

DELITO TRIBUTARIO
Y CONDENA A PENA PECUNIARIA,
CUANDO SE DEJAN SIN EFECTO
LAS LIQUIDACIONES DICTADAS
POR EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

TAX CRIME AND CONVICTION
TO A MONETARY PENALTY, WHEN
THE ASSESSMENTS ISSUED BY THE INTERNAL
REVENUE SERVICE ARE ANNULLED

*Jaime García Escobar**

RESUMEN: El Servicio de Impuestos Internos emite liquidaciones por diferencias de impuestos y posteriormente estas son dejadas sin efecto por sentencia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero. Cómo compatibilizar esta situación, con la dictación de la sentencia por un tribunal oral en lo penal, que condena por delitos tributarios a una pena pecuniaria determinada sobre la base de las liquidaciones que fueron dejadas sin defecto.

PALABRAS CLAVE: liquidaciones de impuestos, querrela por delito tributario, sanción pecuniaria.

ABSTRACT: The Internal Revenue Service issues assessments for tax discrepancies, which are later annulled by a ruling issued by the Tax and Customs Court. How can this situation be reconciled with the sentencing by a Criminal Court, which condemns for tax offenses with a monetary penalty determined based on the assessments that were nullified?

KEYWORDS: tax settlements, complaint for tax crime, fine.

* Abogado. Pontificia Universidad Católica de Chile. Doctor en Derecho Tributario Universidad de Castilla-La Mancha. Profesor de Derecho Tributario Universidad del Desarrollo, de Chile y Mayor. Correo electrónico: jaime.garcia@jaimegarcia.cl

INTRODUCCIÓN

La situación que comentamos en este artículo, es la siguiente: El Servicio de Impuestos Internos (en adelante el Servicio o el SII) cita a una contribuyente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 63 del *Código Tributario*. A pesar de la respuesta de esta, el ente fiscalizador emite las correspondientes liquidaciones, determinando diferencias de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a la Renta, toda vez que, a juicio del Servicio, se habrían utilizado facturas falsas. La contribuyente interpone un reclamo tributario ante el Tribunal Tributario y Aduanero de Coyhaique.

Paralelamente, se interpone querrela por los delitos tributarios tipificados en los incisos primero y segundo del numeral cuarto del artículo 97 del citado cuerpo legal.

Mientras se tramitaba la causa penal, el Tribunal Tributario y Aduanero dicta sentencia, declarando que se dejan sin efecto las liquidaciones emitidas, toda vez que la citación que les servía de fundamento adolecía de vicios en cuanto a su motivación. Esta es confirmada por la Corte de Apelaciones¹ y el

¹ Véase CORTE DE APELACIONES DE COYHAIQUE (2023) rol n.º 6-2022, Saldivia Vidal con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Coyhaique, en esta sentencia en el considerando octavo declara: “Que, conforme lo anterior, se debe tener presente, además, que los actos que emanan del Servicio no quedan excluidos de los requisitos legales que todo acto administrativo debe satisfacer, por lo que la citación siempre deberá ser fundamentada y motivada, y la infracción de aquello vulnera lo dispuesto en los artículos 2 de la Ley 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, en cuanto a que los órganos de la Administración del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las leyes y no tendrán más atribuciones que las que expresamente les haya conferido el ordenamiento jurídico; y 11º, inciso 2º de la Ley 19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, por cuanto los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares. En consecuencia, el Servicio de Impuestos Internos debe necesariamente ser preciso, claro y no generar dudas en cuanto al fundamento o motivo que lo lleva a emitir la citación, la que como acto administrativo, si bien no terminal y de mero trámite como se dijera, constituye, a juicio de nuestro más alto Tribunal, un trámite que debe elevarse a la categoría de esencial, siéndole entonces aplicable lo dispuesto en el artículo 15 de la citada Ley 19.880, cuando en su inciso segundo prescribe que este tipo de actos administrativos, de mero trámite, serán impugnables cuando determinen la imposibilidad de continuar un procedimiento o que produzcan indefensión, la que, según la sentencia que se ha dado por reproducida, ha sido suficientemente demostrada, por lo que no cabe agregar otras consideraciones a este respecto”.

