

EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE SANCIONES: PARTICULARIDADES PROCESALES A LA LUZ DE LA LEY N° 21.713

ANDRÉS DURÁN RODRÍGUEZ⁴¹

RESUMEN

El presente artículo examina el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones regulado en el Código Tributario chileno, con especial atención a las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.713 de 2024. A partir del análisis de su naturaleza jurídica y de su configuración procesal, se estudia el rol del Acta de Denuncia como acto administrativo sancionador cuya eficacia queda supeditada a la confirmación del Tribunal Tributario y Aduanero, rasgo que revela la naturaleza híbrida del sistema. Sobre esta base, se analizan las implicancias de la cooperación eficaz, las facultades decisorias del Director del Servicio de Impuestos Internos y los principales ajustes normativos que han redefinido diversas etapas del procedimiento. El trabajo sostiene que, si bien la reforma introdujo mayor precisión procedimental, persisten tensiones estructurales derivadas del origen administrativo del mecanismo y de su posterior judicialización, lo que plantea desafíos relevantes para la coherencia del régimen sancionador tributario y el respeto de las garantías propias del derecho administrativo sancionador.

PALABRAS CLAVE: Procedimiento General de Aplicación de Sanciones; Acta de Denuncia; Sanción; Tribunal Tributario y Aduanero; Código Tributario.

I

CONTEXTO GENERAL Y FUNDAMENTO DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE SANCIONES

El sistema tributario chileno contempla diversas vías para la persecución de infracciones y delitos tributarios, dentro de las cuales el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones (“PGAS”), regulado en el art. 161 del CT, ocupa un lugar importante. A través de este mecanismo, la Administración Tributaria puede optar por perseguir exclusivamente

⁴¹ Abogado. Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Pontificia Universidad Católica de Chile. Magister en Derecho Tributario, Universidad de Chile. Magister en Tributación, Universidad de Chile. Profesor en Derecho Penal Tributario, Universidad Adolfo Ibáñez.

la sanción pecuniaria asociada a determinados ilícitos tributarios, prescindiendo de la vía penal y sometiendo la imposición de la multa al conocimiento y confirmación de los TTA. Esta configuración sitúa al procedimiento en una zona intermedia entre la potestad sancionadora administrativa y el control jurisdiccional especializado, dotándolo de características procesales propias que lo diferencian de otros procedimientos tributarios. En los últimos años, el PGAS ha adquirido una mayor visibilidad práctica en el contexto de las estrategias institucionales orientadas a fortalecer el cumplimiento tributario⁴² y a diversificar las herramientas de respuesta frente a conductas ilícitas de relevancia impositiva⁴³. En este escenario, la dictación de la Ley N° 21.713, publicada en 2024, introdujo una serie de modificaciones relevantes en el CT que inciden directa o indirectamente en este procedimiento, ya sea ajustando su tramitación judicial, precisando aspectos formales de su inicio o incorporando nuevos criterios que inciden en la decisión administrativa de optar por esta vía en lugar de la persecución penal.

Pese a la importancia de estas reformas, el PGAS continúa descansando sobre una estructura normativa que tiene un origen histórico marcadamente administrativo, cuya génesis es previa a la creación de los TTA. Ello ha generado, a lo largo del tiempo, tensiones interpretativas relativas a la naturaleza jurídica del Acta de Denuncia, al alcance del control judicial, a la configuración de la controversia y a la procedencia de la etapa probatoria, entre otros aspectos. La Ley N° 21.713 no alteró la esencia del modelo, pero sí introdujo ajustes que buscaban otorgar una mayor coherencia procedimental y certeza jurídica, sin eliminar completamente los resabios de su configuración original.

En este contexto, el presente artículo tiene por objeto analizar sistemáticamente el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones a la luz de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.713, identificando los elementos estructurales que definen su naturaleza, las principales innovaciones normativas incorporadas por la reforma y las

⁴² Según lo informado por el SII en el “Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario (PGCT) 2025”, el año 2024 hubo un aumento de 22,4% de querellas presentadas respecto el año 2023, y un 59,5% más de imputados en estas acciones. Ver: https://www.sii.cl/sobre_el_sii/pgct_2025.pdf

⁴³ En este punto, resulta pertinente recordar que los delitos tributarios suelen vincularse al concepto de evasión fiscal. Esta puede definirse como “una actividad ilegal, por medio de la cual los contribuyentes reducen el monto del impuesto, que al proceder de forma correcta, les habría correspondido pagar. La magnitud del monto de impuesto evadido puede ser total o parcial” (Yáñez Henríquez, J. (2016): “Evasión tributaria: Atentado a la equidad”, en Revista de Estudios Tributarios, N° 13, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, p. 173). En el mismo sentido, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado recientemente que “La evasión tributaria corresponde a la subdeclaración ilegal y voluntaria de los impuestos” (SII (2025): Informe Proyecto de Construcción de Mapas de Brechas Tributarias, abril de 2025, p. 23).

No obstante, lo anterior, existen ilícitos tributarios que no implican necesariamente un perjuicio fiscal directo derivado de un impuesto evadido, sino que afectan de manera más amplia la configuración del Orden Público Económico, como ocurre, por ejemplo, con el delito previsto en el art. 97 N° 23 del CT.

cuestiones interpretativas que subsisten tras ella. Para ello, se examina, en primer lugar, origen y la evolución del procedimiento; luego, la naturaleza jurídica del Acta de Denuncia como acto administrativo de eficacia condicionada; posteriormente, la estructura general del procedimiento; y, finalmente, las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.713 y los problemas que aún plantea su aplicación.

Con ello, se busca contribuir a una comprensión más coherente de este procedimiento especial, destacando su posición dentro del sistema sancionador tributario y las implicancias que su correcta interpretación tiene para el equilibrio entre la potestad punitiva del Estado, el control judicial efectivo y las garantías del debido proceso del contribuyente.

II

ORIGEN ADMINISTRATIVO Y EVOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE SANCIONES

El Procedimiento General de Aplicación de Sanciones (PGAS) no puede comprenderse adecuadamente sin atender a su configuración original, profundamente marcada por una lógica administrativa. Su diseño responde a una etapa en que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercía, en gran medida, dentro de la propia estructura del SII, con una intervención judicial inexistente o meramente residual. Este origen explica muchas de las particularidades que el procedimiento mantiene hasta la actualidad, aun después de su judicialización formal.

1. EL MODELO ADMINISTRATIVO DEL PGAS

En sus primeras formulaciones, el procedimiento destinado a sancionar infracciones y delitos tributarios mediante multa operaba como un mecanismo esencialmente administrativo. El funcionario competente del Servicio levantaba el acta respectiva, notificaba al contribuyente y el conocimiento de los hechos, así como la decisión sancionatoria, recaía en la autoridad administrativa, particularmente en el Director Regional.

Dentro de esta lógica, el procedimiento no se concebía como un proceso contradictorio ante un tercero imparcial, sino como una instancia de carácter administrativa en que la autoridad fiscal determinaba la existencia de la infracción y aplicaba la sanción correspondiente. La estructura permitía, además, que el contribuyente rectificara su situación tributaria durante la tramitación, e incluso que el Director Regional dejara sin efecto el Acta de Denuncia si estimaba que no existía intención maliciosa o que la regularización resultaba suficiente. Este rasgo revela que el sistema combinaba funciones de fiscalización, determinación y sanción dentro de un mismo órgano, con un énfasis relevante en la corrección de la conducta antes que en la formalización de un litigio.

Este modelo administrativo también se reflejaba en la forma de computar los plazos, en la amplitud de facultades del órgano fiscalizador y en la ausencia de una estructura

probatoria propiamente judicial. La sanción pecuniaria se configuraba como una consecuencia directa de la constatación administrativa de la infracción, sin que mediara necesariamente un control jurisdiccional previo para su eficacia.

2. EVOLUCIÓN DEL PGAS

Nuestra norma tributaria ha adolecido de una carencia de sistematización en relación a la forma en que se encuentran establecidos los delitos tributarios y las acciones que detenta el SII en relación con estos. Por ello, es que el art. 97 actual enumera una serie de figuras que corresponden a infracciones, delitos, e incluso, circunstancias agravantes, que no siguen un orden concreto. Este fenómeno, tiene como antecedente distintas normas que se sucedieron en distintos años para contemplar sanciones a las infracciones de las normas tributarias y que derivaron en el art. 151 de la Ley N° 13.305 de 1959, que será el antecedente del art. 97 del Código de 1960 y que se traspasó posteriormente hasta nuestro Código actual.

Nuestro Procedimiento General de Aplicación de Sanciones, fue concebido en su origen como un procedimiento administrativo, mediante el cual el Director Regional y funcionario competente del SII ponían en conocimiento al contribuyente de la identificación y de la comisión de un ilícito tributario y procedían, conforme a esta, a sancionarlo. La naturaleza administrativa de este procedimiento permitía, incluso, que el Director Regional dejase sin efecto el Acta de Denuncia una vez notificada en caso de que el contribuyente rectificara su situación tributaria dentro del plazo para formular descargos; señalándose al efecto:

“al presentar sus descargos al acta de denuncia, hacer la declaración omitida o rectificar la errónea. Dentro del concepto de declaración errónea o incorrecta, debe comprenderse la declaración incompleta y la que adolezca de errores. Si estas nuevas declaraciones fueren satisfactorias, deberá liquidarse de inmediato el impuesto, de acuerdo con las nuevas declaraciones. Si de los antecedentes acumulados en los autos, no apareciere intención maliciosa de parte del infractor, se le podrá absolver de toda sanción, especialmente de las señaladas en el referido art. 97. La sentencia que se dicte deberá pronunciarse en forma concreta sobre este punto, indicando en sus considerandos las razones por las cuales se estime, que ha habido o no intención maliciosa de parte del infractor, y si procede o no absolverlo de las sanciones”^{44, 45}.

