



Infracciones tributarias

Criterio pro Pyme en sus infracciones y condonaciones

Autor

Juan Pablo Cavada Herrera
Email: jcavada@bcn.cl
Tel.: (56) 32 226 3905

Nº SUP: 119786

Resumen

Los artículos 97 y siguientes del Código Tributario (CT) sancionan diversas infracciones tributarias con multa o clausura, sin distinguir expresamente entre delitos e infracciones, existiendo un tipo residual en el artículo 109. .

El artículo 106 del CT faculta a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos (SII) para, a su juicio exclusivo, remitir, rebajar o suspender las sanciones pecuniarias correspondientes, si el contribuyente prueba haber procedido con antecedentes que hagan excusable la acción u omisión, o si se ha denunciado y confesado la infracción y sus circunstancias.

Esta facultad ha sido regulada mediante sucesivas Circulares del SII, referidas a diversos grupos de infracciones, encontrándose actualmente vigentes las Circulares Nº 01 de 2004 y Nº 50 de 2016.

Ambas circulares se refieren a distintas infracciones y sus respectivas sanciones y condonaciones, pero sólo la Circular Nº 01 se refiere al tamaño de la empresa, indirectamente, y sólo en caso de infracción de pérdida o inutilización de documentación tributaria, aplicando una multa creciente en función del mayor capital efectivo de la empresa, y una condonación también creciente e inversamente proporcional al capital efectivo de la empresa.

La condonación es siempre del 50%, salvo cuando el Capital del infractor es inferior a 5 UTM, en cuyo caso se condona el 100%; quedando las multas, una vez rebajadas, en un rango de 0 a 30 UTM.

Por lo tanto, la sanción y eventual condonación depende del monto del capital de la empresa definido por el SII, mientras que si se es Pyme o no, depende de ingresos anuales por ventas, definidos por la ley.

I. Introducción

Se señalan y clasifican las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario, las penas asignadas a ellas y el criterio con que el Servicio de Impuestos Internos) puede aplicar tales sanciones y sus eventuales condonaciones, dilucidando si tales multas y condonaciones se guían por un criterio favorable a las pequeñas y medianas empresas (Pymes).

Para estos efectos, se ha tenido presente la definición de Pyme de la Ley N° 20.416, que Fija Normas Especiales para Empresas de Menor Tamaño.

El artículo Segundo de dicha ley define a las micro, pequeñas y medianas empresas de la siguiente manera (y a la vez, a todas ellas como empresas de menor tamaño):

- Microempresas: Empresas cuyos ingresos anuales por ventas y servicios y otras actividades del giro, no hayan superado las 2.400 Unidades de Fomento (UF) en el último año calendario.
- Pequeñas empresas: Empresas cuyos ingresos anuales por ventas y servicios y otras actividades del giro, sean superiores a 2.400 UF, pero inferiores a 25.000 UF en el último año calendario.
- Medianas empresas: Empresas cuyos ingresos anuales por ventas y servicios y otras actividades del giro, sean superiores a 25.000 UF, pero inferiores a 100.000 UF en el último año calendario.

II. Clasificación de las infracciones tributarias

El Código Tributario contempla diversas infracciones que a su vez pueden clasificarse según distintos factores, como se señala muy sintéticamente:

1. Según su naturaleza, determinada a su vez por el tipo de pena asignada:
 - Sanciones civiles: es el retardo en el pago de un tributo en que incurre el contribuyente, ocasionando un perjuicio al Estado, el que es sancionado con multa (Aste, 238).
 - Sanciones administrativas: Es toda violación culpable de una obligación, penada por la ley con una pena administrativa, que a su vez es aquella que persigue un interés público mediante una multa y/o una clausura, regulada según la gravedad de la infracción y la calidad del infractor (Aste, 239).
 - Sanciones penales: es toda acción u omisión dolosa de las normas tributarias, tendiente a evadir impuestos (Aste, 268).
2. Según la forma de actuar del contribuyente: de acción u omisión
3. Según quien las cometa: el contribuyente, el contador, funcionarios del SII, otros funcionarios, notarios, conservadores, u otros sujetos.

