nadie puede desconocer los impactos en el mercado que el fraude contable afectó, teniendo como hechos acreditados los referidos a los cobros a los consumidores, falseamiento de información hacia los inversionistas y a los auditores externos; todo ello, con un palmario dato duro incuestionable: La demostración de un patrimonio financiero negativo, por la práctica de los esquemas en la manipulación de las estimaciones de castigos sobre la Cartera de Clientes.

De ahí que no sea baladí, ni es menor, lo manifestado por el CONSEJO DE DEFENSA DEL ESTADO, CDE, sobre el Caso LA POLAR, donde señaló que *“si hay algún delito donde hay defraudación al Fisco y si el Fisco tiene interés, el Consejo puede intervenir”*⁸¹ (NB: Énfasis agregado). Como se aprecia, el CDE no tomó parte ante la acción del SII por la no verificación de alguna conducta “contable” que condujera a algún esquema defraudatorio en contra del FISCO DE CHILE, esto último entendido como un perjuicio patrimonial⁸².

81 EL MERCURIO, 2011, “Consejo de Defensa del Estado no descarta hacerse parte de investigación contra La Polar”,

<https://www.emol.com/noticias/economia/2011/06/15/487535/consejo-de-defensa-del-estado-no-descarta-hacerse-parte-de-investigacion-contr-la-polar.html> [Último acceso: Marzo del 2024].

82 En el año 2012, el CDE presentó una querrela criminal en contra de LA POLAR, por el delito de “revelación de secreto”. Sin embargo, esta acción penal no prosperó por estar prescritos los delitos pretendidos por el CDE.

<https://www.latercera.com/pulso/caso-la-polar-cde-pierde-juicio-por-supuesta-venta-de-base-de-datos/> [Último acceso: Marzo del 2024].

Nota de observancia del autor:

El presente artículo no constituye en modo alguno una consultoría de carácter legal, ni mucho menos un Informe en Derecho. Por otro lado, las opiniones vertidas en este trabajo académico se hacen en función de los antecedentes disponibles de la época, cuyas apreciaciones se sustentan en las distintas piezas documentales de carácter público tenidos a la vista, tales como los consignados en la Carpeta Investigativa llevada por la Fiscalía y en las entrevistas efectuadas por el autor.

8. REFERENCIAS.

- ACALE SÁNCHEZ, MARÍA, 2009, “Consecuencias Prácticas de la Definición de los Delitos de Mera Actividad como Delitos sin Resultado Natural”, Capítulo V, Problemas Fundamentales de la Parte General del Código Penal, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú y Universidad de Friburgo, Perú, p.109,
<https://repositorio.pucp.edu.pe/index/handle/123456789/191161> [Último acceso: Marzo del 2024].
- ARTHUR CONAN DOYLE, 1891, “The Boscombe Valley Mystery”, The Adventures of Sherlock Holmes. Véase O'BRIEN, JAMES, 2013, “La Ciencia de Sherlock Holmes: Resolviendo casos con Ciencia y Técnica Forense”, Editorial Crítica, Barcelona España.
- ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINES, ACFE, 2024, “Manual of Fraud Examiners”, Financial Transactions, Financial Statement Fraud, p.1.203.
- BRAMONT-ARIAS TORRES, LUIS, 1992, “Delitos Económicos y Bien Jurídico”, IUS ET VERITAS, Pontificia Universidad Católica del Perú, N°5, p.90.
- BUSTAMANTE MORA, NATHALY; HERNÁNDEZ AROS, LUDIVIA & RAMÍREZ TOLE, DANIELA, 2018, “La Importancia de la Evidencia Circunstancial en el Encargo de la Auditoría Forense”, Repositorio Institucional, Universidad Cooperativa de Colombia, s/p,
<https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/b7f22e43-ba13-4859-a9d0-f76348365467/content> [Último acceso: Marzo del 2024].
- CELIS RODRÍGUEZ, RUBÉN, 1965, “Jornadas sobre Delito Tributario”, Revista de Derecho Económico, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, N°13, p.50.