Por su parte, el considerando duodécimo del fallo, establece: “Que, tal como se viniera razonando, efectivamente la Citación N° 22 señala que la contribuyente habría disminuido indebidamente sus impuestos por uso de IVA crédito fiscal, costos y/o gastos provenientes de facturas falsas o no fidedignas, pero no explicita ni menciona los datos o antecedentes que permiten su acertada comprensión por parte de la fiscalizada, además de contener ambigüedades y vaguedades”.

Servicio de Impuestos Internos interpone recurso de casación, en la actualidad pendiente de fallo.

El Tribunal Oral en lo Penal hace caso omiso de lo resuelto por el Tribunal Tributario y la Corte de Apelaciones, dictando sentencia condenatoria por los delitos materia de la querrela del Servicio. En dicho fallo, se aplica la pena pecuniaria que dispone la ley, sobre la base de la determinación realizada por el SII en las liquidaciones que fueron dejadas sin efecto.

La sentencia penal sostiene que, a pesar de que las liquidaciones se dejaron sin efecto, igualmente existe perjuicio fiscal, cual sería, paradójicamente, el hecho de que estas fueren dejadas sin efecto.

¿Puede el Tribunal Oral en lo Penal aplicar una pena pecuniaria basándose en una determinación de impuestos realizada a través de liquidaciones que fueron dejadas sin efecto?

LAS SENTENCIAS SOBRE QUE TRATA ESTE ASUNTO

La sentencia penal que analizamos, se dictó con fecha 2 de septiembre de 2024, por el Tribunal Oral en lo Penal de Coyhaique², por su intermedio, se condena a dos personas a la pena de cinco años de presidio menor en su grado máximo, a una multa de \$46615 117 por el total del monto de lo defraudado por concepto de Impuesto de Valor Agregado y \$24935 305 por el cincuenta por ciento del monto defraudado por impuesto a la renta³ y a otras penas acceso-

des al no indicar clara y suficientemente el motivo de la citación ni cuál es el cuestionamiento formulado a las facturas, de aquellos contenidos en el artículo 23 n° 5, inciso 1°, del DL 825, así como tampoco da cuenta de los motivos por los que las califica las posibles hipótesis (facturas falsas o no fidedignas –no cumplen con requisitos legales o reglamentarios– otorgadas por personas que no son contribuyentes de IVA), lo que no se condice con el requerimiento de antecedentes respecto de un solo proveedor para efectos de verificar la veracidad de las operaciones, según consta a fojas 103 de la Citación, ni con la falta de especificación de los cuestionamientos a las facturas, al mencionar todas las causales por las que requiere, en definitiva, la acreditación de la veracidad de las operaciones, lo que deviene en que el acto reclamado carece de fundamentación y motivación toda vez que no da garantía alguna a la reclamante para conocer cuál es el alcance de los cuestionamientos e imputaciones de la autoridad y los datos para su acertada inteligencia, teniendo que especular acerca de ello para poder encauzar su defensa, por lo que estos sentenciadores, tal como razonara el Juez del grado, son de la opinión de rechazar el recurso de apelación incoado por el ente fiscalizador, tal como se dirá”.

²TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL DE COYHAIQUE (2024): RUC n.° 190035167-9, RIT n.° 22-2024, Fernando Javier Barraza Luengo c/ José Manuel Ovando Pérez.

³ La suma por la cual se querrela el Servicio no coincide con el perjuicio fiscal determinado por el tribunal (sobre la base del cual se aplica la pena pecuniaria), toda vez que el Ministerio

rias en calidad de autores de los delitos reiterados de realización maliciosa de acciones tendientes a aumentar el verdadero monto del crédito fiscal o imputaciones a este en impuesto de ventas y servicios y otros, descritos y sancionados en el artículo 97 n.º 4 inciso primero, segundo y cuarto del *Código Tributario*, todos en grado consumado, cometidos entre los años 2015 y 2018.

