

# LA FIGURA DEL DENUNCIANTE ANÓNIMO EN EL DERECHO TRIBUTARIO

CAMILA REBECA MUNIZAGA PRUNÉS<sup>119</sup>

## RESUMEN

Previo a la promulgación de la primera ley que reguló en Chile la protección de las denuncias de infracciones y faltas a la probidad en el sector público<sup>120</sup>, el contexto histórico que existía en el país era el de una serie de casos mediáticos de corrupción que salieron a la luz pública, tales como el caso de Chiledeportes y el de financiamiento irregular de las campañas políticas, hechos que causaron un impacto negativo en la opinión pública. Es en este contexto, que la figura del denunciante anónimo adquiere relevancia como herramienta para combatir las malas conductas bajo un esquema de bajo costo para la Administración y que ha ido permeando diversas áreas del derecho. Ahora es el turno del Derecho Tributario, plasmado en el Boletín N°15170-05 que ingresó al Congreso con fecha 07 de julio de 2022 y que “Establece Reforma Tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social”, cuyo mensaje incluye dentro de las medidas para reducir la evasión y elusión al denunciante anónimo, siguiendo así la experiencia comparada en la materia y la tradición de nuestra legislación interna que ha incluido esta figura en diversas áreas como la del Mercado de Valores<sup>121</sup>, además de su pretendida inclusión en el *compliance*<sup>122</sup> público del Derecho Administrativo<sup>123</sup>.

---

<sup>119</sup> Abogada, Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Adolfo Ibáñez. Diplomado en Tributación y en Planificación Tributaria, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Diplomado en Derecho Administrativo, Universidad Católica de Valparaíso.

<sup>120</sup> Ley N°20.205 (Julio 24, 2007) que *Protege al funcionario que denuncia irregularidades y faltas al principio de probidad*. Santiago, Chile. [en línea] <https://bcn.cl/3abzf> [consultado: 16 de noviembre de 2022].

<sup>121</sup> Ley N°21.314 (abril 13, 2021) que Establece nuevas exigencias de transparencia y refuerza las responsabilidades de los agentes de los mercados, regula la asesoría previsional, y otras materias que indica. Santiago, Chile. [en línea] <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1158144> [consultado: 16 de noviembre de 2022].

<sup>122</sup> La aplicación del *compliance* en la Administración Pública, surge de la necesidad de legitimar la actuación administrativa y recuperar la confianza ciudadana en las instituciones públicas y autoridades administrativas.

<sup>123</sup> Proyecto de Ley, Boletín N° 13115-06 (julio 07, 2022) que *Establece un nuevo estatuto de protección a favor del denunciante de actos contra la probidad administrativa*. [en línea]

PALABRAS CLAVES: Denunciante anónimo, evasión, elusión, reforma tributaria, delitos tributarios, *tax whistleblower*, delación compensada.

## INTRODUCCIÓN

La historia de la humanidad no ha estado exenta de personas y empresas que toman ventaja de los recursos y capacidades limitadas de supervisión y fiscalización con que cuentan las administraciones tributarias, para efectos de maximizar sus ganancias económicas personales utilizando prácticas fraudulentas que tienen como consecuencia, por ejemplo, generar una mayor carga fiscal a distribuir entre los contribuyentes producto de los impuestos que dejan de enterar en arcas fiscales, sumado a que este comportamiento ilegítimo atenta contra el bienestar común al disminuir los recursos fiscales con los que cuentan las administraciones tributarias en su gasto público, reduciendo la calidad de los bienes y servicios que brindan a la ciudadanía.

Como consecuencia, históricamente las diversas naciones han luchado para combatir esta dificultad a través de diversas herramientas que permitan optimizar los recursos limitados de fiscalización con que cuentan las administraciones fiscales, depositando su confianza en los ciudadanos particulares para que informen sobre casos de corrupción, robo y mala conducta corporativa<sup>124</sup>.

Ya en el siglo VII se recurría a los propios ciudadanos para descubrir esquemas ilegales de comportamiento, cuyo principio básico de funcionamiento recaía en la recompensa que se le ofrecía a la persona con una parte del dinero que ayudaron a recuperar, lógica que permanece en el espíritu de las normas modernas referentes al denunciante anónimo en diversas áreas del derecho<sup>125</sup>.

El origen de la figura del denunciante de irregularidades en nombre del gobierno se remonta a la Inglaterra del Siglo VII, donde se hablaba de la abreviación latina “*qui tam*” o “*qui tam pro domino rege quam pro se ipso in hac parte sequitur*”, en español, “el que procesa por sí mismo y por el Rey”. El significado de esta expresión es que la parte que trae la información lo hace tanto por el interés del rey como por el suyo propio<sup>126</sup>. Una demanda *qui tam* implica la combinación de dos intereses: un interés público por lograr la persecución del

---

<https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=13658&prmBOLETIN=13115-06> [consultado: 16 de noviembre de 2022].

<sup>124</sup> Troxel, Krauss & Chapman [en línea] <http://www.tkclaw.com/what-is-whistleblowing/history/> [consultado: 16 de noviembre de 2022].

<sup>125</sup> Por ejemplo, en el derecho corporativo, en el *compliance* público y en el Mercado de Valores.

<sup>126</sup> The History and Development of Qui Tam, 1972 WASH. U. L. Q. 081 (1972). [en línea] [https://openscholarship.wustl.edu/law\\_lawreview/vol1972/iss1/7](https://openscholarship.wustl.edu/law_lawreview/vol1972/iss1/7) [consultado: 16 de noviembre de 2022].

infractor denunciado y un interés privado en obtener el beneficio económico que se adjudica el denunciante producto de la información revelada.

El ejemplo más antiguo de esta figura data del año 695, en la declaración del Rey Wihtred de Kent, en la cual explicaba que si un hombre libre trabajaba durante “el Sabbath”<sup>127</sup> iba a perder sus beneficios, y el hombre que denuncie esta conducta obtendrá la mitad de la multa y los beneficios del trabajo.

De ahí que, para el siglo XIV, la mayoría de los reinos de Inglaterra tenían su propia regulación denominada “en nombre del rey”, a través de la cual se incentivaba a los súbditos para denunciar a aquellos que violaran las leyes o no pagaran los aranceles de la corona. Sistema que funcionaba bajo la lógica de conseguir una mayor fiscalización para hacer cumplir las leyes sin un costo adicional asociado, más allá de tener que entregar un porcentaje de lo recuperado al denunciante<sup>128</sup>.

En ese orden y a medida que los primeros denunciantes aumentaron en popularidad, la figura del denunciante anónimo se extendió por fuera de los límites de Inglaterra, llegando al continente de América, donde después de la Guerra Revolucionaria en Estados Unidos, el primer Congreso de este naciente país lo utilizó como un método para hacer cumplir la ley, en virtud de que contaba con escasos recursos para hacerlo por el mismo.

Luego, en el año 1863, el presidente Lincoln firmó la legislación sobre denuncia de irregularidades más influyente y duradera del derecho anglosajón, a saber, la Ley de Reclamaciones Falsas o FCA<sup>129</sup> por sus siglas en inglés, y popularmente conocida como “La Ley de Lincoln”, la que creaba incentivos para que los particulares denunciaran los fraudes del gobierno. Esta ley ha persistido desde su promulgación y se ha ido fortaleciendo a lo largo de sus 150 años de historia y existencia, ejerciendo influencia en la creación de otras disposiciones incluyendo la Oficina del Denunciante de la Administración Tributaria de Estados Unidos (IRS).

En la actualidad, la OECD en su “*Committing to Effective Whistleblower Protection*”<sup>130</sup>, publicado en el año 2016, ha hecho patente que la protección del denunciante anónimo es la última línea de defensa para salvaguardar el interés público, en virtud de que su protección promueve una cultura de responsabilidad e integridad tanto en las instituciones públicas como privadas, fomentando el reporte de

<sup>127</sup> El sábado judío (del hebreo shavat, “descansar”) se observa durante todo el año el séptimo día de la semana: el sábado. Según la tradición bíblica, conmemora el séptimo día original en el que Dios descansó después de completar la creación.

<sup>128</sup> Troxel, Krauss & Chapman [en línea] <http://www.tkclaw.com/what-is-whistleblowing/history/> [consultado: 16 de noviembre de 2022].

<sup>129</sup> En inglés, “*False Claims Act*”.

