



“LA INADMISIBILIDAD DOCUMENTARIA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO CHILENO”

Tomo II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Gustavo Miranda Espinoza
Profesor Guía: Aída Gana Galarce**

Santiago, diciembre 2016

A mi madre, y vuelvo a plagiar anteriores ofrendas.

AGRADECIMIENTOS

“Para que la inteligencia de Aída y calidad de maestra superaran su belleza, es porque su inteligencia y calidad de maestra son un don selecto e imparale. Nadie más lo ha logrado”.



RESUMEN EJECUTIVO

Este trabajo busca determinar la existencia o no, de algún menoscabo al derecho a defensa de los contribuyentes en los procesos contenciosos tributarios contenidos en el Código Tributario, producto de la aplicación del inciso 11° del artículo 132 del Código señalado. Para estos efectos, en primer término, se estudiará la institución de la inadmisibilidad probatoria tributaria, iniciando con su marco teórico. Posteriormente, se examinará de manera lógica y sistemática la normativa vigente y aplicable en materia tributaria, enfrentada a la jurisprudencia emanada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, para así, finalmente, establecer la existencia o no de la vulneración del derecho referido, y con ello, las normas del debido proceso.

This work searches to determine the existence or not, of any detriment to the taxpayer's right of defense in tax contentious proceedings content in the Tax Code, as a consequence of the application of article 132, subsection 11, of the aforementioned Code. For these purposes, in first place, it will be studied the tax evidentiary inadmissibility institution, beginning with its theoretical workframe. Afterwards, it will be examined in a logical and systematic way the applicable tax regulations in force, confronted to the jurisprudence issued by the Tax and Custom Courts, in order to, finally, establish the existence or not of an infringement of the referred right, and with that, the due process rules.

TABLA DE CONTENIDOS

CAPÍTULO IV: NUEVA INADMISIBILIDAD DOCUMENTARIA ESTABLECIDA POR LA REFORMA TRIBUTARIA	63
4.1 Nuevo artículo 60 bis del Código Tributario	63
4.2 Ejercicio de la facultad fiscalizadora del artículo 60 bis	65
4.3 Requisitos de la inadmisibilidad documentaria en el artículo 60 bis	67
4.3.1 Contribuyentes autorizados u obligados a sustituir sus libros de contabilidad y/o registros auxiliares, por sistemas tecnológicos	67
4.3.2 Notificación del Servicio de Impuestos Internos dentro de un plan de fiscalización	70
4.3.3 Requerimiento por el Servicio de los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a los sistemas tecnológicos	73
4.3.4 Entrabamiento o interferencia en la fiscalización	74
4.3.5 Resolución fundada que declare que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización	74
4.3.6 Alegación por el Servicio de la inadmisibilidad documentaria	81
4.3.7 Que la Inadmisibilidad Documentaria sea solicitada dentro de los límites del juicio, respecto de antecedentes que efectivamente hayan sido hechos valer por el reclamante	81
4.3.8 Que el contribuyente no logre probar que no acompañó los antecedentes dentro de plazo, por causas que no le hayan sido imputables	81
4.3.9 El Juez Tributario y Aduanero debe declarar la inadmisibilidad en su sentencia definitiva	81
4.4 Efectos de la declaración de inadmisibilidad del artículo 60 bis, inciso 3º del Código Tributario	82
4.4.1 Existencia de un efecto de naturaleza procesal	82
4.4.2 Ausencia de un efecto de naturaleza infraccional	83
4.5 Impugnación	86
4.5.1 Junto con la reclamación de la liquidación	87
4.5.2 Junto con la reclamación de un giro	88
4.5.3 Junto con la reclamación de una resolución	88
4.6 Procedimiento de reclamo respecto de la Inadmisibilidad Documentaria Tecnológica	88
4.7 Resolución, sobre el procedimiento, forma y plazos de esta facultad	89

CAPÍTULO V: PARALELO ENTRE LA INADMISIBILIDAD DEL ARTÍCULO 132 INCISO 11º Y LA INADMISIBILIDAD DEL ARTÍCULO 60 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	90
5.1 Esquema analítico	90
5.2 Explicación del esquema	91
CAPÍTULO FINAL: CONSIDERACIONES FINALES Y CONCLUSIÓN	95
BIBLIOGRAFÍA:	112

CAPÍTULO IV

NUEVA INADMISIBILIDAD DOCUMENTARIA ESTABLECIDA POR LA REFORMA TRIBUTARIA.