A fojas 48 de la sentencia, se cita un informe de una perita de la Policía de Investigaciones, que, respecto del perjuicio fiscal, detalla:

“En respuesta a la interrogante en relación a Informe Pericial Contable N004/023 de este Lacrim Regional Coyhaique, el cual señala se adjunta al presente oficio las liquidaciones 43 a 63 para que usted se pronuncie si la nulidad de tales liquidaciones tiene incidencia o no en la determinación del perjuicio fiscal. Efectivamente, existe un perjuicio fiscal, al ser anuladas por el Tribunal Tributario y Aduanero las liquidaciones N° 43 a la N° 059, monto que asciende a \$ 59.684.927, monto que corresponde a impuestos IVA por los períodos tributarios comprendidos entre diciembre 2015 y marzo del 2018. Dicho monto, corresponde a valor neto de los impuestos IVA determinados por el Servicio de Impuestos Internos a la contribuyente Claudia Saldivia Vidal”.

En el considerando décimo, fojas 69 del fallo, se señala:

“En torno al documento signado como certificado de deuda de la Tesorería General de la República sobre la acusada Saldivia Vidal, en la cual se consigna que no registra deuda alguna, no representa necesariamente que los actos que configuran el tipo penal no se hayan realizado ya que dicha institución tiene por objeto, entre una de sus funciones recaudar y custodiar los recursos del Tesoro Público, por lo cual eventualmente el cobro de los impuestos no se haya realizado a la hora de emitir dicho documento”.

Finalmente, en el considerando décimo octavo de la sentencia, se declara:

“Por su parte se desestiman las sentencias del Tribunal Tributario Aduanero y la sentencia de la Corte de Apelaciones de Coyhaique recaídas en la reclamación efectuada por la contribuyente Saldivia Vidal, porque solo da cuenta de un vicio que recae en un procedimiento administrativo que sin lugar a dudas está relacionado con esta causa pero no es el sustento o fundamentación de los hechos, ya que lo que se

Público no perseveró respecto de las facturas emitidas por el proveedor Erick Contreras Tapia, así como no consideró dos facturas recibidas del proveedor Distribuidora Comercial Carsal Limitada.

verifica por estos sentenciadores es si la conducta descrita en la acusación se subsume en la figura penal que sostuvieron los persecutores penales”.

Por otro lado, como señalamos, el Tribunal Tributario y Aduanero de Coyhaique⁴ acogió el reclamo tributario interpuesto, dejando sin efecto las liquidaciones emitidas, en atención a que la citación que les servía de base no se encontraba adecuadamente fundada⁵. Esta sentencia de primera instancia

⁴ TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE COYHAIQUE (2019): RUC n.º 19-9-0000884-0, RIT n.º GR-13-00009-2019, Saldivia Vidal con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Coyhaique.

⁵ UNDÉCIMO: Que, ya se advirtió que la primera página de la citación no es clara en referir los cuestionamientos o conclusiones, pues si bien al principio alude a dos causales de utilización indebida de crédito fiscal, esto es el proveniente de facturas no fidedignas o falsas, en el párrafo inmediatamente siguiente menciona todos los cuestionamientos posibles, a saber facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.

Posteriormente, a fojas 103 cuando la citación resume el proceso de fiscalización, alude al requerimiento de información notificado a Claudia Saldivia, precisando que solo respecto de uno de los proveedores cuestionados se le pidió aportar antecedentes sobre la efectividad de las operaciones.

Lo expuesto significa que durante la fiscalización hubo cuestionamiento de falsedad ideológica de facturas solo respecto de un proveedor.

DUODÉCIMO: Que, avanzando en la citación, tenemos que a fojas 109 y siguientes comienza la individualización de los proveedores que emitieron a Claudia Saldivia las facturas cuestionadas. En ninguno de los acápite relativos a los proveedores la citación especifica los cuestionamientos formulados a las facturas emitidas a Claudia Saldivia.