<sup>130</sup> OECD (2016), *Committing to Effective Whistleblower Protection*, OECD Publishing, Paris. [en línea] <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252639-en> [consultado: 16 de noviembre de 2022].

malas conductas, fraude y corrupción. Agrega a continuación, que la protección del denunciante contribuye a reaccionar contra las malas prácticas y los asuntos de interés público, sin embargo, queda mucho por hacer para desarrollar un clima de franqueza e integridad que permita una efectiva protección del denunciante anónimo.

En ese orden, para el caso de Chile, se informa en el capítulo 8<sup>131</sup> del citado informe de la OCDE, que “*las reglas para regular, incentivar y proteger el reporte de malas conductas y brechas de probidad fueron establecidas con la promulgación de la Ley N°20.205 de fecha 24 de julio de 2007*”<sup>132</sup>, explicando que las disposiciones contenidas en esta normativa se encuentran orientadas a detectar, prevenir y sancionar conductas relacionadas con las infracciones o corrupciones del sector público, integrando parte del macrosistema que regula la conducta de los funcionarios públicos.

Es así, que la Ley N°20.205 asentó las bases para las futuras regulaciones de la figura del denunciante anónimo en otras áreas del derecho, haciendo presente en su historia de la ley que “*lo que hace falta es la protección al denunciante de buena fe de irregularidades...*”<sup>133</sup>, ya que no existe un sistema que le otorgue suficientes garantías y que, tampoco hay sanciones para el denunciante imprudente.

En ese orden, el informe de la OECD destaca que entre los años 2012 y 2016, los países miembros han aumentado sus leyes específicas de protección a los denunciantes en el sector público, aduciendo que un 84%<sup>134</sup> ha promulgado una ley de protección de denunciantes o disposiciones legales relacionadas específicamente con la denuncia protegida o prevención de represalias<sup>135</sup>.

Sin embargo, el informe concluye que la mayoría de las normas y regulaciones en la materia, surgen de forma reactiva o no preventiva, produciendo una serie de normas fragmentadas carentes de una sistematización que permita una protección integral del denunciante, la cual tendría una mayor capacidad para

<sup>131</sup> OECD Library. Mora Ortega, Rodrigo y Sánchez Lay, Francisco. “*Committing to Effective Whistleblower Protection, Chile: Protection for whistleblowers in the public administration*”. 16 de marzo de 2016. [en línea] <https://doi.org/10.1787/9789264252639-en> [consultado:17 de noviembre de 2022].

<sup>132</sup> Íbid.

<sup>133</sup> Historia de la Ley N°20.205 (06 de diciembre, 2006). Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. [en línea] [https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file\\_ley/5276/HLD\\_5276\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/5276/HLD_5276_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf) [consultado: 17 de noviembre de 2022].

<sup>134</sup> Desde el 2009 ha incrementado la implementación de normas de protección al denunciante anónimo en el sector público, destacando los países de Australia, Bélgica, e Irlanda (éste último también ha incluido protección del denunciante en el sector privado).

<sup>135</sup> OECD Library. Mora Ortega, Rodrigo y Sánchez Lay, Francisco. “*Committing to Effective Whistleblower Protection, Chile: Protection for whistleblowers in the public administration*”. 16 de marzo de 2016. [en línea] <https://doi.org/10.1787/9789264252639-en> [consultado:17 de noviembre de 2022]. pág. 13.

aclarar y simplificar los procesos de revelación de irregularidades y proporcionar soluciones a aquellos denunciantes que son víctimas de represalias, respecto de lo cual destaca el progreso que ha existido en esta materia en el sector público y las debilidades que aún mantiene el sistema de protección de los denunciantes anónimos en el sector privado<sup>136</sup>.

Por otro lado, el “*Committing to Effective Whistleblower Protection*” reconoce que los muchos pasos a través del proceso de divulgación pueden resultar desalentadores, de manera que, para facilitar la denuncia de irregularidades, algunos países han adoptado medidas de incentivo, incluidas recompensas monetarias y mecanismos de seguimiento, en adición a sanciones por represalias contra los denunciantes. Por consiguiente, el informe señala que la mitad de los países encuestados<sup>137</sup> de la OCDE permiten informes anónimos en el sector público, en cambio, en el sector privado, el 53% de los encuestados indicó que el mecanismo interno de presentación de informes era proporcionado por informes anónimos en contraposición del 38% que representan los informes confidenciales<sup>138</sup>.

En conclusión, un estándar OCDE de la figura del denunciante incluye un sistema eficaz de su protección, informando sobre sus derechos, responsabilidades y recursos disponibles, como elementos cruciales para crear un entorno de confianza, profesionalismo y compañerismo que respalde los principios de integridad tanto en el lugar de trabajo como en la sociedad, debiendo seguir las recomendaciones claves de la OCDE, a saber: “*Implementar la Recomendación de 1998 sobre la Mejora de la Conducta Ética en el Servicio Público (en proceso de actualización); desarrollar y revisar regularmente políticas, procedimientos, prácticas e instituciones que influyan en la conducta ética en el servicio público; Promover una mayor implementación de las disposiciones de protección de denunciantes de la Recomendación de 2009 sobre la lucha adicional contra el soborno en el extranjero en las transacciones comerciales internacionales (Recomendación contra el soborno 2009), que requiere que los países brinden protección, tanto en el sector público como en el privado, a las personas que denuncien sospechas de soborno extranjero, soborno de buena fe y por motivos razonables a las autoridades competentes; Fomentar mecanismos protegidos de denuncia y prevención de represalias en los sistemas de control interno, ético y cumplimiento de las empresas en línea con los estándares establecidos en la Guía de Buenas Prácticas de la OCDE 2010, las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales y los Principio de Gobierno*

<sup>136</sup> Ibid.

<sup>137</sup> Encuesta de la OCDE sobre la Integridad Empresarial y la Gobernanza Corporativa. [en línea] <https://fcpamericas.com/spanish/encuesta-de-la-ocde-sobre-la-integridad-empresarial-la-gobernanza-corporativa/> [consultado: 17 de noviembre de 2022].

<sup>138</sup> OECD Library. Mora Ortega, Rodrigo y Sánchez Lay, Francisco. “*Committing to Effective Whistleblower Protection, Chile: Protection for whistleblowers in the public administration*”. 16 de marzo de 2016. [en línea] <https://doi.org/10.1787/9789264252639-en> [consultado: 17 de noviembre de 2022]. pág. 14.

*Corporativo del G20/OCDE; Implementar la protección de los denunciantes de manera amplia, cubriendo a todos los que llevan a cabo funciones relacionadas con el mandato de una organización; Comuniquen claramente los procesos implementados y genere conciencia a través de capacitaciones, boletines y sesiones informativas sobre los canales y procedimientos de denuncia para facilitar las divulgaciones y; Alentar a los países a desarrollar mecanismos de revisión para identificar datos, puntos de referencia e indicadores relacionados con los sistemas de protección de denunciantes y el marco de integridad más amplio para evaluar la eficacia y monitorear el desempeño”<sup>139</sup>*

El presente artículo tiene por objeto identificar el origen de la figura del denunciante anónimo, los estándares internacionales de su aplicación, revisar la experiencia comparada de países con trayectoria en la figura del *whistleblower*, para finalmente analizar el proyecto de ley que lo pretende implementar en el ámbito tributario chileno y los desafíos que ello conlleva.

## I EXPERIENCIA COMPARADA

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en su publicación denominada “*Acabar con los montajes financieros abusivos: Reprimir a los intermediarios profesionales que favorecen los delitos fiscales y la delincuencia de cuello blanco*”<sup>140</sup>, del año 2021, hace presente la existencia de delitos financieros cada vez más sofisticados, perpetrados incluso entre fronteras nacionales, generando un creciente interés público por afrontar este problema.

Indica el documento que “*A menudo, estos delitos son facilitados por abogados, contables, instituciones financieras y otros profesionales que ayudan a diseñar el andamiaje de las estructuras fiscales y financieras utilizadas para evadir impuestos y cometer otros delitos financieros*”<sup>141</sup>. De ahí que, si bien, la mayoría de los profesionales respetan y cumplen la ley conforme a su rol de asesores preponderantes para que las empresas e individuos puedan entender y cumplir con la normativa vigente, existe un pequeño segmento de expertos que generan oportunidades para facilitar la comisión y/o encubrimiento de delitos que quebrantan el estado de derecho, la confianza pública en el sistema jurídico y financiero, así como la igualdad de condiciones y carga contributiva de aquellos contribuyentes cumplidores

<sup>139</sup> Ibid, pág. 15.

