

LA AUTODENUNCIA DE LA LEY 21.713 Y LOS DELITOS TRIBUTARIOS COMO HERRAMIENTAS SUBSIDIARIAS DEL COBRO DE LOS TRIBUTOS

*SELF-REPORTING OF ACT 21,713 AND TAX CRIMES AS SUBSIDIARY TOOLS FOR TAX
COLLECTION*

Joaquín Urra Trujillo*

RESUMEN: Revisa brevemente la historia de los delitos tributarios, en busca de la evidencia dejada por las modificaciones legales que dan cuenta de que los delitos tributarios son herramientas auxiliares del cobro de estos, lo que explica que, siguiendo esa antigua tradición, la autodenuncia implementada por la Ley N° 21.713, libera al infractor que cumple con los supuestos de la norma, de todo resultado penal adverso.

Palabras clave: delitos tributarios, autodenuncia, Ley N° 21.713.

ABSTRACT: *It briefly reviews the history of tax crimes, looking for evidence left by legal modifications that show that tax crimes are auxiliary tools for the collection of these, which explains that, following this ancient tradition, self-reporting implemented by Law No. 21,713, frees the offender who complies with the assumptions of the law, from any adverse criminal result.*

Keywords: tax crimes, self-reporting, Act No. 21,713.

1. INTRODUCCIÓN

La Ley N° 21.713, si bien fue precedida de la misma retórica que ha acompañado a las modificaciones efectuadas al Código Penal para amarrar las manos de los jueces en el caso de “delitos de cuello y corbata”, y efectivamente se aumentaron las penas de los delitos tributarios previstos en el Código Tributario, dicha ley, además, incorporó al sistema tributario una herramienta que posibilitará resolver los conflictos fiscales que podrían alcanzar una índole penal, sin que sea necesario recurrir a tribunales, lo que da cuenta de una historia más antigua, que da cuenta de que los delitos fiscales son, en definitiva, una

* Abogado, Universidad de Chile. Magíster en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Director en PwC Chile. Correo electrónico joaquin.urra@pwc.com. Recibido el 30 de octubre de 2024, aceptado el 2 de diciembre de 2024.

herramienta subsidiaria del cobro de los impuestos, por lo que ellos deben operar como una última *ratio*.

Lo anterior, si bien se aparta de la tendencia mencionada en un primer lugar, que es un tanto iliberal, que busca expandir el derecho penal, la misma se conforma perfectamente con una antigua tradición legislativa, propia de los países liberales, que han empleado los delitos fiscales como una forma de obtener la satisfacción del gravamen.

Lo dicho explica que llevar al contribuyente a la sede judicial propiamente criminal sigue siendo la última *ratio* en nuestro sistema jurídico, a pesar de los discursos que parecieran buscar repletar cárceles, lo que se opone a la tradición consistente de nuestro derecho que solamente recurre a la sede criminal en casos de especial gravedad.

En este breve comentario analizaremos la historia de las reglas penales tributarias que han buscado, por un lado, poner presión sobre los infractores, mientras que por otro, han fomentado las salidas alternativas a estos conflictos, que vienen a ser reforzadas con la creación de la institución de la autodenuncia, que permite a los contribuyentes proponer al servicio las rectificaciones de la declaración que podrían contener defectos calificables como un delito tributario, para pagar todos los impuestos, intereses y multas, siempre que se cumplan varias condiciones previstas en la nueva normativa incorporada al Código Tributario en el nuevo artículo 100 sexies, cuyo detalle se transcribe como anexo al final de este trabajo.

2. LA SANCIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN EL DERECHO COMPARADO

No es el objeto de este trabajo profundizar en la historia de los delitos más allá de lo necesario para indagar en la política fiscal objeto del mismo, más cuando las severas sanciones aplicadas en la antigüedad, en muchos casos, ante el solo incumplimiento del pago del tributo¹ que los pueblos vencedores ponían sobre los hombros de los vencidos², se distancian de tal manera del derecho penal moderno que hoy serían calificadas como abusos sistemáticos a los derechos humanos³.

Además, en la etapa posterior, nos encontramos con toda una serie de gravámenes feudales que, en la mayoría de los casos, poca relación tienen con los tributos modernos⁴, sin entrar a comentar los tormentos medievales que llevaron a Beccaria a proponer un cambio radical a los sistemas sancionatorios, por lo que nos limitaremos a hacer una breve mención del derecho tributario moderno en el aspecto relevante para este estudio.

Explicado lo anterior, es posible indicar que al revisar la doctrina extranjera se aprecia que, al igual que ocurre en Chile, por un lado, tanto formal como dogmáticamente se tienden

¹ BORINSKY (2011) pp. 89-92.

² KOGAN ROSENBLÜT y FIGUEROA ARAYA (sin fecha) pp. 3-4.

³ Uno de los casos más recientes de los horrores mencionados fueron las tasas del caucho y del marfil, impuestas por el monarca belga a través de la Force Publique local del Estado Libre del Congo, que era recaudado a través de un régimen de terror que destruyó física y espiritualmente a las comunidades nativas de ese territorio. RUYS y BAECKE (2020) pp. 477-527.

⁴ KOGAN ROSENBLÜT y FIGUEROA ARAYA (sin fecha) pp. 4-5.

a separar los delitos tributarios de los delitos aduaneros y, por otro, en el caso particular de los delitos tributarios, desde tiempos victorianos, ellos han sido una herramienta orientada a obtener el pago del tributo más que un arma de represión social, por lo que normalmente se ha intentado dar al contribuyente todas las oportunidades posibles para efectos de resolver el conflicto tributario-penal, sin tener que acudir a la justicia del crimen⁵.

Por lo mismo, históricamente han sido pocos los casos de evasión de impuestos a la renta que han concluido con la aplicación de penas efectivas⁶. Antes de los impuestos a la renta modernos, que se sustentan de manera importante en la declaración, el sistema de determinación oficial del gravamen bajaba notablemente la posibilidad de un fraude, por lo que los mismos parecen ser una rareza antes de la implementación de los tributos modernos⁷.

