

COMPLIANCE PENAL TRIBUTARIO: ANÁLISIS CRÍTICO DE LA EVALUACIÓN DE RIESGOS EN LOS MODELOS DE PREVENCIÓN DE DELITOS

*CRIMINAL TAX COMPLIANCE: A CRITICAL ANALYSIS OF RISK ASSESSMENT IN CRIME
PREVENTION MODELS*

Carlos Peña Henríquez*

RESUMEN: Analiza como algunos modelos de prevención de delitos no están considerando correctamente los riesgos tributarios que existen dentro de las empresas, principalmente por no efectuar evaluaciones que permitan entender cabalmente el alcance de las normas que tipifican delitos tributarios, por una parte, así como la naturaleza de delitos económicos de segunda categoría de estos ilícitos abre una gama de riesgos que deben ser correctamente considerados.

Palabras clave: cumplimiento penal tributario, modelos de prevención de delitos, delitos tributarios, Ley de Delitos Económicos.

ABSTRACT: *Analyzes how some crime prevention models are not correctly considering the tax risks that exist in the companies, mainly because they do not carry out assessments that allow a full understanding of the scope of the rules that typify tax crimes, on the one hand, as well as how their nature of second category economic opens up a range of risks that must be properly assessed.*

Keywords: *criminal tax compliance, crime prevention models, tax crimes, Economic Crimes Law.*

1. INTRODUCCIÓN

La entrada en vigencia de la Ley N° 21.595 de Delitos Económicos y particularmente su aplicación a las personas jurídicas a partir del 1 de septiembre de 2024¹, supone un desafío relevante para quienes tienen participación en el diseño, implementación posterior ejecución y actualización de los modelos de prevención de delitos, pues la utilidad que éstos tienen para las empresas resulta indudable a estas alturas, y más aún con la Ley de Delitos Económicos.

* Abogado, Universidad de Chile. Diplomado en Análisis y Planificación Tributaria, Pontificia Universidad Católica de Chile. Diplomado en Reforma Tributaria y en Análisis y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez. Profesor ayudante en el programa de magíster de la Pontificia Universidad Católica. Director en Baraona Marshall Abogados. Correo electrónico cpena@baraona.cl. Recibido el 30 de septiembre de 2024, aceptado el 2 de diciembre de 2024.

¹ El artículo 60 N° 1 de la Ley de Delitos Económicos señala que las modificaciones introducidas a la Ley N° 20.393, que establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas entrarán en vigor el primer día del decimotercer mes siguiente al de su publicación, hito que se cumplió el pasado 1 de septiembre del 2024.

Y lo dicho resulta ser cierto, porque si bien la aplicación de la Ley de Delitos Económicos es en sí misma compleja y ha significado un cambio de paradigma relevante, los desafíos de esta ley no cesan ahí, ya que hay varias innovaciones que con el paso del tiempo se irán conociendo, asentando y posteriormente perfeccionando. Así, la aplicación de los días multas, la configuración de atenuantes, la compatibilización del estatuto de la Ley de Delitos Económicos con los otros cuerpos legales que establecen sanciones penales, entre otros, son temas que se encuentran actualmente en proceso de descubrimiento e incorporación en la legislación chilena. Sin perjuicio de la relevancia de esos y otros temas, no nos pronunciaremos sobre ellos en esta oportunidad.

Sin embargo, uno de esos desafíos que surgen con motivo de la Ley de Delitos Económicos y que sí será objeto de un análisis específico en esta ocasión, se refiere a las especiales consideraciones que deben tenerse presente respecto de los modelos de prevención de delitos y el reconocimiento de una serie de particularidades que requieren de atención al momento de abordar los delitos tributarios indicados en el artículo 2 de la Ley de Delitos Económicos².

Estas especiales características de los delitos tributarios sin duda alguna dificultan su aplicación en un contexto que, de por sí ya es muy complejo, como lo es el caso de su armonización con la Ley de Delitos Económicos, y también con aquellas leyes y demás normas que regulan la responsabilidad de la persona jurídica, especialmente la Ley N° 20.393 que establece su responsabilidad penal.

A modo de anticipo, ya podemos señalar que la redacción y descripción incluida en el tipo penal de los delitos tributarios es áspera y muchas veces inentendible, ya sea porque el trabajo legislativo quedó al debe en este sentido, o porque, tal como lo son los temas propios de impuestos, se trata de asuntos difíciles de entender, que requieren de conocimientos previos que no siempre existen de parte de quien se enfrenta al estudio de los ilícitos fiscales y sus potenciales consecuencias.

Con motivo de lo anterior, la redacción de los tipos penales tributarios han sido objeto de diversas modificaciones con la finalidad de adecuarlos a la realidad de nuestro país y también del mundo³. En el mismo sentido, las interpretaciones respecto del sentido y alcance de las infracciones tributarias han proliferado, y es por eso que existen opiniones propias de los

² Este tema se tratará más adelante, pero desde ya adherimos a lo indicado por HADWA (2023) p. 473 quien señala que: “A diferencia de legislaciones comparadas que por lo general contienen un número reducido de figuras penales tributarias (generalmente menos de cuatro), la nuestra ha sido en exceso prolífica e imaginativa a la hora de su tipificación. A su multiplicidad, y excesivo casuismo, se suma el uso de formulaciones técnicas muchas veces poco claras, sobreabundantes e incluso repartidas en distintos cuerpos normativos.”

³ Un claro ejemplo es la modificación del artículo 97 N° 10 del Código Tributario, en el que se contempla que la infracción tributaria descrita, comprende no otorgar los documentos tributarios o no enviar la información electrónica al Servicio de Impuestos Internos (“SII”); o más claramente aún, el reemplazo de la infracción tributaria del artículo 97 N° 22 del Código Tributario, pasando de “el que maliciosamente utilizare los cuños verdaderos u otros medio tecnológicos de autorización del Servicio” a “el que autorizare folios de facturas, boletas, guías de despacho, notas de crédito, notas de débito u otros documentos tributarios electrónicos”.

tribunales de justicia, Ministerio Público o abogados defensores, que podrían tener como causa el hecho que existen algunos conceptos incluidos en el tipo penal que no son fáciles de comprender, lo que, desde un punto de vista de la responsabilidad de las personas jurídicas y especialmente respecto de los modelos de prevención de delitos, repercute directamente en la comprensión, elección y aplicación de aquellas medidas que apunten a su prevención y control.

Volviendo nuevamente a la Ley de Delitos Económicos, y ya estando plenamente vigentes sus disposiciones en lo que a la responsabilidad de las personas jurídicas se refiere, es que existen varios temas respecto de los cuales existen dudas, zonas grises o derechamente ausencia total de conocimiento respecto a su relación con los delitos tributarios, los que traen consecuencias especialmente importantes respecto de aquellos riesgos tributarios que inciden directamente en la preparación y aplicación de los modelos de prevención de delitos.

Es en ese contexto que los delitos tributarios (catalogados como delitos económicos de segunda categoría), tienen un rol importante en la aplicación de la Ley de Delitos Económicos, no sólo respecto de la penalidad que les es aplicable, sino que especial y particularmente con su incorporación en la responsabilidad de las personas jurídicas. En ese sentido, se aplica formalmente lo que en el derecho comparado se conoce como el *criminal tax compliance* o el compliance penal tributario. Al respecto, se cumple entonces las condiciones para el estudio de esta rama del compliance, pues “es presupuesto para hablar de compliance pena tributario, por lo tanto, que los delitos tributarios que más directamente puedan incidir en la actividad empresarial prevean penas para las personas jurídicas.”⁴.

A mayor abundamiento, es que surge la duda respecto a si los modelos de prevención de delitos con los que cuentan actualmente las empresas, o aquellos que se están preparando, cubren satisfactoriamente un estándar que permitan contrarrestar los riesgos que podrían conllevar a incurrir en un delito tributario para la organización.

Sumado a lo anterior, existen elementos trascendentales respecto de la naturaleza de segunda categoría de los delitos tributarios que no estarían siendo debidamente incorporados en los modelos de prevención de delitos para efectos de evitar que sea la persona jurídica la que sufra las consecuencias de la persecución penal y eventual condena en ilícitos fiscales.

Todo lo señalado hasta el momento lo podemos resumir con la siguiente pregunta: ¿Los modelos de prevención de delitos se hacen cargo realmente de los riesgos que podrían configurar delitos tributarios, ya sea por su propia naturaleza, o por su vinculación con la nueva Ley de Delitos Económicos?

En nuestra opinión, existen algunos aspectos que no se están tratando debidamente por los modelos de prevención de delitos, y por esa razón, en caso de ser sometidos a una evaluación desde el punto de vista del *compliance* y de la naturaleza de los delitos tributarios, podrían ser objeto de fuertes cuestionamientos por parte del Ministerio Público, y podrían no ser considerados a la hora de aplicar una eventual exención o atenuante de responsabilidad penal

⁴ FERRÉ OLIVÉ (2019) p. 2015.

por parte de los jueces con competencia penal⁵, o peor aún, de considerar que su omisión constituye una circunstancia agravante (artículo 7 N° 2 de la Ley N° 20.393).

En esta oportunidad, nos referiremos a los siguientes asuntos que consideramos que no están siendo considerados en los modelos de prevención de delitos al momento de su preparación, actualización, modificación o revisión, los que inciden de manera directa en la correcta apreciación de los riesgos que se pretenden controlar o mitigar:

- a) Primero: no se está efectuando un análisis completo del entorno que envuelve a los delitos tributarios, el que como se verá, es amplio y diverso, con la participación de varios actores, y que en definitiva incide directamente en el conocimiento de los riesgos y consecuencias que se pretenden evitar.
- b) Segundo: no se están tomando todas aquellas medidas que apuntan a evitar que pueda incurrirse en delitos tributarios por personas en el ejercicio de un cargo, función o posición en una empresa, considerando especialmente algunas hipótesis que tienen su fuente en normas eminentemente tributarias. Este análisis, se circunscribe ya dentro del ámbito de aplicación de la Ley de Delitos Económicos y se busca poner de manifiesto que los modelos de prevención de delitos no están incorporando algunos aspectos netamente tributarios que inciden directamente en la evaluación de los riesgos y consecuencias.
- c) Tercero: no existe una correcta evaluación de los riesgos, ni tampoco se están adoptando los controles necesarios para impedir que se configure un beneficio (económico o de otra naturaleza) para una empresa, lo que podría configurar un delito económico. Como veremos más adelante, la nueva Ley de Delitos Económicos contempla dos hipótesis a través de las cuales puede configurarse el delito de segunda categoría (como lo son los delitos tributarios) y en lo que se refiere al beneficio económico, existen algunas omisiones y correcciones que creemos deberían ser incorporadas y analizadas.