<sup>140</sup> OCDE (2021), *Acabar con los montajes financieros abusivos: Reprimir a los intermediarios profesionales que favorecen los delitos fiscales y la delincuencia de cuello blanco*, OCDE, París. [en línea] [www.oecd.org/tax/crime/acabar-con-los-montajes-financieros-abusivos-reprimir-a-los-intermediarios-profesionales-quefavorecen-los-delitos-fiscales-y-la-delincuencia-de-cuello-blanco.pdf](http://www.oecd.org/tax/crime/acabar-con-los-montajes-financieros-abusivos-reprimir-a-los-intermediarios-profesionales-quefavorecen-los-delitos-fiscales-y-la-delincuencia-de-cuello-blanco.pdf) [consultado: 17 de noviembre de 2022].

<sup>141</sup> Ibid. pág. 8.

e incumplidores, disminuyendo la recaudación de impuestos por parte de las administraciones tributarias<sup>142</sup>.

En consecuencia, el informe propone diversas estrategias para disuadir a los facilitadores profesionales, dentro de las cuales encontramos a los denunciantes, fuentes anónimas y otros mecanismos de información. Estos avisos anónimos y las denuncias, señala el informe, han dado lugar a investigaciones exitosas en muchos países, siendo una fuente útil de obtención de datos en el contexto de descontento público con los evasores fiscales y aquellos que lo permiten<sup>143</sup>.

Por ejemplo, y como analizaremos más adelante en este apartado, la administración tributaria de Australia (ATO por sus siglas en inglés), “creó un mecanismo de aviso accesible al público para informar específicamente sobre planes de evasión fiscal y sus promotores”<sup>144</sup>. Este mecanismo se encuentra disponible en una plataforma *online* habilitada al efecto y proporciona un aumento en las oportunidades para que la autoridad fiscal cuente con mayor información y datos sobre planes fiscales contemporáneos, lo que, a su vez, genera un aumento en las posibilidades de que los contribuyentes que utilizan estrategias fiscales masivas sean acusados por la autoridad tributaria<sup>145</sup>.

Por otra parte, el informe de la OCDE identifica dentro de la estrategia de denunciantes anónimos, el uso de incentivos por parte de algunos países, tales como recompensas o un porcentaje de los activos recuperados en un procedimiento victorioso, o inmunidad para el denunciante, lo que permite aumentar el éxito de la investigación de un caso. Un ejemplo que otorga el informe, es el Código Nacional de Procedimiento Penal mexicano, el que establece inmunidad para los denunciantes durante el proceso, inclusive si ellos han participado en el delito fiscal o financiero, siempre que la información proporcionada sea esencial para el procesamiento de los beneficiarios finales de dichos delitos<sup>146</sup>.

Finalmente, para que los denunciantes estén un paso adelante, la OCDE recomienda a los países “...contar con mecanismos de fácil acceso para que las fuentes puedan informar, y las salvaguardas administrativas y jurídicas adecuadas...”<sup>147</sup> protejan el anonimato de los denunciantes y la confidencialidad de la información proporcionada.

A continuación, se analizará la figura del denunciante anónimo fiscal en la legislación comparada de tres países:

---

<sup>142</sup> Ibid.

<sup>143</sup> Ibid. pág. 44.

<sup>144</sup> Ibid.

<sup>145</sup> Ibid.

<sup>146</sup> Ibid.

<sup>147</sup> Ibid.

## 1. AUSTRALIA

Desde el 01 de julio de 2019, el Gobierno Australiano, a través de la *Australian Taxation Office*<sup>148</sup> (ATO por sus siglas en inglés), ha realizado modificaciones en su normativa para ofrecer una mejor protección a los individuos que revelen información relacionada a conductas de elusión de impuestos u otras cuestiones fiscales. En ese orden, se requiere cumplir una serie de requisitos para cualificar a la protección que otorga el *tax whistleblower*, tales como, estar o haber estado en una relación específica con la entidad que se reporta, por ejemplo, un empleado, un empleado en formación, un dependiente o un esposo o esposa.

Si se cumple con los requisitos, las protecciones que se le otorgan al denunciante anónimo en materia tributaria son las siguientes<sup>149</sup>:

- a. Protección de su identidad, de manera que es ilegal divulgar la identidad del denunciante o revelar información que pueda guiar a su identificación, sin embargo, el denunciante puede otorgar su consentimiento para que su identidad sea compartida. En ese orden, si la identidad del denunciante necesita ser revelada a determinado cuerpo autorizado de personas, ellos deberán tratar esta información como confidencial y deberán tomar todos los cuidados razonables para reducir el riesgo de que la identidad sea divulgada. Además, la identidad se encuentra protegida en procedimientos judiciales, no encontrándose obligado a revelar ante un tribunal o corte la documentación que contiene su identidad o que hace probable que se descubra, siendo su excepción en caso de que el tribunal crea que sea necesario que se revele su identidad en interés de la justicia.
- b. Las declaraciones a su abogado están protegidas, siempre que sean con el propósito de obtener asesoría o representación legal en relación con la ley de denunciantes fiscales, incluso en el supuesto de que el eventual denunciante no reúna los requisitos para ser un denunciante fiscal elegible.
- c. Protección de responsabilidad civil, penal y administrativa, en relación con su divulgación, por ejemplo, el empleador del denunciante anónimo no puede demandarlo ni despedirlo por incumplimiento de contrato o confidencialidad. Por ende, toda información que incrimine al denunciante será tratada como inadmisibile en cuanto a evidencia en juicios criminales o penales. Además, en el supuesto de que la divulgación revele un incumplimiento propio respecto de sus deberes fiscales<sup>150</sup>, puede tener inmunidad contra cualquier procedimiento penal o sancionador. Lo anterior, no significa que la administración tributaria se vea impedida de emitir una

<sup>148</sup> *Australian Government. Australian Taxation Office*. [en línea] <https://www.ato.gov.au/general/gen/whistleblowers/> [consultado: 17 de noviembre de 2022].

<sup>149</sup> *Ibíd.*

<sup>150</sup> Como, por ejemplo, la subdeclaración de ingresos.



liquidación o imponer una sanción administrativa respecto del denunciante que reconoce un incumplimiento, sino que, lo que ocurre es que se trata esta información como una divulgación voluntaria al determinar su responsabilidad.

- d) Protección contra conductas perniciosas como consecuencia de una denuncia o divulgación, por lo que el denunciante no podrá ser despedido, acosado, intimidado, dañado, lesionado (incluso psicológicamente) por su empleador, ni tampoco ver dañada su propiedad negocio o posición financiera.
- e) Compensación y otros remedios, que serán procedentes si un tribunal determina que el denunciante sufrió perjuicios con su divulgación de información. El perjuicio puede consistir en la victimización, pérdidas, daños o perjuicios que sufra el denunciante, respecto de los cuales el tribunal ordenará compensar a la persona que los produjo, por ejemplo, a través del pago de los daños y perjuicios, restableciendo el empleo, dictando una orden judicial para prevenir o detener la conducta perjudicial o disculpándose.

La ATO indica que los denunciantes desempeñan un rol fundamental en la anticipada detección y el enjuiciamiento de conductas indebidas en el ámbito impositivo o corporativo, reconociendo que antes no existía una protección para ellos, a pesar de exponerse a un riesgo personal y financiero significativo<sup>151</sup> al momento de decidir realizar la denuncia y develar la información que posee.

En cuanto a la efectividad de la protección establecida por la normativa australiana, ella se ha puesto en análisis producto de un mediático caso ocurrido en el año 2018, y que perdura hasta la fecha. Se trata del caso de Richard Boyle<sup>152</sup>, empleado público de la ATO, quien en el año 2017 realizó una divulgación de interés público como denunciante, sobre la mala administración en el centro de cobro de deudas de la ATO. En su denuncia, señaló que le preocupaba el uso excesivo de avisos de embargo, mediante los cuales la oficina de impuestos puede exigir a una institución financiera que entregue los fondos de un contribuyente para pagar una deuda impositiva pendiente, sumada al hecho de que la administración tributaria de este país puede realizar esta solicitud sin notificación previa al contribuyente.

El señor Boyle primero denunció sus preocupaciones de forma interna y luego con el Inspector General de Impuestos, sin embargo, como el denunciante

---

<sup>151</sup> Australian Government. Tax Practitioners Board. *Whistleblower legislation*. [en línea] <https://www.tpb.gov.au/whistleblower-legislation> [consultado: 17 de noviembre de 2022].

<sup>152</sup> Doherty, Peta. SBSNews. 05 octubre de 2022. [en línea] <https://www.sbs.com.au/news/article/richard-boyle-whistleblower-case-explained/iqljz7577> [consultado: 05 de octubre de 2022].

señaló que no se hizo nada, la denuncia del uso de tácticas autoritarias de cobro de deudas respaldadas por la ATO contra las pequeñas empresas se hizo pública producto de una entrevista que le realizó un programa de televisión.