En contraste, los regímenes iliberales de Alemania e Italia de principios del siglo pasado fueron bastante agresivos en sus legislaciones en contra de los delitos económicos en general, lo que coincidía con las tendencias a la planificación de la economía del nacional socialismo y del fascismo⁸. En contraste, inicialmente los delitos tributarios no fueron considerados importantes en Estados Unidos sino hasta los años 40 del siglo anterior⁹.

La OCDE ha trabajado promoviendo estándares internacionales en materia de delitos tributarios, los que presenta como principios, a pesar de que solamente corresponden a sugerencias de políticas legislativas. En su análisis, la OCDE reconoce la necesidad de contar con una amplia variedad de medidas alternativas para lidiar con los delitos fiscales, entre las que cuenta a las sanciones financieras¹⁰, como nuestra sanción pecuniaria.

Ahora, para examinar lo que ha ocurrido en Chile en esta materia, debemos tener en cuenta que, en 1959, con la Ley N° 13.305¹¹, se produce un antes y un después para los delitos tributarios, así que en los siguientes acápite examinaremos el período que le precede para continuar con aquel que sigue a la vigencia de aquella legislación.

3. LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN CHILE ENTRE 1924 Y 1959

Sin hacer una revisión exhaustiva de todos los cambios de este período, iniciaremos la revisión con la Ley N° 3.996, que fue la primera ley general sobre impuesto a la renta nacional, dictada en 1924, la cual contemplaba sanciones en su Párrafo III, titulado *De las penas* (artículos 50 al 55).

Estas sanciones, que eran aplicables incluso en caso de fraudes, eran de multas, las que eran impuestas por la propia administración, pudiendo el contribuyente reclamar de ellas ante la justicia ordinaria. Los plazos de prescripción de estas penas eran cortos, en comparación con los plazos de los delitos del Código Penal.

⁵ ALLDRIDGE (2017) p. 7.

⁶ ALLDRIDGE (2017) p. 8-9.

⁷ ALLDRIDGE (2017) p. 14-15.

⁸ BORINSKY (2011) pp. 61-64.

⁹ ALLDRIDGE (2017) p. 17-18.

¹⁰ OECD (2021) 20-21.

¹¹ Ley N° 13.305, publicada el 6 de abril de 1959.

El año siguiente, en el Párrafo IV de la ley reformada (artículos 82 al 87) aparecen las primeras penas corporales, incorporadas por el Decreto N° 122, de 1925¹². Así, el artículo 82 disponía que cualquier “contravención a las disposiciones contenidas en la ley y el reglamento, siempre que no tuvieran una sanción especial será penada con una multa de ciento a un mil pesos; en caso de reincidencia, se doblará el valor de la pena, y la tercera infracción, se castigará, además, con prisión de ocho a sesenta días”.

A fines de 1925, el Decreto Ley N° 755¹³, agregó la pena de prisión a los delitos funcionarios de infringir el secreto tributario del contribuyente.

Junto con las diversas modificaciones sufridas por la Ley sobre Impuestos a la Renta, se irán agregando diversos delitos tributarios por las leyes que irán estableciendo nuevos gravámenes específicos, como es el caso de la Ley N° 5.172¹⁴, cuyos artículos 12 y 18 permanecen en nuestro Código Tributario, ¡a pesar de haber sido derogado el tributo que protegían!

De manera embrionaria esta regulación contenía la regla que hacía responsables a los representantes de las personas jurídicas, que más de algún problema ocasionó, debido a que algunos creyeron que, apartándose de los principios básicos del derecho penal occidental, se establecían responsabilidades penales sin culpa.

Al respecto, la doctrina ha señalado que el “artículo 99 del Código Tributario, que no pasa de disponer que en el caso de las personas jurídicas, quien debía cumplir la obligación tributaria infringida será sancionado. Pero este artículo nada dice de los casos de fraudes que van más allá de dejar de cumplir una obligación particular. La administración tributaria ha confundido esta norma, en algunas ocasiones, con una especie de regla de responsabilidad penal objetiva, es decir, una responsabilidad penal que operaría de forma independiente de la participación en los hechos delictivos, interpretación que fue, evidentemente, rechazada por nuestras cortes”¹⁵.

Los mencionados errores llevaron al legislador a corregir la norma, pero ello ocurrió recién el año 2020¹⁶, tras lo que el Servicio de Impuestos Internos, que había cometido las equivocaciones, reconoció que ellas coincidían “con el artículo 15, N° 1 y 3, del Código Penal y consiste en un requisito de punibilidad de dichas personas naturales”¹⁷.

Dicho lo anterior, volvemos al artículo 30 de la Ley N° 5.172, que disponía que las personas naturales o los representantes legales de las personas jurídicas, contra las cuales no fuere posible, por cualquier motivo, hacer efectiva la responsabilidad pecuniaria que les corresponda por contribuciones adeudadas o por multas impuestas, de acuerdo con las disposiciones de la presente ley, sufrirán un día de prisión por cada veinte pesos que ordena pagar la resolución o sentencia definitiva, no pudiendo exceder la prisión de sesenta días.

¹² Decreto N° 122, de 1925, publicado el 30 de enero de 1925.

¹³ Decreto Ley N° 755, publicado el 21 de diciembre de 1925.

¹⁴ Ley N° 5.172, sobre Impuesto a los Espectáculos Públicos, publicada el 13 de diciembre de 1933.

¹⁵ VERGARA QUEZADA (2016) p. 363.

¹⁶ Mediante el artículo primero N° 34 de la Ley N° 21.210.

¹⁷ Circular SII N° 44, de 2020, p. 9.

De esta forma, es posible señalar que contenían delitos el Decreto Supremo N° 3.607, de 1942, publicado el 24 de octubre de 1942, texto refundido de las disposiciones sobre impuesto a las especialidades farmacéuticas y artículos de tocador; Decreto Supremo N° 1.802, de 1943, 9 de julio de 1943, sobre impuesto a las barajas; Decreto Supremo N° 2.772, de 1943, publicado el 3 de septiembre de 1943, que fija el texto definitivo y refundido de la ley sobre impuesto a la internación, a la producción y a la cifra de los negocios, que en su artículo 31 fijaba una regla de responsabilidad similar a la antes transcrita; Decreto Supremo N° 3.400, de 30 de septiembre 1943, que fija el texto de la ley sobre impuestos a los discos, cilindros y demás piezas de música adaptables a instrumentos mecánicos o eléctricos; Decreto con Fuerza de Ley N° 371, de 1953, publicado el 3 de agosto de 1953, que fija texto definitivo y refundido de las disposiciones sobre impuestos de timbres, estampillas y papel sellado.