Es por eso que en las líneas que siguen, se analizan los principales aspectos que deben ser considerados y que deberían ser incorporados en los modelos de prevención de delitos, de manera tal de que puedan producir efectos relevantes a la hora de evaluar la eventual responsabilidad de la persona jurídica.

2. UN TEMA PREVIO: ANÁLISIS DE LOS REQUISITOS PARA QUE UN DELITO TRIBUTARIO SEA CONSIDERADO COMO UN DELITO ECONÓMICO

El artículo 2 de la Ley de Delitos Económicos señala que serán considerados como delitos económicos los hechos previstos en las disposiciones legales que en ella se indican, siempre que el hecho fuere perpetrado (i) en ejercicio de un cargo, función o posición en una empresa, o (ii) cuando lo fuere en beneficio económico o de otra naturaleza para una empresa.

⁵ Y no solamente los sujetos procesales que participan en el ámbito penal, sino que también el propio SII o las entidades certificadoras indicadas en el nuevo artículo 8 N° 18 del Código Tributario incorporado por la Ley N° 21.713, al momento de determinar si un contribuyente cuenta o no con las medidas que promueven la sostenibilidad tributaria.

En relación con los delitos de segunda categoría, y las condiciones necesarias para que estos se configuren, se ha señalado que “requiere no solo perpetración de un delito listado en un catálogo, sino satisfacción del criterio sustantivo que subyace a la Ley de Delitos Económicos: el involucramiento corporativo”⁶ el que de acuerdo con ella puede ser concretado de dos maneras, ya sea por la perpetración en ejercicio de una función, posición o cargo en una empresa, y, por otro, la perpetración en beneficio de una empresa.

En relación al primer requisito, esto es que exista una perpetración, no nos referiremos en detalle, sino que solo señalaremos que ya hay distintas posturas en torno a la extensión e interpretación de este concepto, y si la perpetración debe ser entendida en su sentido estricto o más bien desde una postura más flexible y no literal, lo que ya ha generado algunas discusiones⁷.

Desde ya nuestra postura se inclina por aquella que da al término “perpetrado” un alcance amplio, y por ello no limitándolo únicamente a quienes participen como autores, ello por dos razones:

- a) La primera, por cuanto nos parece insoslayable el argumento de interpretación lógica que se da entre el artículo 2 y el artículo 3 de la Ley de Delitos Económicos, en el sentido que deben interpretarse ambas manteniendo la debida armonía, y es por eso que si se comparan, no existiría razón de limitar el alcance en el artículo 2 de la Ley de Delitos Económicos, pues de haberse deseado lo anterior, se habría señalado expresamente que se refiere a hipótesis de autoría, tal y como se hizo en el artículo 3 de la misma ley.
- b) Y la segunda, por cuanto el objetivo de la Ley de Delitos Económicos es precisamente cambiar la óptica aplicable a los delitos económicos y, por lo tanto, no procedería únicamente su aplicación a los autores cuando la norma que regula específicamente esta materia es el propio Código Penal, el que en el caso de los delitos de segunda categoría, nada señala al respecto, aplicándose por tanto las reglas generales, pudiendo ser aplicable a otras formas de participación en el ilícito.

Discusión aparte es la que merece la posible sinonimia de las palabras “perpetración” y “consumación”, respecto de lo cual nos sumamos a las voces del derecho penal que claramente distinguen dos situaciones que, aunque potencialmente relacionadas, son diferentes⁸.

⁶ BASCUÑÁN y WILENMANN (2023) p. 71.

⁷ Así se ha señalado que: “La redacción del artículo 2 LDE [Ley de Delitos Económicos] primera modalidad hace referencia a la ‘perpetración del hecho’, no a la intervención en el delito o alguna fórmula de esta clase. Esto parece ser antes lenguaje de autoría que de intervención en cualquier condición. En cambio, tratándose del artículo 3 LDE, la redacción es abiertamente referida a cualquier interviniente: ‘siempre que en la perpetración del hecho hubiere intervenido, en alguna de las formas previstas en los artículos 15 o 16 del Código Penal’. BASCUÑÁN y WILENMANN (2023) p. 75. El agregado es nuestro.

⁸ Al respecto se ha señalado que “cuando la ley habla de ‘perpetración del delito’ no hace referencia a consumación, pues es posible que le (sic) hecho se haya perpetrado pero su desarrollo haya quedado

3. ANÁLISIS DE FALENCIAS Y OPORTUNIDADES DE MEJORA EN LOS MODELOS DE PREVENCIÓN DE DELITOS, REFERIDOS A LOS DELITOS TRIBUTARIOS A LA LUZ DE LA LEY DE DELITOS ECONÓMICOS

Teniendo en consideración que los modelos de prevención de delitos se basan en la gestión de los riesgos, la necesidad de poder efectuar un análisis y evaluación de los mismos es una función que resulta trascendental, por cuanto es precisamente a través de ésta que se debe determinar la posibilidad (probabilidad) de incurrir en ellos y las consecuencias (el impacto) que tendrán en la organización⁹.

En otras palabras, se ha señalado que el riesgo es “la contingencia, probabilidad o proximidad de un peligro o daño y es la probabilidad con mayor o menor incertidumbre de incurrir en una pérdida por incumplimiento”¹⁰, por lo que el factor común en ambas afirmaciones consiste en un aspecto mínimo e imprescindible, consistente en determinar correctamente cuál es el riesgo para evaluar las acciones para evitarlo o mitigarlo.

A continuación, se entregan algunas falencias detectadas en el proceso de análisis de riesgos tributarios, de manera tal de colocar una nota de alerta sobre este punto.

3.1. PRIMERA FALENCIA: OMISIÓN DE UN ANÁLISIS COMPLETO DEL ENTORNO QUE ENVUELVE A LOS DELITOS TRIBUTARIOS

De la experiencia que se ha obtenido durante el último tiempo derivada de la revisión de algunos modelos de prevención de delitos para efectos de actualizarlos a la luz de las nuevas disposiciones de la Ley de Delitos Económicos, hemos visto como no existe una correcta evaluación de los riesgos que determinadas conductas traen aparejadas. En virtud de lo anterior, tampoco se está implementando el control de los mismos en atención a la existencia de aspectos que van más allá del tenor literal de aquellos delitos tributarios que son considerados también como delitos económicos.

Ya en la parte introductoria de este trabajo, se ha señalado que los delitos tributarios resultan ser más complejos que otros que se regulan en nuestro ordenamiento, por cuanto el bien jurídico que se protege al sancionar las conductas que lo afectan, suelen llevar consigo una comprensión acabada y más detallada de cierto tecnicismos que incluso resultan difíciles de comprender para abogados, auditores u otros profesionales que tienen una cercanía con el mundo tributario, así como también para la propia administración tributaria y los miembros del poder judicial que deben determinar cuál es el alcance de este tipo de conductas.

Es así, por ejemplo, en el delito del artículo 97 N° 4 del Código Tributario existen términos como “liquidación de un impuesto”, “maliciosamente”, “retención o recargo” “créditos o imputaciones” que de su sola lectura no permiten tener una noción completamente clara respecto de los supuestos que involucra el delito respectivo. Es por eso que, para ser debidamente entendidos, requieren de un conocimiento básico de nociones de derecho

configurado en etapas ejecutivas previas como tentativa o consumación”. NAVAS (2023) p. 67. Como se aprecia, la perpetración se refiere al hecho, en cambio la consumación se refiere al delito el que, si bien requiere del hecho, también requiere de otros elementos diferente de éste para su consumación.

⁹ FERNÁNDEZ (2023) p. 160.

¹⁰ HENAO y CASTRO (2020) p. 125.

tributario, y no solo de eso, sino que en muchísimas ocasiones es necesario también tener claro cuál es el estado actual de las cosas a nivel administrativo y judicial, ya que los pronunciamientos en este sentido son dinámicos, y las decisiones que en ellos se incluyen buscan avanzar (o tratar de avanzar) a la par de aquellas conductas que se refieren a delitos tributarios.

En esta línea, y aunque no existe un pleno consenso en la doctrina penal respecto a si los delitos tributarios son delitos en blanco o no, sí existe un acuerdo respecto a que la determinación clara del alcance del delito y sus consecuencias es un aspecto que es al menos complejo, y es por ello que es necesario recurrir a las bases mismas del derecho tributario, ya sea de forma directa de la ley o a través de quienes participan y tienen una incidencia en su aplicación¹¹.

Estas complejidades en relación con los delitos tributarios tienen varias fuentes, y ellas deberían ser necesariamente consideradas en un modelo de prevención de delitos a la hora de poder evaluar correctamente los riesgos en la comisión de delitos tributarios que buscan ser abordados en él. Sin pretender que el siguiente sea un listado exhaustivo, a continuación, se mencionan algunas situaciones que generan una complejidad adicional que debería ser considerada a la hora de elaborar o evaluar los modelos de prevención de delitos.

3.1.1. LA CORRECTA INTERPRETACIÓN DE LOS TÉRMINOS QUE SE INCLUYEN EN EL TIPO PENAL

Sin pretender entrar en el análisis que se refiere a la importancia que tiene la claridad en la descripción de los tipos penales, ello por mandato expreso del principio de legalidad presente en la Constitución Política de la República¹² y en el Código Penal¹³, es necesario

¹¹ La postura que señala que se trata de tipos penales en blanco, se resume en lo siguiente: “Todos estos delitos constituyen un tipo penal en blanco que se integra mediante su remisión a la norma tributaria. Ello significa que el entendimiento del tipo objetivo debe ponerse en relación con la regulación de las obligaciones tributarias y con su cumplimiento, puesto que cuestiones como el devengo, la imputación temporal, los elementos del hecho imponible, la determinación de la posición del sujeto pasivo, el cálculo de la base imponible o, la aplicación de deducciones o beneficios fiscales, entre otras, están en la propia esencia de las conductas que determina la realización del tipo objetivo. Además, y aunque son los Juzgados y Tribunales los encargados de determinar si existe o no defraudación, la interpretación que realizan los funcionarios de la Administración tributaria resulta relevante para iniciar, o no, un proceso por delito.”. ANAYA MARTÍN *et al* (2019) p. 177. Por su parte, la otra postura que señala que no son delitos penales en blanco, señala lo siguiente: “Las normas penales tributarias, y en particular los tipos penales contenidos en el Código Tributario describen infracciones de deberes cuyo contenido y alcance precisos emanan de la legislación tributaria sustantiva y procesal. Ello no implica que el Art. 97 Código Tributario y las demás normas penales tributarias contengan leyes penales en blanco [...] No obstante, se trata de tipos en los que para determinar la infracción de la norma se requiere habitualmente la resolución de cuestiones previas de cierta complejidad. VAN WEEZEL (2007) p. 19.