La importancia de este caso radica en que dos semanas antes de que se transmitiera la entrevista, la policía federal australiana allanó la casa del señor Boyle, siendo acusado de 66 delitos penales en el año 2019 (reducidos actualmente a 24), lo que ha provocado que la opinión pública de Australia se cuestione la eficacia de la protección establecida para los denunciantes.

En ese contexto, el Comité de Legislación Económica del Senado australiano en 2020 señaló problemas con la forma en que la ATO investiga las quejas de los denunciantes, aduciendo que el estándar de la investigación pudiere parecer superficial al público al abordar las inquietudes planteadas por los denunciantes de la ATO.

Asimismo, el “*Inspector-General of Taxation Annual Report 2019-20*”<sup>153</sup> reconoció como desafío para la IGTO<sup>154</sup> las limitadas protecciones disponibles en virtud de la Ley del Inspector General de Impuestos del año 2003 para aquellos funcionarios fiscales que revelen información o quejas sobre impuestos realizadas en virtud de la Ley de Divulgación de Interés Público de 2013, en atención a que no tendría las facultades para investigar sobre dichas quejas realizadas al alero de esta última ley, por lo que reconoce necesario introducir protecciones adicionales para alentar las denuncias voluntarias, tales como la protección del denunciante y la compensación por acciones de represalia<sup>155</sup>.

## 2. ESTADOS UNIDOS

El *Internal Revenue Service* o IRS por sus siglas en inglés, ha revelado en sus estudios que más del 93% de los contribuyentes de su país creen que es un deber del ciudadano americano pagar sus impuestos, sin embargo, cada año personas y corporaciones evitan pagar US\$450 billones en impuestos a través del fraude fiscal, mediante la no declaración de ingresos, el no pago de impuestos y no presentar las declaraciones de impuestos correspondientes<sup>156</sup>.

Como parte de las herramientas utilizadas por la IRS para identificar y castigar a las empresas estadounidenses y a las personas naturales con altos patrimonios netos que utilizan compañías ficticias en el extranjero y cuentas bancaria para

<sup>153</sup> <https://www.transparency.gov.au/annual-reports/inspector-general-taxation/reporting-year/2019-20-7>

<sup>154</sup> Australian Government. Transparency Portal. Inspector-General of Taxation Annual Report 2019-20. [en línea] <https://www.transparency.gov.au/annual-reports/inspector-general-taxation/reporting-year/2019-20-7> [consultado: 17 de noviembre de 2022].

<sup>155</sup> *Ibid.*

<sup>156</sup> Whistleblower Law Collaborative. [en línea] <https://www.whistleblowerllc.com/what-we-do/financial-fraud/tax-fraud/> [consultado: 18 de noviembre de 2022].

ocultar activos y evadir el pago del impuesto, es que en el año 2006, a través de la Ley de Alivio Fiscal y Atención Médica, se creó la Oficina de Denunciantes del IRS, la cual se dedica exclusivamente a trabajar con los denunciantes elegibles, a quienes se les brinda una parte de la recuperación del impuesto que realice el gobierno.

El énfasis que se le da a esta figura en la administración tributaria de Estados Unidos, apunta a resguardar la confidencialidad de los denunciantes y protegerlos de cualquier represalia que pudiere afectarles como consecuencia de entregar información veraz al IRS.

En agosto del año 2014, el Departamento del Tesoro<sup>157</sup> y el IRS, publicaron los reglamentos finales de esta figura del programa del denunciante anónimo en materia tributaria, los cuales otorgaron una guía integral que incluyó una orientación sobre la presentación de información sobre pagos insuficientes de impuestos o violación de la normativa interna además de la determinación y el pago de las adjudicaciones de los denunciantes.

Finalmente, el 01 de julio del año 2019, a través de la Primera Ley del Contribuyente de 2019 (TFA por sus siglas en inglés), enmendó la normativa ya existente y agregó varias disposiciones importantes para ayudar a mejorar el servicio de denuncias, garantizar la aplicación justa e imparcial de las leyes fiscales, y como punto más relevante, creó protecciones para los denunciantes contra las represalias a las que quedaban expuestos producto de las denuncias<sup>158</sup>.

Respecto a los requisitos que debe cumplir el individuo que desee presentar un reclamo de adjudicación<sup>159</sup> en la Oficina de Denunciantes, la normativa indica que cualquier individuo es elegible, a excepción de los no elegibles que estarían conformados por los siguientes: a) un individuo que es empleado del Departamento del Tesoro o era empleado cuando obtuvo la información en la que se basa el reclamo; b) una persona que obtuvo la información a través de sus deberes oficiales como empleado del Gobierno Federal o que actúa dentro de sus facultades; c) una persona a la que la ley o el reglamento federal exija o haya requerido que divulgue la información o, a *contrario sensu*, a la que la ley o el reglamento federal le haya impedido divulgar la información; d) un individuo que obtuvo o tuvo acceso a la información en base a un contrato con el gobierno federal; y e) una persona que presentó un reclamo de adjudicación basado en la información obtenida de un denunciante no elegible con el fin de

---

<sup>157</sup> United States Government. Internal Revenue Service. History of the Whistleblower Program. [en línea] <https://www.irs.gov/compliance/history-of-the-whistleblower-program> [consultado: 20 de noviembre de 202].

<sup>158</sup> Ibid.

<sup>159</sup> En inglés, “*claim for award*”.

evitar el rechazo del reclamo que habría resultado si el denunciante no elegible presentara por el reclamo<sup>160</sup>.

La sección 7623 del IRC<sup>161</sup> establece algunos premios para el denunciante elegible por la información entregada, los cuales son obligatorios en algunos supuestos. Para que el denunciante pueda acceder a estos premios la información que proporcione mediante su reclamo debe ser específica, creíble, recaer sobre pagos de impuestos insuficientes o violaciones de las leyes internas y debe dar lugar a ganancias recaudadas.

En caso de cumplirse los requisitos, la IRS pagará una indemnización de al menos el 15% de los ingresos recaudados que sean atribuibles a la información presentada, pero dicho premio no podrá superar el 30% de ellos. Además, el porcentaje de la indemnización adjudicada disminuye en los reclamos basados en información pública o si el denunciante planeo e inicio las acciones que llevaron al incumplimiento.

Cada año fiscal, el Secretario del Tesoro informa al Congreso sobre el uso del denunciante anónimo en base al reporte anual que realiza la Oficina de Denuncias<sup>162</sup> de la IRS. El informe para el año fiscal que finaliza el 30 de septiembre de 2021, se publicó el 07 de junio del año 2022<sup>163</sup>, en el cual se indica un total de ingresos recaudados de US\$245.303.646, respecto del cual un 14,7% corresponde a premios otorgados ese año, aclarando que para el año fiscal 2021 existieron dos premios previos a la promulgación de la sección 7623 que tenían un tope de dos millones de dólares, causante que las adjudicaciones como porcentaje de los ingresos sean más bajas.

Otro factor a considerar, según el informe, es el hecho que en un año fiscal se resuelven un bajo número de reclamos de alto valor, sumado a que en el año en que se paga un premio generalmente no es el año en que ocurrieron los cobros, debido a que la administración tributaria debe esperar hasta que haya una decisión final. Esto significa que el contribuyente debe haber agotado todos los derechos de apelación que lo amparan y ya no puede presentar una reclamación de reembolso para tratar de recuperar los ingresos recaudados por el gobierno<sup>164</sup>.

---

<sup>160</sup> United States Government. Internal Revenue Service. Whistleblower Office [en línea] <https://www.irs.gov/compliance/whistleblower-office#report> [consultado: 20 de noviembre de 2022].

<sup>161</sup> Código de Rentas o Internal Revenue Code.

<sup>162</sup> La Oficina de Denunciantes del IRS paga recompensas monetarias a las personas elegibles cuya información es utilizada por el IRS. [en línea] <https://www.irs.gov/compliance/whistleblower-office> [consultado: 20 de noviembre de 2022].

<sup>163</sup> Publication 5241 (Rev. 12-2021) Catalog Number 68435Z Department of the Treasury Internal Revenue Service. [en línea] [www.irs.gov](http://www.irs.gov) [consultado: 20 de noviembre de 2022].

<sup>164</sup> Ibid.

El informe también proporciona un resumen del motivo de los cierres de reclamos que ocurrieron durante el año fiscal 2021, los que en su total ascienden a 12.584 reclamos, dentro de los cuales 4.402 corresponden a reclamaciones rechazadas porque las alegaciones no fueron específicas, creíbles o eran de naturaleza especulativa.

