

Observaciones al Anteproyecto de Código Penal 2018, en específico al:

Libro II, Título VIII Delitos contra el orden socioeconómico, §3 Delitos contra el orden de los mercados regulados, art. 384 y ss. AP-CP 2018

“Sobre la necesidad de introducir en el Derecho penal chileno un tipo penal de delito contable mercantil de aplicación general”.

Luis Varela Ventura

Prof. Derecho penal

Universidad de Antofagasta

luis.varela@uantof.cl

1. Justificación General

1.1. Introducción

El tráfico económico en el mundo globalizado no sería posible sin reglas claras y eficaces sobre contabilidad y estados financieros,¹ por esto mismo el perfeccionamiento de estándares para su confección, presentación y auditoría es actualmente² en el Derecho de muchos países desarrollados una tendencia que ha sido acompañado de tutela penal para los bienes jurídicos involucrados en contextos³ económicos en que la transparencia y confianza son un elemento esencial para su funcionamiento.⁴

En Chile, el tema no ha sido lo suficientemente tratado, no obstante, la existencia de tipos penales de delitos contables mercantiles específicos desperdigados en distintas leyes especiales y el hecho que recientes proyectos de reforma total del Código punitivo han abordado la materia. Con este telón de fondo, el presente trabajo busca indagar sobre la necesidad de introducir un tipo penal de delito contable mercantil de aplicación general, para luego, contestada afirmativamente esta primera pregunta, inquirir en el cómo debería concretamente ser

¹ Esto reconocido por economistas, contadores-audidores, y juristas. Ver GRATOPP, *Bilanzdelikte*, pp. 21-23; SCHMEDDING, *Unrichtige Konzernrechnungslegung*, p. 14. Quien destaca el daño que puede causar a la economía una mala regulación de estos aspectos. En el mismo sentido MEKAT, *Der Grundsatz der Wesentlichkeit in Rechnungslegung und Abschlussprüfung*, pp. 39-43.

² Para una sinopsis de la evolución histórica de los delitos contables, con numerosas citas, ver. VARELA, *Polít. Crim.*, p. 265, especialmente nota pie 2. Sobre el perfeccionamiento de esta área en el contexto europeo, EMMRICH, Markus, *Ansätze und Perspektiven einer Reform der externen Rechnungslegung*, pp. 8-42

³ TIEDEMANN, *Wirtschaftsstrafrech AT*, p. 55. El citado autor señala, que dentro del sistema del Derecho penal económico existen una serie de “bloques legislativos” presentes en leyes penales especiales que regulan áreas concretas del orden público económico. El Derecho penal de los estados financieros sería uno de estos bloques.

⁴ DANNECKER, *Die Bekämpfung der Korruption*, pp.199-207, para quien la contabilidad mercantil y tributaria serían un medio idóneo para detectar dineros “no limpios”, y luchar contra la corrupción en el ámbito privado, ver también FOFFANI, *Delitos societarios*, p. 60, coloca como ejemplo el caso “*Tangentopoli*” en Italia, que evidenció la ilegalidad político-administrativa -desde la corrupción a la financiación ilícita de los partidos, las cuales estarían estrechamente vinculados a estas formas de ilegalidad económica.

configurado dicho tipo. Esto se realizará analizando previamente la tendencia internacional y los instrumentos OCDE que abogan por una estricta regulación de esta área, para luego examinar el estado de avance de la legislación interna en relación a dicha tendencia, señalando los principales desafíos dogmáticos y político criminales respecto de los cuales se debería hacer urgentemente cargo nuestro legislador y asimismo presentar una propuesta concreta de tipo penal contable mercantil de aplicación general y sus respectivos tipos complementarios.

1.2. Tendencia internacional y Derecho comparado

Si se atiende a breves consideraciones sobre la tendencia internacional y relevancia en Derecho comparado se puede constatar que numerosos instrumentos emanados de importantes organizaciones internacionales se han hecho cargo de la regulación de los estados financieros empresariales. Sobresalen en aquel sentido, los esfuerzos de la OCDE y de la UE para elevar los estándares contables vigentes en sus Estados miembros e introducir tipos que sancionen las conductas contrarias a éstos, lo cual ha sido reproducido en países como EEUU, Alemania y España.

Por ejemplo, en el *Derecho comunitario europeo*, estos esfuerzos se han efectuado a propósito del proceso de armonización del Derecho societario, en el cual se aprobó numerosa normativa comunitaria sobre confección y auditoría de estados financieros, regulación societaria, gobiernos corporativos, mercado de capitales,⁵ entre otros aspectos afines. Se fomentó además decididamente la tipificación de delitos contables en los Derechos penales internos, destacando en este sentido, el *Convenio penal sobre corrupción del Consejo de Europa* de 17.01.1999,⁶ cuyo art. 14, sería -en palabras de Dannecker- un reflejo de; “la necesidad de protección penal de los estados financieros”, a nivel europeo, en razón de su significación para “el tráfico económico comunitario”.⁷ El referido artículo, titulado “delitos contables”, estableció la obligación de todo Estado miembro de la UE de adoptar medidas legislativas que regulen como hecho punible, con sanciones penales o de otro tipo, las conductas dolosas destinadas a “cometer”, “ocultar” o “disimular” por medio de la contabilidad los delitos de corrupción pública y privada contempladas en el propio convenio (arts. 2 al 12 CPC-CE), el delito contable tributario de extender o utilizar facturas falsas, el delito contable mercantil de entregar información falsa o incompleta sobre los estados financieros de una empresa (art. 14 letra a CPC-CE), y la omisión de contabilidad (art. 14 letra b CPC-CE). En el mismo espíritu y conforme a la tendencia mundial,⁸ se introdujo al Derecho comunitario una serie de directrices y recomendaciones para perfeccionar el sistema contable vigente en la zona de la UE.

Luego, si se atiende a los instrumentos de la OCDE sobre el particular, agrupación a la cual pertenecen los países que aportan el 80% del PNB mundial -entre ellos Chile- también ha concedido gran importancia al tema, y le ha dedicado en consecuencia una serie de documentos.⁹ Destacan en este sentido dos instrumentos: el primero “*Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE*” (2004), que en su punto V “*Divulgación y datos de transparencia*” aconsejó la revelación

⁵ Un listado de dicha normativa en VARELA, *Polit. Crim.* pp. 266-267, especialmente ver nota 5.

⁶ Conocido en el espacio germano parlante como *Strafrechtsübereinkommen des Europarats über Korruption*.

⁷ DANNECKER, *Bilanzdelikte*, p. 103.

⁸ WABMER, *Vorbemerkungen zu §§ 331-335b (HGB)*, n.m. 4. Para quien el desarrollo del *Bilanzstrafrecht* estaría desarrollándose no dentro de un contexto de europeización sino de globalización.

⁹ Sobre el porcentaje citado, ver OCDE *Rapport annual (2007)*, disponible en www.oecd-ilibrary.org. [Consultado 15.06.2016]. Otros importantes instrumentos de la OECD sobre el tema son; “*Corporate Governance Accountability and Transparency; a guide for state ownership*” (2010), *passim*.

oportuna y precisa de la información relativa la situación financiera de una empresa.¹⁰ En opinión del organismo;

“...un régimen divulgativo fuerte, que *promueva una transparencia real*, es una característica fundamental en el ámbito de la monitorización de sociedades basada en el mercado, y esencial para la capacidad de los accionistas para *ejercitar sus derechos de propiedad de forma documentada*. La experiencia en países con mercados de capitales importantes y activos nos demuestra que la divulgación de información puede ser también un poderoso instrumento para influir en el comportamiento de las empresas y proteger a los inversores. Un régimen divulgativo fuerte puede ayudar a atraer capital y a que los mercados de capital mantengan su confianza” [las cursivas son mías].¹¹

Dicho instrumento, ratifica lo dicho ya antes en “*Principios de la OCDE para el gobierno de las sociedades*” (1999), el cual, en su punto IV “*Comunicación y transparencia informativa*”, propuso que la información patrimonial de las empresas sea presentada de manera precisa y de modo regular, acerca de todas las cuestiones materiales referentes a la sociedad, incluidos los resultados, la situación financiera, la propiedad y el gobierno corporativo.¹² Este cuerpo de buenas prácticas y recomendaciones generados desde la OCDE, unido a las evaluaciones de implementación a los que son sometidos periódicamente sus Estados, han sido un motor de cambios, modernización y armonización de gran importancia a nivel global, y esto no sólo para sus miembros, sino también para los distintos países que aspiran a serlo.¹³

Por su parte, en EEUU, el llamado “*Caso Enron*”, sentó¹⁴ un antes y un después en esta materia, pues la legislación de la cual fue fuente material, la llamada *Sarbanes-Oxley Act* (30.07.2002),¹⁵ que introdujo una serie de reglas tendientes a fortalecer la implementación de sistemas de control de los estados financieros de las empresas norteamericanas (Sec. 302 SOA) y que creó una serie de delitos castigados con altísimas penas para sus responsables -hasta 20 años de privativa de la libertad y multas hasta U\$ 5.000.000 (Sec. 906 SOA)-.¹⁶

¹⁰ OCDE: *Principios Gobierno Corporativo* (2004), pp. 22-23. Junto a la divulgación se propone sistema de auditoría independiente como garantía externa y objetiva de que los estados financieros reflejan fielmente la situación financiera de la empresa.