¹² El artículo 19 N° 3 en su inciso 8° señala que “ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado”.

¹³ El artículo 18 del Código Penal señala que “ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración”.

señalar que este principio ve ciertas particularidades cuando nos referimos a los delitos tributarios.

Estas especiales consideraciones son aquellas que, en nuestra opinión, deberían ser analizadas y estudiadas al momento de diseñar, implementar o evaluar periódicamente un modelo de prevención de delitos, pues una adecuada valoración de los riesgos tributarios supone necesariamente conocer a cabalidad cuál es su potencial alcance y consecuencias.

Así, por ejemplo, y sin entrar aún a los aspectos tributarios propiamente tales (entendiéndolos como aquellos que se refieren directamente a la obligación tributaria, tales como el sujeto pasivo, tasa, base imponible, etc.), llama la atención que un gran número de delitos tributarios que son también considerados como delitos económicos establezcan como uno de sus elementos el de la “malicia”.

Este concepto, que en lo que se refiere a los delitos tributarios adopta la forma de “presentación maliciosa”, “declaraciones maliciosamente incompletas o falsas” u otras análogas, nos obliga a formular una primera pregunta, consistente en dilucidar qué es lo que se entiende por malicia. Y al respecto podemos señalar que este concepto ha sido objeto de revisión y discusiones no solo a nivel doctrinal, sino que por su importancia también ha sido revisado e interpretado por la jurisprudencia de nuestros tribunales, y podemos desde ya anticipar que su significado no es claro de la sola lectura de las normas en las cuales se encuentra incluida.

En este sentido, hay voces que entienden la malicia como un refuerzo semántico de la conducta dolosa que se exigen en el propio delito¹⁴, sin establecer por ello un significado distinto, ni más ni menos amplio que la sola exigencia del dolo que todo delito por definición debe incluir para ser una conducta punible. Sin embargo, también hay opiniones que entienden que la malicia presente en los delitos tributarios se refiere al propósito definido de privar al Fisco de percibir los impuestos que le corresponden¹⁵, manifestando esta corriente de opinión que la conducta dolosa debe necesariamente ir acompañada de una intencionalidad que consiste especial y específicamente en sustraer del patrimonio fiscal aquel tributo al que tiene derecho de percibir por expreso mandato legal.

A nivel administrativo, corresponde al director del SII la facultad de interpretar las leyes tributarias¹⁶, y éste ha manifestado su postura a través de circulares¹⁷, en las que se ha señalado que la malicia que requiere el delito tributario es el “acto consciente del declarante,

¹⁴ VAN WEEZEL (2007) pp. 65 y 66.

¹⁵ UGALDE PRIETO y GARCÍA ESCOBAR (2011) p. 20. En la misma línea se manifiesta MASSONE (2010) p. 351, quien señala que de no existir este propósito definido o ánimo preconcebido de evadir impuestos, no se estaría en presencia de un delito tributario, sino de la infracción prevista en el N° 3 del art. 97 del Código Tributario.

¹⁶ Artículo 6 letra A N° 1 del Código Tributario.

¹⁷ Consisten en los actos administrativos de contenido general emitidos por el director del SII y que son vinculantes para sus funcionarios, mediante las cuales se interpretan disposiciones tributarias. Un excelente trabajo que expone pormenorizadamente el origen de las circulares, su contenido, los efectos y el uso que se les ha dado y su alcance interpretativo, ha sido efectuado por VERGARA (2021) p. 46-79.

quien supo o no pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajustaba a la verdad”¹⁸, haciendo equiparable con esa definición a aquella malicia requerida para poder ampliar el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora, contenida en el artículo 200 del Código Tributario, y que también ha sido objeto de interpretación por parte del director del SII¹⁹.

Finalmente, la Corte Suprema también ha establecido cuál es el alcance que debe existir en relación con la malicia que se exige respecto de la conducta regulada, por ejemplo, en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario. En este sentido se ha señalado que “se requiere que la falsedad que se imputa sea maliciosa, es decir, que sea producto de un acto consciente y voluntario del contribuyente denunciado a sabiendas que lo declarado no se ajusta a la verdad” añadiendo que “resulta fundamental que quien la presente haya intervenido en la falsedad que se reprocha o a lo menos tenga un conocimiento de tales irregularidades y un aprovechamiento de ellas en sus propias declaraciones.”²⁰.

Este fallo también da luces de un tema importante, referido al tipo de dolo que se exige en la etapa administrativa respecto de delitos tributarios, al señalar lo siguiente: “De lo anterior puede extraerse que, sin perjuicio de aplicarse ciertos principios del orden adjetivo penal en esta materia, como la presunción de inocencia –reconocida en la sentencia cuestionada y que desplazó la carga de la prueba a la reclamada–, no debe perderse de vista que la fiscalización que culmina en la sanción impuesta por el Acta de Denuncia es un procedimiento de carácter administrativo tramitado por el Servicio de Impuestos Internos, y por ello en su defensa en el juicio de reclamo contra dicho acto no cabe imponerle la demostración de la comisión de los hechos con dolo penal, puesto que no está dentro de sus competencias la investigación de ilícitos de esa naturaleza; sino que debe acreditar las circunstancias que llevan a deducir el conocimiento del contribuyente acerca de las maniobras efectuadas para aumentar sus créditos fiscales.”²¹.

Habiéndose expuesto un análisis somero respecto de uno de los requisitos que establecen los delitos tributarios, ya se puede visualizar que existen diferentes posturas respecto de ciertos conceptos, y que por lo tanto seguir una u otra podrían tener consecuencias relevantes a la hora de verse expuestos a la persecución penal en caso de incurrir en alguno de estos delitos.

Esa divergencia de posturas, necesariamente debe ser un factor a ser evaluado por los modelos de prevención de delitos, y por lo tanto, debería considerarse y tenerse presente al momento de levantar los matrices de riesgos que sustentan las acciones contenidas en él, pues, reconociendo que respecto de una posible conducta existen riesgos de interpretación²², deberían establecerse controles que busquen evitar que en el interior de la organización se

¹⁸ Circular SII N° 29, de 2022, p. 7.

¹⁹ Circular SII N° 73, de 2001.

²⁰ *S.I.I. VII Dirección Regional Talca con Sociedad Constructora Proessa Ltda.* (2016) c. quinto.

²¹ A nuestro juicio esta afirmación abre otro foco de análisis y discusión: la investigación penal de parte del Ministerio Público por delitos tributarios requiere de forma previa una denuncia o querrela del SII, quien de acuerdo con el fallo, no requiere acreditar un dolo penal, sin perjuicio que su análisis podría posteriormente traducirse en una investigación, precisamente penal.

²² Consiste en un riesgo consistente en que la organización sigue una interpretación de la norma que no comparten los tribunales de justicia. ANAYA MARTÍN *et al* (2019) p. 140.

puedan incurrir en las conductas que traen aparejados riesgos, que en este caso son riesgos penales²³.

3.1.2. DIMENSIONAR EL ALCANCE DE LOS DELITOS QUE SON SUSCEPTIBLES DE SANCIONARSE PENALMENTE: EL PROCESO DE IDENTIFICACIÓN DE DELITOS TRIBUTARIOS

En materia tributaria, y específicamente en lo que se refiere a los delitos relacionados con impuestos, es de extrema importancia tener claridad plena respecto de cuáles son aquellas conductas a las que el tipo penal puede aplicarse. Ello supone un desafío que necesariamente debe ir acompañado de un análisis pormenorizado de las normas tributarias específicas, y por lo mismo, no reducirlo únicamente al listado de delitos que contempla el artículo 97 del Código Tributario.

Lamentablemente nuestra legislación tributaria dista bastante de ser de amigable lectura, pues los artículos son extensos, abarcando gran cantidad de incisos (en algunos casos, varias páginas²⁴), y además por existir permanentemente un reenvío de una norma a otra, lo que no hace más que complejizar el entendimiento de la disposición analizada, lo que supone la casi inevitable asistencia de asesores fiscales, lo que genera la existencia de otros focos de regulación de parte del *tax compliance*, respecto de ellos, tema que podrá ser objeto de análisis en otra oportunidad²⁵.

Con esta idea lo que se pretende reforzar es que ya de manera premeditada o ya se por mera omisión, el legislador de la Ley de Delitos Económicos efectuó una referencia directa únicamente a aquellos delitos que se contemplan en el Código Tributario, y la mayoría de ellos son los que se regulan en el artículo 97, en circunstancias que la Ley sobre Impuesto a la Renta, la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones entre otros cuerpos legales, contemplan otras

²³ La misma postura, a la que adherimos es expuesta por MAYER LUZ y NAVARRO SCHIAPPACASSE (2020) p. 276: “De ahí la importancia que tiene para el contribuyente incorporar dentro de su programa de compliance la jurisprudencia emanada del Director de la Administración tributaria, pues si su resultado impositivo es cuestionado por el Servicio en una auditoría tributaria, él podría hacer valer el criterio interpretativo del Servicio, afirmando que su actuación fue acorde con aquel. En consecuencia, si está de buena fe y no se ha publicado un cambio de criterio, habrá cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias respectivas.”.

²⁴ A modo ejemplar, el artículo 14, artículo 17 letra b), artículo 74 o el artículo 107, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

²⁵ GÓMEZ (2021) p. 243, quien señala que: “Los profesionales expertos en fiscalidad desempeñan un papel esencial como puentes que facilitan la aplicación del sistema tributario. Su perfil profesional los sitúa con una cualificación que ayuda a los obligados tributarios a cumplir con las numerosas obligaciones tributarias [...] Los intermediarios fiscales ganan protagonismo en las últimas décadas como consecuencias de la complejidad que van ganando los sistemas tributarios y el correspondiente desplazamiento de numerosas obligaciones hacia el obligado tributario.”.

conductas que también son calificadas como delitos, existiendo un directo reenvío de esa norma específica al delito tributario que es a su vez delito económico²⁶.

A modo de ejemplo²⁷, el artículo 31 N° 12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta contempla la obligación de la presentación de una declaración jurada, por medio de la cual se debe señalar que en un ejercicio comercial no ha existido una relación directa o indirecta en el capital, control o administración entre el contribuyente que paga la renta y el beneficiario de ella. En ese contexto, el mismo artículo señala que el que maliciosamente presente una declaración falsa “será sancionado en conformidad con el artículo 97, número 4, del Código Tributario”.