Finalmente, se alerta sobre la superposición de estatutos de denunciantes como consecuencia de los cambios legislativos que se han producido en la materia, por ejemplo, respecto de la autorización de premios para la recuperación de sanciones FBAR o “*Report of Foreign Bank and Financial Accounts*”<sup>165</sup>.

### 3. REINO UNIDO

El *Her Majesty's Revenue and Customs*<sup>166</sup> o HMRC por sus siglas en inglés, recibe información de fraudes o evasión de impuestos, respecto de personas o empresas que no estén pagando suficientes impuestos o que cometen otro tipo de fraude contra la administración tributaria del Reino Unido<sup>167</sup>.

La denuncia se realiza mediante un formulario *online* en el cual se reporta la información que se tiene sobre la persona o empresa. Esta denuncia puede ser realizada de forma anónima o individualizando el nombre del denunciante, de forma opcional. Además, la información proporcionada será privada y tendrá el carácter de confidencial.

En los dos últimos años, el HMRC ha tenido un aumento de un 70% en las denuncias<sup>168</sup>, lo que ha producido una presión para la administración tributaria en orden a recuperar los activos producto del error y fraude en los esquemas de apoyo asociados al COVID-19. Lo anterior, debido a que durante la pandemia, se dio prioridad para que los pagos y beneficios llegaran lo antes posible a las personas, a pesar de intentar prevenir los errores y fraudes antes de que se realizara el pago propiamente tal, recuperando más de 760 millones de euros en pagos reclamados en exceso<sup>169</sup>.

---

<sup>165</sup> El Reporte de Cuentas Bancarias y Financieras en el Extranjero, conforme la Ley de Secreto Bancario, establece que cada año se debe informar ciertas cuentas financieras extranjeras, como cuentas bancarias, cuentas de corretaje y fondos mutuos, al Departamento del Tesoro y mantener ciertos registros de esas cuentas. Presentar un FBAR fuera de plazo o no presentarlo constituye una infracción y puede estar sujeto a sanciones.

<sup>166</sup> En español, “Ingresos y aduanas de su Majestad”.

<sup>167</sup> UK Government. Report tax fraud or avoidance to HMRC. [en línea] <https://www.gov.uk/report-tax-fraud>

<sup>168</sup> <https://www.ft.com/content/a5aab618-b4d1-44d2-86fe-d959f620d8d1> [consultado: 25 de noviembre de 2022].

<sup>169</sup> HM Revenue and Customs. Annual Report and Accounts 2021 to 2022 (Julio 18, 2022), pág.18. [en línea] <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/>

El HMRC, en su “*Annual report and accounts 2021 to 2022: performance overview*”<sup>170</sup>, declaró que, dentro de su enfoque para la denuncia de irregularidades, se encuentra el crear un entorno en que las personas se sientan seguras y apoyadas para hablar, con la certeza de que los reportes se tratarán con seriedad<sup>171</sup>. Sin embargo, en cuanto a los incentivos, en comparación con el IRS de Estados Unidos las recompensas que ofrece el HMRC a sus denunciantes son menores (£500.000 en su último año fiscal), y a pesar de que la administración tributaria de Reino Unido no publica la cantidad de impuestos recuperados de su línea directa de fraude, existe una brecha entre los impuestos adeudados y la cantidad recaudada, por lo que algunos profesionales del rubro<sup>172</sup> han recomendado que el HMRC debería seguir el modelo estadounidense y aumentar los pagos a los denunciantes como una estrategia de aumentar esta estrategia para la recaudación.

En ese orden, la línea de la administración tributaria del Reino Unido ha sido mejorar el procedimiento de denuncia para que sea lo más completo y prístino para el denunciante, actualizando en enero de 2016 los procedimientos de denuncia de irregularidades a través de un nuevo sitio web de la *UK Serious Fraud Office* o SFO<sup>173</sup> por sus siglas en inglés. En esta página el potencial denunciante puede encontrar un formulario de informe realizado con la metodología de “árbol de decisiones”, el cual solicita los denunciantes responder una serie de preguntas para tratar de establecer desde un comienzo si la información debe ser entregada la SFO o a otras agencias del Reino Unido.

El árbol de decisiones permite a la SFO optimizar sus recursos y redirigir denunciantes a la agencia gubernamental correspondiente, lo que finalmente demostró que en la práctica recibió menos cantidad de ingresos, pero un mayor número de denuncias relevantes<sup>174</sup>.

---

attachment\_data/file/1091378/HMRC\_Annual\_Report\_and\_Accounts\_2021\_to\_2022\_Web.pdf [consultado: 25 de noviembre de 2022].

<sup>170</sup> En español, “Informe anual y cuentas de HMRC de 2021 a 2022: descripción general del rendimiento”, publicado en julio de 2022.

<sup>171</sup> HM Revenue and Customs. Annual Report and Accounts 2021 to 2022 (Julio 18, 2022), pág. 18. [en línea] [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/1091378/HMRC\\_Annual\\_Report\\_and\\_Accounts\\_2021\\_to\\_2022\\_Web.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1091378/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2021_to_2022_Web.pdf) [consultado: 25 de noviembre de 2022].

<sup>172</sup> Richard Murphy, professor of accounting practice at Sheffield University’s Management School and Andrew Park, tax investigations partner at the consultancy Andersen. [en línea] <https://www.ft.com/content/0e06c37a-eb96-4bd2-9429-603f5a26191b> [consultado: 25 de noviembre de 2022].

<sup>173</sup> En español, La Oficina de Fraudes Graves del Reino Unido.

<sup>174</sup> OECD (2017), The Detection of Foreign Bribery, Chapter 2. The Role of Whistleblowers and Whistleblower Protection. Pág 8. [en línea] [www.oecd.org/corruption/the-detection-of-foreign-bribery.htm](http://www.oecd.org/corruption/the-detection-of-foreign-bribery.htm) [consultado: 25 de noviembre de 2022].

Finalmente, señalar que la Unión Europea tiene un monitor de denuncias<sup>175</sup>, producto de la adopción -realizada por 27 países miembros- del “*EU Directive on Whistleblowing*”, que entró en vigencia en diciembre de 2019 y regula la protección de las personas que realizan denuncias de infracciones del derecho de la Unión Europea.

## II DENUNCIANTE ANÓNIMO EN LA LEGISLACION CHILENA

En una mirada más actual de la figura del denunciante anónimo y dejando atrás la ya mencionada Ley N°20.205 que protege al funcionario que denuncia irregularidades y faltas al Principio de Probidad, encontramos su adopción en otros servicios públicos descentralizados como lo es la CMF.

Dicha incorporación se materializó en el año 2021 mediante la publicación en el mes de abril de la Ley N°21.314, que “Establece nuevas exigencias de transparencia y refuerza las responsabilidades de los agentes de los mercados, regula la asesoría previsional, y otras materias que indica”, y que define al denunciante anónimo como “...*quienes, de manera voluntaria y en la forma establecida por la Comisión mediante norma de carácter general, colaboren con investigaciones aportando antecedentes sustanciales, precisos, veraces, comprobables y desconocidos por ésta para la detección, constatación o acreditación de infracciones de las leyes que sean materia de competencia de la Comisión, o de la participación del presunto infractor de dichas infracciones*”<sup>176</sup>.

A nivel legal, se establece que la calidad de denunciante anónimo se adquiere mediante una resolución fundada de la CMF, y que el porcentaje de la multa que tendrá derecho a recibir el denunciante anónimo no podrá ser menor al 10% de la multa aplicada, ni superior al menor valor entre el 30% de la multa aplicada y UF25.000, además, dicho porcentaje deberá ser definido por la CMF en la resolución sancionatoria, de conformidad a los parámetros objetivos que ella determine.

Estos parámetros objetivos se regularon a través de la NCG N° 456<sup>177</sup>, que fija las condiciones y procedimientos para la obtención de la calificación de denunciante

---

<sup>175</sup> Ver en: <https://www.whistleblowingmonitor.eu/>

<sup>176</sup> Art. 7 de la Ley N° 21.314 que Modifica el Decreto Ley N°3.538, de 1980 y agrega un Título VII nuevo: Art. 82.