⁴⁴ Ugás Canel, Luis R. (1967): El CT: Sus Normas Complementarias y Jurisprudencia (Ed. Jurídica de Chile, Santiago), p. 284.

⁴⁵ El CT de 1960, señala al efecto en el art. 161 N° 2, inciso segundo, que: “Si la infracción consistiere en falta de declaración o declaración incorrecta que hubiere acarreado la evasión total o parcial de un impuesto, el contribuyente podrá, al contestar, hacer la declaración omitida o rectificar la errónea. Si esta declaración fuere satisfactoria, se liquidará de inmediato el impuesto y podrá absolverse de toda sanción al inculpado, si no apareciere intención maliciosa”.

Al haberse extraído el conocimiento de la confirmación del Acta de Denuncia por parte del Director Regional, se eliminó la posibilidad de que el denunciado presentara la rectificación de los impuestos adeudados para dejar sin efecto esta sanción⁴⁶, y es por ello que el art. 106 que mantiene su redacción previa a la Ley N° 20.322, referido a la posibilidad del Director Regional de dejar sin efecto el Acta de Denuncia, ya que fue redactado en la lógica de un procedimiento administrativo, y parece no coincidir con la lógica del procedimiento judicial actual⁴⁷. En el mismo sentido, el pago de los impuestos adeudados se contempla hoy solamente como una posible atenuante, conforme a lo establecido en el art. 107 del CT.

Cabe señalar que una modificación que sí alteró la interposición de Actas de Denuncia, fue el cambio introducido en el art. 114 del CT por la Reforma de la Ley N° 21.093 de 2017, atendido a que esta estableció que *“Las acciones penales corporales y las penas respectivas prescribirán de acuerdo con las normas señaladas en el Código Penal”*. En este sentido, con anterioridad a esta modificación, se discutía a nivel doctrinario sobre si el plazo de prescripción para que el SII persiguiera solamente la sanción pecuniaria era de 3 años, conforme a lo dispuesto en el art. 200 del CT, o debía seguir la prescripción asociada a la pena corporal del delito, lo cual, finalmente fue indicado expresamente en la modificación de este art.⁴⁸.

Así las cosas, el procedimiento referido se mantuvo, hasta el año 2024, sin mayores modificaciones, hasta la Ley N° 21.713, la cual, sin alterar mayormente el curso del procedimiento, cambió varias particularidades relevantes que serán mencionadas.

⁴⁶ Una figura similar a la expuesta, parece haber sido contemplada en la figura de la Autodenuncia, incorporada igualmente a partir de la Ley N° 21.713. Sin embargo, esta difiere de lo expuesto, en que el art. que la contiene, art. 100 sexies del CT, establece como límites, entre otros:

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

(inciso final) lo dispuesto en el presente art. no obsta a la posibilidad de rectificar declaraciones en la medida que no se funden en hechos constitutivos de delitos tributarios”.

⁴⁷ CT. art. 106. *“Las sanciones pecuniarias podrán ser remitidas, rebajadas o suspendidas, a juicio exclusivo del Director Regional si el contribuyente probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la acción u omisión en que hubiere incurrido o si el implicado se ha denunciado y confesado la infracción y sus circunstancias. Sin perjuicio de lo anterior, el Director Regional podrá anular las denuncias notificadas por infracciones que no constituyan amenazas para el interés fiscal u omitir los giros de las multas que se apliquen en estos casos, de acuerdo a normas o criterios de general aplicación que fije el Director”*.

⁴⁸ Esto se encuentra específicamente expuesto en la derogada Circular N° 73 de 11 de octubre de 2001, en que se indica: *“(...) se sigue que al aplicar las reglas del art. 94° del Código Penal, debe reafirmarse la instrucción contenida en la Circular N° 48, de 1997, de esta Dirección, en el sentido que la acción del Servicio para perseguir la aplicación de sanciones por delitos tributarios, en aquellos casos en que se ha optado por limitar la acción a la persecución de la aplicación de sanciones pecuniarias, prescribirá en 5 ó 10 años, atendida la pena corporal teórica que en cada caso haya establecido el legislador”*.

3. LA JUDICIALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO Y LA CREACIÓN DE LOS TTA

Continuando con lo expuesto, la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros mediante la Ley N° 20.322 del año 2009, supuso un cambio sustantivo en el sistema de justicia tributaria chileno. A partir de esta reforma, el conocimiento de diversas materias, entre ellas el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones, fue radicado un órgano jurisdiccional especializado e independientes de la administración tributaria.

Este traslado implicó que el Acta de Denuncia dejara de producir efectos sancionatorios por sí misma, pasando a requerir la confirmación de un tribunal para que la multa pudiera imponerse válidamente. El procedimiento dejó así de ser una instancia puramente administrativa para transformarse en un proceso de carácter judicial, sometido a reglas de tramitación, prueba y recursos propias de un sistema contencioso.

Sin embargo, esta judicialización no fue acompañada de una reformulación integral del diseño normativo del procedimiento, ya que muchas de las disposiciones que lo regulaban habían sido concebidas para un esquema en que la decisión final correspondía a la autoridad administrativa, y no a un tribunal. Como consecuencia de lo anterior, se produjo una superposición entre una lógica procesal judicial y normas redactadas para un contexto administrativo previo, generando algunos desajustes sistemáticos.

4. DESAJUSTES NORMATIVOS Y PERSISTENCIA DE LA LÓGICA ADMINISTRATIVA

Diversas disposiciones del CT revelan esta transición incompleta. Entre ellas, destacan aquellas que permiten al Director dejar sin efecto el Acta de Denuncia o que vinculan la procedencia de la sanción a la apreciación de la intención maliciosa del contribuyente, categorías que se comprenden mejor dentro de un modelo administrativo sancionador que dentro de un proceso jurisdiccional en sentido estricto. Asimismo, la regulación de los plazos, la ausencia, hasta la reforma de la Ley 21.713, de una estructura probatoria claramente definida y la configuración ambigua de la controversia, reflejan que el procedimiento fue judicializado sin una depuración completa de su base administrativa.

Este origen explica también las discusiones doctrinarias y jurisprudenciales que han surgido en torno a la naturaleza jurídica del Acta de Denuncia, al alcance del control que ejerce el Tribunal Tributario y Aduanero y a la procedencia de determinadas etapas procesales, como la apertura del término probatorio en ausencia de descargos. Tales debates no son meramente técnicos, sino que derivan de la tensión entre un acto que nace como expresión de la potestad administrativa sancionadora y un sistema que exige su validación por un órgano jurisdiccional independiente.

En consecuencia, podemos afirmar que el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones se configura hoy como un mecanismo de naturaleza híbrida, cuya comprensión exige considerar su trayectoria histórica. Su diseño actual no es el resultado de una construcción originariamente judicial, sino de la adaptación progresiva de un procedimiento administrativo a un esquema de control jurisdiccional especializado. Esta

evolución permite entender tanto la estructura particular del Acta de Denuncia como las singularidades procesales que caracterizan su tramitación, las que serán examinadas en los apartados siguientes.

III

NATURALEZA JURÍDICA DEL ACTA DE DENUNCIA COMO ACTO ADMINISTRATIVO DE EFICACIA CONDICIONADA

El punto de partida del Procedimiento General de Aplicación de Sanciones es el Acta de Denuncia, figura que concentra buena parte de las particularidades dogmáticas y procesales del sistema. Su correcta comprensión resulta indispensable para entender la configuración del procedimiento, pues de su naturaleza jurídica se derivan tanto la forma en que se estructura la controversia como el alcance del control que ejerce el Tribunal Tributario y Aduanero.

1. EL ACTA DE DENUNCIA COMO ACTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

Conforme a lo analizado, el Acta de Denuncia puede ser definida como el acto administrativo mediante el cual un funcionario competente del Servicio de Impuestos Internos imputa a un contribuyente la comisión de hechos que revisten caracteres de delito tributario, proponiendo la aplicación de la sanción pecuniaria correspondiente y poniendo tales antecedentes en conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero para su confirmación.

Aquel acto administrativo mediante el cual un funcionario competente del Servicio de Impuestos Internos notifica al denunciado la imputación de uno o más hechos constitutivos de delitos tributarios, poniéndolo en conocimiento de ellos con el objeto de que ejerza su derecho a defensa, proponiendo la aplicación de la sanción pecuniaria correspondiente y poniendo tales antecedentes en conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero para su confirmación.

En el mismo sentido, ha sido también definida el Acta de Denuncia como *“aquel acto administrativo por el cual un fiscalizador tributario, legalmente facultado e investido de la calidad de ministro de fe, “denuncia” ante una autoridad administrativa tributaria un hecho que infringe la obligación principal de pagar el impuesto y las obligaciones formales accesorias a ella”*⁴⁹.

Se trata, por tanto, de un acto administrativo de carácter sancionador, dictado en ejercicio de la potestad punitiva de la Administración en materia tributaria. Su emisión se sustenta en una etapa previa de recopilación de antecedentes, en la que el Servicio reúne los elementos de hecho y de derecho que permiten estimar verosímil la existencia de una infracción sancionable con multa. Desde esta perspectiva, el Acta de Denuncia no

⁴⁹ Zurita, Milenko (2024): El Acto Administrativo Tributario (Ed. Libromar, Santiago), p. 412.

constituye una mera comunicación de hechos, sino una verdadera formulación de cargos que expresa una determinación administrativa fundada.