Es así como una adecuada evaluación de los riesgos tributarios que existen dentro de una organización requiere necesariamente, y de forma previa, conocer cuáles son aquellas conductas que pueden ocasionar consecuencias para la persona jurídica, y con mayor razón deben ser conocidas aquellas que constituyen delitos tributarios, lo que consiste en la etapa de identificación de los riesgos tributarios, una de las primeras en la cronología para efectos de implementar correctamente un modelo de prevención de delitos.

Sobre este punto se ha señalado que de “esta manera, con el propósito de que la entidad cumpla con los requerimientos de la ley y prevenir que se atribuya responsabilidad penal a la persona jurídica en caso de que alguno de sus integrantes cometa alguno de los delitos base, se hace indispensable que la organización, antes de diseñar e implementar una serie de medidas o controles para contrarrestar los riesgos derivados de la comisión de dichas conductas delictivas, pueda precisamente identificar y evaluar dichos riesgos o actividades

²⁶ Esto en materia penal recibe el nombre de tipo penal en blanco impropio, en atención a que el complemento de la conducta es una disposición contenida en otra ley, diferente de aquella que sanciona la conducta. ETCHEBERRY (1998) p. 85. En el mismo sentido sea señalado que las leyes penales en blanco impropias son aquellas “en que la labor de complemento se encomienda aquí a otra ley y no a una autoridad diversa del legislador [...]”. RODRÍGUEZ (1984) p. 235.

²⁷ Otros ejemplos son, por ejemplo, en la Ley sobre Impuesto a la Renta, la presentación maliciosamente falsa de la declaración jurada de precios de transferencias o la presentación maliciosamente falsa de antecedentes en el contexto de una solicitud de acuerdo anticipado, ambas contempladas en el artículo 41 E; la entrega maliciosa de información incompleta o falsa en la declaración jurada a que se refiere el artículo 41 F; la entrega maliciosa de información falsa o incompleta establecida en el artículo 74 N° 7; la confección de un estado de pérdidas y ganancias maliciosamente incompleto o falso establecido en el artículo 90; la presentación de antecedentes maliciosamente falsos establecidos en los artículos 104 y artículo 107 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; o en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios la obtención de la exención establecida en el artículo 12 B N° 10 mediante la presentación de documentos u otros antecedentes erróneos, incompletos o falsos; o la utilización de cualquier procedimiento doloso encaminado a efectuar imputaciones y obtener devoluciones improcedentes o superiores a las que realmente corresponda establecida en el artículo 27 bis; o en materia de impuesto a las herencias o donaciones, la actuación dolosa encaminada a burlar el impuesto o el aprovechamiento del dolo que contempla el artículo 64 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

expuestos a la comisión de delitos y dar cuenta material (por ejemplo, con soportes escritos) de su efectiva realización.”²⁸⁻²⁹.

Dicho lo anterior, se pone de manifiesto que la especificidad de las conductas que potencialmente pueden constituir delitos tributarios, el análisis de los requisitos que son necesarios para incurrir en estas conductas y los efectos que su incumplimiento puede generar dentro de la empresa, hace necesario (y casi imposible de evitar) contar con asesoría profesional con un conocimiento en temas impositivos, pues resulta difícil de controlar los riesgos que pueden ocasionarse dentro de la organización si no existe una delimitación concreta de cuáles son esas conductas que potencialmente pueden tener efectos perniciosos.

Es por ello que cualquier modelo de prevención de delitos no solo debería tener claridad en relación a que existen otras conductas distintas de las expresamente establecidas en el artículo 2 N° 2 de la Ley de Delitos Económicos que podrían comprometer la responsabilidad de las personas jurídicas, sino que también debería existir claridad en el punto que respecto de muchas de estas conductas descritas, es el SII quien debe establecer su regulación específica mediante resolución por expreso mandato de la ley, y es a través de estas resoluciones que se determinan elementos relevantes como el plazo, la forma de presentación y quienes están efectivamente obligados, y en relación con estos últimos, esto es importante porque algunas conductas calificadas como delitos solo podrían ser sancionadas si se cumple con ser un contribuyente obligado a la presentación de una declaración jurada, por ejemplo. Si bien esta regulación específica de parte del SII apunta a riesgos que no tienen un impacto directo en materia penal, si es importante su consideración, pues respecto de estos ilícitos, el rol que juega el SII es trascendental.

De esta manera, si una empresa es calificada tributariamente como una pyme³⁰ y presenta maliciosamente la declaración jurada N° 1951 “Declaración jurada anual sobre archivo local” referida a precios de transferencias y cuya presentación maliciosa es sancionada de conformidad al artículo 97 N° 4 del Código Tributario, ella no sería punible penalmente, por cuanto a esta presentación sólo están obligadas las grandes empresas.

Y aunque la necesidad de una asesoría especializada pareciera ser desoladora, la verdad es que actualmente ya es posible encontrar algunos alicientes o ventajas derivados de una correcta implementación de sistemas de *compliance* fiscal que apunten precisamente en tener

²⁸ ALBERTZ (2019) p. 119.

²⁹ En el mismo sentido se ha señalado que “si lo que se pretende desarrollar es el Compliance fiscal, en primer lugar será necesario identificar correctamente todas aquellas normas tributarias que afectan a nuestra organización, lo cual nos permitirá realizar el diagnóstico de riesgos fiscales correspondiente.”. LACUNZA Y ZARRAONANDIA (2021) p. 26.

³⁰ Más complejidades en relación con la calificación de las empresas existen si diferenciamos el mundo tributario respecto de las demás normas. En efecto, para la generalidad de los fines, la calificación de las empresas en relación con su tamaño viene dado por la Ley N° 20.416. Sin embargo, para efectos tributarios, y por ello, a las obligaciones accesorias a las que están sujetos, se determinan por las normas tributarias respecto al tamaño de las empresas, las que están establecidas en la Resolución Exenta SII N° 76, de 2017, sin perjuicio que para determinar su tributación de acuerdo con el impuesto a la renta, los requisitos para acceder al régimen pyme están en el artículo 14 letra D de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

claridad respecto de cuáles son las conductas que podrían potencialmente ocasionar riesgos tributarios. En caso de contar con un modelo de prevención de delitos apropiado, las ventajas que se pueden obtener son diversas, pero nos quedaremos con las principales, como lo es, por ejemplo, la eventual exención de responsabilidad penal a las personas jurídicas o idealmente acceder a ciertos beneficios fiscales en caso de implementar modelos de prevención de delitos que incluyan parámetros de sostenibilidad tributaria³¹, por mencionar solo algunos.

Finalmente, y en relación con la interrogante que surge respecto a si aquellas conductas penales de tipo tributario que forman parte de un reenvío de normas (como lo son aquellas establecidas en normas especiales que sancionan las conductas de conformidad a los ilícitos del artículo 97 del Código Tributario, por ejemplo) podrían ser punibles bajo delitos económicos de segunda categoría. Manifestamos desde ya nuestra postura contraria, fundamentalmente por la redacción de *numerus clausus* del artículo 2 de la Ley de Delitos Económicos, y por el principio de legalidad en materia penal, motivo por el cual no sería posible aplicar a esos delitos tributarios el estatuto de la Ley de Delitos Económicos. Sumado a lo anterior, si se pretendiera hacer aplicable el estatuto de la Ley de Delitos Económicos a otros delitos diferentes de aquellos expresamente establecidos en la enumeración de dicha ley, de debió haber previsto una redacción del tipo “u otros delitos semejantes”, “o cualquier otra conducta que se remita a las normas ya enumeradas”, pues en esos casos “sólo se tratará de determinar los otros casos a los que se refiere el texto legal, pero que no ha podido o querido nombrar, sin que importe una verdadera extensión del texto interpretado, pues la extensión de la punibilidad siempre estará por el principio de legalidad.”³².

Sin embargo, aunque creemos que esta opinión está dotada de buenos argumentos, no se puede asegurar que sea compartida por el Ministerio Público o los jueces con competencia penal.

3.1.3. CONOCER EL ENTORNO DE LA PERSECUCIÓN PENAL TRIBUTARIA. LA RECOPIACIÓN DE ANTECEDENTES Y LA INICIATIVA EXCLUSIVA DEL DIRECTOR

Cada cierto tiempo, se publican noticias o se realizan reportajes de personas o grupos de personas que cometen delitos tributarios, respecto de los cuales se informa cuál es el monto defraudado y que respecto de ellos, el SII presentó una denuncia o querrela para que los hechos que constituyen delitos sean investigados y sancionados por el Ministerio Público.

Todo lo dicho es importante porque la comisión de delitos tributarios funciona bajo una lógica que es distinta en cuanto a su investigación, habida consideración a que existe una

³¹ Una opinión más bien crítica del concepto de sostenibilidad tributaria está disponible en PEÑA (2024) p. 76. Si bien al día de hoy no existe claridad de aquellos beneficios a los que accedería el contribuyente, la lógica de la sostenibilidad tributaria apunta a un cumplimiento cooperativo entre el Fisco y el fiscalizado, por lo que es probable que en el futuro sí existan alicientes claros en este sentido.

³² MATUS (2012) p. 199.

etapa prejudicial³³ que se desarrolla por y ante el SII, y que puede determinar cuál es el futuro de la acción penal que se adoptará en relación a estas conductas.

Sobre este punto se ha señalado que: “Al respecto, cabe considerar que la materia penal tributaria reviste características particulares, que la tornan distinta del resto de los delitos contemplados en el Código Penal. Principalmente, la diferencia la constituye la facultad del director de este Servicio de decidir si una conducta típica será perseguida ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, para obtener únicamente la aplicación de una sanción pecuniaria o ante los tribunales penales, para obtener sanciones penales.”³⁴.

La importancia en relación a este tema, no es una novedad, y nunca había generado mayor controversia o cuestionamiento, por cuanto los casos en los que esta facultad era utilizada, eran más bien desconocidos o se referían a delitos tributarios que no revestían una mayor elaboración en su comisión, porque más bien se referían a casos de falsificación de facturas o “venta de IVA”, por lo que en los casos en los que la acción penal fue ejercida y los delincuentes perseguidos penalmente, existía un consenso en su correcta aplicación.

Sin embargo, todo cambió desde ya casi diez años, oportunidad en la cual explotó el caso de financiamiento irregular de la política, en el que de forma paralela al escándalo respecto de la manera en cómo estos casos fueron gestionados políticamente, tuvo lugar un debate en torno a la recopilación de antecedentes y la exclusividad en el inicio de la acción penal, existiendo voces bastante críticas en relación con la naturaleza y posibles perfeccionamientos de ambos institutos.