Todas estas infracciones tributarias están contenidas en los artículos 97 y siguientes del Código Tributario, sin distinguir expresamente entre delitos e infracciones, existiendo un tipo residual en el artículo 109.

También hay ciertas infracciones tributarias contenidas en otros cuerpos legales, como por ejemplo, no identificar al vendedor o prestador del servicio y la no emisión de boletas por ventas menores (artículos 55, inciso final, y 53, respectivamente, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios).

III. Condonación administrativa de infracciones tributarias por el SII

El artículo 106 del Código Tributario faculta a los Directores Regionales del SII, a remitir, rebajar o suspender las sanciones pecuniarias correspondientes a infracciones tributarias, a su juicio exclusivo, si el contribuyente prueba haber 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.

Esta norma también faculta a los Directores Regionales del SII a 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 Nacional del SII.

La facultad señalada precedentemente ha sido regulada mediante sucesivas Circulares del SII, referidas a diversos grupos de infracciones, encontrándose actualmente vigentes las Circulares N° 01 de enero de 2004 y N° 50 de 2016, ambas referidas a distintas materias., como se sintetiza a continuación.

1. Circular N° 01 de 02 de enero del 2004

Esta Circular trata sobre la Política de Aplicación de Sanciones por infracciones tributarias contempladas en los n° 6, 7, 10, 15, 16, 17, 19, 20 y 21 del artículo 97 y en el artículo 109 del Código Tributario, y de concesión de condonaciones en los casos que se describen, y deroga la Circular N° 36 del 2000. Este es el procedimiento que abreviadamente se conoce como "PASC".

La Circular N° 01 reformula las instrucciones del SII sobre sanciones que sean denunciadas y no reclamadas por los contribuyente, y sobre la concesión de las condonaciones en beneficio de contribuyentes que se autodenuncien o que acrediten haber obrado con antecedentes que aminoran su responsabilidad, todo ello, en relación a las infracciones tipificadas en las normas ya señaladas.

a. Sanciones

En general, y salvo regla expresa en contrario, para la aplicación de las sanciones pecuniarias por la primera infracción de igual naturaleza denunciada dentro de los últimos 24 meses se establece una multa básica; este monto se aumenta en un 50% en cada una de las sucesivas denuncias que se practiquen a un contribuyente dentro de los mencionados 24 meses, por infracciones de la misma especie. De este modo, la multa de la segunda infracción corresponderá a un 150% de la primera, la tercera a un 200%, la cuarta a un 250% y así sucesivamente hasta alcanzar los topes legales o administrativos.

En cuanto a la sanción de clausura, en los casos en que ésta es aplicable, se establece su duración para cada caso, considerando la gravedad de la infracción cometida y el número de denuncias anteriores dentro de los últimos 24 meses.

b. Política de Condonaciones

La Circular N° 01 señala que la condonación puede ser total o parcial, y la limita o reduce, a los contribuyentes que reconozcan la infracción cometida, manifiesten un arrepentimiento eficaz, demuestren la intención de enmendarse e intención de cumplir con las exigencias que al efecto se le planteen por la administración tributaria y, en su caso, solucionar las irregularidades impositivas que tuviere pendientes con el Fisco.

En general, el beneficio de condonación de las multas por las infracciones a la ley tributaria referidas en la Circular N° 01 se fija en dos tercios del monto de la sanción aplicada, salvo en los casos en que, específicamente, se determina un porcentaje diferente.

En cuanto a la sanción de clausura que procede en los casos de infracciones del N° 10 del artículo 97 del Código Tributario, se establece su condonación total o parcial, considerando la gravedad de la infracción cometida y el número de denuncias anteriores dentro de los últimos 24 meses.

c. Requisitos de la condonación

El artículo 106 del Código Tributario exige las siguientes condiciones para acceder a la condonación:

- El contribuyente debe probar que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la acción u omisión en que hubiere incurrido, o
- Se debe haber autodenunciado y confesado la infracción y sus circunstancias.