4.1.) Nuevo artículo 60 bis del Código Tributario. Texto.

La Ley N° 20.780, publicada en el DO de 29.09.2014, sobre Reforma Tributaria que Modifica el Sistema de Tributación de la Renta e Introduce Diversos Ajustes en el Sistema Tributario, en su artículo 10 introdujo determinadas modificaciones en el Código Tributario, contenido en el artículo 1° del Decreto Ley N° 830, de 1974, entre las cuales se encuentra el numeral que incorporó el siguiente artículo 60 bis de dicho cuerpo legal: *"Artículo 60 bis. En el caso de contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad y registros auxiliares por hojas sueltas escritas a mano o en otra forma, o por sistemas tecnológicos, de acuerdo al inciso cuarto del artículo 17, y en los casos del inciso final del mismo artículo, el Servicio podrá realizar los exámenes a que se refiere el artículo anterior accediendo o conectándose directamente a los referidos sistemas tecnológicos, incluyendo los que permiten la generación de libros o registros auxiliares impresos en hojas sueltas. Asimismo, el Servicio podrá ejercer esta facultad con el objeto de verificar, para fines exclusivamente tributarios, el correcto funcionamiento de dichos sistemas tecnológicos, a fin de evitar la manipulación o destrucción de datos necesarios para comprobar la correcta determinación de bases imponibles, rebajas, créditos e impuestos. Para el ejercicio de esta facultad, el Servicio deberá notificar al contribuyente, especificando el periodo en el que se llevarán a cabo los respectivos exámenes.*

El Servicio podrá requerir al contribuyente, su representante o al administrador de dichos sistemas tecnológicos, los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a ellos. Una vez que acceda o se conecte, el funcionario a cargo de la fiscalización podrá examinar la información, realizar validaciones y ejecutar cualquier otra operación lógica o aritmética necesaria para los fines de la fiscalización.

En caso que el contribuyente, su representante o el administrador de los sistemas tecnológicos, entree o de cualquier modo interfiera en la fiscalización, el Servicio deberá, mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, de suerte

que dicha información no será admisible en un posterior procedimiento de reclamo que incida en la misma acción de fiscalización que dio origen al requerimiento, de conformidad a lo dispuesto en el inciso undécimo del¹ artículo 132 de este Código. La determinación efectuada por el Servicio podrá impugnarse junto con la reclamación de la liquidación, giro o resolución respectiva².

Los resultados del procesamiento y fiscalización de los sistemas tecnológicos constarán en un informe foliado suscrito por los funcionarios que participaron en la acción de fiscalización, el que formará parte del expediente que se abra al efecto. Se entregará al contribuyente un acta detallada donde conste la información accedida o copiada o sistemas fiscalizados tecnológicamente. La información copiada será desechada al término de la revisión, sin perjuicio que en el expediente se incluirá un resumen de la información procesada. Se comunicará al contribuyente la circunstancia de haberse desechado la información electrónica en el plazo que se establezca en la resolución referida en el inciso siguiente. El resultado de estas actividades de fiscalización informática se notificará solo en forma de citación, liquidación, giro o resolución, según proceda.

El Director, mediante resolución, fijará el procedimiento, la forma y los plazos para el ejercicio de esta facultad. Serán aplicables las normas del artículo 35 a los funcionarios que participen en las actuaciones que se realicen en el ejercicio de la facultad otorgada en este artículo, incluidos los funcionarios que accedan, reciban, procesen y administren la información recopilada o copiada. Para estos efectos, el jefe de oficina ordenará identificar a los funcionarios en los respectivos expedientes, quienes deberán suscribirlos mediante firma e individualizar las actividades informáticas realizadas."