En 1959, la Ley N° 12.120¹⁸, merece un comentario adicional, debido a que estableció normas que, de una manera u otra, persisten en el Código Tributario. Esta normativa en su artículo 49 dispuso una regla que pasará al Código Tributario, sancionado con una multa la “omisión en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, vendidas o permutadas, la no declaración del total de las ventas, permutas u otras convenciones gravadas o el empleo de otros procedimientos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto”, tras lo que agregaba que en “estos casos la Dirección enviará los antecedentes al Juzgado del Crimen que corresponda y, si se estableciere en sentencia ejecutoriada que la infracción ha sido dolosa, se castigará al culpable con la pena de prisión en cualquiera de sus grados, la que será incommutable”.

Luego, en su artículo 50 se disponía que los “comerciantes e industriales clandestinos, entendiéndose por tales aquellos que no hayan pagado la patente correspondiente, serán castigados con la pena del N° 3 del artículo 467 del Código Penal, sin perjuicio de las demás sanciones que también les correspondan”. Tras esto se agregaba que, sin embargo, “los comerciantes o industriales clandestinos que hayan recargado el tributo a que se refiere la presente ley y no lo hayan enterado en su oportunidad en arcas fiscales, serán sancionados con la pena de presidio contemplada en el N° 1 del artículo 467 del Código Penal. La acción sólo podrá iniciarse por el Director General de Impuestos Internos”.

Como se puede apreciar, se establecía la acción exclusiva del cargo que hoy corresponde al director del Servicio de Impuestos Internos en esta materia.

Por último, el artículo 48 de esta ley sancionaba a las “personas que no enteren en arcas fiscales el impuesto a que se refiere la presente ley dentro de los plazos que señalan los artículos 13 y 14 y que no lo pagaren dentro de quinto día a contar desde la fecha en que sean requeridas por el Servicio de Impuestos Internos, incurrirán en las penas establecidas por el artículo 467 del Código Penal, sin perjuicio de las demás sanciones que correspondan”. Esta norma, que es la base de los apremios previstos en los artículos 93 y siguientes del Código

¹⁸ Ley N° 12.120, publicada el 30 de octubre de 1956, que fija el texto de la ley de impuestos a las compraventas, permutas o cualquiera otra convención que sirva para transferir el dominio de bienes corporales muebles o de derechos reales constituidos sobre estos.

Tributario, a según relata la doctrina habría sido la única que la autoridad fiscal buscó fuera aplicada por los tribunales¹⁹.

Con esta dispersión de impuestos y de reglas sancionatoria, a principios de los años 60, la doctrina destacaba que, antes de que se dictara la Ley N° 13.305, que cierra este período, se contemplaban penas privativas de libertad en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en las leyes sobre impuesto a los alcoholes, en la Ley N° 12.120, sobre timbres y estampillas, junto a otras leyes especiales²⁰. Sin embargo, como veremos en un momento, las autoridades no buscaban la aplicación de estas sanciones.

La doctrina calificó este primero período como absolutamente carente de sistematización y de técnica, debido a la ausencia de un criterio uniforme en cuanto a la naturaleza de los hechos que solamente son castigados con sanciones pecuniarias y aquellos a los que se asignan penas privativas de libertad, sin que esas últimas tuvieran una regulación que diera cuenta de la gravedad de cada infracción²¹.

Es decir, los delitos tributarios existentes al momento del cambio implementado por la Ley N° 16.250²², habían sido establecidos casi de manera aleatoria por el legislador, sin que se pudiera observar algo parecido a una política fiscal oficial que diera cuenta de un propósito coherente en la persecución del incumplimiento de las diferentes obligaciones tributarias que ellos sancionaba.

4. EL AUMENTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN ANTE LAS DECLARACIONES MALICIOSAMENTE FALSAS

A menos de una década de la vigencia de la primera ley general sobre impuesto a la renta nacional, el Decreto con Fuerza de Ley N° 271, de 1931, publicado el 29 de mayo de 1931, incorporó en el artículo 62 de aquel cuerpo legal el plazo ordinario de prescripción de tres años y el extraordinario de seis aplicable “para aquellos contribuyentes que no presentaren declaración o que la presentaren maliciosamente falsa”.

Por su parte, en el caso de la única infracción por la cual existió un interés en ver su aplicación, la misma se vio restringida debido a que el artículo 41 del Decreto N° 6.964, de 31 de agosto de 1956, sobre Reglamento de la Ley N° 12.120, exigía que se enviaran los antecedentes al juzgado del crimen dentro del plazo de 6 meses en los que prescriben las faltas.

Lo anterior en parte explica los motivos por los cuales en las recopilaciones de jurisprudencia judicial del período anterior a 1959 es posible apreciar que la autoridad fiscal tuvo más interés en concentrarse en la malicia del contribuyente para efectos del plazo anterior que para efectos de aplicar las multas²³.

¹⁹ KOGAN ROSENBLÜT y FIGUEROA ARAYA (sin fecha) p. 14.

²⁰ CELIS RODRÍGUEZ (1965) pp. 41-100.

²¹ KOGAN ROSENBLÜT y FIGUEROA ARAYA (sin fecha) p. 11.

²² Ley N° 16.250, publicada el 21 de abril de 1965, reajusta sueldos y salarios que indica y modifica los decretos con fuerza de ley y leyes que señala.

²³ ESCALONA BELL (1960) pp. 49-50, 150-152, 200-201.

Lo dicho consta, además, en las declaraciones del primer jefe del Departamento de Delitos Tributarios Rubén Celis Rodríguez²⁴.