No obstante, a diferencia de otros actos administrativos tributarios, como liquidaciones o giros, el Acta de Denuncia no produce por sí misma efectos ejecutivos. Su eficacia sancionatoria queda supeditada a la intervención de un órgano jurisdiccional, lo que introduce una dimensión particular que la distingue dentro del sistema de actos administrativos.

Cabe, igualmente, tener presente que que la potestad sancionadora de la Administración constituye una manifestación del ius puniendi del Estado, lo que implica que, aun cuando se ejerza por órganos administrativos, debe sujetarse a principios y garantías propias del derecho sancionador, tales como legalidad, tipicidad, culpabilidad y debido proceso⁵⁰.

2. UBICACIÓN DEL PGAS DENTRO DE LOS PROCEDIMIENTOS JURISDICCIONALES TRIBUTARIOS

La singularidad del Procedimiento General de Aplicación de Sanciones se aprecia con mayor claridad al situarlo dentro del conjunto de procedimientos jurisdiccionales regulados en el CT en los cuales el Servicio de Impuestos Internos interviene como parte.

Desde una perspectiva funcional, estos procedimientos pueden agruparse en tres grandes categorías. En primer lugar, se encuentran los procedimientos de impugnación de actos administrativos, que se inician por iniciativa del contribuyente o de un tercero⁵¹

⁵⁰ En este sentido, “*Como se ha podido apreciar el relato sobre el Derecho Administrativo Sancionador en la jurisprudencia judicial, constitucional y administrativa sobre la base del denominado ius puniendi estatal se transformó en un estándar, en algún sentido acrítico sobre sus implicancias, desde 2005 en adelante. Sin embargo, esa jurisprudencia delimitó los contornos sobre los cuales se ha debatido académicamente en el Derecho Administrativo nacional*63. Pero el legislador, mientras esa intensidad se manifestaba, también desarrolló una construcción normativa que trató, desde los sectores de referencia relevantes del último tiempo, de establecer estándares que de algún modo se han ido homologando progresivamente (...)”

*En enero de 2009 se publicó ley N° 20.322, que “Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera” creando para tales efectos, nuevos tribunales contencioso administrativo; los Tribunales Tributarios y Aduaneros (“TTA”), con competencia contenciosa administrativa de revisión de las decisiones del Servicio de Impuestos Internos (“SII”) y del Servicio Nacional de Aduanas en ejercicio de su potestad sancionatoria, entre otras funciones. Para lo anterior, la ley N° 20.322 modificó el CT en lo relativo a actuaciones de fiscalización, procedimientos de giro, liquidación y otros que incidan en el pago o determinación de un impuesto, y procedimientos de reclamación ante los TTA en contra de dichas decisiones del SII*81; así como la Ordenanza General de Aduanas en lo relativo, entre otras materias, al procedimiento de reclamación ante el TTA en contra la sanción de cancelación y de las liquidaciones, cargos y actuaciones que sirvan de base para la fijación del monto o determinación de diferencias de derechos, impuestos, tasas o gravámenes impuestas por el Director Nacional de Aduanas”. (Cordero, Luis (2020): “El derecho administrativo sancionador y los sectores de referencia en el sistema institucional chileno”, en Revista Ius et Praxis, Año 26, N° 1, 2020 (Universidad de Talca), pp. 251-253).

⁵¹ Como un ejemplo de un “tercero” que podría reclamar, se hace presente el derogado Procedimiento Especial de Reclamo de Avalúo de Bines Raíces, que comprendía la posibilidad

afectado por una determinación, giro o resolución del Servicio. A esta categoría pertenecen el Procedimiento General de Reclamaciones⁵² (arts. 123 a 148 del CT), el Procedimiento Especial por Vulneración de Derechos (arts. 155 a 157 del CT), y el Procedimiento Especial para la Aplicación de Ciertas Multas (art. 165 del CT). En todos ellos, la actividad jurisdiccional se orienta a revisar la legalidad de un acto administrativo ya eficaz, a partir de la impugnación deducida por el interesado.

En segundo término, el Código contempla procedimientos en que se solicita al tribunal la determinación judicial de un aspecto específico de la obligación tributaria, como ocurre con la determinación judicial del impuesto de Timbres y Estampillas⁵³. Aquí, la intervención jurisdiccional no se origina en una impugnación, sino en la necesidad de obtener una definición judicial sobre un elemento del vínculo tributario.

Finalmente, existe un grupo de procedimientos que pueden calificarse como procedimientos de confirmación de actos administrativos. En ellos, el Servicio solicita al Tribunal Tributario y Aduanero que otorgue eficacia jurídica a una determinación administrativa que, por su naturaleza, no produce efectos plenos sin dicha validación judicial. A esta categoría pertenecen el procedimiento de declaración judicial de abuso o simulación y, de manera particularmente relevante, el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones, en el cual se somete a confirmación la sanción pecuniaria propuesta en el Acta de Denuncia.

Esta ubicación sistemática permite comprender que el PGAS no se estructura como un proceso contencioso iniciado por una pretensión de parte en sentido clásico, sino como un mecanismo de control judicial de una decisión administrativa sancionadora, rasgo que explica buena parte de sus particularidades procesales.

3. EFICACIA CONDICIONADA Y CONTROL JUDICIAL NECESARIO

La singularidad del Acta de Denuncia radica en que su validez como base de una sanción depende de su confirmación por parte del Tribunal Tributario y Aduanero. En este sentido, se trata de un acto administrativo de eficacia condicionada, cuya aptitud para generar una obligación pecuniaria exigible se encuentra subordinada a una decisión judicial posterior.

de que reclamaran sobre una determinación de Impuesto Territorial los contribuyentes afectados y las Municipalidades.

⁵² Sobre este, cabe considerar que la reforma comprendida en la Ley N° 21.713, trasladó a este procedimiento el antiguo Procedimiento De Reclamo de Avalúo de Bienes Raíces, eliminando este último como Procedimiento Especial y, con ello, suprimiendo las normas contenidas en los arts. 149 a 154 del CT.

⁵³ Conforme dispone el art. 158 del CT, este procedimiento se inicia a partir de un requerimiento del contribuyente, en cuanto señala que. “*El contribuyente y cualquiera otra persona que tenga interés comprometido, que tuviere dudas acerca del impuesto que deba pagarse con arreglo a las normas de la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, podrá recurrir al juez competente, con arreglo al art. 118, pidiendo su determinación*”.

Este rasgo aproxima el PGAS a otros procedimientos en que la Administración solicita al tribunal la validación de una determinación previamente adoptada, como ocurre en materia de declaración judicial de abuso o simulación. En estos casos, el órgano administrativo formula una imputación fundada, pero la decisión final sobre la procedencia de la sanción corresponde a un tercero imparcial.

Desde esta perspectiva, el proceso no se configura como un juicio ordinario entre partes que sostienen pretensiones contrapuestas desde su inicio, sino como un procedimiento de revisión judicial de un acto administrativo sancionador. El tribunal no sustituye la actividad administrativa previa, sino que controla su juridicidad y suficiencia, determinando si concurren los presupuestos para confirmar la sanción propuesta.

4. INCIDENCIA DE ESTA NATURALEZA EN LA ESTRUCTURA DEL PROCEDIMIENTO

La caracterización del Acta de Denuncia como acto administrativo de eficacia condicionada tiene consecuencias directas en la configuración del procedimiento.

En primer término, explica que la controversia no surja de manera automática con la sola interposición del Acta ante el tribunal. A diferencia de lo que ocurre en los procedimientos contenciosos iniciados por una demanda, aquí el proceso se origina a partir de una imputación administrativa que requiere ser sometida a control judicial. La controversia se configura con claridad cuando el denunciado formula descargos, introduciendo hechos o argumentos que cuestionan la procedencia de la sanción.

En segundo lugar, esta naturaleza justifica que el expediente administrativo y los antecedentes recopilados por el Servicio tengan un rol central como fundamento de la imputación. El tribunal no parte de cero, sino que conoce de un acto previamente estructurado, cuya motivación y sustento probatorio son objeto de examen.

Finalmente, esta configuración explica la posición particular que ocupa el Servicio de Impuestos Internos dentro del procedimiento. Si bien actúa como parte, lo hace a partir de un acto administrativo ya dictado, lo que diferencia su rol del de un demandante en un proceso civil clásico. En efecto, el PGAS no es un juicio declarativo puro, sino un mecanismo de control jurisdiccional de la potestad sancionadora administrativa en materia tributaria.

En suma, el Acta de Denuncia constituye el eje estructural del Procedimiento General de Aplicación de Sanciones. Su carácter de acto administrativo sancionador cuya eficacia depende de la confirmación judicial permite comprender la naturaleza híbrida del sistema, así como las particularidades procesales que se examinarán al analizar la estructura general del procedimiento y las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.713.

IV

ESTRUCTURA GENERAL DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE SANCIONES

Una vez comprendida la naturaleza jurídica del Acta de Denuncia como acto administrativo de eficacia condicionada, corresponde examinar la estructura procesal del PGAS en su configuración previa a las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.713. Este análisis permite identificar la lógica interna del procedimiento y establecer una base clara para apreciar posteriormente el alcance de los cambios normativos.

1. INTERPOSICIÓN Y NOTIFICACIÓN DEL ACTA DE DENUNCIA

El procedimiento se inicia con la emisión del Acta de Denuncia por el funcionario competente del Servicio de Impuestos Internos, una vez reunidos antecedentes que hagan verosímil la comisión de un ilícito tributario sancionable con multa. Este acto debe ser notificado al denunciado en las formas previstas por la ley, momento a partir del cual se activan los plazos procesales correspondientes.