<sup>177</sup> El nuevo Art. 82 incorporado al D.L. N°3538 que Crea la Comisión para el Mercado Financiero, establece que la Comisión deberá emitir una norma de carácter general que regule la forma en que el denunciante anónimo colaborará con las investigaciones aportando antecedentes para la detección, constatación o acreditación de infracciones de las leyes que sean materia de su competencia, o de la participación del presunto infractor de dichas infracciones. Norma que deberá contener parámetros objetivos para determinar el carácter sustancial, preciso, veraz, comprobable y desconocido de los antecedentes aportados.

anónimo, los que, en síntesis, dicen relación con que la información proveída por el denunciante debe estar referida a infracciones que, por su relevancia, gravedad o entidad, sean de aquellas que conforme a los Arts. 23 y 24 del D.L. N°3.538 puedan concluir en un proceso de investigación y posterior sanción por parte de la CMF. En consecuencia, no considerarán las denuncias anónimas que recaigan sobre infracciones prescritas, respecto de las cuales haya caducado la facultad sancionatoria, aquellas de menor entidad, o que respecto de la normativa aplicable es improbable que se dé inicio a un proceso de investigación.

El postulante a denunciante debe solicitar voluntaria y expresamente su intención de ser tratado como denunciante anónimo, ingresando su solicitud mediante el formulario electrónico<sup>178</sup> habilitado para esos efectos en el sitio web de la CMF. Siendo importante destacar que la identidad de quien realiza la denuncia tendrá el carácter de secreta a contar de la fecha de la solicitud, independientemente de si se le otorga en definitiva la calidad de denunciante anónimo.

Luego, quien solicite que se le otorgue la calidad de denunciante anónimo, aportando antecedentes a sabiendas de que éstos son falsos o fraudulentos, será sancionado con las penas de presidio menor en sus grados mínimo a medio y multa de 6 a 10 UTM.

Esta NCG define los conceptos de i) sustancial: entendiendo por tal aquella información que por su importancia, contenido y naturaleza, contribuirá a identificar la comisión de tales conductas por el presunto infractor; ii) preciso: los antecedentes deberán referirse a hechos concretos y puntuales que contribuyan a identificar una infracción específica y sus posibles responsables; iii) veraz: los antecedentes deberán ser reales y no una mera especulación; iv) comprobable: los antecedentes deberán ser idóneos para verificar los hechos denunciados; y v) desconocido: no se considerarán como tales aquellos antecedentes que sólo replican información de fuentes públicas como medios de comunicación, ni cualquier otro que se haya obtenido por funcionario público en el ejercicio de sus funciones, ya sea que las desempeñe en la CMF u otro organismo del Estado.

También instituye que el Consejo de la CMF en la resolución sancionatoria, deberá definir el porcentaje de la multa que tendrá derecho a recibir el denunciante anónimo, para lo cual se tendrá en consideración los siguientes factores: a) relevancia de la información proporcionada; b) oportunidad; c) colaboración del denunciante anónimo y; d) gravedad de la conducta sancionada.

Por último, la normativa se pone en el supuesto de que dos o más personas soliciten acogerse a la calidad de denunciante anónimo respecto de hechos que deriven en un mismo procedimiento sancionatorio, caso en el cual, el monto del porcentaje de la multa se dividirá entre los denunciantes en términos proporcionales

---

<sup>178</sup> Ver en: [https://www.cmfchile.cl/institucional/mercados/denan/denan\\_index.php](https://www.cmfchile.cl/institucional/mercados/denan/denan_index.php)



a la importancia de los antecedentes aportados y a su colaboración, e inversamente proporcional al número de días que transcurrieren desde que se efectuó al denuncia y la fecha de resolución de sanción<sup>179</sup>.

De modo semejante, pero en el ámbito público, encontramos el Boletín 13.155-06 que Modifica la Ley N°18.834, sobre Estatuto Administrativo, para promover la denuncia, por parte de los funcionarios públicos, de los delitos y otros hechos irregulares de los que tengan conocimiento, el cual fue refundido con el Boletín N°13.565-07 que Establece un Estatuto de Protección a favor del Denunciante de actos contra la probidad administrativa.

Si bien actualmente el proyecto de ley se encuentra en Comisión Mixta, y a la fecha del presente artículo no ha sido promulgado<sup>180</sup>, se incluye en virtud de que su espíritu es reforzar la protección de los funcionarios públicos, de todas las personas que desempeñen funciones en la administración del Estado e inclusive de particulares que denuncien hechos que pudieren estimarse constitutivos de infracciones (sean o no constitutivas de delito) a la probidad al interior de la administración del Estado, tanto a nivel administrativo como judicial, a saber, el proyecto de ley se enfoca en: i) crear un fuero reforzado que incluya las demandas judiciales (actualmente el fuero es solo para procedimientos disciplinarios como sumarios e investigaciones sumarias); ii) permitir al denunciante solicitar el traslado de lugar de funciones (actualmente solo puede solicitar no ser trasladado); iii) agregar la posibilidad de pedir la separación del trabajo provisional para casos graves, en que el denunciante haya sufrido amenazas y presiones; iv) poner el foco a las denuncias contra superiores jerárquicos o de actitudes de superiores jerárquicos e; v) innovar en cuanto a crear un incentivo para denuncias, si los hechos contrarios a la probidad administrativa han implicado sustracción o apropiación indebida de dineros público<sup>181</sup>.

El proyecto establece un estatuto completo sobre el procedimiento para realizar denuncias a la CGR, respecto de acciones u omisiones susceptibles de ser calificadas como corrupción pública o privada, de naturaleza penal o de infracciones al deber de probidad.

Dentro de las características de este proyecto, que para la concretización de la figura del denunciante anónimo destacan, se encuentra el hecho de que se

---

<sup>179</sup> Comisión para el Mercado Financiero (julio 05, 2021). “*CMF emite normativa con procedimiento para obtener la calificación de denunciante anónimo*”. [en línea] <https://www.cmfchile.cl/portal/prensa/615/w3-article-47902.html> [consultado: 26 de noviembre de 2022].

<sup>180</sup> Con fecha 17 de enero de 2021, el proyecto fue aprobado por la Sala de la Cámara de Diputados.

<sup>181</sup> Proyecto de Ley, Boletín N°13115-06 (Julio 07, 2022) que Establece un nuevo estatuto de protección a favor del denunciante de actos contra la probidad administrativa. [en línea] <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=13658&prmBOLETIN=13115-06> [consultado: 26 de noviembre de 2022].

incluye la reserva de identidad del denunciante, así como de la denuncia y de los antecedentes acompañados a ésta. Esto quiere decir que se entiende como elemento primordial para incentivar las denuncias, la consagración normativa del derecho del denunciante a solicitar que su identidad permanezca reservada. Además, el incumplimiento de este deber de reserva dará lugar a responsabilidad administrativa al constituir una vulneración grave al principio de probidad administrativa, inclusive, puede constituir un delito en atención a la incorporación de un nuevo tipo penal de violación de secreto para estos casos<sup>182</sup>.

Otro aspecto que destaca en este proyecto y que cimienta las directrices de la figura del denunciante anónimo para nuestro Derecho Tributario, es el reforzamiento de las medidas de protección en favor del denunciante y el establecimiento de medidas correctivas a través de un sistema integral de protección ante denuncias de hechos irregulares de que se tenga conocimiento, sin temor a venganzas ni represalias.

Finalmente, el proyecto también se ocupa de dotar de seriedad al sistema de denuncias y propone modificar el CP en lo referente al delito de denuncia calumniosa para ponerlo en sintonía con aquellos denunciantes que maliciosamente presentaren una denuncia por la cual se imputare falsamente a otra persona un hecho determinado constitutivo de delito.

Como es posible apreciar, en los últimos veinte años se han impulsado diversas modificaciones legislativas en Chile que apuntan a robustecer la protección y el respeto al principio de probidad, particularmente en el ámbito del Derecho Administrativo, entendiendo que aquellas prácticas que atentan contra la normativa vigente causan un grave daño a la fe pública de nuestra Administración del Estado impactando negativamente el bienestar común. Es así que, en línea con la tendencia a regular la protección de los denunciantes anónimos, ahora de forma sectorial, iniciando con su inclusión normativa en el Mercado de Valores, es que analizaremos la moción legislativa que regula, por primera vez, su tratamiento en materia tributaria propiamente tal.

### III BOLETÍN N°15.170-05

Con fecha 07 de julio de 2022, se ingresó por parte del Ministerio Secretaría General de la Presidencia y el Ministerio de Hacienda, el Boletín N°15.170-05, proyecto de ley que Establece Reforma Tributaria hacia un Pacto Fiscal por el

---

<sup>182</sup> Proyecto de Ley, Boletín N°13565-07 (junio 04, 2020) que Establece un nuevo estatuto de protección en favor del denunciante de actos contra la probidad administrativa. [en línea] <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=14105&prmBOLETIN=13565-07> [consultado: 26 de noviembre de 2022].