En efecto, el artículo 161 N° 10 del Código Tributario regula lo que es conocido como la recopilación de antecedentes, la que ha sido definida como “una tramitación realizada al interior del Servicio de Impuestos Internos en forma previa al ejercicio de la acción penal por delitos tributarios y que sirve para que el DIRECTOR adopte la decisión de ejercer -o no- la referida acción penal según la facultad concedida por el inciso 3° del artículo 162 del mismo Código.”³⁵.

Si bien no está totalmente claro cuál es el procedimiento que debe observarse en cuanto a su tramitación³⁶, ni el hecho de que la recopilación de antecedentes sea aplicable en el caso de delitos tributarios respecto de los cuales se imponga una pena a la persona jurídica³⁷,

³³ Sin perjuicio de ser una etapa prejudicial VAN WEEZEL (2007) p. 157 la considera como una verdadera “etapa del procedimiento” penal.

³⁴ Oficio Ordinario SII N° 1.960, de 2013.

³⁵ UGALDE y GARCÍA (2011) p. 20.

³⁶ Pues solamente se regula en el artículo 161 N° 10 del Código Tributario, circulares y oficios circulares emitidos por el SII, sin establecer de forma clara cuál es su procedimiento ni las personas que podrían participar. Lo anterior reviste de especial importancia, por cuanto el SII muchas veces “olvida” que respecto de los procedimientos administrativos que se realizan por él y ante él, rigen las garantías fundamentales básicas que cualquier persona ostenta. Sobre este punto ver: PEÑA (2019): pp. 113-129.

³⁷ Somos de la opinión afirmativa, principalmente por los siguientes argumentos: (i) En relación con este procedimiento, la norma respectiva señala que “tratándose de infracciones que este Código sanciona con multa y pena privativa de libertad” y no indica que la respectiva infracción pueda ser

creemos que por las características que este procedimiento tiene, un adecuado modelo de prevención de delitos debería al menos tener en consideración como uno de los riesgos tributarios que existen, que respecto de ciertas conductas se pueda iniciar el referido procedimiento, especialmente teniendo presente que el Código Tributario permite que el director ordene la aposición de sellos y la incautación de los libros de contabilidad y demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor, ambas medidas cautelares que generan riesgos tributarios que podríamos calificar de gran magnitud.

Adicionalmente, y más importante en nuestra opinión, es el hecho que, respecto de la decisión de perseguir penalmente los delitos tributarios, que existen circulares emitidas por el propio SII que contemplan disposiciones que son de importancia a la hora de elaborar o actualizar un modelo de prevención de delitos.

Así, a modo ejemplar, es posible citar a la Circular N° 58, de 2022, que crea y determina las funciones de un Comité de Subdirectores, así como la calificación de ciertos elementos de los casos sometidos a análisis, como son aquellos que se califican como casos de especial relevancia, entendiéndose como uno de ellos, a aquellos que tienen relación con otros ilícitos no tributarios, tales como delitos funcionarios, lavado de activos, asociaciones ilícitas³⁸; o que de acuerdo con la misma circular, se señale que el SII podrá no dar inicio al procedimiento o archivar los antecedentes, por ejemplo, cuando la eventual responsabilidad por infracción a las disposiciones tributarias sancionadas con pena pecuniaria y/o privativa de libertad se encontrare prescrita o sobrevenga alguna otra causal que ponga término a la responsabilidad penal o infraccional, como lo es la adecuada implementación de un modelo de prevención de delitos, tal y como lo establece el artículo 4 de la Ley N° 20.393, modificado por la Ley de Delitos Económicos.

Finalmente, la Ley N° 21.713 contempla una serie de aspectos referidos a la recopilación de antecedentes que necesariamente deben ser considerados por los modelos de prevención de delitos, como lo son aquellas circunstancias incluidas en el nuevo artículo 100 ter del Código Tributario que, si califican como cooperación eficaz³⁹, podría aplicarse respecto de esos delitos únicamente la sanción pecuniaria, o si esta cooperación eficaz se verifica durante

sancionada con multa y pena privativa de libertad en virtud de la Ley de Delitos Económicos; (ii) al no existir una norma dentro de la propia Ley de Delitos Económicos, la Ley N° 20.393 u otra que impida la aplicación de la recopilación de antecedentes, no queda más que concluir que debe ser aplicado en todos los casos en los que existan infracciones que el Código Tributario sancione con multa y pena privativa de libertad; (iii) la recopilación de antecedentes se construye sobre la lógica de la iniciativa exclusiva del director del SII de optar por la persecución penal de los delitos. Al no existir una norma que limite esta facultad únicamente a las personas naturales, es congruente entender que ambos institutos son aplicables cuando se persigue la responsabilidad penal de las personas jurídicas; (iv) esta situación fue objeto de algunas indicaciones en la tramitación de la Ley de Delitos Económicos, la que finalmente no prosperó.

³⁸ Todos ellos considerados como delitos económicos de acuerdo con la Ley de Delitos Económicos.

³⁹ El artículo 100 ter del Código Tributario señala que se entenderá por cooperación eficaz el suministro de datos o informaciones sustanciales, precisos, verídicos y comprobables, desconocidos por el SII, sin los cuales, no se hubiese podido alcanzar los fines señalados. Adicionalmente, el SII mediante resolución, establecerá los parámetros objetivos para determinar el carácter sustancial, preciso, veraz, comprobable y desconocido de los antecedentes aportados.

la investigación a cargo del Ministerio Público una vez presentada la denuncia o querrela, se podrá reducir la pena hasta en dos grados, siempre que la colaboración también se efectúe con el Ministerio Público.

3.2. NO SE ESTÁN CONSIDERANDO ALGUNOS RIESGOS QUE, DE SER PERPETRADOS POR PERSONAS EN EL EJERCICIO DE UN CARGO, FUNCIÓN O POSICIÓN, PODRÍAN DERIVAR EN DELITOS TRIBUTARIOS. ANÁLISIS SITUACIONES DE HECHO ORIGINADAS EN NORMAS TRIBUTARIAS

Como ya se señaló, los delitos económicos de segunda categoría contemplan como una de sus condiciones de materialización que el respectivo hecho típico cumpla con tener un involucramiento corporativo, lo que se consigue ya sea mediante la perpetración del delito en ejercicio de un cargo, función o posición en una empresa (primera hipótesis de involucramiento corporativo), o perpetrado en beneficio de la empresa (segunda hipótesis de involucramiento corporativo)⁴⁰.

En relación con la primera hipótesis descrita, es decir, aquella que consiste en la perpetración del delito en el ejercicio de un cargo, función o posición, de forma previa a la entrada en vigencia de la Ley de Delitos Económicos, se señalaba que para que una persona jurídica pudiera ser responsable de los delitos, era necesario que ellos fueran cometidos por sus dueños, controladores, responsables, ejecutivos principales, representantes o quienes realicen actividades de administración y supervisión, así como por las personas naturales que estén bajo la dirección o supervisión directa de alguno de los sujetos mencionados anteriormente.

La innovación introducida con la publicación de la Ley de Delitos Económicos y su entrada en vigencia en relación con la responsabilidad de las personas jurídicas, son las siguientes: “En primer lugar, respecto de las personas dentro de la organización de la empresa se amplía el círculo de responsables que podrían dar lugar a la responsabilidad de la empresa, dado que basta que se trate de una persona natural que ocupe un cargo, función o posición en la persona jurídica. En términos sencillos, todos y cada uno de los trabajadores de la empresa. Luego, existe una innovación respecto a los ‘terceros’. No sólo los incluye, sino que hace irrelevante que se encuentren o no ejerciendo formalmente un mandato.”⁴¹.

Nosotros agregamos una tercera innovación, consistente en que a través de esta hipótesis de involucramiento corporativo, se incluye a quienes actúen: (i) en nombre de la persona jurídica, ya sea por la ley, la autoridad o los órganos de gobierno de la propia persona jurídica; (ii) también la actuación por cuenta de la persona jurídica, la que tiene un componente material, en el sentido de que no es relevante el cómo se presente esta persona ante terceros, sino el hecho que obre gestionando de modo efectivo en determinado ámbito de competencias

⁴⁰ BASCUÑÁN y WILENMANN (2023) p. 71.

⁴¹ BCP BALMACEDA, COX & PIÑA ABOGADOS (2023) p. 145.

que le haya sido confiado por otras personas⁴², así como (iii) en el ejercicio de actividades sociales⁴³.

Sin embargo, lo más importante de esta hipótesis es que ella prescinde completamente del beneficio para la persona jurídica, motivo por el cual ésta será responsable penalmente incluso si la persona natural que comete el delito lo hace exclusivamente en su interés propio o de terceros, eliminando todo vestigio respecto a la tipicidad que existía con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley de Delitos Económicos⁴⁴, permitiendo únicamente la hipótesis de improcedencia de la responsabilidad penal en el caso que el hecho punible se perpetre exclusivamente en contra de la propia persona jurídica.

Es por ello que, dilucidado ya el hecho que no es necesaria la existencia de un vínculo de propiedad, control, o que se trate de responsables, ejecutivos principales, representantes o quienes realicen actividades de administración y supervisión para que pueda imputarse responsabilidad penal de acuerdo con la Ley de Delitos Económicos, se hace necesario revisar cuál es la normativa de carácter tributaria que a la fecha se encuentra vigente y aquella que próximamente entrará en vigencia para poder determinar cuáles son los riesgos que desde una perspectiva tributaria podrían tener lugar en especial consideración a la primera hipótesis de involucramiento corporativo.

Expresada la idea anterior en otras palabras: de acuerdo con las normas tributarias, tanto legales como administrativas, ¿qué situaciones podrían generar un riesgo en la empresa, por cuanto permiten que quien las perpetra, se encuentre en ejercicio de un cargo, función o posición dentro de ella?

Las normas tributarias contemplan varios casos que deberían ser tenidos en cuenta y que, si bien no logran una subsunción perfecta con la primera hipótesis de involucramiento corporativo, si debieran ser analizadas, por cuanto ellas se enmarcan dentro de las opciones que contempla la Ley de Delitos Económicos, encontrando, por ejemplo, a las siguientes:

- a) Situaciones que configuran representación.
- b) Situaciones en las que se concreta una función para la empresa.

⁴² En este sentido RAGUÉS (2017) p. 25 señala que: “De ello se deriva la necesidad de que a la actuación «en nombre» y «por cuenta» le preceda siempre un acto objetivo, expreso o tácito, por el que la persona jurídica haya encomendado determinadas funciones a una persona física y, a la vez, haya asumido como propios los efectos de la actuación que esta última realice en el cumplimiento de dichas funciones [...] Dicho acto de delegación debe tener lugar a través del correspondiente nombramiento y aceptación en el caso de los representantes, en el momento de perfección del contrato en el caso de empleados o directivos, o de realización del encargo en el supuesto de los mandatarios, pudiendo discutirse en todo caso si en tales casos es necesario cumplir con las exigencias de otros sectores del ordenamiento jurídico o si quedan abarcadas también las meras delegaciones *de facto* o situaciones de simple tolerancia.