- CIPERCHILE, 2015, “Acusación Caso La Polar”, MINISTERIO PÚBLICO, https://ciperchile.cl/pdfs/2015/10/lapolar/LaPolar_2015-06-02_Acusacion_La%20Polar_ultima.pdf [Último acceso: Marzo del 2024].
- 2015, “La Polar: Las Pruebas y las Negociaciones a las Puertas del Juicio Oral”, <https://www.ciperchile.cl/2015/10/22/la-polar-las-pruebas-y-las-negociaciones-a-las-puertas-del-juicio-oral/> [Último acceso: Marzo del 2024].
 - 2023, “Especial CIPER: Financiamiento Irregular de la Política” (2013-2018), <https://www.ciperchile.cl/especiales/financiamiento-irregular-politica/> [Último acceso: Marzo del 2024]
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, 22017, Dictamen 14.000 del 21 de abril del 2017, <https://www.duna.cl/media/2017/04/346148275-Oficio-de-Contraloria.pdf> [Último acceso: Marzo del 2024].
- COMISIÓN PARA EL MERCADO FINANCIERO, CMF, “Hecho Esencial EMPRESAS LA POLAR S.A.”, nueve de junio del 2011, número de documento 2011060090353, materia “Otros”, https://www.cmfchile.cl/sitio/aplic/serdoc/ver_sgd.php?s567=f8acfe339ab8bc7430d803799a818a8bVFdwQmVFMVVRVEpOUkVFMVRVUk5NVTEzUFQwPQ==&secuencia=-1&t=1687138469 [Último acceso: Marzo del 2024].
- CMF, “Hecho Esencial EMPRESAS LA POLAR S.A.”, 13 de diciembre del 2019, número de documento 2019120217380, materia “Otros”, https://www.cmfchile.cl/sitio/aplic/serdoc/ver_sgd.php?s567=a37bc7ced17d8d85611685986b792ce7VFdwQmVFOVVSWSGxOUkVsNFRucE5ORTFCUFQwPQ==&secuencia=-1&t=1687138140 [Último acceso: Marzo del 2024]
- EL MERCURIO, 2011, “Consejo de Defensa del Estado no descarta hacerse parte de investigación contra La Polar”, <https://www.emol.com/noticias/economia/2011/06/15/487535/consejo-de-defensa-del-estado-no-descarta-hacerse-parte-de-investigacion-contrala-polar.html> [Último acceso: Marzo del 2024].
- 2018, “Jueces Validan Estándar de los Peritajes y el uso de Prueba Indiciaria”, Caso Luchsinger, Cuerpo C Nacional, seis de mayo del 2018, p.11.

- EL MOSTRADOR, 2017, “Fernando Barraza defiende la vía administrativa: Logramos multas en un promedio del 200% del perjuicio fiscal”, <https://www.elmostrador.cl/noticias/pais/2017/08/13/fernando-barraza-defiende-la-via-administrativa-logramos-multas-en-un-promedio-del-200-del-perjuicio-fiscal/> [Último acceso: Marzo del 2024].
- EMPRESAS LA POLAR S.A., 2014, “Estados Financieros Consolidados al 31 de diciembre de 2013 y 2012”, Nota 27 Compromisos y Contingencias, COMISIÓN PARA EL MERCADO FINANCIERO.
- FIGUEROA, JUAN PABLO, 2015, “La Polar: Las Pruebas y las Negociaciones a las Puertas del Juicio Oral”, CIPERCHILE, Investigación, <https://www.ciperchile.cl/2015/10/22/la-polar-las-pruebas-y-las-negociaciones-a-las-puertas-del-juicio-oral/> [Último acceso: Marzo del 2024].
- GANA, M. FERNANDA, 2013, “La Polar Presenta Recurso Judicial contra SII por US\$100 millones”, 10 julio del 2013, Diario LA TERCERA, Copesa S.A., <https://www.latercera.com/noticia/la-polar-presenta-recurso-judicial-contrasii-por-us100-millones/> [Último acceso: Marzo del 2024].
- GASPAR, JOSÉ ANTONIO, 2012, “Deber de Diligencia y Cuidado de los Directores de Sociedades Anónimas. Caso La Polar. Superintendencia de Valores y Seguros, Resoluciones Exentas N°073, 074, 075, 076, 077, 078, 079, 080, 081 y 082, todas de 9 de marzo de 2012”, Comentarios de jurisprudencia, Revista Chilena de Derecho Privado, N°19, pp. 227-238, <https://www.scielo.cl/pdf/rchdp/n19/art11.pdf> [Último acceso: Marzo del 2024].
- GRACIA MARTIN, LUIS, 1990, “La Infracción de Deberes Contables y Registrales Tributarios en Derecho Penal”, Asociación Española de Asesores Fiscales, España.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IFAC, 2023, “Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados”, Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), Vol. I - Edición 2018, p.89, https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Manual-de-Pronunciamientos-Internacionales-de-Control-de-Calidad-Auditoria-Revision-Otros-Encargos-de-Aseguramiento-y-Servicios-Relacionados-Vol.-I-Edicion-2018.pdf [Último acceso: Marzo del 2024].