¹¹ OCDE: *Principios Gobierno corporativo* (2004), p. 49.

¹² OCDE: *Principios gobiernos sociedades* (1999), p. 46. Otros instrumentos OCDE relevantes para nuestro tema son: “*Accountability and Transparency: A Guide for State Ownership*” (2010), *Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*” (2011), entre otros.

¹³ En el caso de Iberoamérica, son tres los países pertenecientes a esta organización, España, Chile y México. En proceso de adhesión con cooperación reforzada, Brasil, en proceso de adhesión: Colombia, Costa Rica. Ver <http://www.oecd.org/centrodemexico/paisesmiembros.htm> [consultada por última vez el 15.06.2016]

¹⁴ KREKLAU, *Das US-amerikanische Bilanzstrafrecht*, pp. 22-25.

¹⁵ Sobre Enron se han escrito muchas páginas. Solo citaremos el interesante trabajo de SCHÜNEMANN, *Buffalo Criminal Law Review* (2004), p 36 y ss., en que el autor expone desde la perspectiva alemana, y de su especial modelo aplicable a la criminalidad empresarial, explicada en SCHÜNEMANN, *Unternehmenskriminalität und Strafrecht*, passim. Una versión resumida de esta obra en español en *ADPCP 1988-II*, pp. 529-558. Sobre el “legado” del caso Enron en EUU expresado en juicios contra CEO de grandes empresas por delitos contables y otros fraudes corporativos, cfr. BRICKEY, *Anuario de Derecho penal económico y de la empresa*, N° 2 (2012), p. 145 y ss.

¹⁶ SORGENFREL, *Wistra* (2008), pp. 329-330. DANNECKER, *Bilanzdelikte*, p. 106. La importancia del caso Enron es tal que cuando en otras latitudes, casos análogos se descubrieron, por ejemplo; “*Parmalat*” en Italia, “*Banesto*” en España, “*Consortio Siemens*” en Alemania, se tuvo a la vista la SOA como modelo a seguir para hacer las correspondientes reformas.

En el ámbito del Derecho continental se pueden apreciar dos formas de regular los delitos contables, el Derecho alemán, no ha quedado fuera de la tendencia, y en el contexto de la introducción de nuevos estándares contables,¹⁷ coincidiendo asimismo con una ola de casos con connotaciones de *Bilanzdelikt*,¹⁸ se introdujo modificaciones en distintos cuerpos legales que significaron la implementación plena de los instrumentos europeos arriba descritos, los cuales se plasmaron principalmente en la creación de delitos contables mercantiles de aplicación general a las sociedades de capital,¹⁹ y que fueron añadidos en el §331 y ss. del libro III del HGB en 1985, la creación de nuevas figuras de delincuencia contable en 2009 y una reciente reforma de 2015 que amplió la regulación a pequeñas y medianas empresas.²⁰ Finalmente el Derecho español, siguiendo el derrotero europeo, ajustó su legislación a las tendencias comunitarias en los años noventa. A pesar de que su legislación penal contó con un interesante antecedente en el art. 734 del efímero Código Penal de 1928 que contempló un delito contable avanzado para su tiempo, los delitos contables mercantiles no fueron reintroducidos sino hasta la entrada en vigencia del CPE de 1995, el cual bajo la rúbrica “*Delitos societarios*” (art. 290 y ss.) estableció un genuino tipo penal de esta naturaleza.²¹

1.1. Derecho chileno y tendencia internacional.

Chile tampoco ha quedado ajeno a estos cambios,²² desde hace más de una década ha venido trabajando un largo proceso de modernización de las reglas de su derecho societario, gobierno corporativo y mercado de capitales.²³ En este proceso, y en cada una de las reformas introducidas, se ha mejorado la regulación del Derecho de los estados financieros a nivel corporativo. Con el ingreso de Chile a la OCDE en 2010, la agenda de introducción de buenas prácticas societarias en el país avanzó con mayor rapidez y profundidad,²⁴ no obstante lo cual,

¹⁷ Por medio de la Ley de modernización del Derecho contable (*Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz* en adelante BilMog) de 29.05.2009.

¹⁸ DANNECKER, §§ 331 - 342e”, pp. 38-42, se ofrece una larga lista de casos ocurridos en Alemania. Entre los más famosos, junto al nombrado Siemens, los casos “Balsam AG” y “Telekom AG”. Ver también TIEDEMANN, *Wirtschaftsstrafrecht BT*, p. 277.

¹⁹ Sobre Sociedades de capital en el Derecho alemán ver WILHELM, *Kapitalgesellschaftsrecht*, 17-72.

²⁰ Las leyes en concreto fueron la *Bilanzrichtliniengesetz* (19.12.1985), la *Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz* (25.05.2009) y la implementación de la Directriz Europea 2013/34/EU para presentación de estados financieros de pequeñas y medianas empresas por medio de la *Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz* (27.07.2015). Ver RANSIEK, 8. *Teil Gesellschaftsrechtliche*, pp. 1115 y ss.

²¹ En detalle, sobre la historia de los delitos societarios en España, ver FARALDO y MARTÍNEZ-BUJÁN, *Los delitos societario*, pp. 369-414.

²² PIZARRO, *Revista Contabilidad y sistemas*, Vol. II (2007), pp. 3-4.

²³ Leyes parte del referido proceso de modernización son: la Ley 19.705 (20.12.2000) Regula las ofertas públicas de adquisición de acciones (Opas) y establece régimen de gobiernos corporativos, la Ley 20.382. (20.10.2009) Introduce perfeccionamientos a la normativa que regula los gobiernos corporativos de las empresas, Ley 20.190 (05.06.2007) Introduce adecuaciones tributarias e institucionales para el fomento de la industria de capital de riesgo y continua el proceso de modernización del mercado de capitales, la Ley 20.552 (17.12.2011) Moderniza y fomenta la competencia del sistema financiero, Ley 20.789 (06.11.2014), crea el consejo de estabilidad financiera, entre otras. Este proceso de modernización tiene sus orígenes en la dictadura, y se ha ido perfeccionando en los gobiernos democráticos posteriores a ella. En 1974 del Ministerio de planificación propuso 11 medidas para lograr la liberalización y desarrollo del mercado financiero. La medida 11° establecía la necesidad de asegurar la entrega del mayor número de información al inversionista en el contexto de la emisión de valores. Ver REINSTEIN y ROSENDE, *La transformación financiera en Chile*, p. 350.

²⁴ Cfr. informe sobre Chile de la OCDE “*Phase 3 report on Implementing the OECD Anti-bribery convention in Chile*” (marzo 2014), en particular ver n° 7.

la ocurrencia de bullados casos que contienen elementos propios de delitos contables, como: Inverlink, La Polar, Penta, Cascadas y SQM, coloca en primera línea la necesidad de discusión político criminal y elaboración de una respuesta dogmática a la delincuencia que tratamos.²⁵

2. Justificación Particular

2.1. Regulación de la contabilidad mercantil.

En el Derecho chileno son distinguibles distintas normas que reglamentan la contabilidad mercantil. Estas son identificables en fuentes legales, administrativas y reglas técnicas jurídicamente reguladas.²⁶ Las primeras están principalmente contenidas en el CC (deber genérico de la administración de una sociedad de rendir cuentas art. 2088 CC), CCom (normas generales aplicables a la contabilidad de todo comerciante arts. 25 y ss. CCom)²⁷, la LSA (reglas específicas para sociedades de capital arts. 73 y ss.), y la LMV (reglas específicas para sociedades de capital que participan en el mercado bursátil, Título III y XXVIII, con reglas especiales para ciertos casos específicos en otros títulos). En este plexo de preceptos se regula el deber y forma de confección de la contabilidad mercantil, el deber de su exhibición,²⁸ presentación y publicidad, el