La notificación cumple una doble función: Por una parte, pone en conocimiento del contribuyente los hechos que se le imputan y la sanción pecuniaria que se propone; por otra, marca el inicio de su derecho a defensa en sede jurisdiccional. Aunque el Acta es un acto administrativo, su notificación constituye el punto de conexión entre la fase administrativa de recopilación de antecedentes y la etapa judicial de control de la sanción.

2. PRESENTACIÓN DEL ACTA ANTE EL TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO

Con posterioridad a su notificación, el Acta de Denuncia debe ser presentada ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, a fin de que este conozca del procedimiento y determine si corresponde confirmar la sanción propuesta. El tribunal no actúa de oficio, sino a partir de la puesta en conocimiento del acto administrativo y de los antecedentes que lo sustentan.

En esta etapa se produce el traslado del asunto desde la esfera administrativa a la jurisdiccional, aunque sin perder de vista que el objeto del proceso sigue siendo la revisión de un acto administrativo previamente emitido. El expediente administrativo y la documentación recopilada por el Servicio constituyen, desde un inicio, el soporte fáctico y jurídico de la imputación.

3. DESCARGOS DEL DENUNCIADO

Una vez notificado el Acta, el denunciado dispone de un plazo legal para formular descargos ante el Tribunal Tributario y Aduanero. Estos descargos constituyen el principal mecanismo de defensa del contribuyente dentro del procedimiento, permitiéndole controvertir los

hechos imputados, cuestionar la calificación jurídica de la conducta o alegar circunstancias que excluyan o atenúen su responsabilidad.

En este punto, cabe enfatizar que la presentación de descargos es una facultad, no una carga obligatoria; sin embargo, su ejercicio cumple un rol determinante en la configuración de la controversia. En la medida en que el denunciado introduce hechos o argumentos que se oponen a la imputación administrativa, el procedimiento adquiere una fisonomía contenciosa marcada, lo que incide directamente en la etapa probatoria posterior.

4. CONTROVERSIA Y APERTURA DE LA ETAPA PROBATORIA

La procedencia de la etapa probatoria se vincula con la existencia de hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos. En el diseño tradicional del procedimiento, la controversia se hacía evidente cuando el denunciado formulaba descargos que cuestionaban los fundamentos del Acta de Denuncia.

No obstante, esta configuración dio lugar a debates relevantes respecto de si, en ausencia de descargos por parte del denunciado, el Tribunal Tributario y Aduanero debía igualmente abrir un término probatorio o si podía dictar sentencia con base en los antecedentes acompañados por el Servicio y en las diligencias que estimara necesarias para mejor resolver. La cuestión no es meramente procedimental, sino que se vincula con la propia naturaleza del procedimiento y con el estándar de garantías que debe regir en la imposición de sanciones de carácter punitivo.

Una primera postura, de carácter más formal, sostiene que la apertura del término probatorio exige la existencia de hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, lo que solo ocurriría cuando el denunciado formula descargos que introducen elementos de contradicción respecto de la imputación contenida en el Acta de Denuncia. Bajo esta lógica, si el contribuyente no ejerce su derecho a defensa, el tribunal podría resolver con los antecedentes aportados por la Administración, complementados, en su caso, por diligencias para mejor resolver. Esta interpretación enfatiza el carácter del procedimiento como instancia de control judicial de un acto administrativo previamente fundado.

En contraste, una segunda postura, de orientación más garantista, sostiene que la sola existencia de una imputación sancionatoria suficiente para afectar la esfera patrimonial del contribuyente implica la necesidad de que el tribunal cuente con una base probatoria rendida en el proceso, aun cuando no se hayan presentado descargos. Desde esta perspectiva, la ausencia de defensa activa no elimina la obligación del órgano jurisdiccional de verificar mediante actividad probatoria la concurrencia de los presupuestos fácticos de la sanción, especialmente considerando que se trata de un procedimiento de naturaleza punitiva, en el que rigen principios propios del derecho sancionador, como el debido proceso y el estándar reforzado de fundamentación.

La divergencia entre ambas posiciones revela la tensión estructural del procedimiento: por una parte, su origen como mecanismo de revisión de un acto administrativo sancionador; por otra, su inserción en un sistema jurisdiccional que exige respeto pleno de las garantías procesales. Esta discusión ha sido recogida tanto por la doctrina como por la

jurisprudencia, y constituye uno de los puntos en que la regulación previa a la Ley N° 21.713 evidenciaba mayores ambigüedades, lo que explica que la reforma posterior haya buscado introducir mayor precisión en la etapa probatoria del procedimiento.

5. MEDIDAS PARA MEJOR RESOLVER

Aun cuando no se configurase una controversia en sentido estricto, el Tribunal Tributario y Aduanero conservaba la facultad de decretar diligencias para mejor resolver antes de dictar sentencia. Estas medidas permitían complementar los antecedentes disponibles cuando el tribunal estimaba que la información aportada resultaba insuficiente para adoptar una decisión fundada.

Esta facultad reforzaba el rol activo del tribunal en la búsqueda de la verdad material, pero también evidenciaba que el procedimiento no respondía plenamente a la lógica adversarial clásica, sino que conservaba rasgos propios de su origen administrativo.

6. SENTENCIA Y RECURSOS

Concluidas las etapas anteriores, el tribunal debía dictar sentencia confirmando o rechazando la sanción pecuniaria propuesta en el Acta de Denuncia. La decisión judicial determinaba en definitiva si el acto administrativo podía producir efectos sancionatorios.

Contra la sentencia procedían los recursos establecidos en la normativa tributaria, lo que integraba el procedimiento dentro del sistema general de control jurisdiccional de las decisiones adoptadas por los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

V

DECISIÓN DE PERSECUCIÓN Y CRITERIOS ADMINISTRATIVOS PREVIOS A LA INTERPOSICIÓN DEL ACTA DE DENUNCIA

Antes de que el asunto ingrese al conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero, existe una etapa administrativa en la que se define la vía a través de la cual se ejercerá la potestad sancionadora frente a hechos que puedan constituir delitos tributarios. Esta fase cumple una función de selección procesal, pues determina si la respuesta estatal se canalizará por la vía penal o mediante el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones.

1. LA FACULTAD DE OPTAR POR LA VÍA SANCIONATORIA.

El art. 162 del CT entrega al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos la atribución de definir el mecanismo de persecución aplicable a cada caso. Esta decisión no altera la naturaleza ilícita de los hechos investigados, sino que determina el marco procesal en que se buscará la imposición de la sanción correspondiente.

En términos prácticos, la opción por el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones implica que la Administración encauza la persecución exclusivamente hacia la multa, prescindiendo de la pena corporal. Ello convierte al Acta de Denuncia en el instrumento formal que materializa dicha decisión y permite su posterior revisión judicial.

2. LA RECOPIACIÓN DE ANTECEDENTES COMO BASE DE LA DECISIÓN.

La determinación de la vía sancionatoria se adopta sobre la base de una recopilación administrativa de antecedentes. Esta etapa permite al Servicio formar convicción respecto de la existencia de hechos constitutivos de ilícitos tributarios, su gravedad, el eventual perjuicio fiscal involucrado y el grado de participación de los sujetos relacionados.

Los antecedentes reunidos en esta fase cumplen un doble rol: por una parte, permiten adoptar la decisión sobre la vía de persecución; por otra, constituyen el sustento fáctico que posteriormente se incorporará al procedimiento judicial cuando se interpone un Acta de Denuncia. De este modo, la fase administrativa no se agota en una decisión interna, sino que proyecta sus efectos directamente en el proceso ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

Así las cosas, conforme se encontraba sido señalado por el SII en la Circular 58 del año 2022, y en virtud de las facultades entregadas por la ley para ello, el proceso de sanción del delito tributario se inicia con la detección de un hecho que puede revestir las características de tal por la autoridad administrativa. La identificación de este hecho puede obedecer a distintos orígenes, tales como:

- Mediante la información obtenida por denuncias realizadas al SII, antecedentes de investigación o información obtenida a través de convenios de colaboración.
- La remisión al SII por el Ministerio Público de antecedentes de los que hubiese tomado conocimiento en el desarrollo de una investigación penal, para efectos de que el SII determine la procedencia de una sanción por delitos tributarios.
- Mediante la remisión de antecedentes a raíz de una denuncia interpuesta por policías, conforme a lo indicado en el art. 4° de la Ley 21.426 de 2022.

Lo anterior, permite al SII realizar la Recopilación de Antecedentes que, conforme a lo establecido en el N° 10 del art. 161 del CT, sirve de base para que el Director opte por alguno de los caminos establecidos por la ley para sancionar; los cuales son: Perseguir el delito presentando una denuncia o querella, o perseguirlo mediante la interposición de un Acta de Denuncia, notificando esta y presentando el Acta ante el Tribunal Tributario y Aduanero para la imposición de una sanción pecuniaria⁵⁴.

⁵⁴ De acuerdo con lo indicado por la Circular referida, en cuanto a los criterios orientadores para el SII para la decisión de la interposición de sanción, se indica que: *“para la toma de la decisión de interponer una denuncia o querella o un acta de denuncia se considerarán especialmente los siguientes antecedentes y/o circunstancias, entre otros:*

i. Eventual monto del perjuicio al interés fiscal comprometido;

3. *FACTORES QUE INCIDEN EN LA ELECCIÓN DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE SANCIONES.*

La opción por el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones responde a una ponderación de factores jurídicos y prácticos. Entre ellos destacan la magnitud del perjuicio fiscal, la complejidad de los hechos, la suficiencia de la prueba disponible para sustentar una sanción pecuniaria y la conveniencia de obtener una respuesta sancionatoria eficaz en un marco procesal especializado.