El artículo 60 bis rige transcurrido un año desde la publicación de la ley N° 20780 –29 de septiembre de 2014–, según el artículo décimo quinto transitorio, sobre Reforma Tributaria, vale decir, la norma comenzó a regir el 30 de septiembre de 2015³.

¹ La ley 20.899, publicada en el DO de 08.02.2016, agregó la frase “*inciso undécimo del*”, que inadvertidamente quedó ausente en la redacción de la ley 20.780 de 2014.

² La ley 20.899, publicada en el DO de 08.02.2016, eliminó la expresión “*citación*”, que inapropiadamente quedó incluida en el texto contenido en la ley 20.780 de 2014.

³ La norma sobre vigencia se contiene en el artículo decimoquinto transitorio que, en lo pertinente, reza: “Las modificaciones al Código Tributario regirán transcurrido un año desde la publicación de la ley, con excepción de lo dispuesto en el número 25, letra b. del artículo 10°, que regirá a partir del 1 de enero de 2015.(...)”.

4.2.) Ejercicio de la facultad fiscalizadora del artículo 60 bis.

La Circular N° 59 de 03 de julio de 2015 del SII, en su apartado III, numeral 2, desarrolla la prerrogativa del Servicio para acceder o conectarse a los sistemas tecnológicos utilizados por el contribuyente, la que podrá ser ejercida en los siguientes tres campos: 1) En el marco de un proceso de fiscalización. De acuerdo a las instrucciones, la revisión que se realice a la contabilidad y documentación del contribuyente, se someterá en todo a las normas e instrucciones que regulan el proceso de auditoría respectivo, con la particularidad de que el examen será practicado por los funcionarios actuantes, accediendo o conectándose directamente en los sistemas tecnológicos que sirven de soporte a los antecedentes del contribuyente. En este punto la mencionada circular distingue: a) una fiscalización iniciada por requerimiento del artículo 59 del Código Tributario ⁴ y b) en conformidad al artículo único de la ley 18.320.⁵ 2) En el marco del examen, verificación y obtención de información de los

⁴ La Circular 59, en su apartado III, numeral 2.1.2, dice que según dispone el artículo 59 del CT, el SII, dentro de los plazos de prescripción, podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Para ello, el Servicio practicará un requerimiento de antecedentes, fijando un plazo para la presentación de dicha información. Una vez puesta a su disposición la totalidad de la información requerida, el organismo fiscalizador deberá certificar dicha circunstancia, instancia desde la cual contará con el término de nueve o doce meses para, alternativamente, citar, liquidar o formular giros, salvo los casos indicados en el inciso tercero del artículo 59, en que no aplican dichos plazos.

⁵ La misma Circular 59, en su apartado III, numeral 2.1.1, señala que para el efecto de los procesos de fiscalización que se desarrollen en conformidad al artículo único de la Ley N°18.320, se entenderá que el contribuyente presenta o pone a disposición del Servicio los antecedentes solicitados en la notificación, una vez que el o los funcionarios a cargo de la fiscalización accedan a los sistemas tecnológicos utilizados por el contribuyente y constaten la existencia y disponibilidad para examen y revisión, en un medio tecnológico, de la totalidad de los antecedentes que fueron requeridos mediante notificación practicada en conformidad a la ley mencionada, aplicándose también en este caso las consideraciones efectuadas en el numeral 2.1.1 anterior, en relación a las condiciones bajo las cuales se entenderá que el contribuyente pone los antecedentes a disposición del Servicio.

contribuyentes.⁶, y 3) En el marco de la verificación del correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos del contribuyente.⁷

En el ejercicio de la facultad del artículo 60 bis, el Servicio de Impuestos Internos puede acceder o contactarse directamente a los referidos sistemas tecnológicos, incluyendo los que permiten la generación de libros o registros auxiliares impresos en hojas sueltas, y así realizar los exámenes a que se refiere el artículo 60 del Código del ramo. En el caso de los sistemas tecnológicos, el SII precisará de los perfiles de acceso o llave cibernética para ingresar en tal contabilidad, privilegios de acceso que le hará entrega el contribuyente.