²⁵ De los casos nombrados, en Inverlink existe condena en la denominada “arista tributaria”, por delito contable tributario del art. 97 n°4 CT, ver SCS Rol 297-2009 (17.11.2010). “La Polar” cuenta con reciente sentencia definitiva (con recursos pendientes) en juicio abreviado, en que se condena a los autores, entre otros delitos, por el sistema de “normalización de deuda” unilateral de clientes morosos, el que es calificado como una forma de esconder el verdadero estado patrimonial de la empresa en los balances, por lo cual se concluye que dichas prácticas se subsumen en los tipos de delitos contables mercantiles consagrados en la LMV que se verán infra, ver SJG Santiago (8°) en causa RUC 1100591305-7 (18.12.2015). Penta ha tenido su primer condenado en la persona del ex Senador Jovino Novoa, también por delito contable tributario, el imputado aceptó en juicio abreviado, el hecho que “registró y contabilizó como gastos: honorarios falsos, boletas de honorarios falsas”, ver SJG Santiago (8°) en causa RIT 6873-2014. El caso Cascadas aún en proceso, se inició por una impugnación a los estados financieros de SQM en 2013 por parte de AFP de Chile y Moneda Asset, la SVS en procedimiento sancionatorio aplicó multas que luego fueron en parte revocadas respecto de los partícipes externos a SQM involucrados en el caso, ver SJC Santiago (29°) causa Rol 21.500 (con recursos pendientes), con todo, la causa penal sigue en investigación, cuestión que también ocurre con el caso SQM, en que, si nos guiamos por la línea de acción de las diligencias de investigación, que han sido informado en los medios, los hechos tendrían también contenidos de delitos contables. No obstante lo anterior, la ley penal es aún insuficiente en materias de Derecho penal económico, y asimismo en materias de delitos contables, según veremos en las conclusiones. Sobre la insuficiencia de la ley penal chilena respecto de delitos económicos en general y con ilustración mediante casos ocurridos en los últimos lustros, cfr. WINTER, *REJ*, n° 19 (2012), pp. 119 y ss, para quien esta insuficiencia no sería fortuita.

²⁶ HOHL, *Private Standardsetzung im Gesellschafts- und Bilanzrecht*, p. 146. Estas reglas (técnicas), en parte *soft law*, sufrieron un proceso de internacionalización a principio de siglo, en el cual el antiguo sistema GAAP fue reemplazado por el nuevo sistema IFRS. Esto con el fin de generar un estándar de contabilidad utilizable a nivel global, y con esto reducir malentendidos entorno a la preparación de estados financieros, mejorar el análisis de los mismos y aumentar el nivel de calidad de la contabilidad. Sobre dicho cambio, ver MEYER, *Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht* pp. 291 y ss.

²⁷ PALMA, *Derecho Comercial*, T. I, pp. 117-118 y 127 y ss. SANDOVAL, *Derecho Comercial*, Vol. I, T. II, p. 90 y ss. Para este autor el fundamento y alcance de este deber sería triple: es una obligación establecida en el interés de la propia gestión del comerciante, posibilita que los terceros conozcan la situación de la empresa y finalmente es un medio necesario para calificar la quiebra del deudor.

²⁸ Sobre este deber ver PUGA, *La sociedad anónima*, p. 413-415.

deber de auditoría interna y externa,²⁹ y el deber de cooperación con la fiscalización que de ella realizan las competentes agencias estatales.³⁰ Luego, las segundas, están contenidas en el Re-LSA, las NCG, circulares y oficios de la SVS y otros órganos reguladores constituyen el cuerpo de normas administrativas que regulan en detalle varios de los aspectos del marco legal.³¹ Finalmente las reglas técnicas están expresadas en la norma contable chilena PCGA y las NAGA (respecto de auditorías) y últimamente introducida normas internacionales IFRS.³²

En el marco legal descrito se puede inferir una serie de principios inherentes al área, estos son:

-*Principio de veracidad* (arts. 10 inc. 2° LMV, 4 letra g DL-SVS, 17 inc. 1° CT). Conforme al cual, la contabilidad debe coincidir con la realidad, y reflejar de forma objetiva e intersubjetivamente comprobable, el estado patrimonial de la empresa en cuestión.³³ Es contrario a este principio toda manipulación, falsedad, (di)simulación (*make up*) de la contabilidad.

-*Principio de claridad* (art. 74 inc. 2° LSA). El cual involucra que el contenido concreto de cada uno de los asientos contables y la relación entre éstos debe ser entendible e inequívoco.³⁴ En lo sustancial y en lo formal, es contrario a este principio el hecho de no llevar contabilidad conforme a las reglas contables comúnmente aceptadas.

-*Principio de suficiencia* (arts. 10 inc. 2° LMV, 4 letra g DL-SVS). La suficiencia está referida a la completitud de la información patrimonial expresada en las distintas partes de la contabilidad, esto significa, que tanto el pasivo como el activo de la empresa, tanto el corto como el mediano plazo, deben ser reflejados íntegramente, de modo tal que expresen el estado patrimonial total del respectivo periodo contable.³⁵ Presentar contabilidad incompleta, esto es, que no reflejen toda la actividad del ejercicio, contradice este principio.

-*Principio de periodicidad y oportunidad* (arts. 10 inc. 2° LMV, 4 letra g DL-SVS). Ambos principios se abordan en conjunto porque dicen relación con aspectos referidos a la contabilidad en el tiempo. La periodicidad se refiere al hecho que ésta y su proceso de confección no debe ser realizado temporalmente de forma discrecional, sino en lapsos prefijados y en principio iguales, siendo la regla general la anualidad. La oportunidad por su parte se refiere al momento temporal que se representa en los libros contable, en el sentido que se deberá reflejar el presente próximo, en otras palabras, a final de un año contable, se deberá informar el pasado año y no otro.³⁶ Es una

²⁹ BERNET, *Revista de Derecho*, N° 16 (2004), p. 33. La auditoría externa sería un fundamento teórico básico de la doctrina de los *Corporate Governance*.

³⁰ Para una presentación sistematizada del sistema del Derecho contable chileno, ver VARELA, *Polit. Crim.* Vol. 11, N° 21 (2016), pp. 275-279.

³¹ VARELA, *Polit. Crim.* Vol. 11, N° 21 (2016), pp. 280-282.

³² Sobre la convivencia de ambos sistemas en Chile, ver VARELA, *Polit. Crim.* Vol. 11, N° 21 (2016), pp. 281-283. Sobre la correspondencia entre el sistema internacional y el nacional pre IFRS ver BRAVO, *Análisis de estados financieros*, pp. 27-34. Sobre la introducción en Chile de la norma internacional IFRS, ver JARA, y CONTRERAS, *Capic Review*, (2010), p 14-15. El nuevo estándar internacional, surgió luego del reemplazo del IASC por el nuevo IASB, y la sustitución como estándar internacional de las antiguas IAS., ver PELLENS, *Internationale Rechnungslegung*, pp. 79-106,

³³ BAETGE, et al., *Bilanzen*, p. 115.

³⁴ BAETGE, et al., *Bilanzen*, pp. 118-119. PUELMA, *Sociedades*, T. II, pp. 677-687. ALCALDE, *La responsabilidad de los directores de sociedades anónimas*, pp. 149 y ss.

³⁵ BAETGE, et al., *Bilanzen*, pp. 119-120.

³⁶ BAETGE, et al., *Bilanzen*, p. 120.

conducta contraria a estos principios, la omisión de confección de estados financieros y la falta de coincidencia temporal de los asientos contables con el periodo concreto que se informa.

-Principio de imparcialidad (arts. 74 inc. 2°, y 239 inc. final LMV). Conforme a este principio, la información financiera generada desde la empresa debe reflejar de forma objetiva, tanto los beneficios obtenidos como también las pérdidas sufridas durante el periodo que se informa. A su vez, las auditorías deben ser realizadas con independencia de juicio respecto de la entidad auditada.

Teniendo en cuenta el marco regulatorio y los principios que lo informan se puede afirmar que la contabilidad mercantil jurídicamente regulada cumple una serie de funciones esenciales para el tráfico económico. Dichas funciones son las siguientes:

-Función de documentación y prueba. Tanto el CCom (art. 31-34 CCom) como el CT (art. 21 CT) hacen hincapié en distintas normas, que la contabilidad cumpliría la función de servir como medios probatorios del estado patrimonial activo y pasivo de una empresa, y de los actos celebrados por su administración en el caso de los estados financieros mercantiles,³⁷ o como prueba de las declaraciones que se hacen para determinar el impuesto a pagar, en el caso de los estados financieros tributarios. Sea para presentarlos en un juicio o en sede extrajudicial, sirve como un “retrato” del estado patrimonial que hace fe de lo afirmado.³⁸

-Función de rendición de cuenta y facilitación del control. Conforme al art. 2080 del CC, el que administra una sociedad, tiene el deber de dar cuenta de su gestión ante los demás socios o accionistas (arts. 46 y 75 LSA en el caso del directorio), y hacerse responsables por ésta. En esta labor de rendición de cuentas es esencial la contabilidad, pues ésta posibilita que la cuenta sea documentada y precisa,³⁹ lo que a su vez permite controles internos como externos del gobierno y administración corporativa.