Optar por esta vía no implica desconocer la gravedad del ilícito, sino elegir un mecanismo de reacción que concentra la respuesta punitiva en la multa, dentro de un procedimiento sometido a control jurisdiccional especializado. Esta configuración permite comprender que el PGAS no constituye una simple alternativa menor a la vía penal, sino un instrumento con lógica propia dentro del sistema sancionador tributario.

4. *PROYECCIÓN DE ESTA ETAPA EN LAS MODIFICACIONES POSTERIORES*

La existencia de esta fase decisoria previa explica que las reformas introducidas por la Ley N° 21.713 no solo incidan en la tramitación judicial del procedimiento, sino también en los criterios que orientan la elección de la vía sancionatoria. En particular, la incorporación de nuevas figuras y parámetros legales ha impactado directamente en la forma en que la Administración evalúa la procedencia de interponer un Acta de Denuncia, cuestión que será analizada en el capítulo siguiente.

VI

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY N° 21.713 AL PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE SANCIONES

La Ley N° 21.713 no alteró la estructura esencial del Procedimiento General de Aplicación de Sanciones, pero introdujo una serie de ajustes que inciden tanto en su fase administrativa previa como en su tramitación judicial. Estas modificaciones buscan otorgar mayor coherencia procedimental, reforzar estándares de certeza jurídica y clarificar aspectos que habían generado debate en la práctica.

-
- ii. Proporción entre los impuestos pagados y evadidos para el mismo periodo de tiempo y por los mismos conceptos;*
 - iii. Naturaleza y gravedad de la o las irregularidades sancionadas, considerando la cantidad de personas involucradas en los hechos, el número de eventuales delitos tributarios cometidos y el conocimiento que hubiere o pudiere haber tenido de la obligación legal infringida;*
 - iv. Efecto ejemplarizador que podría alcanzar en el público una eventual persecución penal de los hechos, considerando la realidad regional, el giro o actividad del infractor y la naturaleza del ilícito;*
 - v. La necesidad de contar con medidas intrusivas o cautelares relevantes para efectos de asegurar la pretensión fiscal;*
 - vi. Utilización de asesorías contables, legales o profesionales”.*

1. INCORPORACIÓN DE LA “COOPERACIÓN EFICAZ” COMO CRITERIO RELEVANTE

En el plano de la decisión administrativa previa, la Ley N° 21.713 incorporó la figura de la cooperación eficaz en el art. 100 ter del CT. Esta disposición reconoce que el suministro de antecedentes sustanciales, verídicos y comprobables por parte de un contribuyente puede constituir una circunstancia calificada para que la autoridad opte por perseguir únicamente la sanción pecuniaria.

La cooperación eficaz no opera como un derecho del contribuyente a ser excluido de la persecución penal, sino como un elemento que debe ser ponderado por la autoridad al momento de definir la vía sancionatoria. La regulación posterior del Servicio de Impuestos Internos, a través de circulares y resoluciones, ha precisado criterios para su evaluación, pero ha mantenido expresamente el carácter discrecional de la decisión final. De este modo, la reforma introduce un incentivo normativo a la colaboración, sin transformar la estructura de atribuciones del órgano persecutor.

Así, durante el transcurso de la recopilación de antecedentes, puede verificarse la primera situación que deberá ser considerada por el Director Nacional a efectos de interponer el Acta de Denuncia, y con ello, solo la sanción pecuniaria asociada al delito, esto es, la cooperación eficaz que pueda realizar un contribuyente dentro de esta recopilación de antecedentes. Esta figura, fue introducida a nuestro ordenamiento por la Ley N° 21.713, y se encuentra contenida en el art. 100 ter del CT, señalando que constituye una circunstancia calificada para que el Director decida perseguir únicamente la aplicación de una sanción pecuniaria, en razón de que un contribuyente realice esta cooperación dentro del procedimiento de recopilación de antecedentes, conduciendo siempre con ello al esclarecimiento de delitos tributarios y permita la identificación de los demás responsables. Se indica en la norma, al efecto, que *“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”*.

Al efecto, la Circular 36 del 30 de abril del 2025 del SII, reitera estos efectos, indicando igualmente que *“la cooperación eficaz que un contribuyente realice dentro de un procedimiento de recopilación de antecedentes constituirá una circunstancia calificada para que el Director decida perseguir únicamente la aplicación de una sanción pecuniaria según dispone el inciso tercero del art. 162. Luego, si el infractor coopera conforme a los términos establecidos por la ley, el Director podría optar por no interponer una denuncia o querella y, en su lugar, remitir los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa correspondiente”*.

A su vez, la Resolución Ex. SII N° 58 de 6 de mayo de 2025, establece los parámetros objetivos para determinar la cooperación eficaz, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 100 ter inciso segundo⁵⁵, haciendo presente igualmente que *“si el infractor coopera conforme*

⁵⁵ Este inciso, indica que: *“El Servicio, mediante resolución, establecerá los parámetros objetivos para determinar el carácter sustancial, preciso, veraz, comprobable y desconocido de los antecedentes aportados”*.

a los términos establecidos por la ley, el Director podría optar por no interponer una denuncia o querella y, en su lugar, remitir los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa correspondiente (...) nada impide al Director de presentar querella o denuncia penal, incluso si se cumplen todos los requisitos para la cooperación eficaz. De esta forma, este será un antecedente más a considerar en el ejercicio de dicha facultad". Ambos pronunciamientos del SII, si bien delimitan los criterios para acoger la cooperación eficaz, enfatizan igualmente que esta solo comprende una circunstancia calificada que debe ser tenida a la vista pero que no comprende un impedimento para el legítimo ejercicio de la facultad del Director Nacional para decidir la vía sancionatoria de uno o más delitos tributarios identificados⁵⁶.

Ahora bien, una vez obtenidos los antecedentes suficientes para la aplicación de sanción, la decisión para accionar queda, según hemos señalado, en manos del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos. Si bien, según se ha indicado, este mantiene la exclusividad para la toma de decisión, conforme a lo dispuesto en el art. 162 del CT, junto con lo referido a la cooperación eficaz, se debe considerar lo siguiente:

En primer lugar, el Procedimiento General para la Aplicación de Sanciones, está reservado para aquellas situaciones en que el Director Nacional decide perseguir solo la sanción de multa que comprende un delito tributario tipificado en la ley, dejando de lado la sanción corporal asociada a éste. En este sentido, podemos afirmar que recaen en esa posibilidad todos los delitos tributarios establecidos en nuestro CT, salvo el delito contenido en el art. 97 N° 27⁵⁷, introducido por la Ley N° 21.713, el cual, al ser un ilícito tributario relacionado al desprendimiento patrimonial doloso de un contribuyente, corresponde al primer delito de nuestro Código que no lleva asociada una pena de multa, por lo cual, solo puede ser sancionado por la vía penal y no por la vía de solo sanción pecuniaria.

⁵⁶ Cabe precisar que la cooperación eficaz puede operar en dos momentos distintos dentro del sistema sancionatorio. En lo que interesa al presente análisis, se ha considerado únicamente su efecto como circunstancia calificada para la interposición de un Acta de Denuncia. Sin embargo, conforme a lo dispuesto en el art. 100 ter del CT, cuando el procedimiento penal ya se encuentra iniciado, ya sea por denuncia o por querella, la cooperación eficaz también puede manifestarse durante la investigación dirigida por el Ministerio Público.

En esta segunda etapa, su reconocimiento puede implicar una reducción de la pena aplicable, dependiendo de la valoración que se efectúe en relación con las circunstancias atenuantes o agravantes concurrentes, o de su eventual compensación conforme a las reglas generales del derecho penal.

⁵⁷ El art. 97 N° 27, del CT, sanciona a: *"El que habiendo tomado conocimiento del inicio de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o liquidación del impuesto o el cobro judicial de obligaciones tributarias, ejecute actos o contratos que disminuyan su activo o aumenten su pasivo sin otra justificación económica o jurídica que la de perjudicar a la administración tributaria o frustrar total o parcialmente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, será castigado con la pena de presidio menor en su grado máximo"*.

Por otro lado, podemos igual considerar que en los casos de que sean identificados ilícitos tributarios cuyo perjuicio fiscal supere las 1.200 Unidades Tributarias Anuales (UTA), estos casos deben ser tenidos a la vista por el Comité Ejecutivo, figura igualmente introducida por la Ley N° 21.713 que introdujo una letra C al art. 6° del CT, y que indica al efecto: *“El Comité Ejecutivo deberá aprobar por la mayoría absoluta de sus miembros: (...) 3° La presentación de una denuncia o querella en los términos señalados en el art. 162, cuando se refiera a montos que superen las 1.200 unidades tributarias anuales, sin considerar intereses, reajustes y multas”*. Atendido a que el número referido no hace referencia directa al Acta de Denuncia, podemos entender dos posibles interpretaciones al efecto:

- i. Que la regla precedente, limita al Director Nacional de forma amplia, comprendiendo ello que en el caso de que se determine un monto de perjuicio fiscal de 1.200 UTA, solo se podrá perseguir la sanción por vía de denuncia o querella, es decir, por la vía penal, con la aprobación del Comité Ejecutivo, según lo expuesto.
- ii. Que la regla precedente solo limita al Director Nacional de forma restrictiva, y con ello, solo en relación con la interposición de una denuncia o querella, entendiéndose que en el caso de decidir la interposición de un Acta de Denuncia sobre los ilícitos identificados, no requerirá la aprobación del Comité Ejecutivo.