⁴³ RAGUÉS (2017) pp. 28-34.

⁴⁴ El inciso final del artículo 3 de la Ley N° 20.393 señalaba que las personaS jurídicaS no serán responsables en los casos que las personas naturales hubieren cometido el delito exclusivamente en ventaja propia o a favor de un tercero.

3.2.1. SITUACIONES QUE CONFIGURAN REPRESENTACIÓN

El artículo 8 N° 6 del Código Tributario define como “representante” a los guardadores, mandatarios, administradores, interventores, síndicos, liquidadores y cualquiera persona natural o jurídica que obre por cuenta o en beneficio de otra persona natural o jurídica. Posteriormente, el artículo 9 del Código Tributario contempla que la representación no tendrá otro requisito que la de constar por escrito, para luego detallar distintas modalidades por medio de las cuales puede tener lugar la representación de un contribuyente⁴⁵.

Sumado a lo anterior, el SII dispone actualmente de un sistema que permite la presentación de diversas declaraciones de impuestos, peticiones administrativas simples o más complejas, todo ello a través del sitio web personal⁴⁶, para cuyo ingreso basta solamente un usuario y contraseña y seguir las instrucciones que la Resolución Exenta N° 2, de 2024 contempla al efecto⁴⁷.

Es en ese orden de ideas algunas de las preguntas que deberían ser efectuadas al momento de levantar los riesgos de delitos tributarios, deberían ser las siguientes:

- a) ¿La empresa ha otorgado poderes con los que el apoderado podría vincularla tributariamente y penalmente?
- b) ¿Cuál es la extensión de las facultades que se otorgan para que se pueda representarla?
- c) ¿Existe algún protocolo que determine alguna frecuencia en la revisión de los poderes otorgados?
- d) ¿La empresa sigue un protocolo respecto de la información al SII respecto del término de una representación, ya sea por renuncia o revocación?
- e) ¿Qué medidas se adoptan en la empresa para controlar al máximo hipótesis de agencia oficiosa, según el inciso 2° del artículo 9 del Código Tributario?
- f) ¿Existen controles específicos que se adoptan en la empresa respecto de situaciones especiales de representación, tales como asociaciones o cuentas en participación, comunidades o sociedades de hecho?

⁴⁵ Circular SII N° 4, de 2022, modificada por la Circular SII N° 24, de 2024.

⁴⁶ Definido como “el medio electrónico que, previa identificación, le permite al contribuyente o al administrador de una entidad sin personalidad jurídica ingresar al sitio web del Servicio a través de una conexión segura, con el objeto de comunicarse con éste, efectuar trámites personales o tomar conocimiento de las actuaciones de aquel.”. Artículo 8 N° 15 del Código Tributario.

⁴⁷ Vinculando la posibilidad de tener representantes digitales y la eventual responsabilidad penal tributaria que podría surgir de ella, creemos que la Resolución Ex. SII N° 2, de 2024 correctamente coloca en el contribuyente mandante la responsabilidad en la administración de esta herramienta: Así se señala que: “Las modificaciones no oportunas a los mandatos, la revisión de la vigencia o revocación, o mal uso de estos, es de exclusiva responsabilidad del Contribuyente Mandante, como lo es también actualizar permanentemente la información de sus representantes legales en el SII de acuerdo al Artículo 68 del Código Tributario”. Más adelante, señala lo siguiente: “En el evento de que un mandatario actúe a nombre de un Contribuyente Mandante, y acceda al sitio web del SII o de una determinada institución pública a realizar un trámite mediante el uso de un mandato, la responsabilidad derivada del mal uso o del uso por terceros autorizados o no, es exclusivamente del Contribuyente Mandante que otorga el mandato.”.

3.2.2. SITUACIONES EN LAS QUE SE CONCRETA UNA FUNCIÓN PARA LA EMPRESA

En la misma línea, existen diversos casos en los que, no existiendo representación, se efectúan actividades que se enmarcan dentro de labores, gestiones o actividades que se efectúa para la empresa y que, en ese contexto, podrían acarrear consigo responsabilidad por ilícitos tributarios que son susceptibles de ser perseguidos de acuerdo con la Ley de Delitos Económicos.

La existencia de una función presupone que existe un encargo, y por lo tanto, que la persona natural ha obrado en virtud de la atribución de funciones realizada por parte de la persona jurídica, es por esa razón que se le hace responsable a esta última por los delitos que la primera puede ocasionar, estableciéndose una responsabilidad que podríamos calificar como vicaria, en el sentido que existiendo un delito tributario ejecutado por quien ostenta un cargo, función o posición dentro de la empresa, compromete la responsabilidad penal de esta última, el que tiene como antecedente que la persona jurídica incumplió su deber de vigilancia.

Es así como es posible enumerar una serie de riesgos que podrían ocurrir en virtud del uso de las herramientas que el SII pone a disposición de los contribuyentes, y que tienen una incidencia tributaria directa, tales como las que se indican a continuación:

3.2.2.1. EL USO DEL CORREO ELECTRÓNICO

El avance de las nuevas tecnologías también representa un reto tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes, por cuanto ellas deben estar siempre al servicio de poder satisfacer las necesidades de cada uno de ellos. En ese sentido, y en lo que a la comparecencia ante el SII se refiere, se han manifestado avances sobre esta materia.

La Circular N° 4, de 2022 señala expresamente lo siguiente: “El Código Tributario permite la comparecencia personal de los contribuyentes, ya sea de manera presencial en la oficina del Servicio que corresponda, o remotamente a través de medios electrónicos, toda vez que conforme a lo dispuesto en el artículo 4° bis, inciso 1° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, este puede relacionarse directamente con los contribuyentes y éstos con el Servicio, a través de medios electrónicos, entendiéndose por tales aquellos que tienen capacidades eléctricas, digitales, magnéticas, inalámbricas, ópticas, electromagnéticas u otras similares. Los trámites y actuaciones que se realicen a través de tales medios producirán los mismos efectos que los trámites y actuaciones efectuados en las oficinas del Servicio o domicilio del contribuyente.”.

En este sentido, los riesgos a los que se puede ver expuesta la empresa por la utilización (o mal utilización) que las personas autorizadas o terceros puedan dar a estas herramientas debe ser objeto de análisis, y en atención a la especificidad de las normas tributarias que los regulan, hemos visto una omisión en su consideración por los modelos de prevención de delitos.

3.2.2.2. EL USO DEL SITIO PERSONAL DE LA PÁGINA DEL SII

En el mundo tributario es muy frecuente que, para la obtención de información de primera fuente, de manera más rápida y simple, se solicita al cliente o interesado el RUT y clave del SII para así acceder a la información disponible en el sitio web personal. El mismo principio es posible de verificar respecto de una serie de actuaciones que el particular debe efectuar frente al Estado, en donde el traspaso de los datos de autenticación como RUT y clave, o incluso la clave única es frecuente y se omite un análisis efectivo respecto de los riesgos que esa conducta podría traer aparejada.

Sin embargo, la posibilidad de cometer delitos tributarios con la clave no se limita a un uso voluntario que previamente el contribuyente concedió a quien la utiliza, sino que en variadas ocasiones es la obtención maliciosa de ésta, o de su recuperación⁴⁸, la que permite acceder a una variedad de posibles gestiones y peticiones administrativas ante el SII y la Tesorería General de la República, las que podrían ocasionar riesgos y su concreción, por un inadecuado control en su gestión.

En ese contexto, algunas de las preguntas que deberían ser efectuadas al momento de levantar riesgos, son las siguientes:

- a) ¿La empresa maneja una política de cambios de contraseñas de los sitios del SII y de la Tesorería General de la República?
- b) ¿La empresa mantiene un estricto control de las personas que tienen acceso a las referidas contraseñas?
- c) ¿La empresa mantiene una política de revisión permanente de las declaraciones de impuestos o peticiones administrativas que se efectúan a través del sitio web personal del SII o de la Tesorería General de la República?
- d) En caso de que no se reconozca alguna actuación por parte de quienes tienen acceso a la contraseña del sitio web personal: ¿existen pautas o controles que apunten a mitigar los riesgos que pueden surgir del uso de aquélla? Por ejemplo, ejecución de desistimiento de peticiones, complementaciones, etc.

3.3. MEDIDAS DE CONTROL RESPECTO DE LA SEGUNDA HIPÓTESIS DE INVOLUCRAMIENTO CORPORATIVO: EL BENEFICIO PARA UNA EMPRESA

Como se indicó antes, un delito económico de segunda categoría requiere que se verifique alguna de las dos hipótesis de involucramiento corporativo (no las dos, basta con solo una), siendo la segunda de ellas la que consiste en la existencia de un beneficio para la empresa. Respecto de la definición de “beneficio”, la Ley de Delitos Económicos no otorga una definición, motivo por el cual es la propia doctrina la que se encarga de dotar de contenido a este concepto.

Desde ya hacemos presente que el estudio acabado del alcance y consecuencias que tiene las posibles interpretaciones de lo que significa actuar en beneficio de otro, exceden del objetivo de este trabajo, motivo por el cual únicamente se otorgarán lineamientos generales

⁴⁸ CIPER (2020) y Bío Bío CHILE (2020).

respecto de aquellos puntos que resultan relevantes para el análisis de la forma como deberían ser evaluados los riesgos tributarios de acuerdo con la Ley de Delitos Económicos.

Comenzando por lo esencial, se ha señalado que el beneficio debe entenderse como un cambio en un estado de cosas en el mundo que resulta favorable a su receptor, y que puede ser directo o indirecto, y que incluso puede no tener una naturaleza económica. Se entiende por beneficio económico directo el que se limita a la consecución de ingresos y a la maximización de utilidades; por beneficio económico indirecto, a aquel donde las perspectivas de negocios de la empresa mejoran, sin que ello se exprese en el patrimonio contable de la empresa. Finalmente, un beneficio será no económico a aquellos que no pueden traducirse en retornos monetarios⁴⁹.

En los mismos términos, se ha expuesto que el provecho o beneficio hace alusión a cualquier clase de ventaja, incluso de simple expectativa o referida a aspectos tales como la mejora de posición respecto de otros competidores, etc., provechosa para el lucro o para la mera subsistencia de la persona jurídica⁵⁰.