Pero no todo será tan ideal, ni mucho menos, surgirán situaciones en que más de un contribuyente obstaculice la labor de fiscalización del Servicio, atinente a sistemas tecnológicos y registros impresos en hoja suelta. Y en lo que atañe a esta tesis, bien puede suceder que, específicamente, el contribuyente entrobe o interfiera con la fiscalización de una contabilidad sometida a un sistema tecnológico. En tal caso, este será el germen o primer eslabón de lo que podrá derivar más tarde en la declaración de un Juez Tributario y Aduanero, escrita en la sentencia definitiva respectiva, de la inadmisibilidad documentaria tecnológica, siempre que se hayan cumplido estrictamente todos y cada uno de sus requisitos.

En cuanto al concepto de la ID tecnológica, repetimos el señalado en el capítulo I, esto es, es una sanción que sufre el contribuyente que ha sustituido sus libros de contabilidad y registros auxiliares por sistemas tecnológicos, conforme a los inicios 4° o final del artículo 17 del Código Tributario, cuando el Servicio, previa notificación especificando el periodo en el que

⁶ De acuerdo a la Circular 59, esta facultad del SII, podrá ser ejercida por el Servicio en los casos en que se efectúe tal examen y verificación de la exactitud de las declaraciones presentadas y se recabe información de parte de los contribuyentes, sin dar inicio a un procedimiento de auditoría, en el marco de lo dispuesto en el artículo 60 del mismo cuerpo legal. Al efecto se deberá efectuar una notificación al contribuyente, en alguna de las formas establecidas en el artículo 11 del Código Tributario, indicando el período o períodos en el que se llevarán a cabo los respectivos exámenes, así como los requisitos que para dicho acto administrativo contempla el artículo 60 del Código Tributario, dentro de los cuales cabe destacar la mención expresa en el sentido de no tratarse de un procedimiento de fiscalización. Así también, deberá contener las demás menciones que se establezcan en resolución de este Servicio. Deberá, asimismo, entregarse información acerca de los derechos de los contribuyentes consagrados en el artículo 8° bis del Código Tributario.

⁷ Asimismo, el Servicio podrá ejercer esta facultad con el objeto de verificar, para fines exclusivamente tributarios, el correcto funcionamiento de dichos sistemas tecnológicos, a fin de evitar la manipulación o destrucción de datos necesarios para comprobar la correcta determinación de bases imponibles, rebajas, créditos e impuestos. Para el ejercicio de esta facultad, el Servicio deberá notificar al contribuyente, especificando el período en el que se llevarán a cabo los respectivos exámenes (Circular 59 de 2015 del SII, Apartado III, punto 2.3).

se llevarán a cabo exámenes, le requiere los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse al sistema tecnológico, y aquel entrase o de cualquier forma interfiera en el fiscalización, y el Servicio mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declare que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, y el contribuyente no logre probar causas que no le hayan sido imputables, sanción que se traduce en que tales antecedentes no serán admisibles en la ulterior reclamación tributaria.

4.3.) Requisitos de la inadmisibilidad documentaria en el artículo 60 bis.

4.3.1.) Contribuyentes autorizados u obligados a sustituir sus libros de contabilidad y/o registros auxiliares, por sistemas tecnológicos.

De la lectura de la norma, se distingue dos tipos de contribuyentes. Estos son:

a) Los contribuyentes a que se refiere el nuevo inciso 4° del artículo 17 del Código Tributario.

Sobre el particular, cabe señalar que la Ley N° 20.780, artículo 10, N° 9, letra a), reemplazó en el artículo 17 del Código Tributario el inciso cuarto, por el siguiente nuevo: *"El Director Regional podrá **autorizar** la sustitución de los libros de contabilidad y sus registros auxiliares por hojas sueltas, escritas a mano o en otra forma, o por aplicaciones informáticas o sistemas tecnológicos, consultando las garantías necesarias para el resguardo de los intereses fiscales. Cuando el contribuyente opte por llevar sus libros contables principales y sus auxiliares en hojas sueltas o en base a aplicaciones informáticas o medios electrónicos, su examen y fiscalización se podrá realizar conforme a lo dispuesto en el artículo 60 bis."*

Si bien el inciso 1° del artículo 60 bis del Código Tributario, nombra el caso de contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad y registros auxiliares por hojas sueltas escritas a mano o en otra forma; entendemos que ellos no están comprendidos en el estudio de la ID propiamente tal, porque tanto las hojas sueltas llevadas impresas computacionalmente, como aquellas que son llevadas a mano o en otra forma no computacional, no alcanzan a formar parte de un sistema tecnológico, en la inteligencia que, al final, tales hojas sueltas constituirán siempre un soporte de papel.