Ahora bien, una vez consideradas las circunstancias precedentes, cabe tener presente que habiéndose decidido la interposición del Acta de Denuncia por el Director Nacional, esta no obsta a la posible interposición posterior de una querella o denuncia por los mismos delitos y hechos, radicando el conocimiento de la sanción del delito en el Juzgado de Garantía y, eventualmente, Tribunal Oral en lo Penal competente. Esta posibilidad, se encuentra presente en nuestra norma desde antes de la existencia de los TTA, y establece, según indica expresamente el inciso cuarto del art. 162, que: *“La circunstancia de haberse iniciado el procedimiento por denuncia administrativa señalado en el art. anterior, no será impedimento para que, en los casos de infracciones sancionadas con multa y pena corporal, se interponga querella o denuncia. En tal caso, el Juez Tributario y Aduanero se declarará incompetente para seguir conociendo el asunto en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querella o efectuado la denuncia”*.

Es decir, una vez decidida la interposición del Acta de Denuncia, e incluso, radicado el conocimiento del asunto en el Tribunal Tributario y Aduanero, de forma previa a la dictación de sentencia, el Director Nacional mantiene la posibilidad de modificar la vía sancionatoria por la penal, en caso de estimarse necesario. Esta posibilidad, obedece a que antiguamente, antes de la incorporación de los TTA, el Acta de Denuncia era notificada y fallada por el SII, por lo que en caso de que posterior a la notificación del Acta se estimase necesario agravar la sanción y perseguir la pena corporal, se permitía extraer del órgano administrativo el conocimiento de estos hechos para que fuesen conocidos por un juzgado de competencia penal. Con la entrada en vigencia de los

TTA, esta norma no fue modificada⁵⁸, por lo que se mantiene esta facultad al día de hoy según lo descrito⁵⁹.

2. *INCIDENCIA DEL UMBRAL DE PERJUICIO FISCAL Y EL ROL DEL COMITÉ EJECUTIVO*

La Ley N° 21.713 también incorporó la intervención del Comité Ejecutivo del Servicio de Impuestos Internos en la aprobación de determinadas decisiones sancionatorias cuando el perjuicio fiscal supera un umbral relevante. Si bien la norma se refiere expresamente a la interposición de querellas o denuncias penales, su coexistencia con el PGAS plantea interrogantes sobre la extensión de este control colegiado a casos en que se opta por la vía exclusivamente pecuniaria.

Esta interacción normativa introduce un elemento adicional de control interno en la toma de decisiones, reforzando la dimensión institucional de la persecución de ilícitos tributarios, aunque sin resolver de forma explícita todas las cuestiones interpretativas que pueden surgir en la práctica.

3. *AJUSTES EN LA INTERPOSICIÓN DEL ACTA DE DENUNCIA*

Una primera modificación relevante consistió en precisar la regulación formal del Acta de Denuncia. La norma reemplazó la referencia de “imputado” por la de “denunciado”, adecuando la terminología a la naturaleza no penal de esta vía sancionatoria. Aunque el cambio es lingüístico, contribuye a diferenciar con mayor claridad este procedimiento del proceso penal, indicando al efecto: “*En conocimiento de haberse cometido una infracción o reunidos*

⁵⁸ Sobre el mismo sentido, esta facultad fue mantenida, incluso, con la entrada en vigencia de la Reforma Procesal Penal, Ley N° 19.806 de 2002, indicándose al efecto: “*a pesar de que se haya notificado un ACTA DE DENUNCIA en contra del infractor, a fin de que le sean aplicadas las penas pecuniarias correspondientes conforme al procedimiento establecido en el art. 161 del CT, igualmente el Director de Impuestos Internos podría presentar la querella o denuncia a la Justicia del Crimen (...) en tal caso no podrían COEXISTIR dos procesos (uno ante el Director Regional de Impuestos Internos y otro ante el Juez del Crimen) y, por lo tanto, la norma en comento obliga al Director Regional a declararse INCOMPETENTE para seguir conociendo del asunto, en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querella o denuncia (...) para el nuevo sistema (procesal penal) se establece el mismo efecto que en el anterior texto*”. (Ugalde, Rodrigo (2002): Delito Tributario y Reforma Procesal Penal (Lexis Nexis, Santiago), pp.49-50).

⁵⁹ En este sentido, el art. segundo, N° 49 de la Ley N° 20.322 que modificó este inciso, solo cambió las referencias referentes al conocimiento del asunto, sustituyendo la expresión “Director Regional” por “Juez Tributario y Aduanero”; por ello es que se mantienen en la norma términos como “denuncia administrativa” en circunstancias de que hoy, si bien se trata de un acto administrativo, su confirmación está sujeta al conocimiento del asunto por un Tribunal Tributario y Aduanero.

los antecedentes que hagan verosímil su comisión, se levantará un acta por el funcionario competente del Servicio, quien la notificará al denunciado personalmente o por cédula”.

Sobre este punto, la modificación introducida deja, igualmente, abierta la interpretación de qué se entiende por “funcionario competente del Servicio” para los efectos de elaboración y notificación. Esto, por cuanto el art. indica “*en conocimiento de (...)*”, por lo que queda la posibilidad de interpretar que el funcionario competente debe ser quien participó de la recopilación de antecedentes y estuvo “*en*” conocimiento de los ilícitos; o que puede resultar competente cualquier funcionario del SII habilitado para tal efecto.

Asimismo, se estableció expresamente que el Acta de Denuncia debe ser presentada ante el Tribunal Tributario y Aduanero acompañada de los antecedentes que la sustentan y de un correo electrónico del denunciado. Esta exigencia formaliza una práctica que no estaba claramente regulada y refuerza la necesidad de que la imputación administrativa llegue al tribunal con un respaldo documental suficiente desde su inicio.

Con todo, la reforma no fijó un plazo perentorio para que el Servicio presente el Acta ante el tribunal después de su notificación al contribuyente, manteniéndose así un espacio de indefinición que puede incidir en la certeza del inicio efectivo del procedimiento judicial.

Por otro lado, la modificación incorporada se hizo cargo de una particularidad que no fue tenida a la vista al momento de incorporarse los TTA a nuestra realidad. Esto, en cuanto a que el procedimiento previo a esta modificación no establecía en qué oportunidad procesal debían ser acompañados los antecedentes que sustentaban la interposición del Acta de Denuncia por el Servicio de Impuestos Internos al Tribunal, aclarando esto ahora con la siguiente indicación: “*El acta señalada en el inciso anterior deberá ser presentada ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente al domicilio del denunciado, junto con la documentación y antecedentes que le sirven de sustento y un correo electrónico del denunciado*”. Pese a lo anterior, cabe tener presente que a la fecha, no existe un plazo perentorio para efectos de que el SII presente ante un TTA el Acta de Denuncia que ha notificado al contribuyente, manteniéndose, por tanto, la posibilidad procesal de que el procedimiento se inicie ya sea por la presentación de descargos de un contribuyente ante el Tribunal, circunstancia en la cual será necesario que el TTA requiera los antecedentes referidos a la Dirección Regional del SII competente; o que se inicie por la presentación del Acta de Denuncia del Servicio de Impuestos Internos, según lo visto.

4. PRECISIONES EN LA ETAPA DE DESCARGOS

En el ámbito procesal, la reforma reafirmó el plazo de diez días hábiles para que el denunciado formule descargos ante el Tribunal Tributario y Aduanero. Si bien esta regla ya se encontraba presente en la regulación anterior, su mantención en el nuevo texto refuerza la configuración del procedimiento como uno de carácter judicial, sometido a plazos procesales definidos.

Ahora bien, sobre los descargos referidos, cabe señalar, tres consideraciones que resultan relevantes para comprender el desarrollo del procedimiento:

- i. La norma habla de que el denunciado “*podrá*” formular sus descargos, siendo, por tanto, esto facultativo y no obligatorio para este. Así, en caso de no ser presentados los descargos por el denunciado, el procedimiento debe continuar su tramitación. En este sentido, la reforma mantuvo el carácter facultativo de los descargos, lo que preserva la discusión sobre las consecuencias procesales de su omisión, especialmente en relación con la configuración de la controversia y la apertura del término probatorio.
- ii. El plazo para presentar los descargos por el denunciado se contabiliza a partir de la notificación del Acta de Denuncia por el funcionario del SII, ya que esta notificación es la que da inicio al procedimiento. Por lo tanto, si bien, como fue indicado previamente, la norma no contempla un plazo para que el SII presente el Acta de Denuncia al TTA correspondiente, si lo hace para efectos de la presentación de los descargos del contribuyente, indicando expresamente, un plazo de 10 días hábiles, contados desde la notificación del Acta de Denuncia.
- iii. Se indica que el plazo es de días “hábiles”. Sobre esto, la modificación de la Ley N° 21.713, solo enfatizó algo que ya estaba comprendido en la norma de forma previa, puesto que, al ser un procedimiento de carácter judicial, los plazos deben ser contabilizados en días hábiles, según lo establecido en el art. 131 del CT⁶⁰. Sobre este plazo, cabe considerar que la modificación introducida por la Ley N° 20.322, redujo el plazo para presentar los descargos por los contribuyentes que fueron notificados por un Acta de Denuncia. Esto, porque de forma anterior a esta modificación, el procedimiento era de carácter administrativo, por lo que los plazos de días se contabilizaban como días hábiles administrativos, de lunes a viernes; sin embargo, al cambiar el procedimiento a uno de naturaleza judicial los plazos deben contabilizarse como tal, pasando, entonces, a ser hábiles para los sábados.

5. REGULACIÓN EXPRESA DE LAS MEDIDAS CONSERVATIVAS

Otra innovación relevante fue la referencia expresa a la aplicabilidad de las medidas conservativas contempladas en el art. 137 del CT⁶¹ dentro del PGAS. Esta incorporación despeja dudas que existían en la práctica sobre la procedencia de estas medidas en un procedimiento cuya finalidad es la imposición de una multa derivada de hechos de relevancia penal.