Adicionalmente la Circular N° 01, exige:

- i. Que se trate de las infracciones contempladas en el artículo 97 n° 6, 7, 10, 15, 16, 17, 19, 20 y 21, o en el artículo 109, ambos del Código Tributario.

Por excepción, no procede acoger a este procedimiento las infracciones siguientes:

- Las contempladas en el inciso primero del N° 16, mencionado, cuando hubieren sido calificadas como “compleja” por el respectivo Director Regional.
 - Las referidas en el N° 20, cuando el contribuyente hubiere deducido reclamo contra la liquidación de impuestos originados en los hechos infraccionales a que se refiere la denuncia.
 - Las sancionadas por el artículo 109° del Código con un porcentaje del impuesto eludido.
- ii. Que el infractor se autodenuncie, o que denunciado por los funcionarios del SII no deduzca reclamo contra la denuncia;
 - iii. Que no haya dado maltrato de hecho o de palabra al funcionario que efectúa la denuncia;

- iv. Que no se encuentre denunciado, querrellado o condenado por delito tributario;
- v. Que concurra a la Unidad del SII correspondiente el día que le haya señalado el funcionario denunciante;
- vi. Que no se encuentre observado en el sistema computacional del SII; y
- vii. Que no esté en mora en la declaración y/o pago de impuestos que fiscaliza el SII, ni en el pago de multas que éste le haya aplicado.

Lo dispuesto en los puntos vi y vii precedentes no es exigible en los casos en que el interesado subsane las objeciones pertinentes en los plazos y condiciones que le fije el SII.

d. Condiciones de la condonación

La Circular N° 01 establece que las condonaciones que se otorguen se sujetarán a las siguientes condiciones:

- que no se interpongan recursos o se reclame en contra de la Resolución que aplica las sanciones;
- que la multa rebajada se pague dentro del plazo que se señale y
- que el interesado acredite el pago oportuno de la multa dentro de los plazos que le indique el Servicio de Impuestos Internos.

e. Sanción por incumplimiento de las condiciones

La Circular N° 01 dispone que el incumplimiento de alguna de las condiciones impuestas acarreará, necesariamente, la nulidad de la condonación concedida, no procediendo que se dicte una nueva resolución volviendo a conceder la condonación que se haya dejado sin efecto.

f. Determinación del monto de las sanciones y de las condonaciones

La Circular N° 01 establece sanciones de multa y clausura y distintas posibilidades de condonación, dependiendo de que infracción se trate, de las ya señaladas. De todas ellas, la única que dice relación con el capital de la empresa, es la de pérdida o inutilización de documentación tributaria, tipificada en el n° 16 del artículo 97 del Código Tributario, sancionada sólo con pena de multa.

El SII sostiene en la Circular N° 01 que esta infracción dice relación, principalmente, con la diligencia empleada por el contribuyente en la custodia de su documentación tributaria, siendo esperable una mayor responsabilidad y cuidado en un contribuyente que ha invertido un mayor capital en su operación comercial o industrial, por lo cual, el juicio de reproche que cabe hacer a éste frente a la contravención debe ser más severo.

En este caso debe distinguirse si la pérdida o inutilización de documentación tributaria, es o no, fortuita, y si el contribuyente tiene o no un capital determinado.

La sanciones se aplicarán atendiendo a la calificación que haga el Director Regional del SII de la gravedad de la falta en "menos grave" o "leve", según corresponda, y al capital efectivo del

contribuyente, ambos parámetros ponderados según las tablas contenidas en la Circular N° 02, en que la condonación es siempre del 50% salvo cuando el Capital del Infractor es inferior a 5 UTM; en cuyo caso es de 100%; quedando las multas, una vez rebajadas, en un rango de 0 a 30 UTM.