5. LA NO APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA REMISIÓN AL CÓDIGO PENAL

Junto a las sanciones especiales, el Decreto Supremo N° 225, de 1927²⁵, agregó a la Ley de la Renta que la “persona que al prestar una declaración suministre datos falsos, se hará reo de perjurio y sufrirá las penas que contempla, para este delito, el Código Penal. Esta sanción será agregada a cualquiera otra de las prescritas por esta ley”.

Sin embargo, tal como se indicó antes, no parece existir evidencia de que durante este período se recurriera a las reglas del Código Penal.

Al respecto, el primer funcionario a cargo del Departamento de Delitos Tributarios de la administración fiscal hizo presente en su momento que las penas que existían antes de la reforma de 1959 para ciertos casos de delitos tributarios, si bien eran solo de prisión, tenían la peculiaridad de ser inconmutables²⁶.

Lo anterior podría explicar que, tal como agrega ese autor, el “Servicio de Impuestos Internos, como regla general, no accionó en contra de los infractores de las leyes tributarias que establecían penas corporales”²⁷.

6. LOS DELITOS TRIBUTARIOS TRAS LA LEY N° 13.305

En 1959 la Ley N° 13.305²⁸ estableció gran parte de los delitos tributarios que el año siguiente pasaron al Código Tributario. Hizo esto en un solo artículo, el 151, lo que da cuenta de la pobreza en la técnica legislativa que persiste hasta nuestros días en los que el grueso de los delitos sigue estando en un artículo.

Se asignó a estas nuevas infracciones penas corporales, es decir, propiamente eran delitos fiscales. Los plazos de prescripción de los impuestos no son modificados. Tampoco se modifican los plazos en los que prescriben las acciones penales. El mismo artículo 151 de la mencionada ley estableció la acción exclusiva del director del Servicio de Impuestos Internos en caso de delitos tributarios.

El inciso segundo del artículo 162 del Código Tributario²⁹ estableció que si la infracción estuviere afecta a sanciones pecuniarias y corporales, y se aplicare alguna de aquéllas, quedará al libre arbitrio del director resolver si se persigue también la aplicación de éstas.

Artículo 98 del mismo código agregó que las sanciones corporales se aplicarían a quienes fueran legal o personalmente responsables de la infracción respectiva, agregando el inciso

²⁴ CELIS RODRÍGUEZ (1965) pp. 42.

²⁵ Decreto Supremo N° 225, de 1927, publicado el 1 de marzo de 1927.

²⁶ CELIS RODRÍGUEZ (1965) pp. 41-42.

²⁷ CELIS RODRÍGUEZ (1965) pp. 42.

²⁸ Ley N° 13.305, publicada el 6 de abril de 1959.

²⁹ Decreto con Fuerza de Ley N° 190, de 1960.

segundo que de “las sanciones pecuniarias responde en todo caso el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas”.

En 1960 el artículo 97 del Código Tributario contemplaba 13 números con infracciones tributarias, entre las que se incluían los delitos. Hoy, la cantidad de números con sanciones, se ha más que duplicado, y varios de esos números contemplan incluso más de una conducta punible. Esta inflación normativa no da cuenta de una política fiscal coherente, sino que obedece a exageradas reacciones legislativas.

Así, por ejemplo, cuando se intentó que Argentina abasteciera de gas a Chile³⁰, se agregó el N° 26 del Código Tributario, que adolece de una ultra especialización, debido a que si no existiera la conducta que sanciona estaría igualmente prevista en el N° 9 del mismo artículo, que sanciona el comercio clandestino, pero aun así, se agregó el N° 26 que contempla penas para el comercio clandestino de ciertos tipos de gas para consumo vehicular.

Como adelantamos al revisar cómo se fueron incorporando los delitos en nuestras leyes fiscales, el artículo 97 del Código Tributario incluso protege impuestos específicos derogados, como es el caso del N° 18, que se refiere a las fajas de impuestos y a la venta ilegal de entradas a espectáculos públicos. Esas fajas de impuestos existieron bajo la vigencia de la Ley N° 5.172, derogada por el Decreto Ley N° 827, de 1974. Por su parte, las restricciones a las ventas de esas entradas fueron derogadas por el art. 8 del Decreto Ley N° 3.454, de 1980, que eliminó el impuesto específico a las entradas a espectáculos públicos.

El nuevo N° 27 del artículo 97 del Código Tributario³¹ tiene una redacción muy similar al delito concursal previsto en el art. 463 del Código Penal, por lo que, en caso de liquidaciones concursales en las que participe el fisco y pueda ser aplicables esas dos normas, será necesario determinar si es un concurso ideal o real para efectos de aplicar la sanción correspondiente.

7. PRESCRIPCIÓN DE LA SANCIÓN PECUNIARIA POR DELITOS TRIBUTARIOS Y LA DUDA SOBRE SU CLASIFICACIÓN

Como vimos antes, uno de los problemas que enfrentaba la administración fiscal era accionar dentro del plazo de seis meses en el que, por aplicación del Código Penal, prescribían las infracciones tributarias.

Como tras las reformas de los años 1959 y 1960 a muchas de las antiguas infracciones se les aplicó una pena corporal, que las convertía crímenes o simples delitos, el Servicio de Impuestos Internos consideraba que la elección de la sede, que afectaba la sanción más grave que podía ser impuesta al acusado, podía ser ejercida en los mismos plazos en los que prescriben delitos y crímenes conforme al Código Penal³².

Sin embargo, los jueces no compartieron ese criterio y, como el Código Penal establece que las multas prescriben en seis meses, cuando el Servicio de Impuestos Internos elegía la

³⁰ Historia de la Ley N° 20.052 p. 3.

³¹ Incorporado por el artículo 1° N° 37 de la Ley N° 21.713.

³² Circular SII 73, de 2001.

sede civil, se declaraba la prescripción de la acción³³. Evidentemente, este problema no se resolvió al aumentar el plazo a tres años, por lo que el año 2017 fue modificado el artículo 114 del Código Tributario por la Ley N° 21.039.

En parte, lo anterior se puede explicar porque la doctrina consideró que, debido a que en nuestro derecho es la pena lo que permite distinguir entre delitos e infracciones, la decisión del director del Servicio de Impuestos Internos de solamente presentar el acta de denuncia para aplicar la sanción pecuniaria, o de presentar una querrela era, en definitiva, lo que permitía la configuración del delito tributario³⁴.