Luego de referirse a todos los proveedores, a fojas 138 la citación le pide a la contribuyente que acredite el concepto y monto de las compras.

DECIMOTERCERO: Que, según se ha expuesto en el considerando precedente, la citación atribuye la disminución indebida de los impuestos a pagar, por la utilización de IVA crédito fiscal, costos y/o gastos, proveniente del uso de facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.

Además, le pide a Claudia Saldivia acreditar el concepto y monto de las facturas y culmina solicitando aportar documentos que demuestren la efectividad de las operaciones.

En suma, la citación no deja claro si los cuestionamientos son todos o solo la falsedad ideológica, corrobora este aserto la defensa del SII contenida en su contestación, cuando señala que cualquiera sea el cuestionamiento, el contribuyente debe demostrar igualmente la efectividad de las operaciones, pues con ello está precisamente confirmando que la citación no especificó que el cuestionamiento haya sido la falsedad ideológica de las facturas.

Punto aparte es el párrafo en que la citación solicita demostrar el concepto y monto de las facturas, pues no se puede desprender que con la expresión concepto se haya pretendido referir a la realidad de las operaciones. Ni siquiera los abogados del Servicio defendieron esta interpretación en su contestación, porque tener que desentrañar el sentido de las palabras usadas por el fiscalizador es demostrativo de la ausencia de un motivo claro en la citación.

fue confirmada en todas sus partes por la Corte de Apelaciones de Coyhaique⁶.

COMENTARIO SOBRE LA SENTENCIA

A nuestro juicio, hay dos situaciones que se pueden considerar como errores de la sentencia dictada por el Tribunal Oral en lo Penal.

En primer término, puede estimarse que la sentencia se equivoca en condenar a los querellados por los delitos que tipifican los incisos primero y segundo del numeral cuarto del artículo 97 del *Código Tributario*⁷. Existe abun-

DECIMOCUARTO: Que, si la citación impide saber que el cuestionamiento es la falsedad ideológica de las facturas o todos los demás que alude el artículo 23 N° 5 inciso primero del D.L. 825, ¿cómo podemos saber cuál debió ser el cuestionamiento contenido en la citación?

La respuesta la entrega la liquidación que la sucede, pues en ella se indica expresamente que las facturas de los proveedores (los mismos de la citación) son ideológicamente falsas.

¿Pudo llegar a esta conclusión el fiscalizador en la citación? Sí, pues la citación se lleva a efecto una vez avanzado el proceso de fiscalización, cuando el fiscalizador ha adquirido un grado de certeza que le impulsa a avanzar. El fiscalizador citará porque efectivamente lo que ha revisado hasta aquí ha dejado expuestas razones concretas de carácter técnico que lo llevan a pedir una respuesta, no meras especulaciones o sospechas ambiguas, que si no son aclaradas como determinada-mente se le ha solicitado en la citación, procederá a emitir la liquidación como acto administrativo terminal, en caso contrario deberá cerrar el caso declarando que el contribuyente logró responder satisfactoriamente a los solicitado ¿dónde? En la citación. Ésta, como todo acto administrativo debió fundarse, lo que significaba la obligación de precisar el motivo o cuestionamiento y las premisas que lo sustentan.

⁶ CORTE DE APELACIONES DE COYHAIQUE (2023): rol n.º 6-2022, Saldivia Vidal con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Coyhaique, de 16 de agosto de 2022.

⁷ El artículo 97 n.º 4 inciso 1.º del *Código Tributario*, sanciona: “Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo”.