Estimamos que el artículo en estudio nombra las hojas sueltas escritas a mano u otra forma, para los efectos de dejar claramente establecido que respecto de esos contribuyente, el

Servicio de Impuestos Internos podrá realizar los exámenes a que se refiere el artículo 60 del Código Tributario, pero las hojas escritas a mano u otra forma, nunca formarán parte de la posterior sanción de una ID del artículo 60 bis, ya que esta figura de exclusión probatoria solo puede darse en los contribuyentes cuyos libros de contabilidad y auxiliares son llevados mediante sistemas tecnológicos, respecto de los cuales el órgano fiscalizador puede acceder o conectarse directamente, incluyendo los que permitan la generación de libros o registros auxiliares impresos en hojas sueltas.⁸.

En consecuencia, los contribuyentes a que se refiere el nuevo inciso 4° del artículo 17 del Código Tributario, y que nos interesan para este estudio, serán *solo aquellos autorizados* por el Servicio de Impuestos Internos a sustituir sus libros de contabilidad y/o registros auxiliares, por sistemas tecnológicos. El artículo 17 inciso 4° rige transcurrido un año desde la publicación de la ley N°20.780 sobre Reforma Tributaria –29 de septiembre de 2014–, según el artículo décimo quinto transitorio, vale decir, la norma comenzó a regir el 30 de septiembre de 2015.

b) Contribuyentes **autorizados u obligados** a sustituir sus libros de contabilidad y registros auxiliares, en los casos del inciso final del artículo 17.

El actual inciso final del artículo 17 del Código Tributario, establece que el Servicio podrá **autorizar o disponer la obligatoriedad** de que los libros de contabilidad y los libros adicionales o auxiliares, que los contribuyentes lleven en soporte de papel, **sean reemplazados por sistemas tecnológicos** que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios y permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados. Para estos

⁸ La Circular 54 de 24 de junio de 2015 del SII en su apartado III, refiriéndose a la facultad a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas escritas a mano o en otra forma, precisa que fue en razón de la norma legal, vigente con anterioridad a las modificaciones incorporadas por las leyes 20.727 y 20.780, que con fecha 24 de junio de 1999 el Servicio dictó la Resolución Exenta N° 4228, que dispuso que aquellos contribuyentes que desearan sustituir sus libros de contabilidad y/o auxiliares por hojas sueltas, escritas a mano o en otra forma, debían solicitar autorización al Director Regional de su jurisdicción. Se dictó también la Circular N°36 de 02 de julio de 1999, que distinguió la situación en que las hojas sueltas son llevadas impresas computacionalmente, y aquella en que son llevadas a mano o en otra forma no computacional. Sin perjuicio de esta distinción, la Resolución estableció que, cualquiera fuera la forma en que se sustituyeran, los contribuyentes debían, una vez efectuadas las anotaciones contables, proceder a encuadernar las hojas sueltas o formularios continuos, formando los libros que las reemplazan. De lo anterior resultaba que el soporte de la contabilidad y libros auxiliares era siempre en papel. Posteriormente, mediante Resolución Exenta N°150 de 29 de diciembre de 2005, el SII estableció normas y procedimientos de operación de la denominada Contabilidad Electrónica, mecanismo a través del cual los libros de contabilidad son generados y almacenados en un formato digital. Además, según el N°4 del resolutivo Tercero de la indicada instrucción, los libros contables electrónicos de los contribuyentes autorizados, reemplazan los libros contables que éste deba mantener de acuerdo a la ley, y a los libros adicionales o auxiliares establecidos por el Servicio.