Hoy no existen dudas de que la decisión discrecional del director del Servicio de Impuestos Internos no altera la naturaleza del ilícito tributario, que debe ser clasificado conforme a la mayor sanción posible, sin importar que ella, debido a una acción independiente del sujeto punible, puede alterar la sede de la discusión y la máxima sanción aplicable.

Por lo mismo, actualmente el inciso final del artículo 114 del Código Tributario se dispone que en “los mismos plazos relativos a los crímenes o simples delitos [plazos del Código Penal] prescribirá la acción para perseguir la aplicación de la pena de multa, cuando se ejerza la opción a que se refiere el inciso tercero del artículo 162 de este Código”.

8. ALGUNOS EFECTOS DE LA FACULTAD DE ELEGIR ENTRE LA SEDE SANCIONATORIA CIVIL Y PENAL

Bajo la legislación vigente, el artículo 161 N° 10 del Código Tributario entrega al director del SII la facultad de elegir entre la presentación de un acta de denuncia ante el tribunal tributario y aduanero y la presentación de una querrela o denuncia ante el juzgado de garantía. Es decir, ante la ocurrencia de un delito tributario, la sanción puede variar notablemente producto de una decisión de la autoridad administrativa.

No nos referiremos a las polémicas que el ejercicio de esta facultad ha ocasionado, debido a que las mismas son de *lege ferenda*, y el propósito de este trabajo se limita a comentar normas positivas.

Si bien el responsable de la comisión de un delito tributario puede ser un empleado de la empresa, esta última es responsable del pago de la multa. Es decir, las consecuencias patrimoniales del delito recaen en la empresa.

La regla del artículo 98 del Código Tributario establece relaciones jurídicas entre una persona y una empresa, señalado que “serán solidariamente responsables el gerente general, administrador o quienes cumplan las tareas de éstos, y los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento, pero sólo en el caso que hayan incurrido personalmente en las infracciones”. Por lo mismo, se ha resuelto que no puede ser aplicada la sanción pecuniaria a la empresa si no se acredita la existencia de la compañía y el vínculo con la persona acusada³⁵.

³³ *Comercial Palermo Ltda. c. SII* (2006).

³⁴ DUMAY PEÑA (sin fecha) p. 62.

³⁵ *SII c. Hernán Patricio Tauler Carrasco* (1997).

También se ha resuelto que, debido a que la ley obliga a pagar la sanción a la empresa, que debe responder del pago de manera independiente que su representante, culpable de los hechos, hubiese fallecido durante la tramitación de la presente causa, la muerte del acusado no extingue la obligación de pagar la sanción pecuniaria³⁶.

Uno de los efectos de la elección de la vía civil (acta de denuncia ante el tribunal tributario y aduanero) o criminal (querrela o denuncia ante el juzgado de garantía), es que pueden quedar sin castigo los hechos. Es decir, como la sanción pecuniaria se aplica a la persona jurídica, quienes cometieron el delito pueden en definitiva no ser sancionados. En ese caso, la persona jurídica debería tener el derecho a repetir en contra de quienes cometieron las infracciones.

En la práctica, en muchos casos el Servicio de Impuestos Internos dirige la acción sancionatoria en sede civil en contra de las personas naturales que cometieron la infracción, buscando que ellos sean multados³⁷.

Así, la Corte Suprema ha resuelto que “excluida como ha sido la persecución penal de los ilícitos denunciados, respecto de las personas naturales presuntamente responsables, la Sociedad recurrente quedó expuesta a soportar la sanción pecuniaria de multa, al tenor de lo dispuesto en el artículo 98 del Código Tributario, que establece expresamente que De las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas, sin que la citada norma distinga respecto a si el contribuyente es una persona natural o jurídica; difiriendo así con lo dispuesto en el artículo 99 que se refiere específicamente a las sanciones corporales que, en el caso de personas jurídicas se hacen recaer en las personas naturales que debieron cumplir la obligación, y acorde con lo dispuesto en el artículo 8° N° 5 que entiende por contribuyente, entre otros, las personas naturales y jurídicas”³⁸.

9. EL CONTROL DE LA DECISIÓN DE QUERELLARSE O SOLO PERSEGUIR LA SANCIÓN PECUNIARIA

Como lo ha hecho presente la doctrina, el Servicio de Impuestos Internos hizo presente que, incluso tras las reformas de los años 1959 y 1960 que hemos comentado antes, no buscaría la aplicación de las sanciones corporales sino en los casos más graves, por lo que la regla general sería la aplicación de las sanciones pecuniarias en aquellos casos en los que el director considerara que, tras estar al tanto de los hechos y circunstancias examinados en sede administrativa, podía haberse cometido un delito tributario³⁹.

Debido a que la conducta de la administración la vincula, porque conforme al principio de buena fe, y su corolario el de la confianza legítima, los contribuyentes consideran que la autoridad actúa conforme a derecho y adaptan sus propias conductas a la de la autoridad, el ejercicio práctico de la acción penal no podía ser alterado sin un cambio previo de criterio y

³⁶ *SII c. Sociedad Alfonso Belart y Cía.* (2006).

³⁷ *SII c. Errázuriz Guilisasti* (2017) y *SII con Contreras Aguilera* (2019).

³⁸ *SII c. Soc. Alimenticia la Tarantela Ltda.* (2006).

³⁹ VERGARA QUEZADA (2023) pp. 150-152.

menos aún podía ser ejercido de manera arbitraria, por lo que las cortes han controlado el ejercicio de esta acción⁴⁰.

La Ley N° 21.713 agregó un artículo 100 ter al Código Tributario, el cual dispone que constituye “una circunstancia calificada para que el Director decida perseguir únicamente la aplicación de una sanción pecuniaria según señala el inciso tercero del artículo 162 del Código Tributario, la cooperación eficaz que un contribuyente realice dentro del procedimiento de recopilación de antecedentes a que se refiere el N° 10 del artículo 161 y siempre que conduzca al esclarecimiento de delitos tributarios y permita la identificación de los demás responsables. Se entenderá por cooperación eficaz el suministro de datos o informaciones sustanciales, precisos, verídicos y comprobables, desconocidos por el Servicio, sin los cuales no se hubiese podido alcanzar los fines señalados”.