⁶⁰ Cód. Tributario.art. 131. “*Los plazos de días que se establecen en este Libro comprenderán sólo días hábiles (...)*”.

⁶¹ Cód. Tributario.art. 137. “*Cuando las facultades del contribuyente no ofrezcan suficiente garantía o haya motivo racional para creer que procederá a ocultar sus bienes, el Servicio podrá impetrar, en los procesos de reclamación a que se refiere este Título y en todos aquellos procedimientos donde una ley o art. especial lo autorice, la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos o la retención de bienes determinados del contribuyente. La solicitud de medida cautelar deberá ser fundada*”.

Con ello, se refuerza la posibilidad de asegurar la efectividad de la eventual sanción pecuniaria, alineando este procedimiento con otros mecanismos de tutela del crédito fiscal.

6. CONTROVERSIA Y PROBATORIO

Sobre este punto, cabe señalar que la modificación introducida, si bien precisó ciertas consideraciones respecto a la procedencia de recursos, mantuvo el sentido que tenía la norma anterior respecto a la procedencia de abrir un término probatorio en la causa en caso de ausencia de descargos presentados por el contribuyente.

Lo anterior, por cuanto si entendemos que el Acta de Denuncia corresponde a un acto administrativo que debe ser confirmado por el TTA para producir sus efectos, según se ha indicado, al ser presentado ante el tribunal acompañado de los antecedentes correspondientes, y con posterioridad a la notificación por correo electrónico al denunciado, este procedimiento queda en etapa de que el Acta sea confirmada o rechazada por el TTA, a menos de que sean presentados descargos por el denunciado, o se resuelvan medidas para mejor resolver por el tribunal.

Siguiendo con lo anterior, la modificación reiteró que en el caso de que el SII no presente respuesta a los descargos del contribuyente, operará sólo en dicho caso la figura de la contestación ficta, pues indica: *“Vencido el plazo que dispone el denunciado para formular descargos o, en su caso, vencido el plazo de que dispone el Servicio para evacuar su traslado respecto de los descargos formulados, haya contestado o no, el Tribunal Tributario y Aduanero, de oficio o a petición de parte, deberá recibir la causa a prueba si hubiere controversia sobre algún hecho substancial y pertinente”*. De esta forma, según se ha esbozado, solo existe controversia en cuanto existan descargos presentados en la causa. En el mismo sentido, la norma previa a esta modificación seguía el mismo criterio, en cuanto indicaba que una vez transcurridos los diez días para que el Servicio de Impuestos Internos evacúe el traslado conferido a raíz de los descargos presentados, *“haya o no contestado éste, se ordenará recibir la prueba que se hubiere ofrecido, dentro del término que se señale (...) será el juez (y no la ley) quien decidirá la duración del término probatorio”*⁶².

Ahora bien, al no existir controversia entre las partes, y al no haber cumplimiento de los requisitos que la ley ha establecido para que sea procedente abrir un término probatorio en autos, la ley faculta al Tribunal Tributario y Aduanero para solicitar diligencias antes de dictar sentencia, conforme a lo establecido en el tenor literal del art. 161 ya referido. En este sentido, ha sido expuesto por la doctrina, que en el caso en que *“no se presentaron descargos y venció el plazo para hacerlo. La causa queda en estado de dictar sentencia, a menos que el juez haya ordenado u ordene diligencias para mejor resolver, en cuyo caso, deberán cumplirse antes de dictar sentencia”*⁶³.

⁶² SILVA, Rodrigo (2018). Manual de Procedimiento Tributario y Aduanero (Santiago, Ed. Jurídica de Chile), p. 84.

⁶³ PÉREZ, Abundio; MATUS, Marcelo (2017): Manual de CT (Santiago, Ed. Thomson Reuters), p. 440 (el destacado es nuestro).

Por otro lado, otra forma de entender esta disposición corresponde a comprender que, por un tema de justicia material, debe ser abierto un término probatorio para que tanto el contribuyente como el SII como denunciante, prueben la procedencia de sus pretensiones. Esto, al objeto de salvaguardar la defensa del denunciado y permitir incorporar al procedimiento los antecedentes suficientes que puedan dar cuenta de la procedencia de la sanción. Esta lógica, ha sido seguida por la Iltma. Corte de Apelaciones y por algunos TTA, no siendo en la actualidad conteste ni la doctrina ni la jurisprudencia al respecto.

Un ejemplo de ello corresponde al fallo Rol 50-2021, de la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, que en sentencia de fecha 11 de agosto de 2021, casó de oficio la sentencia del TTA, indicando:

“Que del mérito de antecedentes no puede sino concluirse que existía controversia entre las partes sobre el objeto de la litis, desde que al no comparecer el denunciado al juicio y no formular sus descargos, manifestó implícita o tácitamente su rechazo a lo pretendido por el Servicio de Impuestos Internos, debiendo entenderse controvertidos los hechos que se le atribuyó en la denuncia que dio origen al proceso.

De este modo, al no recibirse la causa a prueba el tribunal dejó a las partes en la indefensión, sin permitirles ejercer su derecho a defensa, rendir la que estimaren pertinente para acreditar sus dichos y controvertir las pretensiones de la contraparte”⁶⁴.

7. FIJACIÓN DEL TÉRMINO PROBATORIO

Uno de los cambios procesales más significativos fue la determinación de un término probatorio de veinte días, reemplazando el régimen anterior en que el tribunal fijaba discrecionalmente su duración. Así, vino a resolver una particularidad procesal de la noma previa, que limitaba la prueba a rendir por el denunciado y facultaba al TTA a establecer un término probatorio por el número de días que estimase necesario, ya que su redacción indicaba: *“se ordenará recibir la prueba que se hubiere ofrecido, dentro del término que se señale”*. Esta situación, fue modificada, estableciéndose en este procedimiento un término probatorio de 20 días, siguiendo la regla general de los procedimientos contenciosos.

Esta modificación introduce mayor uniformidad y previsibilidad en la etapa probatoria, acercando el procedimiento a las reglas generales de los procesos contenciosos tributarios. Ahora bien, y reiterando lo expuesto, la reforma no zanjó expresamente el debate sobre la necesidad de abrir término probatorio en ausencia de descargos, cuestión que sigue dependiendo de la interpretación judicial y que se vincula con la naturaleza del procedimiento y las exigencias del debido proceso.

⁶⁴ Sentencia de fecha 11.08.2021, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 50-2021; Considerando Tercero.

8. RÉGIMEN DE RECURSOS

Finalmente, la reforma mantuvo la remisión al régimen de recursos del art. 140 del CT, confirmando que contra la sentencia dictada en este procedimiento proceden los recursos de apelación y casación en la forma, consolidando la integración del PGAS dentro del sistema general de revisión de las decisiones de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Según lo indicado, mantuvo lo indicado en el número 5° del art. 161, que establece que *“Contra la sentencia que se dicte sólo procederán los recursos a que se refiere el art. 140”*; haciendo, por tanto, aplicable la modificación que en el año 2020 fue introducida en el art. 140, el cual, establece al día de hoy que: *“Contra la sentencia que falle un reclamo podrán interponerse los recursos de apelación y casación en la forma, dentro del plazo de quince días contados desde la fecha de su notificación. En caso que se deduzcan ambos recursos, estos se interpondrán conjuntamente y en un mismo escrito”*.

Este conjunto de modificaciones revela que la Ley N° 21.713 optó por una estrategia de ajuste y precisión más que de transformación estructural. El procedimiento conserva su lógica básica, pero se ve complementado por reglas que fortalecen la certeza formal, introducen nuevos incentivos a la colaboración y delimitan con mayor claridad ciertas etapas de su tramitación. Con todo, como se verá a continuación, subsisten zonas de tensión interpretativa que derivan tanto de su origen histórico como de la técnica legislativa empleada en la reforma.

VII

PROBLEMAS INTERPRETATIVOS Y TENSIONES PERSISTENTES DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACIÓN DE SANCIONES

Según ha sido expuesto, aun cuando la Ley N° 21.713 introdujo ajustes relevantes en el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones, la reforma no eliminó completamente las tensiones estructurales que caracterizan a este mecanismo. Estas dificultades no derivan únicamente de vacíos normativos puntuales, sino de la superposición entre una matriz histórica de carácter administrativo y un esquema de control jurisdiccional que impone exigencias propias del debido proceso. A continuación, se examinan algunos de los principales focos de fricción que subsisten tras la reforma.

1. AUSENCIA DE UN PLAZO PARA LA PRESENTACIÓN DEL ACTA DE DENUNCIA ANTE EL TRIBUNAL

Si bien la reforma precisó que el Acta de Denuncia debe presentarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero acompañada de sus antecedentes fundantes, no estableció un plazo dentro del cual dicha presentación deba efectuarse tras su notificación al contribuyente. Esta omisión genera un espacio de incertidumbre respecto del momento en que el procedimiento adquiere efectivamente carácter judicial.

La falta de un hito temporal claro podría incidir en la certeza jurídica del denunciado, particularmente en lo relativo al ejercicio oportuno de su defensa y a la previsibilidad del desarrollo del procedimiento. Desde una perspectiva sistémica, esta indefinición puede tensionar el principio de seguridad jurídica al no delimitar con precisión la transición entre la etapa administrativa y la jurisdiccional.