Las condonaciones se concederán, considerando los mismos parámetros, según los porcentajes indicados en cada caso, distinguiendo si el contribuyente tiene o no un capital efectivo determinado o determinable, y luego dividiendo las infracciones en menos graves o leves.

- Contribuyente con capital efectivo determinado

- Infracciones Menos Graves

Capital efectivodel infractor	Multa	Condonación	Multa rebajada
5.000 UTM y más	60 UTM	50%	30 UTM
3.000 UTM y más inferior a 5.000 UTM.	40 UTM	50%	20 UTM
1.500 UTM y más inferior a 3.000 UTM.	20 UTM	50%	10 UTM
500 UTM y más inferior a 1.500 UTM.	10 UTM	50%	5 UTM
50 UTM y más inferior a 500 UTM.	5 UTM	50%	2,5 UTM
10 UTM y más inferior a 50 UTM.	2 UTM	50 %	1 UTM
5 UTM y más inferior a 10 UTM.	1 UTM	50 %	0,5 UTM
inferior a 5 UTM.	20 % del capital efectivo	100 %	0 UTM

Fuente: SII, 2004.

○ Infracciones Leves

Capital efectivo del infractor	Multa	Condonación	Multa rebajada
5.000 UTM y más	40 UTM.	50%	20 UTM.
3.000 UTM y más inferior a 5.000 UTM.	20 UTM.	50%	10 UTM.
1.500 UTM y más inferior a 3.000 UTM.	10 UTM	50%	5 UTM.
500 UTM y más inferior a 1.500 UTM.	6 UTM	50%	3 UTM.
50 UTM e inferior a 500 UTM	4 UTM	75%	1 UTM
10 UTM e inferior a 50 UTM.	2 UTM	75 %	0,5 UTM
inferior a 10 UTM	20% del capital efectivo	100 %	0 UTM

Fuente: SII, 2004.

En todos los casos de pluralidad de infracciones de la misma gravedad, se disminuirá el beneficio de la condonación en un 10% por cada nueva infracción.

○ Infracciones Menos Graves

	1a infracción	2a infracción	3a infracción	4a infracción	5a infracción	6a infracción
Sanción	10 UTM	15 UTM	20 UTM	25 UTM	30 UTM	35 UTM
Condonación	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3
Multa rebajada	3,3 UTM	5 UTM	6,6 UTM	8,3 UTM	10 UTM	11,6 UTM

Fuente: SII, 2004.

○ Infracciones Leves

	1a infracción	2a infracción	3a infracción	4a infracción	5a infracción	6a infracción
Sanción	6 UTM	9 UTM	12 UTM	15 UTM	18 UTM	21 UTM
Condonación	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3
Multa rebajada	2 UTM	3 UTM	4 UTM	5 UTM	6 UTM	7 UTM

Fuente: SII, 2004.

- Contribuyente sin capital efectivo o con capital efectivo indeterminable

Si la infracción tiene el carácter de "menos grave", la multa para la primera infracción será de 10 UTM, y si se trata de una "leve" se aplicarán 6 UTM, montos que se aumentarán en un 50% de la primera sanción por cada nueva infracción, así la multa de la segunda infracción será el 150% de la primera, la tercera el 200%, la cuarta el 250% y así sucesivamente hasta llegar al tope legal de 30 UTA.

La condonación en las infracciones menos graves y en las leves es de 2/3 de la multa aplicada.

2. Circular N° 50 de 20 de julio de 2016

Esta Circular establece la política de condonación de intereses y sanciones pecuniarias que se impongan por infracciones a las obligaciones tributarias contempladas en el artículo 97 n° 1 inciso 1°, n° 2 y n° 11 del Código Tributario; condonación de intereses en el caso de deudas por concepto de Impuesto Territorial, y la supervisión de la concesión del beneficio y política de transparencia; y deroga las Circulares n° 21, de 19 de abril de 2013, n° 41, de 05 de septiembre de 2013 y n° 89, de 25 de noviembre de 2015.