- LOPETEGUI, ROBERTINO D., 2017, “La contabilidad como elemento extrapenal de la evasión fiscal. Ontología del Delito de Evasión.”, *Doctrina Penal, Tributaria y Económica*, Argentina, Vol. 43, p.17, <http://www.estudiolopetegui.com.ar/wp-content/uploads/2017/01/Ontolog%C3%ADa-De-La-Evasi%C3%B3n-Fiscal-Robertino-Lopetegui.pdf> [Último acceso: Marzo del 2024].
- MODELELL GONZÁLEZ, JUAN, 2016, “El Tipo Objetivo en los Delitos de Mera Actividad”, *Política Criminal*, UNIVERSIDAD DE TALCA, Vol.11 N°22, p.368-390, <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-33992016000200002> [Último acceso: Marzo del 2024].
- NINO-MORIS, CHRISTIAN, 2018, “Algunos Aspectos de la Contabilidad en Materia Criminal”, *Doctrina y Jurisprudencia Penal, Terrorismo, Crimen Organizado y Algunos Problemas de las Personas Jurídicas que Intervienen*, Facultad de Derecho, UNIVERSIDAD DE LOS ANDES, Chile, N°33, p.69-100.
- OSSANDÓN WIDOW, MAGDALENA, “El Sujeto Activo en los Delitos Tributarios”, *Revista de Derecho*, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, N°28, p.180. <https://rdpucv.cl/index.php/rderecho/article/download/643/605> [Último acceso: Marzo del 2024].
- PODER JUDICIAL DE CHILE, PJUD, 2012, “Querrela Criminal SII vs Empresas La Polar S.A.”, SEGUNDO JUZGADO DE GARANTÍA DE SANTIAGO, Causa ROL 6930-2011.
- PJUD, 2015, “Sentencia Caso La Polar”, Segundo Juzgado de Garantía de Santiago, Causa ROL 6.930-2011, (RUC 1100591305-7), del SEGUNDO JUZGADO DE GARANTÍA DE SANTIAGO
 - PJUD, 2018, Causa ROL 6.180-2018, EXCMA. CORTE SUPREMA
- RADOVIC SCHOEPEN, ANGELA 1993, “Regímenes de Infracciones y Sanciones en el Derecho Tributario y Delitos Contra la Hacienda Pública”, *SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS*, Segundo Premio de VI Concurso de Monografías CIAT/IEF, *Tax Administration Review*, N°13, p.94.
- REBOLLEDO LATORRE, LORENA, 2011, “La Prueba Indiciaria en el Delito de Desvío de Precursores Químicos”, *Revista Jurídica del Ministerio Público*, Sección Artículos, Chile, No. 49, p.161.

SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS, 1963, “Manual IV: Delitos Tributarios”, 30-VI-1963, s/p.

- SII, 1975, “Corrección Monetaria. Actualización Permanente de los Activos y Pasivos de las Empresas”, Circular 100.
- SII, 2000, Circular 8 sobre “Fiscalización de Inversiones, Gastos y Desembolsos”.
- SII, 2004, “Delitos Tributarios”, Subdirección Jurídica, Registro de Propiedad Intelectual N°140853, p.1-246.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL CHILE, 2010, Causa ROL N° 1441-09-INA.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL, 1985, II. Fundamentos jurídicos, numeral 4, Sentencia 174-1985, 17 de diciembre de 1985, BOE N°13, 15 de enero de 1986.

TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS, TTA, 2013 “COLLECT SPA vs SII”, Sentencia Causa RIT GR-16-00140-2013, SEGUNDO TTA Santiago, p.16.

VAN WEEZEL, ALEX, 2018, “Delitos Tributarios”, Editorial Jurídica de Chile, p.48.

VARELA VENTURA, LUIS, 2021, “El Efecto Al Capone de los Delitos Contables Tributarios”, Revista de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, N°57, p.115, <https://www.scielo.cl/pdf/rdpucv/n57/0718-6851-rdpucv-57-101.pdf> [Último acceso: Marzo del 2024].

VERA SÁNCHEZ JUAN, 2007. “La Frustración en los Delitos de Mera Actividad”, Revista de Estudios IUS NOVUM, Escuela de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Vol. N°1, <https://revistaiusnovum.files.wordpress.com/2017/05/revista-n-1-11.pdf> [Último acceso: Marzo del 2024].