Por su parte, el artículo 97 n.º 4 inciso 2.º del referido cuerpo legal, castiga: “Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multa del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado”.

dante jurisprudencia de la Corte Suprema y de la Corte de Apelaciones en cuanto a que no procede condenar por la comisión de ambos delitos, solo debe condenarse por el delito que describe el inciso segundo del numeral cuarto del artículo 97 del citado cuerpo legal, de lo contrario se infringe el principio del *non bis in idem*. Al efecto, la Corte Suprema⁸ declaró:

“Que como se advierte, los jueces del fondo desecharon la pretensión del querellante en el sentido de encuadrar los hechos tanto en el inciso primero como en el segundo de la norma citada, teniendo para ello en consideración el principio de especialidad y por abarcar la hipótesis del inciso segundo un comportamiento antijurídico específico, cuyo sujeto activo era el propio contribuyente, por lo que sólo cabía entender aplicable esta última disposición, a lo cual se sumó el hecho que la doble punición contraría el principio fundamental *non bis in idem*.”

Así, al proceder en la forma que lo hicieron habían dado correcta aplicación a los dos principios descritos, de especialidad y de *non bis in idem*, que impedían sancionar dos veces un mismo hecho específico, por lo que no era posible admitir el reproche que se formulaba teniendo en consideración que, acertadamente, se había concluido que el fin último del contribuyente era la disminución de la carga tributaria, lo que determinaba la corrección de la solución jurídica dada por los jueces del fondo”.

De esta forma, aparece claro que, por el principio de especialidad y a fin de no infringir el *non bis in idem*, solo se debía condenar por infracción a lo dispuesto en el inciso segundo del numeral cuarto del artículo 97 del *Código Tributario*.

La segunda situación anómala en la sentencia, es la siguiente: A fojas 86 del fallo, se condena:

“por la participación que le ha correspondido en calidad de autor de los delitos reiterados de realización maliciosa de acciones tendientes a aumentar el verdadero monto del crédito fiscal o imputaciones a éste en impuesto de ventas y servicios y otros, descritos y sancionados en el artículo 97 N° 4 inciso primero, segundo y cuarto del Código Tributario...”.

Pues bien, el inciso cuarto del numeral cuarto del artículo 97 del *Código Tributario*, no establece un delito tributario, da cuenta de una norma de determina-

⁸ CORTE SUPREMA (2015) rol n.º 28.754-14, Anonimizado. En el mismo sentido: CORTE SUPREMA (2020) rol n.º 6180-2018, Servicio de Impuestos Internos VIII DR Concepción con Sergio Mendoza Chávez; CORTE SUPREMA (2014) rol n.º 28.430-2014, anonimizado.

ción de pena. Por lo tanto, se equivoca la sentencia al citarlo como si allí se tipificare una conducta delictiva, por la cual se está condenando.

Alejándonos de los presuntos errores cometidos en el fallo, invitamos al lector a adentrarse en el tema de fondo. Pare esto, haremos una breve recapitulación de la situación de los contribuyentes: El SII les notifica una citación, conforme a lo dispuesto en el artículo 63 del *Código*, misma que posteriormente genera liquidaciones de impuestos. De forma paralela, se interpone una querrela por delitos tributarios. Durante la tramitación de la misma, el juez tributario y aduanero, deja sin efecto las liquidaciones emitidas, toda vez que la citación que les sirvió de base daban cuenta de vicios en su fundamentación. Dicha sentencia es confirmada por la Corte de Apelaciones respectiva y, a su respecto, el Servicio interpone recurso de casación.

A pesar de la decisión referida a la determinación de la diferencia de impuestos (perjuicio fiscal que realizó el SII), el Tribunal Oral en Lo Penal, condena a los querrelados, declarando que, a pesar de que las liquidaciones se dejaron sin efecto, se habría causado perjuicio fiscal, consistente, justamente, en que dichos actos administrativos fueron dejados sin efecto.

Cabe precisar, que a fojas 69 de la sentencia, el tribunal reconoce que existe un certificado de deuda emitido por la Tesorería, que registra que la querrelada no posee deuda tributaria alguna. A este respecto, se expresa:

“En torno al documento signado como certificado de deuda de la Tesorería General de la Republica sobre la acusada Saldivia Vidal, en la cual se consigna que no registra deuda alguna, no representa necesariamente que los actos que configuran el tipo penal no se hayan realizado ya que dicha institución tiene por objeto, entre una de sus funciones recaudar y custodiar los recursos del Tesoro Público, por lo cual eventualmente el cobro de los impuestos no se haya realizado a la hora de emitir dicho documento”.