-Función de conservación del patrimonio. Toda empresa requiere de un patrimonio para ejercer su giro, cuestión esencial en las SA (art. 332 N° 4 CCom, art. 4 N° 5 y 10 ss. LSA), en las que el capital social es elemento constitutivo.⁴⁰ En la SA el patrimonio se corresponde con las obligaciones de la empresa para con sus accionistas, esto es, la parte residual en los activos de la empresa, una vez deducido todos sus pasivos.⁴¹ Por ello, la contabilidad juega un rol capital en la tutela y vigilancia por parte de los accionistas de dicho capital, por lo cual, la función de conservación abarca asimismo la protección de los intereses de los acreedores de la SA y la posibilidad de pagar las deudas que se tengan con éstos.⁴²

³⁷ KANITZ, *Bilanzkunde*, p. 55.

³⁸ En principio la información contable hace fe en contra de quien la confecciona, cfr. HAGEDORN, *Bilanzstrafrecht*, p. 27.

³⁹ KANITZ, *Bilanzkunde*, p. 54.

⁴⁰ PUELMA, *Sociedades*, T. I, pp. 67 y ss.

⁴¹ TORRES, *Estados Financieros*, p. 8. Un marco conceptual oficial de las IFRS, disponible en <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx> [consultado por última vez el 15.06.2016]

⁴² Sobre la función de conservación del patrimonio, ver HELLMAN, y BECKEMPER, *Wirtschaftsstrafrecht*, n.m. 384.

-*Función de repartición de utilidades.* La contabilidad posibilita la comprobación de la existencia de utilidades (art. 78 LSA). En el caso que éstas existan, son la base para su repartición, y para la operatividad de las reglas sobre el particular.

-*Función de información.* Tanto en el DL-SVS como en las LSA y LMV existen un conjunto de deberes de entrega de información financiera para las SA (por ej. arts. 46 y 76 LSA). En el supuesto que la confianza es esencial para el libre mercado, esta función está orientada a permitir a los partícipes de aquel el ejercicio de su libertad de inversión sin que ella se encuentre determinada por maquinaciones que oculten la realidad patrimonial de las empresas.

2.2. Tutela penal y delitos contables

Desde un punto de vista de la tutela penal, el Derecho chileno no contempla un tipo punitivo de aplicación general que abarque a los delitos contables mercantiles.⁴³ por el contrario, sólo existen tipos penales específicos referidos a la regulación societaria de las SA, preferentemente las que participan en el mercado de valores y que se encuentran sometidas al control de la SVS, y a los bancos, los cuales, conforme la legislación chilena, deben necesariamente organizarse como SA (art. 27 LGBa).⁴⁴ Estos delitos contables mercantiles en sentido estricto,⁴⁵ presentes en la legislación chilena, excluyendo tipos sancionatorios, son los se enumeran en la siguiente Tabla.

Tabla N° 1. Delitos contables mercantiles presentes en el Derecho chileno:⁴⁶

En LSA	Información o certificación falsa o fraudulenta de los estados financieros realizadas por peritos, contadores o auditores externos que induzca a error a accionistas o terceros que hayan contratado con la SA (art. 134 LSA).
En LMV	Entrega de antecedentes o certificaciones falsas sobre estados financieros. información falsa o (di)simulada sobre el estado patrimonial real de la sociedad

⁴³ En todo caso se debe destacar que la redacción original del primer borrador de Código de Comercio chileno propuesto por Ocampo establecía una frase final que rezaba: “El comerciante sufrirá también una multa de 90 a 300 pesos aplicable al fisco. 1. Si el defecto o alteración del libro o libros hubiera dado lugar a la suplantación de una partida, falsa en todo o en parte, el Tribunal de Comercio dará aviso instruido al juez competente para que proceda criminalmente contra el autor y cómplice de la *falsificación*” (la cursiva es nuestra). Proponía el mismo Ocampo un artículo que establecía una multa a favor del fisco de 300 a 1500 pesos en caso de que el comerciante no llevase u ocultase los libros de contabilidad antes enumerados. El segundo borrador propuesto por Ocampo mantiene la redacción del primero, pero intercala un artículo en el que establece que las multas establecidas deberán ser asumidas por el responsable de la teneduría de libros, ver OCAMPO, en BRAHM (Ed.), *J. G. Ocampo y la codificación comercial chilena, Tomo I*, pp. 65-67 y pp. 146-147 respectivamente.

⁴⁴ Y a otras entidades especiales afines (arts. 2, 74, 75, 76 Ley de Sociedades anónimas en adelante LSA) so metidas a supervisión de la SVS (art. 3 Decreto ley SVS en adelante DL-SVS). En el caso de los bancos ver art. 27 y ss. Ley general de bancos en adelante LGBa.

⁴⁵ Sobre las distintas clases de delitos contables ver VARELA, *Polit. Crim.* Vol. 11, N° 21 (2016), pp. 271-272

⁴⁶ Un estudio en particular sobre los elementos comunes que poseen estos los tipos penales en VARELA, *Polit. Crim* Vol. 11, N° 21 (2016), pp. 387-398.

	(art 59. letra a).
	Dictamen falso de situación patrimonial realizadas por contadores y auditores (art. 59 letra d)
	Declaración falsa en antecedentes presentados ante SVS (estados financieros) o en las noticias o propaganda divulgada al mercado realizadas por directores, administradores y gerentes al emitir de valores de oferta pública (art. 59 letra f)
	Ocultamiento del estado patrimonial por entorpecimiento de la fiscalización de estados financieros por parte de la SVS (art. 60 letra j).
	Delitos de entrega fraudulenta de información patrimonial, tanto la que se entrega de forma tendenciosa a los partícipes del mercado de valores, cuando es realizada por medio de estados financieros manipulados) (art. 61 LMV) como en su uso indebido (art. 60 letra e).
	Obstrucción a la fiscalización de la SVS por eliminación, alteración, ocultación o destrucción de registros contables (art. 60 letra j).
En LGBa	Ocultación, manipulación e inutilizado de los libros contables del banco y antecedentes justificativos de los mismos (art. 142 N° 6). [sólo aplicable a Bancos en situación de liquidación forzosa]
	Obstrucción a la fiscalización de la SBIF por medio de ocultación, destrucción, alteración o desfiguración de antecedentes, de la contabilidad realizada por accionistas fundadores, directores, gerentes, funcionarios, empleados o auditores externos. Existe además en el mismo artículo el delito de proporcionar, suscribir o presentar esos elementos de juicio alterados o desfigurados. (art 158)
	Omisión de contabilidad de operaciones relevantes que afecte patrimonio o responsabilidad <i>realizada por la empresa</i> . Responde su gerente general o quien haga sus veces, en una situación de responsabilidad penal por acto de tercero (art. 159)
	Obtención fraudulenta de créditos por medio de la entrega datos falsos acerca de estados de situación o patrimonio, ocasionando perjuicios al Banco o institución financiera. (art. 160)

Como se puede apreciar, estos delitos aparecen en cada uno de los momentos del proceso de la contabilidad jurídicamente regulada, esto es: en cuanto al deber de confección (omisión de contabilidad), durante su exhibición (ocultación, manipulación, dictamen-certificación falsa), al momento de su control (dictamen falso de auditores, obstrucción a la fiscalización).

Con todo, nuestra forma de regular esta clase de delincuencia se diferencia de modelos como el alemán, en el cual las reglas penales de *Bilanzstrafrecht* del HGB alcanzan a todas las sociedades

de capital,⁴⁷ o al modelo español, en el cual el tipo penal de la falsedad en balances o documentos societarios cubre a toda entidad que participe de modo permanente en el mercado.⁴⁸ Por el contrario en el Derecho comercial chileno, el alcance de delitos contables hoy vigentes es restringido, pues no obstante que todo comerciante es destinatarios del deber de confeccionar contabilidad (arts. 25 y ss. CCom), los tipos penales descritos en la Tabla N° 1 se limitan sólo a específicas sociedades de capital. Por esto, es posible afirmar que en Chile quedan excluidas de esta clase de delincuencia, otras sociedades como las sociedades en comanditas, las sociedades por acciones (SpA) y las distintas clases de sociedades de personas, entre ellas la de responsabilidad limitada (SRL), como asimismo el comerciante individual, sea que ejerza su actividad por sí mismo o por medio de una empresa de responsabilidad limitada (EIRL). Corolario de lo anterior es que en el Derecho positivo chileno los delitos contables mercantiles se supeditan casi exclusivamente al funcionamiento del mercado societario de capitales, y no al funcionamiento del tráfico económico en general.⁴⁹

En síntesis, se puede afirmar tenemos una regulación muy acotada y que permite lagunas de punibilidad importantes según se explicará a continuación.