Desarrollo y la Justicia Social, el cual ya ha sido objeto de 3 indicaciones en los meses de octubre y noviembre de este año<sup>183</sup>.

El mensaje presidencial hace hincapié en la importancia de alcanzar un pacto fiscal legítimo, en que las personas perciban que están pagando los impuestos que corresponden y que el resto también lo está haciendo, mientras que el Estado utiliza dichos recursos con cuidado. Además, apunta a un objetivo que no es únicamente recaudatorio, sino que también pretende “...atender las causas que han impedido la construcción de acuerdos en esta materia, minando la confianza de las personas en las instituciones fiscales y dificultando la necesaria certeza que un sistema tributario debe brindar de cara a la economía y a las personas, que en definitiva se benefician con una recaudación previsible y estable”<sup>184</sup>.

En ese orden, dentro de las medidas propuestas para la reducción de la evasión y la elusión, se introduce la figura del denunciante anónimo tributario, en el entendido de que entrega las señales correctas a los agentes económicos respecto a que la mejor manera de incrementar la rentabilidad y reducir costos, es a través de la creación de valor y las mejoras en productividad en contraposición a las formas organizativas con fines elusivos<sup>185</sup>.

La figura del denunciante anónimo tributario se incluye en el proyecto original dentro de las modificaciones al CT, argumentando que con ello se sigue la experiencia de la legislación en otras materias -tal como se mencionó en el capítulo anterior- incorporándolo para dos situaciones: 1) en primer lugar, un tercero que detecte delitos tributarios y haga una denuncia de manera anónima, el cual podrá recibir como beneficio un porcentaje de la sanción económica en caso que se determine que haya delito; y 2) en segundo lugar, cuando sea una parte involucrada en un delito tributario quien podrá autodenunciarse, recibiendo como beneficios evitar sanciones penales o rebajar dichas sanciones hasta en dos grados.

De esta forma, el proyecto original establece el Art. 100 ter del CT<sup>186</sup>, que instituye como circunstancia atenuante calificada la cooperación eficaz en el procedimiento, que conduzca al esclarecimiento de delitos tributarios o que

<sup>183</sup> Con fecha 04 de octubre de 2022 mediante Oficio de S.E. el Presidente de la República (N°149-370); con fecha 18 de octubre de 2022 mediante Oficio de S.E. el Presidente de la República (N°166-370); y con fecha 21 de noviembre de 2022 mediante Oficio de S.E. el Presidente de la República (N°206-370), todos acompañados de su respectivo informe financiero complementario.

<sup>184</sup> Proyecto de Ley, Boletín N° 15170-05 (julio 07, 2022) que Establece reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social. [en línea] <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=15680&prmBOLETIN=15170-05> [consultado: 26 de noviembre de 2022].

<sup>185</sup> Ibid.

<sup>186</sup> Finalmente, luego de las indicaciones realizadas al proyecto, se distingue entre la figura de la autodenuncia (Art. 100 ter del CT) y el Art. 100 quater (figura del denunciante anónimo).

permita la identificación de los responsables. Entendiendo que constituye una “cooperación eficaz” el suministro de datos o informaciones precisos, verídicos y comprobables, sin los cuales no se hubiesen podido alcanzar los fines señalados. Asimismo, establece como primer incentivo la rebaja de la pena hasta en dos grados, la que se terminará con posterioridad a la individualización de la sanción penal según las circunstancias atenuantes o agravantes comunes que concurran, o de su compensación, de acuerdo con las reglas generales. A continuación, el segundo incentivo que establece es las medidas de protección que deben tomarse por parte de las Policías, a requerimiento del organismo receptor de la denuncia, y en caso de que se solicite, se deberá resguardar la identidad de dichas personas.

Finalmente, como tercer incentivo, si producto de la información proporcionada se impusiere judicialmente al imputado o infractor la obligación de pagar un monto de dinero no inferior al mínimo de la multa establecida para el delito o la infracción (ya sea en un proceso penal o procedimiento infraccional), la persona que entregó voluntariamente dicha información tendrá derecho a solicitar a la TGR el pago del 10% de la multa efectivamente enterada en arcas fiscales.

Como contrapartida, y mecanismo de equilibrio, se propone en el proyecto primigenio una sanción de multa de 100 UTA a la persona que entregue información maliciosamente falsa.

Respecto a las indicaciones formuladas con fecha 04 de octubre de 2022 por S.E. El Presidente, destacan en cuanto a la figura del denunciante anónimo tributario las siguientes modificaciones: i) será el SII el que, mediante resolución, establecerá los parámetros objetivos para determinar el carácter sustancial, preciso, veraz, comprobable y desconocido de los antecedentes aportados; ii) no se aplicará lo dispuesto en el nuevo Art. 100 ter referido al denunciante anónimo tributario cuando la colaboración se refiere a delitos cometidos únicamente por el contribuyente; iii) agrega un nuevo Art. 100 quater que define las personas naturales que tendrán la calidad de denunciantes anónimos y los requisitos para adquirirla, describiendo a continuación, quienes no podrán obtener dicha calidad (por ejemplo, quienes ejerzan un cargo de administración respecto de la entidad denunciada o quienes hayan sido acusados conforme al Código Procesal Penal por delito tributario); iv) establece que la calidad de denunciante anónimo se adquiere a partir de la dictación de la resolución fundada que emita el Servicio en la que se indique el cumplimiento de los requisitos; v) la resolución deberá ser notificada al denunciante mediante correo electrónico; vi) tanto la resolución como la identidad del denunciante anónimo tendrán el carácter de secreto, salvo que el mismo denunciante renuncie a dicho anonimato; vii) se agrega la pena de presidio menor en sus grados mínimos a medio y se modifica la multa de 6 a 10 UTM, a quien solicite que se le otorgue la calidad de denunciante anónimo, aportando antecedentes a sabiendas de que estos son falsos o fraudulentos; viii) la infracción de la reserva de la información obtenida mediante las disposiciones

del nuevo Art. 100 quater, se sancionarán con multa de 10 a 30 UTM, y en caso de que el infractor desempeñe funciones en el Servicio u otro organismo público, dicha infracción será sancionada además, con la pena de reclusión menor en cualquiera de sus grados, dando lugar a responsabilidad administrativa y se sancionará con destitución del cargo; ix) de igual forma, la identidad de las personas que soliciten la calidad de denunciante anónimo y entreguen antecedentes sobre hechos constitutivos de delitos tributarios y aduaneros, tendrá el carácter de secreta, aun cuando los antecedentes no sean suficientes para dictar la resolución que declara la calidad de denunciante anónimo; x) el denunciante anónimo no será penal ni administrativamente responsable por efectuar la colaboración con el Servicio y tampoco será civilmente responsable por los perjuicios que se produzcan por el solo hecho de realizar la referida colaboración.

En adición, las indicaciones regulan el supuesto en que distintos denunciantes anónimos hubieren colaborado en las mismas conductas sancionadas, caso en el cual el monto se distribuirá en la forma que el Servicio de Impuestos Internos determine mediante resolución. Para estos efectos, los montos percibidos no constituirán renta y las operaciones necesarias para efectuar el pago gozarán de secreto bancario.

No se analizarán las indicaciones realizadas con fecha 17 de octubre de 2022 por S.E. El Presidente mediante Oficio N°166-370, en virtud de que no se pronuncia respecto de la figura del denunciante anónimo tributario.

En virtud de la prevención anterior, pasamos a revisar las indicaciones de fecha 21 de noviembre de 2022, presentadas mediante Oficio N°206-370 por S.E. el Presidente de la República, conforme las cuales se reemplaza el Art. 100 quater, señalando que la persona que denuncia fraudulentamente o sin antecedentes será sancionado con las penas de presidio menor en su grado medio a máximo y multa de 15 UTM, sin perjuicio de las acciones civiles o penales que correspondan, pudiendo el afectado emprender las acciones respectivas. Como contrapartida, el denunciante anónimo tampoco será civilmente responsable por los perjuicios que se produzcan por el solo hecho de realizar la referida colaboración, salvo que proceda la excepción anterior respecto de la denuncia fraudulenta o sin antecedentes.

Se constata con las indicaciones realizadas y conforme a lo señalado por el Ministro de Hacienda, Mario Marcel Cullell, en la presentación realizada sobre el segundo set de indicaciones a la Reforma Tributaria en la Comisión de Hacienda, el hecho de que parte de los ajustes realizados a la figura del denunciante anónimo, se hicieron tomando como base el procedimiento aprobado para la CMF<sup>187</sup>.