Finalmente, se ha señalado que “beneficia a otro todo aquel que, con su conducta, contribuye a la consecución. de los objetivos o finalidades del primero”. Sin perjuicio que, en términos gramaticales, nada se opone a una interpretación más amplia y no necesariamente económica, pues existen muchas otras formas imaginables de favorecimiento ajeno⁵¹.

Sumado al amplio alcance del concepto de beneficio que se ha impuesto en el derecho comparado, existen otros elementos relevantes, derivado del referido concepto, que no han sido analizados por la Ley de Delitos Económicos y que sin embargo impactan de forma directa en la evaluación de los riesgos que existen con respecto a actividades tributarias.

El que a mi juicio es el más relevante, consiste en determinar si efectivamente la sola comisión del delito tributario que beneficie a la empresa cumple por sí solo las condiciones para que exista una potencial responsabilidad penal que se pueda imponer a ella. Dicho de otra manera, es importante verificar si existirá responsabilidad penal para la empresa en el caso que se cometan delitos tributarios que la beneficien, sin que exista una vinculación entre la persona natural que comete el delito y la empresa.

En este punto, la situación en otros países es clara, y requiere que para imputar responsabilidad penal a la persona jurídica deben necesariamente verificarse ambas hipótesis de involucramiento corporativo, como lo es en el caso de España. Así, se ha señalado que “en lo que se refiere al art. 31 *bis* 1 a), debemos recordar que los sujetos allí mencionados deberán actuar *en nombre o por cuenta de las mismas*, y en su *beneficio directo o indirecto*, lo que excluye la responsabilidad penal de la persona jurídica por la comisión de un delito fiscal cuando dichos sujetos no cometan el referido tipo penal en tal condición, esto es, lo

⁴⁹ BASCUÑÁN y WILENMANN (2023) pp. 76 - 77.

⁵⁰ Sentencia del Tribunal Supremo Español de 29 de febrero de 2016, citado por LINARES (2020) p. 416.

⁵¹ RAGUÉS (2017) pp. 105-106 señala que hay otros (como Zugaldía Espinar o Mir Puig, Bacigalupo Sagesse, entre otros, que asimilan el beneficio a que la actividad delictiva facilite de algún modo el funcionamiento de la persona jurídica o la consecución de su objeto social (actuación en su interés).

hagan ‘actuando al margen de su función de representación o administración de la sociedad, aunque la comisión del delito favorezca económicamente a la persona jurídica’.”⁵².

En la misma línea, este último punto ha sido objeto de análisis por diversos autores en el derecho comparado, pues se han planteado severas dudas a si es necesario cumplir con la hipótesis de actuar en beneficio de la persona jurídica para atribuirle responsabilidad penal, o si por el contrario el “actuar en beneficio” tiene un sentido propio que debe ser analizado⁵³. El autor ya citado RAGUÉS (2017) plantea que la razón por la cual es necesario darle un sentido propio al actuar en beneficio, se sustenta en el objetivo de incentivar a que las personas jurídicas se involucren en las tareas de prevención de los delitos que se llevan a cabo dentro de la esfera de su organización, pero únicamente respecto de aquellos que las benefician.

Lo dicho, resulta ser relevante, por cuanto aquellas discusiones que se han sostenido fuera de nuestras fronteras parecieran ser estériles si efectuamos un análisis somero respecto del tenor literal del artículo 2 de la Ley de Delitos Económicos, el que de forma clara señala que existirá delito de segunda categoría, y por ello, los de tipo tributario, en el caso que se cumpla con la primera o con la segunda hipótesis de involucramiento corporativo, razón por la cual, la responsabilidad de la empresa derivada de ellos existirá en la medida que el delito se lleve a cabo dentro del ámbito de su organización (primera hipótesis de involucramiento corporativo) o, no dándose el supuesto anterior, la beneficie (segunda hipótesis de involucramiento corporativo).

Es por eso que, los potenciales delitos por los cuales la persona jurídica puede ser responsable son de tal magnitud que incentiva la adopción de modelos de prevención de delitos, pues en caso contrario, se cumplen las condiciones para su responsabilidad penal. Esta amplitud en la responsabilidad penal de la persona jurídica implica reconocer las siguientes conclusiones:

- a) Nuestra Ley de Delitos Económicos contempla que se requiere un supuesto de involucramiento corporativo o el otro, es decir, de forma alternativa, ya que uno u otro bastan para poder concretar la consecuencia que la norma regula, situación que desde ya es atípica⁵⁴.
- b) Cualquier persona fuera de la organización, que de manera deliberada o no, y que por cualquier circunstancia logre generar un beneficio con motivo de la comisión de los delitos tributarios, podría colocar a la persona jurídica en una posición de responder penalmente.

Bajo ese punto de vista, los modelos de prevención de delitos que se redacten o revisen debieran contemplar una serie de medidas que apunten a poder evitar la materialización de este beneficio, o en caso de que ello no sea posible de verificar, deberían existir protocolos o

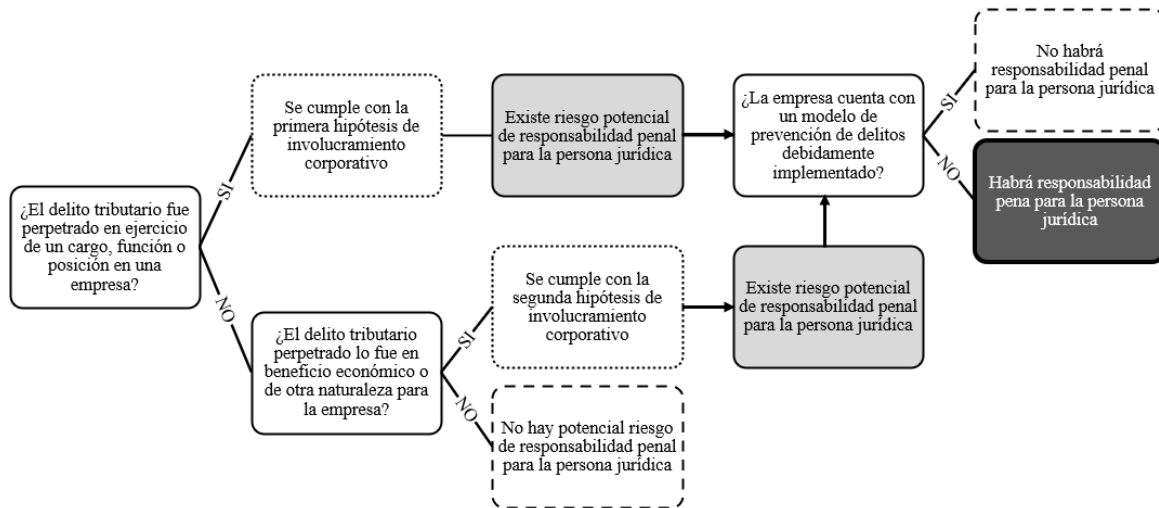
⁵² LINARES (2020) p. 421.

⁵³ RAGUÉS (2017) pp. 79 y 80.

⁵⁴ En países como España no se requiere el cumplimiento de ambas hipótesis de involucramiento, bastando una o la otra. Ver artículo 31 bis del Código Penal Español.

procesos que permitan desprenderse de ellos en los casos en los cuales éste no fue querido o deseado por la persona jurídica

Si esto lo aterrizamos en el ámbito que nos convoca (el de los delitos tributarios) podemos graficarlo de la siguiente manera:



Asimismo, y no perdiendo el foco de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, los beneficios que deben ser cuidadosamente analizados para los efectos de poder evitar la responsabilidad que podría tener lugar son solo aquellos que revistan de cierta relevancia y magnitud. En ese sentido adscribimos a la opinión que señala que “la persona jurídica no es responsable penalmente de todos y cada uno de los delitos cometidos en el ejercicio de actividades sociales y en su beneficio directo o indirecto (...). Sólo responde cuando se hayan incumplido gravemente de los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad, atendidas las circunstancias del caso. Los incumplimientos menos graves o leves quedan extramuros de la responsabilidad penal de los entes colectivos”⁵⁵.

3.3.1. ALGUNOS EJEMPLOS QUE PUEDEN SER CONSIDERADOS A LA HORA DE EVALUAR RIESGOS DE DELITOS TRIBUTARIOS CUANDO ÉSTE TIENE LUGAR CUANDO ÚNICAMENTE SE ACTÚA EN BENEFICIO DE LA PERSONA JURÍDICA

Considerando el ámbito de potenciales riesgos que existe en aquellos casos en los que el beneficio para la empresa es el único que se tiene en consideración, resulta difícil imaginar situaciones en las que el delito tributario se configura por alguien que no actúa dentro de la esfera de la organización y, no obstante, le reporta un beneficio a esta. Sin embargo, situaciones como las descritas podrían existir si es que no se adoptan las medidas de control que busquen evitarlas.

⁵⁵ LINARES (2020) p. 423.

Analicemos algunos casos que podrían darse:

Ejemplo 1. Una fundación que se constituyó y registró con fines defraudatorios, logra cumplir los requisitos para ser una donataria de conformidad con las leyes que otorgan beneficios tributarios. La persona jurídica, de buena fe entrega la donación y deduce el monto de la donación como un gasto, pero acto seguido la Fundación devuelve el monto donado. La persona jurídica no hace nada al respecto y esta situación se repite varias veces.

Ejemplo 2. Una persona completamente ajena a la organización, a través de la obtención de la clave tributaria del SII de la persona jurídica, presenta maliciosamente una declaración de impuestos o una declaración jurada (artículo 8° ter, artículo 97 N° 4, artículo 97 N° 5, todos del Código Tributario) u obtiene una devolución de impuestos que no le corresponde (artículo 97 N° 4 del Código Tributario).

Ejemplo 3. Una persona completamente ajena a la organización sustrae, oculta o enajena bienes que quedan retenidos en poder de la persona jurídica infractora (artículo 97 N° 14 del Código Tributario), y luego de un tiempo se los devuelve.

Ejemplo 4. Una persona completamente ajena a la organización destruye o altera los sellos o cerraduras puestos por el SII (artículo 97 N° 13 del Código Tributario).

En el ejemplo 1, es claro que el principio de buena fe que rige en materia de donaciones para el donante⁵⁶ no puede salvar la responsabilidad de la persona jurídica en la obtención de una evidente contraprestación.

En este caso, si bien no existe un delito ocurrido en un cargo, función o posición, si existe un involucramiento y una omisión de actuar frente al riesgo de la contraprestación que la haría merecedora del reproche penal. Para evitar la concreción del beneficio descrito en el Ejemplo 1, se podrían adoptar medidas que apunten a evitar *ex ante*, la referida contraprestación, como sería efectuar una correcta revisión de los antecedentes de la institución donataria o firmar un contrato en el que se le prohíba efectuar contraprestaciones. *Ex post* las medidas podrían ser, por ejemplo, el desprendimiento de la contraprestación obtenida, la puesta a disposición de la información que se tenga de la referida contraprestación al SII o al Ministerio público, por ejemplo.