2. PERSISTENCIA DEL DEBATE SOBRE LA APERTURA DEL TÉRMINO PROBATORIO

La fijación legal de un término probatorio de veinte días aportó uniformidad a la duración de la etapa probatoria, pero no resolvió de manera expresa la cuestión de si este debe abrirse necesariamente cuando el denunciado no formula descargos. La reforma mantuvo como criterio para la apertura del término probatorio la existencia de hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, fórmula que, si bien corresponde a una regla general del proceso, adquiere una especial complejidad en este procedimiento. Ello se debe a que la controversia no surge necesariamente de la interacción entre dos partes que han formulado pretensiones contrapuestas desde el inicio, sino de la revisión judicial de una imputación administrativa previa. En consecuencia, y tal como ha sido expuesto, se ha debatido si la ausencia de descargos impide considerar configurada la controversia o si, por el contrario, la sola existencia de una imputación sancionatoria es suficiente para justificar la apertura de un término probatorio.

Mientras una postura entiende que la ausencia de descargos reduce la controversia a la revisión de la imputación administrativa, otra sostiene que, tratándose de una sanción de carácter punitivo, el tribunal debe contar con una base probatoria producida en el proceso, incluso ante la inactividad del denunciado. La tensión entre ambas posiciones revela una dificultad persistente para conciliar la lógica de control de un acto administrativo con las garantías reforzadas propias del derecho sancionador.

3. AMBIGÜEDAD EN LA INTERACCIÓN CON EL CONTROL DEL COMITÉ EJECUTIVO

La introducción de la intervención del Comité Ejecutivo del Servicio de Impuestos Internos en decisiones relativas a la persecución de ilícitos tributarios de alta cuantía refuerza los mecanismos de control interno, pero plantea interrogantes respecto de su proyección sobre el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones. La norma se refiere expresamente a la interposición de querellas o denuncias penales, sin pronunciarse de forma directa sobre los casos en que se opta por la vía exclusivamente pecuniaria.

Esta situación abre espacio a posibles interpretaciones diversas sobre el alcance del control colegiado y su eventual incidencia en decisiones relativas al Acta de Denuncia, generando un punto de indefinición que podría, incluso, afectar la coherencia institucional del sistema sancionador.

4. COOPERACIÓN EFICAZ Y LÍMITES DE LA DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA

La incorporación de la cooperación eficaz como circunstancia relevante en la determinación de la vía sancionatoria introduce un incentivo normativo a la colaboración del contribuyente con la autoridad. Sin embargo, la configuración de esta figura como un elemento que debe ser ponderado, pero que no obliga a optar por una vía determinada, mantiene intacto el margen de apreciación de la autoridad administrativa.

Esta configuración puede generar tensiones entre la expectativa de los contribuyentes que colaboran y la amplitud de la discrecionalidad institucional, especialmente si no existen criterios transparentes y uniformes para su aplicación. El desafío radica en equilibrar la flexibilidad necesaria para la persecución de ilícitos complejos con estándares de motivación y control que refuercen la confianza en el sistema.

5. SUPERPOSICIÓN ENTRE LA VÍA PENAL Y EL PROCEDIMIENTO PECUNIARIO

Se mantiene vigente la posibilidad de que, aun habiéndose iniciado el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones, la autoridad opte posteriormente por la interposición de una querrela o denuncia penal por los mismos hechos. En tal caso, el Tribunal Tributario y Aduanero pierde competencia en favor de la jurisdicción penal.

Aunque esta regla responde a una lógica histórica que buscaba evitar la impunidad de conductas graves, su permanencia en un sistema ya judicializado introduce un elemento de inestabilidad procesal. La eventual modificación de la vía de persecución en una etapa avanzada del procedimiento puede afectar la previsibilidad del proceso y la posición jurídica del denunciado.

6. PERSISTENCIA DE NORMAS DE ORIGEN ADMINISTRATIVO

Finalmente, subsisten disposiciones del CT cuya redacción responde a la lógica de un procedimiento originalmente administrativo, como aquellas vinculadas a la apreciación de la intención maliciosa o a facultades que se comprenden mejor en un esquema de decisión interna del Servicio. Estas normas, insertas hoy en un procedimiento de carácter judicial, generan fricciones interpretativas que no han sido plenamente resueltas por la reforma.

En conjunto, estos elementos muestran que, pese a los avances introducidos por la Ley N° 21.713, el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones continúa operando sobre una base normativa que combina capas históricas distintas. La reforma contribuyó a clarificar ciertos aspectos formales y procesales, pero no eliminó por completo las tensiones derivadas de su evolución, las que seguirán requiriendo desarrollo jurisprudencial y, eventualmente, ajustes legislativos adicionales.

CONCLUSIONES

El análisis desarrollado permite afirmar que el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones ocupa un lugar singular dentro del sistema sancionador tributario chileno. Su diseño combina una determinación administrativa previa con un control jurisdiccional especializado, configurando un mecanismo de naturaleza híbrida que no se ajusta plenamente a los modelos clásicos ni del procedimiento administrativo sancionador ni del proceso judicial contencioso. Esta configuración explica buena parte de las particularidades procesales que lo caracterizan y de las tensiones interpretativas que han acompañado su aplicación.

Desde una perspectiva histórica, el procedimiento arrastra rasgos propios de su origen administrativo, los que no fueron completamente depurados al momento de su judicialización con la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Esta evolución progresiva, más que una reformulación integral, ha dado lugar a una estructura normativa en capas, donde conviven reglas concebidas para un modelo administrativo con exigencias propias de un proceso jurisdiccional. La comprensión de esta trayectoria resulta clave para interpretar adecuadamente tanto la función del Acta de Denuncia como la dinámica procesal que se despliega ante el tribunal.

En este contexto, la Ley N° 21.713 introdujo ajustes relevantes, pero de carácter principalmente correctivo y sistematizador. Las modificaciones analizadas muestran una intención de dotar al procedimiento de mayor claridad formal, uniformar ciertas etapas de su tramitación e incorporar criterios que inciden en la decisión administrativa de optar por esta vía sancionatoria. La regulación de la cooperación eficaz, la precisión en la presentación de antecedentes al tribunal, la referencia expresa a medidas conservativas y la fijación de un término probatorio determinado constituyen avances en términos de certeza jurídica y coherencia procedimental.

Sin embargo, la reforma no abordó de manera integral las tensiones estructurales derivadas del diseño histórico del procedimiento. Persisten zonas de ambigüedad relevantes, como la ausencia de un plazo para la presentación judicial del Acta de Denuncia tras su notificación, la discusión sobre la apertura del término probatorio en ausencia de descargos, la interacción entre el PGAS y los nuevos mecanismos de control institucional interno, y la amplitud de la discrecionalidad administrativa en la ponderación de la cooperación eficaz. A ello se suma la mantención de la posibilidad de trasladar el conocimiento del asunto a la jurisdicción penal en una etapa posterior, lo que introduce un elemento de inestabilidad en la secuencia procesal.

En definitiva, el Procedimiento General de Aplicación de Sanciones ha evolucionado hacia una mayor juridificación, reforzando el control judicial de la potestad sancionadora tributaria. No obstante, su configuración actual sigue reflejando la superposición de lógicas normativas de distinta época, lo que exige una interpretación sistemática orientada a compatibilizar la eficacia de la reacción estatal frente a los ilícitos tributarios con el pleno respeto de las garantías del debido proceso; el desarrollo jurisprudencial futuro

y eventuales ajustes legislativos adicionales serán determinantes para avanzar hacia una mayor coherencia estructural del sistema.

Estas tensiones evidencian que el PGAS continúa siendo un procedimiento en transición, cuya evolución no ha sido acompañada de una sistematización legislativa integral, lo que mantiene abiertas zonas de incertidumbre relevantes para la práctica judicial.

BIBLIOGRAFÍA

- Ley N° 13.305, “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”, de 6 de abril de 1959.
- Decreto con Fuerza de Ley N° 190, “Aprueba el CT”, de 25 de Marzo de 1960.
- Ley N° 19.806, “Normas Adecuatorias Del Sistema Legal Chileno A La Reforma Procesal Penal”, publicada con fecha 31 de mayo de 2002 (Chile).
- Ley N° 20.322, “Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera”, publicada con fecha 27 de enero de 2022 (Chile).
- Ley N° 21.713, “Dicta normas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal”, publicada con fecha 24 de octubre de 2024 (Chile).
- Sentencia de fecha 11.08.2021, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 50-2021
- Servicio de Impuestos Internos (2025): Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario (PGCT) 2025. Disponible en: https://www.sii.cl/sobre_el_sii/pgct_2025.pdf.
- Servicio de Impuestos Internos (2025): Informe Proyecto de Construcción de Mapas de Brechas Tributarias, abril de 2025. Disponible en: https://www.sii.cl/sobre_el_sii/informe_de_brechas.pdf.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 58 de 28 de diciembre de 2022.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 36 de 30 de abril del 2025.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución Ex. SII N° 58 de 6 de mayo de 2025.
- CORDERO, Luis (2020): “*El derecho administrativo sancionador y los sectores de referencia en el sistema institucional chileno*”, en Revista Ius et Praxis, Año 26, N° 1, 2020 (Universidad de Talca); pp. 240-265.
- SILVA, Rodrigo (2018). Manual de Procedimiento Tributario y Aduanero (Santiago, Ed. Jurídica de Chile).
- PÉREZ ABUNDIO; MATUS, Marcelo (2017): Manual de CT (Santiago, Ed. Thomson Reuters).
- UGALDE, Rodrigo (2002): Delito Tributario y Reforma Procesal Penal (Lexis Nexis, Santiago).
- UGÁS CANEL, Luis R. (1967): El CT: Sus Normas Complementarias y Jurisprudencia (Ed. Jurídica de Chile, Santiago)
- YÁÑEZ HENRÍQUEZ, José (2016): “Evasión tributaria: Atentado a la equidad”, en Revistas De Estudios Tributarios, N° 13, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.
- ZURITA, Milenko (2024): El Acto Administrativo Tributario (Ed. Libromar, Santiago).