2.3. *Diagnóstico.*

Como se puede apreciar, si se compara la regulación de los delitos contables mercantiles con la realidad de los países OCDE descritos en el apartado segundo, el legislador chileno tiene aún una serie de desafíos pendientes. Por lo pronto, el principal, ampliar el radio de alcance de los delitos contables mercantiles a otras sociedades relevantes para el tráfico económico nacional, tales como otras sociedades de capital (SA cerradas y SpA), las SRL que califiquen como “gran

⁴⁷ Esto es: sociedades anónimas (*AG*), sociedades en comandita por acciones (*KGaA*), sociedades de responsabilidad limitada (*GmbH*), y por la regla norma amplificadora del §335b HGB a la mixtura de sociedades mercantiles colectivas y comanditas del §264a HGB conocidas como *Kapitalgesellschaften und Co.* Ver WITTIG, *Wirtschaftsstrafrecht*, p. 430; RANSIEK, 8. *Teil Gesellschaftsrechtliche*, p. 966. Asimismo, el §53 Abs. 1 de la SEAG (versión alemana del Reglamento 2157/2001 CE Crea estatutos de la Sociedad europea -abreviado SE-), les hace aplicable esto tipos penales a la SE. Sobre Sociedades de capital en general en el contexto alemán ver WILHELM, *Kapitalgesellschaftsrecht*, pp. 17-72.

⁴⁸ Cfr. Art. 290 en relación al art. 297 CPE, ver FARALDO, *El delito societario de falsedad en documentos sociales*, p. 99.

⁴⁹ Aunque no se abordará en este artículo, se debe precisar que en el caso de los delitos contables tributarios y asimismo en los de la insolvencia, el alcance es más amplio, alcanzando en el primer caso a todo contribuyente o su representante (art. 8 N° 5 y 6 Código Tributario en adelante CT -se han tenido a la vista las reformas introducidas por el art. 3 de Ley Ley 20.899 de 08.02.2016 a este cuerpo legal) y en el segundo de los casos, al deudor –o quién represente a tal- en estado de insolvencia (art. 2 N° 12 Ley Reorganización y Liquidación de Activos de Empresas y Personas en adelante LRLEP). PUGA, *Derecho concursal delitos de la quiebra*, p. 113. Aunque la obra, citada aborda los delitos de la insolvencia, en su configuración anterior a la entrada en vigencia de la actual ley de insolvencia de 2014, es tal vez la monografía más completa sobre el tema y que conserva su valor dogmático para las nuevas figuras, en varios aspectos, análogas. También desde 2011 las reglas de rendición de cuentas y deber legal de confeccionar contabilidad conforme normas de aceptación general se extendió a las personas jurídicas de Derecho privado (corporaciones y fundaciones) en virtud de la Ley 20.500 (16.02.2011) Sobre asociaciones y participación ciudadana en la gestión pública, que introdujo modificaciones a diversos cuerpos legales, entre ellos al Título XXXIII del Libro I del Código Civil.

empresa”,⁵⁰ cuestión de suma importancia en un país minero como Chile, en el que una parte importante de las empresas de la gran minería que operan en el norte del país están organizadas según este modelo de sociedad de personas⁵¹. Por lo mismo, la laguna de regulación denunciada, abre la puerta a manipulaciones contables que pueden ser sensibles para el orden público económico nacional en su totalidad, si éstos llegasen a afectar de forma generalizada a una actividad clave para la economía interna -como es la gran minería-. Junto a lo anterior, se presenta también como un importante desafío, la utilización de los delitos contables como herramienta contra la corrupción en el ámbito privado⁵² y otros delitos en los que es detectable presencia de dineros “sucios”.⁵³

2.4. Modelos en Derecho comparado para enfrentar esta clase de delincuencia.

Para hacerse cargo de este vacío, el Derecho comparado ofrece dos grandes modelos de incriminación, uno de tipo de casuístico -legislación alemana, francesa y de los países anglosajones- y un modelo penal conceptual unitario -legislación española e italiana-.⁵⁴

El sistema de tipo casuístico fragmenta los tipos penales según la figura de la sociedad y la tipología de las informaciones financieras que serán típicamente relevantes, generando diversos tipos penales según las concretas formas de la sociedad y del contexto en que éstas operan.⁵⁵

El sistema de tipo conceptual o unitario concentra en un solo tipo penal todas las conductas de manipulación u ocultamiento de estados financieros, sea porque lo regula como una especie de delito especial referido al ejercicio del gobierno corporativo -denominados delito societario en España-, sea porque el tipo, normalmente uno de falsedad documental en instrumento privado, o uno de estafa, permiten subsumir las conductas catalogadas como delitos contables en éstos.⁵⁶

⁵⁰ Una noción que como explicará más adelante, puede ser reconstruida normativamente en oposición a la noción de pequeña y mediana empresa, sea que se considere el por tamaño patrimonial de la misma o el volumen de su negocio.

⁵¹ Por ejemplo, la más grande de todas, Escondida Ltda. lo es. El alcance debería en principio ampliarse no a toda SRL (muchas son meras PYME), pero sí a aquellas que poseen un gran capital y son actores relevantes del mercado. Otras sociedades de personas que califiquen de gran empresa también serían susceptibles de ser abarcables en esta clase de delitos.

⁵² DANNECKER, *Die Bekämpfung der Korruption in Deutschland*, p. 163.

⁵³ El *Informe del Consejo asesor presidencial contra los conflictos de interés, el tráfico de influencias y la corrupción* (2015), confeccionado por la denominada “Comisión Engel”, lo propone como un tema esencial, ver apartado IV letra c. El informe disponible en <http://consejoanticorrupcion.cl/> [consultado por última vez 15.06.2016]. Estos delitos pueden resultar claves para la persecución de financiamiento ilegal de la actividad política por parte de las empresas.

⁵⁴ FOFFANI, “Delitos concursales y societarios”, p. 104.

⁵⁵ En Alemania por ejemplo se distinguen variados tipos penales que establecen delitos contables. Uno de aplicación general en las Sociedades de capital en el §331 y ss. HGB, uno específico subsidiario para las SA en el §400 Abs. 1 Nr. 1 de la Ley de sociedades anónimas (AktG), otro subsidiario para las SLR en el §82 Abs. 2 Nr. 2 de la ley que regula dichas sociedades (GmbHG), y otros en contextos específicos en los cuales la presentación de estados financieros es exigida como son los §17 PubiG, §14, §147 Abs. 2 Nr. 1 GenG, §313 Abs. 1 Nr. 1 UmwG. Asimismo, el §265b del Código penal alemán (en adelante StGB) establece un tipo referido a la denominada estafa crediticia por medio de presentación de estados financieros fraudulentos.

⁵⁶ España tiene concentrados sus delitos contables en el CPE, en el art. 290, que contempla un tipo penal de amplio alcance.

El sistema chileno puede ser clasificado dentro del denominado sistema casuístico⁵⁷, pues sus delitos contables se encuentran repartidos en distintas leyes especiales, y referidas a distintos contextos y características -sujetos activos o información financiera concreta-, aunque no debe ser descartado a priori, que ciertas conductas puedan ser subsumidas en la estafa o en el tipo de falsedad documental del CP.

2.5. *Iniciativas para modernizar la legislación penal sobre la materia.*

En la última década, distintos proyectos de reforma total del CP han pretendido hacerse cargo del tema. El primero, el ACP 2005 no fue innovador y se limitó a proponer en su Libro II Título XIII “*Delitos contra la propiedad intelectual, industrial, el sistema financiero y otros intereses económicos*”, un §10 titulado “*Delitos societarios y contra el mercado de valores*”, que no hizo más que codificar de las normas vigentes dispersas en distintas leyes especiales.⁵⁸

Por su parte, PCP de 2014⁵⁹ formuló una propuesta que es calificable como un significativo avance, pues no sólo se circunscribió a plantear la codificación de los delitos contables de las distintas áreas del Derecho penal (mercantil, tributaria e insolvencia),⁶⁰ sino que en lo que se refiere al ámbito contable-mercantil propuso un interesante art. 365,⁶¹ el cual introduce según el modelo conceptual unitario, un genuino delito contable mercantil de aplicación general denominado “*Registro indebido de información social*”,⁶² cuya estructura se construyó sobre la base de la omisión de registrar información patrimonial, o en el caso de hacerlo, incurrir en falsedades, alcanzando su ámbito de aplicación a toda persona jurídica comercial o empresa de auditoría externa. Junto a ello, se codifica en el mismo título, pero en el § 5 los delitos contra el orden del mercado de valores, en el cual también se sistematizan y modernizan los tipos penales

⁵⁷ Aunque con la gran falencia de no tener un tipo penal de aplicación general para los delitos contables según se señaló supra.