Esta Circular se dicta en virtud de lo dispuesto en el artículo 6° letra A) N° 1 y letra B) inciso final, del Código Tributario y en el artículo 7° de la Ley Orgánica del SII, facultando a los Directores Regionales, Director de Grandes Contribuyentes y Subdirector de Fiscalización, en el ejercicio de la facultad que les otorga la ley, de conocer y resolver el otorgamiento de condonaciones que soliciten los contribuyentes, la política de condonación de los intereses penales y sanciones pecuniarias tributarias.

Por su parte, el artículo 10°, N° 34, de la Ley N° 20.780, sustituyó el inciso segundo del artículo 192 del Código Tributario, con vigencia a contar del 30 de septiembre de 2015, facultando al Tesorero General de la República (TGR) para condonar total o parcialmente los intereses y sanciones por la mora en el pago de los impuestos sujetos a la cobranza administrativa y judicial, mediante normas o criterios objetivos y de general aplicación, que se determinarán por dicho Servicio.

En este contexto normativo, el SII y la TGR, mediante un Protocolo suscrito el 24 de septiembre de 2015, establecieron las bases para una política de condonación de intereses y sanciones pecuniarias por la mora en el pago de los impuestos, que se impongan por infracciones a las obligaciones tributarias contempladas en el artículo 97 N° 2, inciso primero, y N° 11 del Código Tributario, con la finalidad de actuar coordinadamente.

Esta política de condonación de intereses y sanciones pecuniarias es sin perjuicio de las facultades legales de los Directores Regionales, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización, según sea el caso, establecidas en la normativa vigente al momento de dictación de la Circular N° 50.

La Circular N° 50 señala los principios y objetivos específicos compartidos por el SII y la TGR, para contar con una política común de condonación integrada, que considere al contribuyente como único, en cuanto al proceso de otorgamiento de este beneficio:

1. Cumplir las funciones de ambas entidades coordinadamente, observando los principios de eficiencia y eficacia, de acuerdo a los artículos 3° y 5° de la Ley 18.575, de Bases Generales de la Administración del Estado.
2. Dar cumplimiento a los principios de celeridad, economía procedimental, imparcialidad, no formalización, entre otros, establecidos en la Ley N° 19.880, que fija los Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los Órganos de la Administración del Estado.
3. Favorecer la aplicación de porcentajes de condonación y períodos de otorgamiento del beneficio de modo uniforme en ambas entidades.
4. Favorecer al buen contribuyente, esto es, a aquellos contribuyentes que mantienen, en general, un comportamiento tributario conforme a la ley y reglamentos vigentes.
5. Obtener el pronto pago de la deuda, favoreciendo su pago al contado y el canal de pago vía Internet por sobre el pago presencial.
6. Establecer que la sanción final a aplicar al contribuyente, una vez descontado el monto condonado, esté acorde con el tipo de incumplimiento tributario, y sea mayor al costo del financiamiento privado

i. Aplicación y monto de la condonación

- La Circular N° 50 faculta a las autoridades competentes del SII, a ejercer la facultad de condonar que les otorga la ley, respecto de los intereses moratorios y sanciones pecuniarias establecidas en el artículo 97 N° 1 inciso 1°, N° 2 y N° 11 del Código Tributario, contemplados en todos los giros pendientes de pago que haya emitido y que emita el SII, incluidas las cuotas de contribuciones de bienes raíces.
- La Circular propone a los Directores Regionales, Director de Grandes Contribuyentes y Subdirector de Fiscalización, en congruencia con la política de condonación común acordada con el Servicio de Tesorerías, ejercer la facultad de condonar, como criterio de general aplicación, sobre la base de los siguientes porcentajes máximos de condonación según los tramos de antigüedad de la deuda y el canal de pagos que utilice el contribuyente, que se indican a continuación:

Tramo Antigüedad	Procedimiento de Pago Condonación Presencial	Procedimiento de Pago Condonación Internet
Mes 1 a mes 3	60%	70%
Mes 4 a Mes 12	50%	60%
Mes 13 a Mes 2	50%	55%
Mayor a 24 meses	40%	50%

Fuente: SII, 2016.