Debemos reconocer que no logramos comprender la frase:

“...realizado ya que dicha institución tiene por objeto, entre una de sus funciones recaudar y custodiar los recursos del Tesoro Público, por lo cual eventualmente el cobro de los impuestos no se haya realizado a la hora de emitir dicho documento”.

Lo que sí queda claro es que la querrelada no posee deuda tributaria alguna con el fisco.

Ahora bien, en la condena, se aplica la pena de cinco años de presidio menor en su grado máximo y de multa. La sentencia detalla lo siguiente, en cuanto a la señalada querrelada:

“multa de \$46.615.117 (cuarenta y seis millones seiscientos quince mil ciento diecisiete pesos) por el 100% del monto de lo defraudado por concepto de Impuesto de valor agregado y \$24.935.305 (veinticuatro millones novecientos treinta y cinco mil trescientos cinco pesos por el 50% del monto defraudado por impuesto a la renta”.

¿Cómo llega a esos montos el Tribunal Oral en lo Penal? Fundamentalmente, por no decir de forma exclusiva, sobre la base de lo que señala la querrela del SII. Es evidente que el ente fiscalizador repite los datos en cuanto a los proveedores, facturas y declaraciones de impuestos, de que daban cuenta en las liquidaciones notificadas. Insistimos en una idea, si se compara la querrela con la información contenida en la citación y liquidaciones que se emitieron a los contribuyentes querellados, ellas coinciden. En conclusión, el perjuicio fiscal utilizado por el Tribunal Oral en la Penal para aplicar la pena pecuniaria, es aquel determinado por el Servicio en las liquidaciones que fueron dejadas sin efecto por el Tribunal Tributario y Aduanero, resolución que luego fue confirmada por la Corte de Apelaciones.

Cabe precisar que en la tramitación de la causa penal, no se realizaron diligencias para determinar el perjuicio de forma distinta a lo que daba cuenta la querrela interpuesta por el ente fiscalizador. De hecho, los informes emitidos por el laboratorio de criminalística de la Policía de Investigaciones, repiten los datos de los proveedores, facturas y declaraciones de impuesto que registraba la querrela (que, a su vez, repetía la información que emanaba de las liquidaciones que fueron dejadas sin efecto).

Ahora bien, el acto que determina la diferencia de impuestos que, en definitiva, es el perjuicio fiscal, es la liquidación de impuestos⁹.

La doctrina está conteste con el aserto anterior. Pedro Massone Parodi¹⁰, define a la liquidación como un acto escrito, dirigido a una o más personas, me-

⁹ Es por ello que resulta ser muy descabellado lo informado por la PDI, cuando a fojas 48 de la sentencia, señala: “Efectivamente, existe un perjuicio fiscal, al ser anuladas por el Tribunal Tributario y Aduanero las liquidaciones N° 43 a la N° 059, monto que asciende a \$ 59.684.927, monto que corresponde a impuestos IVA por los períodos tributarios comprendidos entre diciembre 2015 y marzo del 2018. Dicho monto, corresponde a valor neto de los impuestos IVA determinados por el Servicio de Impuestos Internos a la contribuyente Claudia Saldivia Vidal”.

Lo que se sostiene es que como las liquidaciones se dejaron sin efecto, el fisco se ha visto perjudicado, algo evidentemente sin sentido, el perjuicio fiscal está dado, insistimos, por las liquidaciones, si estas desaparecen, no existe perjuicio fiscal. En el presente caso, ello se evidencia, cuando el certificado de deuda emitido por la Tesorería General de la República, da cuenta que la querrelada no posee deuda alguna, vale decir, vale decir, no existe perjuicio fiscal alguno. Lo expresado por la PDI, solo es un intento en demostrar que la Luna, en ocasiones, resulta ser perfectamente cuadrada.