⁵⁸ El ACP 2005 es consultable en http://www.politicacriminal.cl/n_01/pdf_01/d_1.pdf Los materiales de estudios que tuvo a la vista el Foro Penal, no se refieren al tema de delitos contables ni al tema delitos societarios, cfr. http://www.politicacriminal.cl/n_01/pdf_01/d_3.pdf [ambos links consultados por última vez 15.06.2016].

⁵⁹ El PCP 2014 es consultable en Boletín 9274-07 del Senado, disponible en, <http://www.senado.cl/appsenado/templates/tramitacion/index.php#> [consultado por última vez 15.06.2016].

⁵⁹ Libro II, Título VIII “*Delitos contra el orden socioeconómico*” § 4 “*Delitos contra el orden de la administración de sociedades*”.

⁶⁰ En efecto, el PCP 2014 recoge cada uno de los delitos contables: respecto de la insolvencia (art. 344), delitos contables mercantiles comunes (art. 365), mercantiles referidos al mercado de valores (arts. 368 y 375), y tributarios (arts. 387 y 389). Además, se contemplan reglas comunes en el art. 383 que contempla una serie de pena de inhabilidades para los responsables. El PCP es consultable en Boletín 9274-07 del Senado, disponible en, <http://www.senado.cl/appsenado/templates/tramitacion/index.php#> [consultado por última vez 15.06.2016].

⁶¹ Ubicado en el Libro II, Título VIII “*Delitos contra el orden socioeconómico*” § 4 “*Delitos contra el orden de la administración de sociedades*”.

⁶² El tipo penal es el siguiente: *Art. 365. Registro indebido de información social.* El director, gerente, administrador, ejecutivo principal, contador, perito, auditor externo o inspector de una persona jurídica comercial, o empresa de auditoría externa en su caso, que en la memoria, balances u otros documentos de su competencia que se encuentren destinados a los socios, accionistas, a terceros o a la autoridad, exigidos por ley, reglamento o instrucciones de la autoridad, y que deban reflejar la situación económica o financiera de la sociedad, omitiere registrar información relativa a aspectos relevantes de la situación financiera de la entidad, o registrare información falsa o incompleta, será sancionado con la pena de multa, reclusión o prisión de 1 a 3 años, salvo que la conducta constituya otro delito sancionado con mayor pena.

contables de las SA que participan del mercado bursátil (art 368 PCP 2014) y la obstrucción a la fiscalización por parte de los reguladores (art. 374 PCP 2014).

Recientemente el ACP 2015, planteó un tipo penal en su art. 344⁶³ denominado “*Incumplimiento de obligaciones de información, registro y veracidad*”,⁶⁴ que es calificable de insuficiente, pues no amplía el alcance del sujeto activo, como si lo hacía el CPC 2014, por el contrario, lo reduce solamente a sociedades sometidas a fiscalización de determinados agentes del Estado, con lo cual abarca en los hechos sólo a SA abiertas. Esto no se hace cargo de las necesidades política criminales más arriba expuestas.⁶⁵

2.6. Conclusión y propuesta de lege ferenda.

Conforme a lo expuesto, la pregunta sobre la necesidad de un tipo penal de delito contable mercantil de aplicación general debe ser contestada con una respuesta afirmativa. El Derecho penal económico chileno requiere de esta clase de delitos si quiere avanzar en el perfeccionamiento de la protección de su orden público económico según el modelo de los países más desarrollados de la OCDE, por ende, es preciso abordar al cierre de este trabajo los principales aspectos previos a determinar para enfrentar una reforma legal de esta área.

Lo primero a definir es el problema de la ubicación. El Derecho comparado nos muestra dos sistemas a seguir: introducir el tipo en el CCom (por ej. modelo alemán) junto a las reglas generales de la contabilidad mercantil o introducirlo en el CP (por ej. modelo español) junto a los delitos contra el orden económico en los párrafos dedicados a los denominados delitos societarios.⁶⁶ La cuestión de la ubicación no es menor, pues está atravesada por el problema de la necesidad de que las reglas de Derecho penal económico estén contenidas en el texto punitivo,⁶⁷ o

⁶³ Libro II Título VII “*Delitos contra el orden socioeconómico*”, el § 3. “*Delitos contra el orden de los mercados regulados*”.

⁶⁴ Art. 344 *Incumplimiento de obligaciones de información, registro y veracidad. El que estando sujeto a la fiscalización del Banco Central de Chile, de la Superintendencia de Valores y Seguros, de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, de la Superintendencia de Sociedades Anónimas o de la Superintendencia de Administradoras de Fondos de Pensiones será sancionado con libertad restringida, reclusión o prisión de 1 a 2 años, si:*

1° *omitire registrar en su contabilidad cualquier operación que afectare su patrimonio o responsabilidad;*

2° *no conservare la documentación que debiere conservar a disposición de la autoridad; o*

3° *no informare de hechos o circunstancias que está obligado a informar por ley, reglamento o instrucción de la autoridad competente.*

La pena será reclusión o prisión de 1 a 4 años cuando *se entregare información falsa o incompleta* a la autoridad o en los documentos o comunicaciones destinados a los socios, accionistas, terceros o público en general que vengan exigidos por ley, reglamento o instrucción de la autoridad competente. Con igual pena se sancionará el registro de información falsa o incompleta. (Las comillas en la redacción típica son nuestras y resaltan sujeto activo limitado y conductas típicas que se identifican como delitos contables mercantiles).

⁶⁵ En efecto el art. 344 ACP 2015, sólo sistematiza en un único tipo penal todas las hipótesis de delitos contables que actualmente están desperdigados en leyes especiales, lo cual es un avance, si se compara con el ACP 2005, pero un retroceso, si se compara con el PCP 2014.

⁶⁶ Soluciones intermedias serían, menos probables -en mi opinión- en Chile, pues involucrarían un profundo trabajo legislativo que ni siquiera es percibido hoy como una necesidad política-jurídica. Por ejemplo, ubicar este tipo penal en una futura ley que sistematice el desperdigado Derecho contable o en una Ley penal especial (o Código) de delitos económicos.

⁶⁷ Según la conocida recomendación del 49 Congreso de juristas alemanes. Que ha sido en general la postura seguida por la doctrina alemana y española, cuyo principal promotor entre los primeros es el Prof. Dr. Tiedemann.

por el contrario, en leyes especiales regulatorias de las respectivas actividades económicas. A favor de ubicarlo en el CP, se argumenta que esto acercaría a estos delitos a la conciencia pública, reafirmando su carácter auténticamente “penal” y no meramente contravencional, lo que redundaría en una mayor eficacia, mientras que la postura contraria considera que la especialidad propia de la materia exige ubicar los tipos en relación íntima con las normas extrapenales que los nutren de contenido, máxime aun cuando estos delitos están intercalados junto a tipos de carácter sancionatorio.⁶⁸ Ahora bien, considerando que actualmente gran parte de nuestro Derecho penal económico se ubica *extra muros* del texto punitivo, parece una opción más recomendable incluir dichas figuras en el CCom, pues efectivamente se situarían en una directa relación geográfica con las normas que expresan los principios contables que dan sentido a la tutela penal. Sin perjuicio de lo anterior, y sólo en el caso que un nuevo CP decida codificar en bloque los delitos contra el orden público económico, parece más recomendable introducir sólo el tipo básico de delito contable mercantil de aplicación general al texto punitivo y mantener los demás tipos afines en leyes especiales por las razones ya esbozadas.

En segundo lugar, se debe discutir si se seguirá un modelo conceptual unitario o uno de tipo casuístico. Según se vio en el apartado 4.2. esto involucra: o una regulación integral de esta clase de delincuencia por parte de un solo tipo penal, o la pervivencia de varios tipos penales diferenciados por las características societarias en que se presenta el proceso contable (Sociedades de capital y de personas, personas jurídicas sin fines de lucro, etc.) y el contexto de regulación en que éste se desarrolla (meramente mercantil, bursátil, bancario, etc.). En ambos casos se debe definir la relación con los restante tipos penales de la familia de delitos contables y con los delitos afines de entrega de información financiera-patrimonial falsa o incompleta.⁶⁹ En el primer caso, normalmente existirán relaciones de especialidad, mientras que, en el segundo caso, de subsidiaridad.⁷⁰ De todas formas, la introducción de un nuevo tipo de aplicación general, no debería involucrar la derogación de los tipos penales ya existentes de la Tabla N° 1, por lo que sería aconsejable avanzar hacia un sistema de modelo mixto, con un tipo penal de delito contable mercantil de aplicación general,⁷¹ complementado con tipos especiales para la contabilidad en el contexto bursátil y bancario, y con tipos penales de entrega de información financiera-patrimonial falsa o incompleta, en el que cada uno que capte el injusto sub-específico del objeto jurídico tutelado.