Esta nueva regla entrega un sustento legal a lo que en su momento el Servicio de Impuestos Internos buscó hacer al dictar la Circular N° 60, de 2001, en la que instruía a los funcionarios que debían lograr que “el contribuyente se allane a reconocer las irregularidades, el funcionario procederá a tomar una declaración jurada, en la cual el contribuyente reconozca la calificación de falsa que el Servicio ha asignado a las facturas cuestionadas y en que manifieste su disposición a colaborar, relatando las circunstancias en que las mismas le fueron entregadas e identifique a la persona que se las entregó”.

Uno de los problemas prácticos de dicha instrucción se manifestó rápidamente ante las querellas presentadas en contra de todos los que resulten responsables. En esas causas criminales, creyendo que no serían objeto de una acción penal debido a la instrucción administrativa anterior, quienes habían registrado las facturas falsas en su contabilidad para rebajar sus impuestos concurrían a los juzgados a declarar ante los antiguos tribunales del crimen, cuyos jueces consideraban que lo relevante de aquellas declaraciones era que estos individuos, más que inculpar a quien les había facilitado los documentos falsos, era que ellos confesaban libremente en juicio la comisión de un delito, por lo que no era inusual que terminaran siendo condenados, al no estar limitada la acción penal a personas concretas⁴¹.

Lo anterior sirve como advertencia para quienes deban negociar con el Servicio de Impuestos Internos la colaboración eficaz a la que se refiere la nueva regla que intenta revivir una política de facto adoptada por la autoridad administrativa que tuvo problemas como el antes indicado.

⁴⁰ VERGARA QUEZADA (2023) pp. 150-156.

⁴¹ A modo de ejemplo, es posible indicar que los jueces resolvían que “la declaración precedente el encausado reconoce haber incorporado a su contabilidad todas las facturas referidas en la querrella de fs. 1 y siguientes, como también reconoce que estas facturas serían falsas, por lo que su declaración constituye una confesión judicial, que por haber sido prestada en forma libre y consciente ante el juez de la causa”. *SII c. Martínez Salina* (2005).

10. DISCUSIÓN LEGISLATIVA DE LA LEY N° 21.713

Esta especie de doble espíritu en el que se resalta la gravedad de los delitos tributarios, pero se reconoce que ellos son funcionales a la recaudación, está presente en la Ley N° 21.713, que contempla los proverbiales garrote y zanahoria.

Si consideramos los efectos de las acciones del legislador, veremos que el artículo vigesimocuarto transitorio de la Ley N° 20.780, calificó como una agravante de los delitos tributarios previstos en el artículo 97 N° 4 “el hecho de que el contribuyente no se haya acogido al régimen” que permitía la regularización de recursos, equívocamente -debido a que los recursos regularizados podían permanecer en el extranjero- llamado repatriación; tan solo para que luego la Ley N° 21.713 permitiera, nuevamente, regularizar aquellos recursos no declarados a la administración fiscal, liberándose de toda sanción con ello. Estas acciones legislativas dan cuenta del bajo interés en aplicar las sanciones y el alto interés en obtener recursos.

Pasando a las declaraciones expresas del Ejecutivo y de los miembros del Congreso, es posible indicar que el primero declaró que “la persecución de la evasión tributaria es de suma importancia para la moral tributaria de la población. Para que los contribuyentes -que en su enorme mayoría cumplen con sus obligaciones tributarias mantengan dicho comportamiento, es de suma relevancia percibir que la administración tributaria persigue a quienes cometen delitos. Un elemento esencial de justicia y equidad tributaria es que el contribuyente perciba que no se tolera la evasión desde la administración”⁴². Sin embargo, agregó el Ejecutivo que “la figura de la autodenuncia es un instrumento que surge a partir de la mesa de asesores, que permite al contribuyente bajo determinados casos autodenunciarse, al detectar que cometió delitos tributarios por lo que, antes de que actúe la administración tributaria, reconoce la irregularidad ante SII”⁴³.

Haciéndose cargo del parte del problema de fondo de estas medidas, el representante del Ejecutivo sostuvo que “no hay un beneficio tributario asociado a la autodenuncia, pues de lo contrario se estaría creando un incentivo a cometer delitos. Asimismo, puntualizó que esta figura tampoco puede operar si el Servicio ya ha iniciado un proceso de fiscalización”⁴⁴.

Al respecto, uno de los senadores consultó por “la razón de que el contribuyente pueda autodenunciarse sólo una vez, siendo que en la práctica no se percibe ningún beneficio tributario. Apuntó que si lo que se está buscando es maximizar la recaudación, si una persona quiere volver a autodenunciarse no podrá hacerlo, considerando que, de ser ese el caso, facilitaría el trabajo del SII. Observó que, aun cuando llegase a considerarse que puede hacer uso de la autodenuncia después de cierta cantidad de años, la posibilidad de que el contribuyente pueda ser objeto de una pena de cárcel estará siempre presente”⁴⁵.

Otro parlamentario agregó que “que actualmente podría pensarse que desde la perspectiva del contribuyente, ante la presencia de la comisión de posibles delitos tributarios, el incentivo

⁴² Historia de la Ley N° 21.713 p. 6.

⁴³ Historia de la Ley N° 21.713 p. 989.

⁴⁴ Historia de la Ley N° 21.713 p. 989.

⁴⁵ Ídem.

es el de guardar reserva y no hacer nada, en cambio, en caso de autodenunciarse según el esquema propuesto, sumado a que se pagan todas las sumas que corresponden, el SII no tiene que realizar un mayor desgaste de recursos en iniciar una persecución⁴⁶, agregando que “que podía resultar razonable establecer una cierta cantidad de años para que nuevamente el contribuyente tenga la opción de autodenunciarse⁴⁷”.