¹⁰ MASSONE (2013) p. 1820.

dante el cual la administración tributaria expresa su pretensión y decisión de cobrar un impuesto y sus accesorios. El reputado autor dispone: “En la misma liquidación deberá indicarse el monto de los tributos adeudados y, cuando proceda, el monto de las multas”¹¹. Ello es efectivo, los tributos adeudados constan en la liquidación de impuestos.

Milenko Zurita Rojas¹², define a la liquidación como:

“Un acto administrativo terminal practicado por el Servicio de Impuestos Internos dentro de su competencia, mediante la cual declara la existencia de una obligación tributaria y se determinan diferencias de impuesto a un contribuyente que ha omitido una declaración o la practicada es falsa, incompleta o errónea”.

Se reitera que es la liquidación el acto administrativo en que el Servicio determina el impuesto adeudado.

Los autores españoles llegan a la misma conclusión. Así Fernando Pérez Royo¹³, señala:

“La liquidación es un acto resolutorio, una manifestación de voluntad expresa de la Administración. El objeto de esa manifestación de voluntad es la determinación de la cuantía de la deuda tributaria. En rigor, se trata de un pronunciamiento sobre la existencia del importe de la deuda tributaria”.

En el mismo sentido, Juan Martín Queralt y otros¹⁴ detallan que con la liquidación se fija la cuantía exacta del tributo. Por su parte, el artículo 101 de la Ley General Tributaria española¹⁵, señala:

“La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte devolver o compensar de acuerdo con la normativa tributaria”¹⁶.

¹¹ MASSONE (2013) p. 1815.

¹² ZURITA (2024) p. 331.

¹³ PÉREZ y CARRASCO (2022) p. 277.

¹⁴ MARTÍN, LOZANO, TEJERIZO, CASADO y ORÓN (2015) p. 348.

¹⁵ Véase www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186 [fecha de consulta: 11 de septiembre de 2024].

¹⁶ En España se produce la situación consistente en que el plazo para determinar la deuda tributaria es de cuatro años, en circunstancias que el plazo para ejercer la acción penal es de cinco años. De esta forma, se produce la discusión en cuanto a si la Administración puede querellarse después del cuarto año, esto es, cuando la acción para determinar la deuda tributaria se encuentra

De todo lo relacionado, emana como lógica e irrefutable consecuencia que es la liquidación que emite el SII el acto que determina la deuda tributaria¹⁷ y, por lo mismo, el perjuicio fiscal que el contribuyente ha causado al fisco. De esta forma, no existiendo liquidación, no hay perjuicio fiscal y, por lo mismo, tampoco se verifica el tributo eludido o lo defraudado, como señalan los tipos penales que tipifican el inciso primero y segundo del numeral cuarto del artículo 97 del *Código Tributario*¹⁸. Así las cosas, el tribunal no podía imponer una multa teniendo como base la cantidad que determinaba el Servicio en la liquidación, por la sencilla razón que esta había sido dejada sin efecto.

CONCLUSIONES

Las conclusiones a, son las siguientes:

1. Nos enfrentamos a un problema que no está expresamente regulado en la ley tributaria.
2. El acto que determina la diferencia de impuestos, esto es, la deuda tributaria (el perjuicio fiscal, “lo eludido o lo defraudado”) es la liquidación de impuestos.
3. Si la liquidación es dejada sin efecto, el Tribunal Oral en lo Penal no debía condenar a una pena pecuniaria, que tenía como base la determinación que realizó el SII en su liquidación, en atención a que esta fue dejada sin efecto. Distinto hubiere sido si al Tribunal Oral en lo Penal se le acreditaba el perjuicio fiscal a través de pruebas diferentes a la querrela (que se fundaba, como hemos explicado, en las liquidaciones emitidas).

prescrita. En esta materia, GARCÍA (2011) p. 126 señala que el tribunal supremo en sentencia de 10 de octubre de 2001, reconoce la influencia que en el orden penal puede tener la prescripción tributaria, asumiendo que la subsistencia de la deuda tributaria al tiempo de ejercitarse la acción penal constituye una condición objetiva de punibilidad, definida como un “presupuesto procesal derivado del principio acusatorio”. Concluye el referido autor expresando que la conducta del que no ingresa o no haya ingresado una deuda prescrita no es punible. Fundamentalmente porque en el momento del inicio de la acción penal no existe potestad administrativa para exigir el tributo.