En el ejemplo 2 es clave tomar tanto medidas preventivas como paliativas que apunten a que personas ajenas a la organización se hagan de información tan importante como lo es la clave tributaria que permite el acceso al portal del SII, mediante el cual se pueden presentar, modificar y dejar sin efecto declaraciones, así como efectuar peticiones administrativas que permitan obtener devoluciones de impuestos.

⁵⁶ El actual artículo 46 E contempla una definición circunscrita a su ámbito de aplicación, señalando que: “En caso de verificarse una infracción o incumplimiento legal o reglamentario por parte de las entidades donatarias, los donantes de buena fe mantendrán todos los beneficios regulados en este Título, y sólo serán responsables si se prueba que han entregado antecedentes o información maliciosamente falsa o han actuado mediante abuso de formas o simulación a fin de obtener un beneficio tributario al cual no tenían derecho.”.

La manera como esto podría concretarse es, por ejemplo, teniendo una política de cambio de clave de manera frecuente, la entrega de ésta únicamente a ciertas y determinadas personas, y la revisión periódica de aquellas solicitudes que se presentan a través del portal del SII. En caso de que estas medidas no sean observadas, parece razonable imponer una sanción penal a la persona jurídica por su culpa en el cuidado que debe existir dentro de la organización.

En el ejemplo 3, que tiene ciertos aspectos similares al ejemplo 1, deberían adoptarse al menos aquellas medidas que apunten a evitar que los bienes retenidos sean sacados del lugar en que el tribunal ordenó custodiarlos, así como medidas posteriores a la sustracción, consistentes en informar de esta situación a las autoridades pertinentes.

Finalmente, en el caso del ejemplo 4, vemos como el beneficio se genera para la persona jurídica, pero la manifestación concreta de esta conducta es casi imposible de impedir, pues requeriría de una vigilancia permanente que supone costos considerables. En ese caso, parece razonable establecer medidas ex post que se dirijan a informar de la destrucción de los sellos al SII, de manera tal que estos perduren mientras exista la situación que originó el sello o cerradura.

4. CONCLUSIONES

De la revisión de los distintos temas que formaron parte de este trabajo, es posible llegar a una conclusión indubitada: los modelos de prevención de delitos deben ser diseñados, revisados y modificados teniendo especial consideración respecto de los riesgos que se generan por tres elementos que son trascendentales y que no están siendo revisados, debiendo serlo.

En primer lugar, considerar en los riesgos tributarios todas aquellas peculiaridades que los delitos tributarios tienen por su propia naturaleza, y que muchas veces requieren de una asesoría tributaria experta para conocer cuál es el alcance del riesgo evaluado; en segundo lugar, revisar todos aquellos riesgos de delitos tributarios que podrían ser cometidos en el ejercicio de un cargo, función o posición dentro de la empresa, considerando aquellos casos que de acuerdo con las normas tributarias podrían configurarse; y en tercer y último lugar, evaluar los riesgos que el “actuar en beneficio” de la persona jurídica podría traer, teniendo especial consideración aquellos puntos que fueron objeto de análisis en el capítulo anterior.

De lo señalado, se espera que estas líneas hayan podido colocar en relieve los aspectos que no están siendo considerados apropiadamente y que no permitirían configurar la hipótesis de exoneración de responsabilidad penal para la persona jurídica, consistente en contar con un modelo de prevención de delitos efectivamente implementado, por cuanto no se estarían identificando las actividades o procesos de la persona jurídica que impliquen riesgo de conducta delictiva.

Finalmente, no existe duda que en el futuro surgirán nuevos temas relacionados con los delitos tributarios y la responsabilidad penal de la persona jurídica que ameriten un estudio más detallado, lo que derivará del mayor conocimiento que exista de la Ley de Delitos Económicos, así de como de su paulatino reconocimiento por los actores que se ven afectados por ella.

5. BIBLIOGRAFÍA

- ALBERTZ ARÉVALO, Pablo (2019). Identificación, análisis evaluación y control de riesgos de corrupción en la empresa, en ARTAZA VARELA, Osvaldo, *Compliance penal: sistemas de prevención de la corrupción*. Santiago: Ediciones DER.
- ANAYA MARTÍN, F., ANEIROS PEREIRA, J., BERDUD SOANE, J.M., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y TORREJÓN SANZ, J. (2019). Memento Práctico. Compliance Fiscal. Buenas prácticas tributarias. Madrid: Francis Lefebvre.
- BASCUÑÁN, Antonio y WILENMANN, Javier (2023): *Derecho penal económico chileno*. Santiago: DER Ediciones.
- BCP BALMACEDA, COX & PIÑA ABOGADOS (2023): *Nuevo estatuto de los delitos económicos en Chile*. Santiago: BCP ediciones.
- BÍO BÍO CHILE (2020). Ingenio criminal: cómo engañar al SII y cambiar la clave de acceso tributario a Falabella Retail. Bío Bío [en línea]. Santiago. Recuperado en <https://www.biobiochile.cl/especial/reportajes/2020/01/02/como-enganar-al-sii-y-cambiar-la-clave-de-acceso-tributario-a-falabella-retail.shtml> [2024, 3 de octubre].
- CIPER (2020). Fraude al fisco: ex fiscalizador del SII acusado de liderar banda que concretó estafa por \$411 millones. Ciper [en línea]. Santiago. Recuperado en: <https://www.ciperchile.cl/2020/10/01/fraude-al-fisco-ex-fiscalizador-del-sii-acusado-de-liderar-banda-que-concreto-estafa-por-411-millones/> [2024, 3 de octubre].
- ETCHEBERRY, Alfredo (1998): *Derecho Penal, parte general* (3ª ed.). Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- FERNÁNDEZ, Javier (2023). Compliance tributario: la experiencia española, en LASALA, María Inés (directora): *Compliance tributario. Investigaciones actuales, técnicas y prácticas de alcance internacional*. Buenos Aires: Errepar.
- FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos (2019). El compliance penal tributario, en GÓMEZ COLOMER Juan-Luis (director): *Tratado sobre compliance penal*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- GÓMEZ REQUENA, José Ángel (2021). El asesor fiscal en el cumplimiento cooperativo: representación y últimas tendencias para limitar su responsabilidad, en MERINO, Isaac (Coordinador): *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*. Madrid: Wolters Kluwer,
- HADWA ISSA, Marcelo (2023). Los delitos tributarios y contables, en NAVAS MONDACA, Iván (director) *Derecho Penal Económico. Parte general. Actualizado a la ley 21.595 de delitos económicos*. Santiago, Editorial Tirant Lo Blanch.
- HENAO CARDONA, Luis Felipe y CASTRO CUENCA, Carlos (2020). *Compliance: prevención de la corrupción pública y privada*. Bogotá: Tirant Lo Blanch.
- LACUNZA, Jon y ZARRAONANDIA, Izaro (2021). La cultura compliance en general en la empresa. La llegada del tax compliance, en MERINO, Isaac (Coordinador): *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*. Madrid: Wolters Kluwer.

- LINARES, María Belén (2020): El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal español. Madrid: Librería Bosch.
- MASSONE PARODI, Pedro (2010): *Infracciones tributarias* (2ª edición). Santiago: Editorial Abeledo Perrot Legal Publishing.
- MATUS ACUÑA, Jean Pirre (2012): *La ley penal y su interpretación*. (2ª ed.). Santiago, Editorial Metropolitana.
- MAYER LUZ y NAVARRO SCHIAPPACASSE (2020). Compliance y criminalidad tributaria, en TOSO MILOS, Ángela; MAYER LUZ, Laura y CORDERO, Eduardo (coordinadores) Cumplimiento normativo y gestión de riesgos legales en la empresa. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- NAVAS MONDACA, Iván (2023): Aproximación dogmática y político criminal al derecho penal económico, en NAVAS MONDACA, Iván (director) *Derecho Penal Económico. Parte general. Actualizado a la ley 21.595 de delitos económicos*. Santiago, Editorial Tirant Lo Blanch.
- PEÑA HENRÍQUEZ, Carlos (2019). Forestal Henríquez Junior SpA con SII: El derecho a ser asistido por un abogado en los procedimientos administrativos, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción, Vol. 6, pp. 113-129*.
- PEÑA HENRÍQUEZ, Carlos (2024). Bilateralidad y sustentabilidad tributaria: un tema pendiente para su implementación, *Legal Industry Reviews*, Edición 19 N° 2, mayo 2024, Chile. Recuperado en <https://www.flipsnack.com/cejchile/the-legal-industry-reviews-chile-edition-19-nro-2-mayo-2024/full-view.html>, [2024, 27 de septiembre].
- RAGUÉS I VALLÈS, Ramón (2017): *La actuación en beneficio de la persona jurídica como presupuesto para su responsabilidad penal*. Madrid: Marcial Pons.
- RODRÍGUEZ COLLAO, Luis (1984). Constitucionalidad de las leyes penales en blanco. *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, VIII.
- UGALDE PRIETO, Rodrigo y GARCÍA ESCOBAR, Jaime (2011): *Curso sobre delitos e infracciones tributarias* (4ª edición). Santiago: Editorial Legal Publishing.
- VAN WEEZEL, Álex (2007). *Delitos tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2021). La interpretación administrativa de la ley tributaria en Chile de 1902 a 1964, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción, Vol. 9, pp. 46-79*.

Textos normativos

Código Penal.

Código Tributario.

Ley N° 20.393.

Ley N° 21.595.

Ley N° 21.713.

Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Sentencias nacionales

S.I.I. VII Dirección Regional Talca con Sociedad Constructora Proessa LTDA. Corte Suprema, 5 de enero de 2016 (casación), rol 1446-15.

Sentencias extranjeras

STS de 29.II.2016 (Ponente: Maza Martín), Fundamento de Derecho decimotercero.

Instrucciones administrativas

Circular SII N° 73, de 2001.

Circular SII N° 4, de 2022.

Circular SII N° 29, de 2022.

Circular SII N° 58, de 2022.

Circular SII N° 24, de 2024.

Oficio SII N° 1.960, de 2013. Recuperado en <https://www.minjusticia.gob.cl/media/2018/10/Delitos-Tributarios-Servicio-de-Impuestos-Internos.pdf>, [2024, 18 de noviembre].

Resolución Ex. SII N° 76, de 2017

Resolución Ex. SII N° 2, de 2024