En tercer lugar, queda por dilucidar el problema de la ampliación del alcance punitivo del delito contable mercantil. Como se señaló en el apartado 4.1. este es el principal aspecto enfrentar en una futura reforma. El mecanismo para proceder con la ampliación del alcance se debe hacer en la configuración típica del sujeto activo y en la fijación también típica de la noción de la entidad societaria relevante para que el injusto sea punible.

⁶⁸ Sobre este problema ver MARTINEZ BUJAN: DPE PG, pp. 147 y ss.

⁶⁹ En Derecho comparado, el Derecho penal alemán contiene varios de estos delitos que los denomina *Unrichtige Angaben*. El PCP 2014 propone un tipo penal general para esta clase de delincuencia en su Art. 407. *Entrega de información falsa o incompleta (Titulo IX § 3)*. Sobre esta clase de delitos y su relación con los delitos contables ver VARELA, *RCP N° 1 (2016)* (en prensa). Ejemplos de esta clase de delitos los tenemos en el art. 26 DL-SVS, el art. 59 LOC-BC, o el art. 158 inc. final LGBa. En mi opinión la solución propuesta por el PCP 2014 de un tipo unitario para regular esta clase de delitos (art. 407) es la más adecuada por su simpleza.

⁷⁰ Análogamente a lo que ocurriría con relación de los delitos tributarios (dentro de los cuales existe un delito contable tributario), la relación sería de subsidiariedad progresiva. Ver VARELA, *RCP, N° 4 (2015)*, pp. 135-146.

⁷¹ Y tipos complementarios según se verá más adelante en la Tabla N° 2.

Sobre lo primero, se debe abarcar como autores en sentido amplio a todo ejecutivo principal o dependiente que dentro de sus competencias tenga algún grado de participación relevante en el proceso contable de la empresa.⁷² El Derecho societario chileno contiene una serie de reglas sobre el particular referidas al órgano directivo de la empresa y al directivo de empresa propiamente tal –en Chile llamado por la ley, “ejecutivo principal”-⁷³ los contadores y los auditores cuando tratan sobre sus deberes dentro del contexto de la confección de contabilidad.⁷⁴ Respecto de los dos primeros, existen reglas para los integrantes del órgano directivo de la SA, esto es, el directorio, en que se les prohíbe inducir a otros ejecutivos principales, dependientes, inspectores de cuentas o auditores externos y a las clasificadoras de riesgo, a rendir “cuentas irregulares”, “presentar informaciones falsas” y “ocultar información” (art. 42 n° 3 LSA), sumado al deber de garante que pesa sobre directorio en cuanto al hecho que la SA confeccione contabilidad (art. 45 LSA), y los deberes positivos de entregar información a accionistas y público (art. 46 LSA).⁷⁵ Todas las reglas mencionadas, son extensivas también al gerente general –en Chile representante legal- (arts. 49 LSA), y a los ejecutivos principales en general (art. 50 LSA), dentro del cual cabe la figura del representante de hecho.⁷⁶ Como se aprecia en la Tabla N° 1 hay tipos especiales para contadores y auditores, en la que el sujeto activo son dichos profesionales (art. 134 LSA), quienes deben perpetrar el delito en ejercicio de dicha profesión o función.⁷⁷ Finalmente, se debe hacer presente, que respecto de ciertos tipos sancionatorios está contemplado en la ley chilena la posibilidad de responsabilidad administrativa de la empresa. Tal es el caso de las SA que infrinjan las disposiciones las leyes, reglamentos, estatutos y demás normas que las rijan, o en incumplimiento de las instrucciones y órdenes que les imparta la Superintendencia, (art. 27 DL-SVS). Ahora bien, en el caso de SRL y restantes sociedades de personas se podría en una futura reforma aplicar las mismas normas de las SA descritas a administradores, representantes legales y dependientes cuando estas poseen una entidad patrimonial relevante para el tipo penal, según se argumentará a continuación.

Sobre lo segundo, esto es, la regulación típica de las sociedades relevantes para el tipo penal, se debe tener presente que no cualquier clase de empresa debería ser abarcada en el tipo, sino

⁷² RANSIEK, 8. *Teil Gesellschaftsrechtliche*, p. 1122

⁷³ PFEFFER, *Revista chilena de derecho*, N° 27 (2000), p. 495.

⁷⁴ La Ley 13.011 en su art. 24 inc. 1° define la profesión de contador. Las empresas de auditoría externas están definidas en la LMV art. 239. En la práctica, la auditoría interna la realizan en Chile tanto contadores como los denominados ingenieros comerciales.

⁷⁵ Mejorar la calidad de la información es un elemento fundamental de la regulación de la reforma a la regulación de los gobiernos corporativos en Chile. Ver LEFORT, *Dirección de asuntos públicos PUC*, 23 (2008), p8.

⁷⁶ PFEFFER, *Revista chilena de derecho*, N° 27 (2000) p. 496. Por lo mismo toma especial relevancia penal la fórmula de la cláusula de responsabilidad del art. 133 inc. 2° LSA; “*Por las personas jurídicas responderán además civil, administrativa y penalmente, sus administradores o representantes legales, a menos que constare su falta de participación o su oposición al hecho constitutivo de infracción*”, pues nada impediría que esta y su símil de los arts. 55 LMV, 159 LGBa, 99 CT (que reproducen el principio esbozado en el art. 58 CPrP) sean entendidas como normas de imputación que regularía expresamente la responsabilidad penal del directivo de estas personas jurídicas-empresas en clave de responsabilidad por conducta de un tercero. En Chile urge debate dogmático sobre el particular. Importantes institutos del Derecho penal como la autoría mediata o la omisión impropia, han sido construidos sobre consideraciones e interpretaciones dogmáticas no reguladas expresamente en la ley.

⁷⁷ Sobre esta responsabilidad del perito, como experto que suple las limitaciones cognitivas de las personas a las cuales informa, ver a propósito del delito contra la administración de justicia de peritaje falso WILENMANN, *Ius et Praxis*, n° 2 (2014), pp. 1012-103. Una definición legal de contador y sobre su función en el art. 2 letra b y c respectivamente del Reglamento de la ley 13.011, DS n° 15.141 (11.12.1958).

sólo las más importantes para el tráfico jurídico y por consiguiente para el funcionamiento del orden público económico.⁷⁸ En este punto se debe tomar en cuenta la relevancia económica de la entidad societaria desde un punto de vista cualitativo y desde un punto de vista cuantitativo. Desde un punto de vista cualitativo, la tendencia comparada tiende a abarcar a las sociedades que sirven principalmente como vehículos para las grandes inversiones y negocios, estas han sido en el sistema de libre mercado, por excelencia, las sociedades de capital. Sin perjuicio de ello, la tendencia en el último tiempo en el Derecho comunitario europeo ha sido la de avanzar hacia abarcar a las sociedades de personas que manejen patrimonios relevantes. Esto nos lleva hacia lo segundo, la relevancia económica desde un punto de vista cuantitativo, en dicho sentido, las SRL y sociedades de personas, cuando manejen un patrimonio o volumen de negocio de gran cantidad (ej. Minera Escondida Ltda.) deben ser consideradas también como relevante para esta clase de injusto típico. Este elemento cuantitativo debe ser definido por el legislador, y por razones de certeza jurídica, de forma acotada.⁷⁹

Determinado todo lo anterior, se puede pasar a revisar las formas concretas que debe adoptar la tipificación penal de una futura reforma. En principio todo delito contable mercantil consiste en la omisión de contabilidad o de contabilización,⁸⁰ la manipulación-(di)simulación, el ocultamiento de estado patrimonial y la oposición a su control.⁸¹ Por lo mismo los esquemas rectores del tipo básico serán estas cuatro hipótesis, los cuales deben abarcar a todos los posibles sujetos activos que participen relevantemente en el proceso de confección de la contabilidad y estados financieros mercantiles y en los momentos del proceso de rendición de cuenta en que éstos se utilicen.

Se oculta el verdadero estado financiero de una empresa cuando se omite la confección de contabilidad, pero también, llevando contabilidad que no sigue las reglas contables aceptadas (ocultación por falla técnica).⁸² También, puede haber simple ocultación material cuando existiendo estado financiero correcto, éstos se esconden o inutilizan. Luego respecto del disimulo de los estados financieros, esto ocurrirá cuando hay manipulación de los asientos contables,⁸³ es decir (di)simulación de una situación patrimonial que no se tiene en la realidad, de modo tal que dichos asientos vienen a ser afirmaciones falsas o incorrectas, sea porque no se ajustan a la verdad (son falsos), sea porque son incompletos.

Luego es distinguible también un conjunto de figuras referidas al *entorpecimiento del control de la corrección* de los estados financiero por medio de auditoría o fiscalización. Que son conductas que buscan la ocultación o el disimulo en el contexto de su comprobación e inspección.⁸⁴ Acá encontramos la omisión de auditoría, la oposición a está o a la fiscalización, la

⁷⁸ RANSIEK, 8. *Teil Gesellschaftsrechtliche*, p. 1116.