¹⁷ Evidentemente dicha determinación resulta ser condicional a lo que resuelva el Tribunal Tributario y Aduanero y los Tribunales Superiores de Justicia.

¹⁸ El inciso primero del *Código Tributario* señala: “[...] con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido [...]”. Por su parte, el inciso segundo, dispone, en lo pertinente: “[...] y con multas del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado”.

4. Carece de absoluto sentido pretender que como las liquidaciones fueron dejadas sin efecto, es ello lo que justamente constituye el perjuicio fiscal.

Un raciocinio como este puede llevar a inhibir el principio constitucional de la defensa jurídica ante los tribunales de justicia.

Por lo mismo, parece como totalmente descabellado utilizar como monto de perjuicio fiscal la suma que detallan las liquidaciones, mismas que fueron dejadas sin efecto. Lo que, en el caso de marras, se ve refrendado con el certificado emitido por la Tesorería, que señalaba que la querellada no poseía deuda tributaria alguna.

BIBLIOGRAFÍA

- GARCÍA NOVOA, César (2011 *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*) (Madrid, Editorial Marcial Pons).
- MARTÍN QUERALT, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel; CASADO OLLERO, Gabriel y ORÓN MORATAL, Germán (2015): *Curso de derecho financiero y tributario* (Madrid, Tecnos, vigésimo sexta edición).
- MASSONE PARODI, Pedro (2013): *Principios de derecho tributario*, tomo II (Santiago, Editorial Thomson Reuters).
- PÉREZ ROYO, Fernando y CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco (2022): *Derecho financiero y tributario. Parte general* (Pamplona, Thomson Reuters).
- ZURITA ROJAS, Milenko (2024): *El acto administrativo tributario* (Santiago, Editorial Libromar, tercera edición).

Sentencias

- CORTE DE APELACIONES DE COYHAIQUE (2023): rol n.º 6-2022, Saldivia Vidal con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Coyhaique, 20 de enero de 2023. Disponible en https://juris.pjud.cl/busqueda/pagina_detalle_sentencia?k=WWV3a1p4TIZiRzFBZHVR YzJKRFRyZz0 [fecha de consulta: 12 de septiembre de 2024].
- CORTE SUPREMA (2014): rol n.º 28.430-2014, anonimizado, 31 de marzo de 2015.
- CORTE SUPREMA (2015): rol n.º 28.754-14, anonimizado, 8 de julio de 2015. Disponible en https://juris.pjud.cl/busqueda/pagina_detalle_sentencia?k=Z21JMVJEcDRlRmgxK1pm eER2V0s5dz09 [fecha de consulta: 10 de septiembre de 2024].
- CORTE SUPREMA (2020): rol n.º 6180-2018, Servicio de Impuestos Internos VIII DR Concepción con Sergio Mendoza Chávez, 9 de septiembre de 2020.
- TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE COYHAIQUE (2019): RUC n.º 19-9-0000884-0, RIT n.º GR-13-00009-2019, Saldivia Vidal con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Coyhaique, de dieciséis de agosto de 2022.

TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL DE COYHAIQUE (2024): RUC n.º 190035167-9, RIT n.º 22-2024, Fernando Javier Barraza Luengo c/ José Manuel Ovando Pérez, 2 de septiembre de 2024. Disponible en https://juris.pjud.cl/busqueda/pagina_detalle_sen-tencia?k=Q2d5bWprM_Ctyc2xIeURFU2VhUEFRekhaYW1RUytHSUx-TQzJaOWhkTEZNYz0 [fecha de consulta: 10 de septiembre de 2024].

Normas

Código Tributario. Disponible en www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374 [fecha de consulta: 10 de septiembre de 2024].