efectos, el Servicio certificará los sistemas que cumplan con tales requisitos. La ley N° 20.899 publicada en el Diario Oficial el 08 de febrero de 2016 agregó al inciso final del artículo 17 del Código Tributario, lo siguiente: *“El incumplimiento de la obligación a que se refiere este inciso será sancionado con la multa prevista en el inciso tercero del número 6 del artículo 97 del mismo cuerpo legal.”*

La Ley N° 20.780, en su artículo 10, N° 9, letra b) en el artículo 17, inciso final del Código Tributario, intercaló, entre las palabras *“autorizar”* y *“que”*, la frase *“o disponer la obligatoriedad de”*, y rige transcurrido un año desde la publicación de la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria –29 de septiembre de 2014–, según el artículo décimo quinto transitorio, vale decir, la norma comenzó a regir el 30 de septiembre de 2015.

El Servicio no solo está facultado para autorizar que los libros de contabilidad y los libros adicionales o auxiliares, que los contribuyentes lleven en soporte de papel sean reemplazados por sistemas tecnológicos, sino que además estará investido de la atribución de disponer su obligatoriedad.⁹

Sin embargo, debemos hacer el mismo alcance que respecto de los contribuyentes del inciso cuarto del artículo 17, en el sentido que los contribuyentes a que se refiere el nuevo inciso final del artículo 17 del Código Tributario, y que nos interesan para este trabajo, serán

⁹ La Resolución exenta N° 150 del 29 de diciembre del 2005, del SII que establece normas y procedimientos de operación de la contabilidad electrónica, en su decisión N° 1 efectúa las siguientes definiciones: a) Certificado Digital para Uso Tributario: Documento electrónico firmado y emitido por un prestador de Servicios de Certificación acreditado, para efectos tributarios, por el SII en el marco de la Res. Ex. SII N°09 de 2001, y paralelamente por la Subsecretaría de Economía. Este documento constituye la identificación electrónica de un contribuyente autorizado y le permite realizar operaciones tributarias autenticadas (operaciones en las que se asegura en forma certera la identidad del emisor). b) Contabilidad Electrónica: Modelo de operación en el cual los libros o informes contables con fines tributarios, son generados y almacenados en un formato digital establecido por el Servicio de Impuestos Internos. c) Contribuyente autorizado: Contribuyente que ha solicitado y ha sido autorizado por el Servicio para acogerse al modelo de operación de Contabilidad Electrónica. d) Libro Contable Electrónico: Libro o informe contable para fines tributarios, el cual ha sido generado en el formato digital establecido por el Servicio y firmado electrónicamente. Debe ser conservado por el contribuyente en forma segura durante los plazos establecidos en la ley. e) Usuario Administrador: Contribuyente o persona facultada por éste para que ingrese y mantenga en el sitio Web del Servicio la identificación de los signatarios o firmantes autorizados para la generación y envío de los Libros Contables Electrónicos. f) Comprobante de Cierre: Archivo digital que asegura que la información correspondiente a un Libro Contable Electrónico no ha sido alterada en forma posterior al cierre. g) Código de Autorización de Libros (en adelante CAL): Código entregado por el Servicio, que certifica que un Libro Contable Electrónico cumple con las especificaciones de formato vigentes. h) Diccionario: Archivo electrónico en el cual se establece la relación entre el Plan de Cuentas de un Contribuyente Autorizado y el Plan de Cuentas SII.

solo aquellos **obligados** por el Servicio de Impuestos Internos a sustituir sus libros de contabilidad y/o registros auxiliares por sistemas tecnológicos.

4.3.2.) Notificación del Servicio de Impuestos Internos dentro de un plan de fiscalización.

Hemos ya señalado, que para llegar a estar en presencia tanto de la ID general, cuanto tecnológica o especial, el proceso de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos debe desarrollarse necesariamente dentro de un proceso de revisión formal.

Con otras palabras, la inadmisibilidad documentaria, solo aplicaría en los casos de un proceso de fiscalización, y no en aquellos en que el requerimiento de antecedentes no esté comprendido dentro de dicho procedimiento, por cuanto, conforme lo señala el inciso 2° del artículo 60, respecto de los requerimientos desformalizados, si el contribuyente no diera respuesta o ésta fuese incompleta, errónea o extemporánea, *“ello solo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización”*.