⁷⁹ Por ej. guarimos reajustables en UTM.

⁸⁰ Omite contabilidad quien no confecciona contabilidad alguna, omite la contabilización quien llevando contabilidad no registra hechos que debería expresarlos en asientos contables

⁸¹ VARELA, *Polit. Crim.* Vol. 11, N° 21 (2016), pp. 296, SCHÜPPEN, *Systematik und Auslegung des Bilanzstrafrechts*, pp. 18-19. HAGEDORN, *Bilanzstrafrecht*, cit. 31, p. 72; SORGENFREI, *PiR*, (2006), p. 206.

⁸² SCHÜPPEN, *Systematik und Auslegung des Bilanzstrafrechts*, p. 22; DANNECKER, § 28 *Bilanzstrafrecht*, p. 948.

⁸³ DANNECKER, § 28 *Bilanzstrafrecht*, p. 947.

⁸⁴ WITTIG, *Wirtschaftsstrafrecht*, p. 437.

manipulación de sus resultados -por ej. por medio del cohecho de los auditores-, o la simple ocultación de los objetos de fiscalización.⁸⁵

Teniendo en cuenta lo anterior, la propuesta de reforma íntegra de esta área del Derecho penal económico, debe partir con la introducción de un tipo penal básico de delito contable de aplicación general que recoja lo señalado, el cual debe ser complementado con tipos especiales que refuercen la tutela penal de: los informes de peritos contables, un tipo especial referido al proceso de inspección o auditoría de la contabilidad y estados financieros, y la hipótesis de obstrucción a la fiscalización.

3. Texto de las propuestas

De tratarse de cambios sutiles o menores al texto se solicita resaltarlos mediante **negrita**.

Se solicita que las propuestas sean ordenadas correlativamente según el artículo del Anteproyecto a observar.

A modo de ejemplo

Artículo Observado	Propuesta de modificación
<p>Art. 384. Incumplimiento de obligaciones de información, registro y veracidad. El que estando sujeto a la fiscalización del Banco Central de Chile, de la Comisión para el Mercado Financiero, de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, de la Superintendencia de Sociedades Anónimas o de la Superintendencia de Administradoras de Fondos de Pensiones será sancionado con libertad restringida, reclusión o prisión de 1 a 2 años si:</p> <p>1º omitiere registrar en su contabilidad cualquier operación que afectare su patrimonio o responsabilidad;</p> <p>2º no conservare la documentación a que está obligado por ley o reglamento para efectos de</p>	<p>Art. 384 <i>Delito contable mercantil</i>: El miembro del directorio, administrador, ejecutivo principal, contador, revisor de cuentas o auditor de una sociedad de capital, o de una sociedad de personas cuyo patrimonio o volumen de negocios anuales sea superior a X UTM, que en la contabilidad, sus apéndices, estados financieros, o cualquier otra información patrimonial que por ley o disposición reglamentaria deba confeccionar, mantener a disposición de socios o terceros, auditar interna o externamente, o exhibir a la autoridad:</p> <ol style="list-style-type: none"> omita hechos sustanciales del ejercicio, asiente, rinda o reproduzca información falsa o incompleta,⁸⁶

⁸⁵ Finalmente, desde Enron en EEUU y la SOA, apareció una figura nueva, conocida en Alemania como *Bilanzeid* (trad. lit. “contabilidad jurada”, en el sentido de comprometerse a afirmar-certificar la verdad sobre la información de la situación patrimonial), el cual involucra un compromiso de los directivos, de a través de sus firmas a los libros contables y estados financieros, comprometerse a ser garantes de la veracidad de la información patrimonial que emana de la empresa, existiendo una especie de “perjurio” ante la falta de corrección de los estados financieros que emanan de ésta. FLEISCHER, *Die Strafbarkeit der Abgabe eines unrichtigen Bilanzoids*, p. 108. En Chile en alguna medida, parecido al tipo penal del art. 26 inc. 3º DLSVS.

⁸⁶ Otros verbos que se pueden utilizar son: “registrar” (CCP 2014 y ACP 2015), que adelanta punibilidad a la preparación de la contabilidad. Luego son utilizables los verbos más técnicos de “asentar” o “contabilizar”, que significan confeccionar asientos contables, pero que dejaría fuera a simples informes financieros de estados y apéndices. También puede usarse los verbos “declarar”, “presentar”, “proporcionar”, “exhibir”, “rendir”, todos los cuales colocan énfasis en la etapa de fiscalización. Luego “reproducir”, entendido como “expresar” o “formular”, representan los verbos referidos a una información que está dirigida a otro, que no necesariamente es la autoridad, sino, socios, terceros o el público en general.

<p>fiscalización; 3° no informare a dichas instituciones de hechos o circunstancias a que estuviere obligado por ley o reglamento. La pena será reclusión o prisión de 1 a 4 años cuando se entregare información falsa o incompleta a la autoridad o en los documentos o comunicaciones destinados a los socios, accionistas, terceros o público en general que fueren exigidos por ley o reglamento. Con igual pena se sancionará el registro de información falsa o incompleta.</p>	<p>3. oculte el real estado financiero de la sociedad, será castigado con... (privativa de la libertad, sanciones pecuniarias)⁸⁷ Con la misma pena será castigado el que dolosamente se sirva de dicha información falsa o incompleta, Asimismo, con las mismas penas serán castigados las personas enumeradas en el inciso primero, que como parte de una sociedad controladora de un consorcio y respecto de su contabilidad e información patrimonial consolidada, realicen las conductas antes descritas.</p>
<p><i>-Tipos privilegiados o sancionatorios no contemplados en el ACP 2018</i></p>	<p><i>Art. B: Omisión de contabilidad legal:</i> El que obligado legalmente a confeccionar contabilidad omite cumplir este deber será castigado con... (sólo pecuniarias o convertirlo en tipo sancionatorio).</p>
<p><i>-Tipos agravados no contemplados en el ACP 2018</i></p>	<p><i>Art. D: Dictamen de estado patrimonial falso o incompleto:</i> El contador-auditor que dictamine o informe falsa o incompletamente sobre el estado patrimonial de una sociedad descrita en el art A será castigado con... (un grado más alto y suspensión en ejercicio de la profesión)</p> <p><i>Art. E: Corrupción en la inspección de cuenta y auditoría:</i> El inspector de cuentas o auditor que, por sí o a través de otra persona, ofreciere o consintiere en hacer en favor de una sociedad en el sentido del Art A, manipulaciones dolosas en los resultados de la inspección o auditoría, a cambio de un beneficio económico en interés o provecho propio o de un tercero, será castigado con (un grado más alto y suspensión en el ejercicio de la profesión)</p> <p><i>Art. F: Obstrucción a la fiscalización de contabilidad y estados financieros:</i> Las personas descritas en el artículo A, que ejerzan sus funciones en una sociedad sujeta a supervigilancia de su estado patrimonial por parte de agencias estatales:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. destruyan sus libros contables y estados financieros previa o durante

⁸⁷ Todos estos tipos penales deberían ser sancionados además con accesorias de inhabilidades para ejercer la profesión o la prohibición de ejercer puestos ejecutivos, según el modelo del art. 61 bis LMV.

	<p>una fiscalización,</p> <ol style="list-style-type: none">2. oculten de los fiscalizadores la información patrimonial requerida,3. obstruyan dolosamente la actividad de los fiscalizadores, <p>serán castigados con... (privativa de la libertad y multas)</p>
--	--

Una reforma en este sentido modernizaría al país, colocándolo al nivel de los países más desarrollados de la OCDE y redundará en una mejora de la calidad de información patrimonial disponible, objetivo siempre deseable en un ordenamiento jurídico que consagra un orden público económico de libre mercado⁸⁸ y que aspira a que éste funcione de forma sana y transparente.⁸⁹

⁸⁸ BOTTKE, *Revista Penal*, N°4 (1999), p 22.

⁸⁹ Sobre la contabilidad e información financiera “*como mecanismo posibilitador*” de la confianza necesaria para el funcionamiento de la economía de libre mercado y la protección de la transparencia mercantil como interés (colectivo) y estado digno de tutela penal, ver KRAKOW, *Bilanzdelikte als Informationsdelikte*, p. 87. En Chile una posición parecida, a propósito de la discusión sobre el bien jurídico en la falsificación de instrumento privado, POLITOFF, et. al., *Lecciones de derecho penal chileno PE*, p. 555. En la doctrina chilenas, sobre la fe pública en sentido subjetivo (como confianza entre las personas), y en sentido objetivo (como certeza seguridad) ver VARGAS, *Falsificación de instrumento privado*, p. 110.