Luego precisó otro senador que “según entiende, actualmente el SII no está obligado a querrellarse a todo evento. Expresó que la herramienta propuesta es sumamente interesante pues, en primer término, permite al contribuyente eximirse de las sanciones penales si todavía no está iniciado un procedimiento de fiscalización en su contra y siempre que no sea reincidente, sin perjuicio que igualmente deberá responder por las multas e intereses generados⁴⁸”, tras lo cual agregó que, a su juicio, “hay un riesgo moral grande si se quisiera extender su aplicación. Sostuvo que lo correcto es que las personas paguen sus impuestos como corresponde y si se empiezan a generar ciertas prácticas más masivas orientadas, por ejemplo, a una planificación tributaria más agresiva, el hecho que el Servicio ejerza potestades sancionatorias puede incidir en que otros contribuyentes busquen regularizar su propia situación tributaria⁴⁹”, por lo que coincidía que solamente se pudiera emplear una vez esta herramienta.

Debido a que la administración debe aceptar la rectificación del contribuyente, se plantearon reservas sobre el posible uso arbitrario de la herramienta en la que “ante una misma situación a un contribuyente le podrían aprobar su solicitud de autodenuncia y a otro no⁵⁰”.

Por su parte, el director subrogante, dando cuenta de la práctica del ejercicio de la acción penal al que nos hemos referido antes, indicó que “el delito tributario es un caso muy excepcional, pensado en contribuyentes que han realizado maniobras dolosas y en forma sistemática, incluso por ciertos valores⁵¹”, agregando que “en términos porcentuales, son muy pocos los casos. Por lo anterior, manifestó que, si se piensa que la herramienta en cuestión puede ser una oportunidad para recaudar más, lo cierto es que en forma directa la recaudación es reducida⁵²”.

Sobre el posible ejercicio arbitrario de la aceptación de la autodenuncia señaló que “el SII en estos casos suele fijar criterios a nivel nacional, por lo que si hay alguien que se está autodenunciando porque está relacionado con otro sujeto fiscalizado que forma parte de una organización criminal por ejemplo, no se le debiese dar el beneficio, pero si se está frente a otros casos la respuesta podrá ser favorable⁵³”.

⁴⁶ Ídem.

⁴⁷ Historia de la Ley N° 21.713 pp. 989-990.

⁴⁸ Historia de la Ley N° 21.713 p. 990.

⁴⁹ Ídem.

⁵⁰ Ídem.

⁵¹ Historia de la Ley N° 21.713 p. 990.

⁵² Ídem.

⁵³ Historia de la Ley N° 21.713 p. 991.

Como es posible apreciar, se intenta equilibrar el interés principal que existe detrás de las reglas que establecen sanciones por incumplimientos fiscales, que es obtener recursos, con el interés secundario, que se relaciona con los efectos de aplicar efectivamente estas normas sancionatorias.

11. CONCLUSIONES

Entre 1924 y 1959 el sistema sancionatorio se caracterizó por limitar su acción represora a la aplicación en sede administrativa de multas ante incumplimientos.

Si bien se fueron creando a partir de 1925 algunas sanciones corporales por infracciones a las normas tributarias, al ser ellas incommutables, no fueron aplicadas por las autoridades como regla general, por lo que la evidencia de que se buscara sancionar criminalmente a alguien por un delito tributario es mínima.

En este primer período, la constatación de declaraciones que se podían considerar maliciosas tuvo efectos principalmente respecto de la prescripción de los tributos, debido a que el Decreto con Fuerza de Ley N° 271, de 1931, amplió la prescripción de la acción de fiscalización en esos casos.

Si bien en el primer período las reglas generales sobre fraude al Fisco fueron consideradas aplicables a los temas tributarios, no parece existir evidencia de que la autoridad fiscal las empleara.

Tras las reformas de 1959 y 1960, si bien se activa el ejercicio de las acciones penales, ellas siguen siendo una herramienta de ultima ratio ante la imposibilidad de obtener el pago de los tributos adeudados.

Por lo mismo, incluso desde que las acciones penales por delitos tributarios han visto su apogeo, ellos siempre han sido tratados reconociendo la dualidad de ser considerados ilícitos graves, pero que solo requieren un accionar de la administración limitado a casos que son calificados como lo suficientemente peligrosos, de manera de justificar que no se opte por la vía de la sanción pecuniaria.

La exclusividad de la acción penal en manos del director del Servicio de Impuestos Internos se explica, como pudimos apreciar, porque las infracciones tributarias en general han sido incorporadas como una herramienta para obtener la satisfacción de la obligación fiscal, por lo que ellas se emplean de manera excepcional, teniendo en cuenta que el objetivo de las mismas es recaudar y no encarcelar a los contribuyentes incumplidores.

Lo dicho, fue claramente reforzado por las declaraciones del director (s) del Servicio de Impuestos Internos ante los congresistas, al dar cuenta de esta nueva normativa que, como se ha indicado, igual que en el caso de la exclusividad de la acción y de la posibilidad de elegir entre el acta de denuncia por sanciones pecuniarias y las querellas, busca maximizar la recaudación, por lo que, cuando se aplique esta nueva herramienta, el contribuyente no será objeto de persecución alguna, sea ante la justicia criminal o la justicia tributaria y aduanera.

12. BIBLIOGRAFÍA

- ALLDRIDGE, Peter (2017). *Criminal Justice and Taxation*. University Press.
- BORINSKY, Mariano (2011). *Fraude fiscal*. Buenos Aires. Ediciones Didot.
- CELIS RODRÍGUEZ, Rubén (1965). Jornadas sobre delito tributario, *Revista de Derecho Económico*, N° 13, pp. 41-100.
- DUMAY PEÑA, Alejandro (sin fecha). *El delito tributario*. Concepción, Tipografía Salesiana.
- ESCALONA BELL, Eduardo (1960). *Jurisprudencia Tributaria de la Corte Suprema*. Valparaíso, Imprenta y Litográfica Universo.
- KOGAN ROSENBLÜT, Olga y FIGUEROA ARAYA, Jaime (sin fecha). *Delito tributario en la legislación y en la jurisprudencia*. Santiago, Imprenta Chile.
- RUYS, Tom y BAECKE, Tomas. (2020). Haunted by the past? Belgium's international responsibility for the atrocities of the Congo free state and the question of state succession in matters of international responsibility. *Revue Belge de Droit International/Belgian Review of International Law*, Vol. 53, N° 2, pp. 477-527.
- OECD (2021). *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles*. 2ª ed., OECD Publishing, Paris.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016). *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago, Libromar.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2023). La desviación de poder en el derecho tributario, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 14, pp. 139-165.