En seguida, se debe tener presente que la Ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, en su artículo 10, N° 15, letra a), reemplaza en el artículo 60 del Código Tributario el inciso primero por el siguiente nuevo: *“Artículo 60.- Con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones u obtener información, el Servicio podrá examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad, documentos del contribuyente y hojas sueltas o sistemas tecnológicos que se hayan autorizado o exigido, en conformidad a los incisos cuarto y final del artículo 17, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración. Con iguales fines podrá el Servicio examinar los libros, documentos, hojas sueltas o sistemas tecnológicos que los sustituyan, de las personas obligadas a retener un impuesto. El requerimiento de antecedentes podrá realizarse telefónicamente o por la vía más expedita posible, sin perjuicio de notificar, conforme a las reglas generales, la petición de antecedentes al contribuyente o su representante, indicando las materias consultadas, el plazo otorgado para aportar la información requerida, el que no podrá exceder de un mes contado desde el envío de la notificación. En todo caso, ésta deberá consignar que no se trata de un procedimiento de fiscalización. De no entregarse los antecedentes requeridos dentro del precitado plazo, o si los entregados contienen errores o son incompletos o inexactos, el contribuyente podrá subsanar*

tales defectos, en los plazos que al efecto fije el Director para el ejercicio de la facultad a que se refiere este inciso, sin que al efecto sean aplicables los previstos en el artículo 59.¹⁰.

El Servicio de Impuestos Internos plantea en la Circular 59 de 2015, Apartado III, punto 1, párrafo 1°, que *“de acuerdo a lo dispuesto en el inciso primero del nuevo artículo 60 bis del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos podrá ejercer la facultad de examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad, libros auxiliares y documentos del contribuyente, accediendo o conectándose directamente a los sistemas tecnológicos que les sirven de soporte, incluyendo aquellos sistemas que permitan la generación de libros o registros auxiliares impresos en hojas sueltas. Para estos efectos, se entenderá por “documentos del contribuyente” toda aquella documentación sustentatoria de la información contenida en los libros contables y registros auxiliares o adicionales del contribuyente y que conste en los sistemas tecnológicos”.*

Sobre el particular, entendemos que el Servicio –a fin de ejercer su labor fiscalizadora– puede acceder o conectarse directamente a los sistemas tecnológicos que le sirven de soporte, incluyendo aquellos sistemas que permitan la generación de libros o registros auxiliares impresos en hojas sueltas, para los efectos de examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad, libros auxiliares y también los documentos del contribuyente. Pero la figura de la ID tecnológica está más acotada por la ley y se restringe solo a los contribuyentes que hayan sustituido su contabilidad y libros accesorios por sistemas tecnológicos, nada más, y la revisión del organismo fiscalizador solo se refiere a los libros de contabilidad y libros adicionales, sin

¹⁰ En la letra b) del numeral, artículo y ley antes señalada, se incorpora el siguiente inciso segundo, nuevo, pasando los actuales incisos segundo, tercero, cuarto, quinto, sexto, séptimo, octavo y noveno a ser incisos tercero, cuarto, quinto, sexto, séptimo, octavo, noveno y décimo, respectivamente:

"Si transcurridos los plazos a que se refiere el inciso anterior, el contribuyente no diera respuesta o ésta fuera incompleta, errónea o extemporánea, ello solo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización. Sin perjuicio de lo anterior, para establecer si existen antecedentes que determinen la procedencia de un proceso de fiscalización, en los términos a que se refiere el artículo 59, el Servicio podrá requerir toda la información y documentación relacionada con el correcto cumplimiento tributario."

Y en la letra c) del numeral, artículo y ley antes señalada, se agrega en el inciso quinto, que pasó a ser sexto, la siguiente oración final: *"En los casos a que se refieren los incisos cuarto y final del artículo 17, el Servicio podrá efectuar por medios tecnológicos el examen de la contabilidad, libros y documentos que el contribuyente lleve por dichos medios."*

El reemplazo, incorporación y agregado en el artículo 60, en los términos señalados, rige transcurrido un año desde la publicación de la ley N° 20780 –29 de septiembre de 2014–, según artículo décimo quinto transitorio, sobre Reforma Tributaria, vale decir, la norma comenzó a regir el 30 de septiembre de 2015.

que estén comprendidos en ello los documentos sustentatorios, como sería un talonario de facturas por ejemplo.