- El “Tramo Antigüedad Deuda”, se cuenta desde el mes calendario de emisión del giro, que corresponde al mes 1 y hasta el último día del mes calendario final de cada tramo y, en el caso de las deudas por impuesto territorial este tramo se cuenta desde el mes siguiente al mes de vencimiento de la cuota, que corresponde al mes 1.

- Se aplica el mismo porcentaje de condonación indicado en la tabla a los intereses penales y a los distintos tipos de multas, incluidos los giros infraccionales que no acceden al pago de impuestos.
- Los porcentajes de condonación que se otorguen por cada giro pendiente de pago o cuota de contribuciones, tanto en caso de pago presencial como por Internet, implican el pago al contado de la deuda tributaria.
- El contribuyente perderá la condonación asignada al tramo si la deuda no es pagada al contado, dentro del plazo de vigencia de dicho tramo, caso en el cual podrá acceder al porcentaje de condonación del tramo siguiente, que es menor.
- El canal de pagos vía Internet se beneficiará con un porcentaje de condonación superior a los pagos presenciales, con un 10% adicional, salvo en el tramo de antigüedad entre el mes 13 al mes 24, en que este beneficio adicional será de un 5%.

ii. Exclusiones de la condonación

La Circular N° 50 dispone que no se otorgará la condonación a los contribuyentes que se encuentran en alguna de las siguientes situaciones particulares:

1. Contribuyentes que habiendo cometido infracción tributaria que pueda ser sancionada con multa y pena privativa de libertad, se determine por el Director enviar los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa respectiva y ejercer el cobro civil de los impuestos (Inciso 3° del Artículo 162 del Código Tributario).
2. Contribuyentes que entraben de cualquier forma la fiscalización del Servicio.
3. Contribuyentes que se encuentren querellados, denunciados, imputados o, en su caso, acusados conforme al Código Procesal Penal, o hayan sido sancionados por delitos tributarios hasta el cumplimiento total de su pena.
4. Contribuyentes que no hayan comparecido injustificadamente a un segundo requerimiento, según artículo 97 N° 21 del Código Tributario.
5. Contribuyentes que se encuentren sometidos al proceso de Recopilación de Antecedentes previsto en el artículo 161 N° 10 del Código Tributario. Los contribuyentes que se encuentren en estas situaciones, podrán concurrir a las Oficinas del Servicio para solucionar su situación tributaria y de esta manera podrán optar al procedimiento de condonación establecido en esta Circular, si procede

Normas legales

- Decreto Ley N° 830 de 1974, del Ministerio de Hacienda. Código Tributario. Disponible en: <http://bcn.cl/24lub> (abril, 2019).
- Ley N° 20.416, que Fija Normas Especiales para Empresas de Menor Tamaño. Disponible en: <http://bcn.cl/2934i> (abril, 2019).

Referencias

- Aste Mejías, Cristián (2002). Curso de Código Tributario. Editorial de Aste Ltda.
- Servicio de Impuestos Internos (2004), Circular N° 01 de 2 de enero de 2004. Disponible en: <http://bcn.cl/29m4e> (abril, 2019).
- Servicio de Impuestos Internos (2016), Circular N° 50 de 20 de julio de 2016. Disponible en: <http://bcn.cl/29m4f> (abril, 2019).

Disclaimer

Asesoría Técnica Parlamentaria, está enfocada en apoyar preferentemente el trabajo de las Comisiones Legislativas de ambas Cámaras, con especial atención al seguimiento de los proyectos de ley. Con lo cual se pretende contribuir a la certeza legislativa y a disminuir la brecha de disponibilidad de información y análisis entre Legislativo y Ejecutivo.



Creative Commons Atribución 3.0
(CC BY 3.0 CL)