---

<sup>187</sup> Ministerio de Hacienda. Documentos Reforma Tributaria. [en línea] <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/documentos-reforma-tributaria> [consultado: 26 de noviembre de 2022].

Actualmente el proyecto de ley se encuentra en Primer Trámite Constitucional, en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, y su último avance fue con fecha 30 de noviembre de 2022, donde se aprobó la creación del sistema dual y el tributo al diferimiento de impuestos finales, entre otros cambios<sup>188</sup>.

## CONCLUSIONES

A lo largo del análisis realizado, hemos podido verificar que la existencia de la figura del denunciante anónimo en Chile no es del todo novedosa y desconocida, puesto que se ha implementado en el campo del derecho administrativo y financiero, con el objeto de incentivar las denuncias de hechos que puedan ser constitutivos de delitos o infracciones, sin embargo, representa un nuevo desafío para el derecho tributario respecto de su implementación y estudio en el caso del derecho tributario.

En ese contexto, al no existir evidencia empírica del funcionamiento de la figura del denunciante anónimo en el derecho tributario, no podemos –aún– sacar conclusiones basadas en hechos fácticos de casos reales de aplicación y sus resultados en Chile, sin embargo, en cuanto a lo analizado, las características de implementación que se han aprobado en el transcurso de la discusión parlamentaria de la Reforma Tributaria para el año 2023, revelan que ha existido una regulación pormenorizada de sus aristas que van en armonía con la experiencia comparada analizada y las recomendaciones OCDE.

Lo anterior, se ve reflejado en las medidas de protección consagradas para el denunciante anónimo tributario, como el deber de mantener su identidad en secreto en caso de que el denunciante así lo señale de forma voluntaria, el mandato de protección que se solicita a las policías, el marco de protección legal que se le otorga para resguardarlo de las posibles represalias o de los perjuicios causados a causa de su denuncia, y además, la posibilidad de optar a un porcentaje de la multa enterada en arcas fiscales por el infractor. Ahora bien, cuando comience a regir la aplicación de esta figura podremos visualizar si dicho estatuto de protección que establece la nueva normativa es suficiente para incentivar las denuncias o si los beneficios monetarios son suficientes para que las personas naturales decidan denunciar versus lo que significa el costo social y personal que puede significar realizar este tipo de denuncias. Inclusive, puede que sea necesario establecer sanciones más altas, tanto monetarias como penales, para los infractores (esto adquiere relevancia en cuanto al desarrollo normativo de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en Chile con la Ley N°20.393 de

---

<sup>188</sup> Ministerio de Hacienda (diciembre 01, 2022). Reforma Tributaria: Comisión de Hacienda aprueba nuevo sistema dual y tributo al diferimiento de impuestos finales. [en línea] <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/noticias/reforma-tributaria-sistema-dual> [consultado: 01 de diciembre de 2022].

2009), como sanciones monetarias más altas, mayor tiempo de cárcel y procedimientos más expeditos de investigación<sup>189</sup>.

Por otra parte, la figura del denunciante anónimo como parte de las medidas para luchar contra la evasión y la elusión posee un punto económico a favor, en virtud de que son programas que, en gran medida, se autofinancian, lo que ahorra costos de su aplicación en la ley<sup>190</sup>, siempre que su diseño e implementación se realicen de forma integral y diligente para que entregue efectos positivos en la recaudación fiscal y pueda causar un efecto disuasivo<sup>191192</sup> similar al que produjo la Norma General Antielusión en los contribuyentes, desde su entrada en vigencia a partir del 30 de septiembre del año 2015.

Finalmente, si se logra el objetivo de incentivar este tipo de denuncias, la administración tributaria debe aumentar sus capacidades para recibir y procesar esta información junto con la implementación de programas que impulsen la cultura del cumplimiento tributario, tanto a nivel de empresas como de las personas naturales, con miras a robustecer legal y administrativamente el *compliance* tributario en nuestro país, interiorizando un estándar de cumplimiento de las obligaciones tributarias que prevenga los delitos en las estructuras organizacionales<sup>193</sup>.

Por último, conforme a las recomendaciones de la OCDE, se considera clave concientizar sobre la importancia de los denunciantes para promover una cultura de “alzar la voz” y eliminar el estigma que existe en torno a denunciar irregularidades<sup>194</sup>, tanto en el sector privado como en la administración pública.

<sup>189</sup> Spagnolo, G. et al (2019) *Financial Incentives for Whistleblowers: A short Survey*. Stockholm Institute of Transition Economics. [en línea] <https://ideas.repec.org/p/hhs/hasite/0050.html> [consultado: 26 de noviembre de 2022].

<sup>190</sup> Ibid. Pág. 11.

<sup>191</sup> Impuestos: Hacienda explora acuerdo y anuncia cambios acotados a norma antielusión. [en línea] Diario Financiero. 19 de junio de 2018. [consulta: 17 de diciembre de 2022]. S. Valdenegro y A. Contreras. En esta noticia, el abogado y ex asesor de Hacienda, Francisco Saffie, defiende el carácter disuasivo de la norma.

<sup>192</sup> SII analiza posibles casos de elusión tributaria y expertos discuten éxito de normativa. [en línea] La Tercera. 12 de noviembre de 2016. [consulta: 17 de diciembre de 2022]. P. Guarda. En esta noticia, el ex Subdirector de Fiscalización del SII señala que la creación de la norma antielusión “no tiene un fin recaudatorio, sino de disuadir de una conducta que lesiona no sólo la recaudación, sino el funcionamiento de los mercados y que genera ventajas competitivas artificiales”.

<sup>193</sup> Peña, Carlos y Abuyeres, Alejandro. “La hora del Compliance tributario”. Diario Financiero TAX. 10 de noviembre de 2022. [en línea] <https://www.df.cl/opinion/columnistas/la-hora-del-compliance-tributario> [consultado: 10 de noviembre de 2022].

<sup>194</sup> OECD (2017), The Detection of Foreign Bribery, Chapter 2. The Role of Whistleblowers and Whistleblower Protection. [en línea] [www.oecd.org/corruption/the-detection-of-foreign-bribery.htm](http://www.oecd.org/corruption/the-detection-of-foreign-bribery.htm) [consultado: 26 de noviembre de 2022].

## BIBLIOGRAFÍA

- OECD (2016), *Committing to Effective Whistleblower Protection*, OECD Publishing, Paris. [en línea] <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252639-en>
- OECD Library. Mora Ortega, Rodrigo y Sánchez Lay, Francisco. “Committing to Effective Whistleblower Protection, Chile: Protection for whistleblowers in the public administration”. 16 de marzo de 2016. [en línea] <https://doi.org/10.1787/9789264252639-en>
- OCDE (2021), *Acabar con los montajes financieros abusivos: Reprimir a los intermediarios profesionales que favorecen los delitos fiscales y la delincuencia de cuello blanco*, OCDE, París. [en línea] [www.oecd.org/tax/crime/acabar-con-los-montajes-financieros-abusivos-reprimir-a-los-intermediarios-profesionales-quefavorecen-los-delitos-fiscales-y-la-delincuencia-de-cuello-blanco.pdf](http://www.oecd.org/tax/crime/acabar-con-los-montajes-financieros-abusivos-reprimir-a-los-intermediarios-profesionales-quefavorecen-los-delitos-fiscales-y-la-delincuencia-de-cuello-blanco.pdf)
- UK Government. *Report tax fraud or avoidance to HMRC*. [en línea] <https://www.gov.uk/report-tax-fraud>
- OECD (2017), *The Detection of Foreign Bribery, Chapter 2. The Role of Whistleblowers and Whistleblower Protection*. Pág 8. [en línea] [www.oecd.org/corruption/the-detection-of-foreign-bribery.htm](http://www.oecd.org/corruption/the-detection-of-foreign-bribery.htm)
- Proyecto de Ley, Boletín N°13115-06 (julio 07, 2022) que Establece un nuevo estatuto de protección a favor del denunciante de actos contra la probidad administrativa. [en línea] <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=13658&prmBOLETIN=13115-06>
- Proyecto de Ley, Boletín N°13565-07 (junio 04, 2020) que Establece un nuevo estatuto de protección en favor del denunciante de actos contra la probidad administrativa. [en línea] <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=14105&prmBOLETIN=13565-07>
- Proyecto de Ley, Boletín N° 15170-05 (julio 07, 2022) que Establece reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social. [en línea] <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=15680&prmBOLETIN=15170-05>
- Ministerio de Hacienda. *Documentos Reforma Tributaria*. [en línea] <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/documentos-reforma-tributaria>