Normativa:

Código Penal

Decreto con Fuerza de Ley N° 371, de 1953, publicado el 3 de agosto de 1953, que fija texto definitivo y refundido de las disposiciones sobre impuestos de timbres, estampillas y papel sellado.

Decreto N° 122, de 1925, publicado el 30 de enero de 1925.

Decreto Ley N° 755, publicado el 21 de diciembre de 1925.

Decreto Ley N° 827, de 1974, publicado el 31 de diciembre de 1974.

Decreto Ley N° 3.454, de 1980, publicado el 25 de julio de 1980.

Decreto Supremo N° 1.802, de 1943, 9 de julio de 1943, sobre impuesto a las barajas.

Decreto Supremo N° 2.772, de 1943, publicado el 3 de septiembre de 1943, que fija el texto definitivo y refundido de la ley sobre impuesto a la internación, a la producción y a la cifra de los negocios.

Decreto Supremo N° 225, de 1927, publicado el 1 de marzo de 1927.

Decreto Supremo N° 3.400, de 30 de septiembre 1943, que fija el texto de la ley sobre impuestos a los discos, cilindros y demás piezas de música adaptables a instrumentos mecánicos o eléctricos.

Decreto Supremo N° 3.607, de 1942, publicado el 24 de octubre de 1942, texto refundido de las disposiciones sobre impuesto a las especialidades farmacéuticas y artículos de tocador.

Ley N° 5.172, publicada el 13 de diciembre de 1933, sobre Impuesto a los Espectáculos Públicos.

Ley N° 12.120, publicada el 30 de octubre de 1956, que fija el texto de la ley de impuestos a las compraventas, permutas o cualquiera otra convención que sirva para transferir el dominio de bienes corporales muebles o de derechos reales constituidos sobre estos.

Ley N° 13.305, publicada el 6 de abril de 1959, reajusta las remuneraciones de todos los empleados que prestan servicios en Chile, suplementa el presupuesto de la nación, establece nueva unidad monetaria, concede facultades extraordinarias al presidente de la República y modifica las leyes que señala.

Ley N° 16.250, publicada el 21 de abril de 1965, reajusta sueldos y salarios que indica y modifica los decretos con fuerza de ley y leyes que señala.

Ley N° 20.780, publicada el 29 de septiembre de 2014.

Ley N° 21.039, publicada el 20 de octubre de 2017.

Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020.

Ley N° 21.713, publicada el 24 de octubre de 2024.

Sentencias:

Comercial Palermo Ltda. c. SII (2006). Corte de Apelaciones de Santiago, 9 de mayo de 2006 (apelación), rol 3.238-2000.

SII c. Contreras Aguilera (2019). 4° TTA, 26 de abril de 2019 (infracciones), RUC 17 9 0000772 8 RIT GS 18 00099 2017, cita Thomson Reuters CL/JUR/4678/2019.

SII c. Errázuriz Guilisasti (2017) 4° TTA, 11 de octubre de 2017 (sanciones), RUC 17 9 0000728 0, RIT GS 18 00089 2017, cita Thomson Reuters CL/JUR/8339/2017.

SII c. Hernán Patricio Tauler Carrasco (1997). Corte de Apelaciones de Chillán, 24/03/1997, (casación en la forma), rol 17.1304-1997.

SII c. Martínez Salina (2005). Segundo Juzgado del Crimen de Valdivia, 30 de junio de 2005 (crimen) rol N° 2.627 2002, cita Thomson Reuters CL/JUR/3390/2005.

SII c. Soc. Alimenticia la Tarantela Ltda. (2006). Corte Suprema, 27/04/2006 (casación en el fondo), rol 4.559-2005.

SII c. Sociedad Alfonso Belart y Cía. (2006). Corte Suprema, 28 de junio 2006 (casación en el fondo), rol 5.915-2005.

Instrucciones administrativas:

Circular SII N° 60, de 2001.

Circular SII N° 73, de 2001.

Circular SII N° 44, de 2020.

Otros:

Historia de la Ley N° 20.052.

Historia de la Ley N° 21.713.

13. ANEXO TEXTO DE LA NUEVA REGLA

Artículo 100 sexies. Los contribuyentes que tomen conocimiento de la existencia de diferencias de impuestos que podrían fundarse en hechos constitutivos de delitos tributarios, podrán efectuar una autodenuncia ante la Dirección Nacional, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

1. Acompañar una propuesta de las declaraciones de impuesto que corresponda rectificar, las que podrán incluir exclusivamente los tres años tributarios anteriores a aquel en que se realiza la solicitud.

2. No encontrarse, al momento de presentar la solicitud, bajo un procedimiento de fiscalización por los mismos impuestos contenidos en su autodenuncia.

3. No haber sido condenado por delitos tributarios, incluyendo las sentencias bajo el procedimiento del número 10 del artículo 161.

4. No haberse aceptado con anterioridad la aplicación del presente artículo.

Aprobada por el Comité Ejecutivo la autodenuncia del contribuyente, se determinarán las diferencias de impuestos y dictarán los giros que correspondan. En estos casos el contribuyente no será objeto de denuncia o querrela en los términos del artículo 162 ni del procedimiento del número 10 del artículo 161.

En ningún caso las diferencias de impuesto determinadas conforme a este artículo podrán ser objeto de condonación respecto de los intereses y multas que correspondan. Sí podrá accederse a un convenio de pago ante el Servicio de Tesorerías.

Los giros emitidos por aplicación del presente artículo no serán objeto de recursos administrativos ni de la reclamación contenida en el artículo 124.

Lo dispuesto en el presente artículo no obsta a la posibilidad de rectificar declaraciones en la medida que no se funden en hechos constitutivos de delitos tributarios.