La ID, en efecto, solo dice relación con los Libros de Contabilidad y Libros Auxiliares o Adicionales, en el caso de contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad y sus registros auxiliares por sistemas tecnológicos, por lo que no considera otras distintas formas de llevar la contabilidad (verbigracia, hojas sueltas, sistemas mecánicos, etcétera), como tampoco incluye la documentación sustentatoria de los registros contables (Artículo 17 y 60 bis del Código Tributario).

Así, a pesar de la claridad del tenor literal de la norma, la Circular mencionada parece extenderse a materias no legisladas. En otras palabras, si bien el Servicio se encuentra facultado para realizar los exámenes a que se refiere el artículo 60 (en donde puede examinar también la documentación sustentatoria de los registros contables), la figura en estudio –ID tecnológica– referida a los contribuyentes del inciso 4° o último del artículo 17, está limitada solo a los Libros de Contabilidad y Libros Auxiliares o Adicionales, y que –además– sean llevados mediante sistemas tecnológicos.

La Circular 54 de 2015 del Servicio de Impuestos Internos, y para los fines de lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario, entiende por “**sistema tecnológico**” “cualquier sistema automático de datos que permita la generación, conservación y transmisión fidedigna de la información contable y adicional o auxiliar que la ley o el Servicio hayan exigido”.¹¹

En cuanto a la notificación al contribuyente especificando el período en el que se llevarán a cabo los respectivos exámenes, para el ejercicio de la facultad del artículo 60 bis; la Circular 59 de 2015, en el Apartado III, numeral 2, señala que la notificación debe efectuarse en alguna de las formas establecidas en el artículo 11 del Código Tributario.

Consideramos que la ley no exige que el requerimiento de la información esté contenida en una Citación, como en el caso de la ID no tecnológica o común, más aún si la ley N° 20.899

¹¹ En relación a la noción de sistemas tecnológicos, la misma circular señala que no existe un concepto en nuestra legislación ni en anteriores instrucciones del Servicio, no obstante que se trata de una expresión que en el año 1997 se incorporó en el Código Tributario, a través de un nuevo inciso segundo en el artículo 30, mediante el que se facultó al Servicio para autorizar a contribuyentes a presentar sus informes y declaraciones en medios distintos al papel, cuya lectura pudiera efectuarse mediante sistemas tecnológicos. Posteriormente, a través de las Leyes N°19.578 de 29 de julio de 1998 y N°19.738 de 19 de junio de 2001 se incorporaron nuevas modificaciones al Código Tributario que incluyeron esta expresión, específicamente en los artículos 36, 39 y 92 bis.

publicada el 08.02.2016, eliminó dicho término del inciso 3° del artículo 60 bis, de manera que es suficiente la notificación al contribuyente especificando el período en el que se llevarán a cabo los respectivos exámenes.

4.3.3.) Requerimiento por el Servicio de los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a los sistemas tecnológicos.

Los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a ellos, son la llave cibernética que permite ingresar a la esfera íntima y reservada de un sistema tecnológico, que anida en sus anaqueles y pasillos digitales, el resultado de la sustitución de los libros de contabilidad y registros auxiliares, que a un contribuyente se le autorizó o se vio obligado a implementar, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17, incisos 4 o final, respectivamente.

Con otras palabras, esta *llave especial* permite acceder a los antecedentes tecnológicos, abriendo una especie de vano electrónico en cuyo seno podrá calzar perfecto la figura de un fiscalizador del Servicio, permitiéndole sin violar la esfera íntima del contribuyente, ingresar a los subterráneos mismos de la información.

Esta norma es una novedad en materia tributaria, desde que el Servicio requiere del contribuyente no los antecedentes mismos donde se encuentra la información, como el libro auxiliar de compraventa, por ejemplo, sino perfiles de accesos o privilegios necesarios para acceder o conectarse a ellos.

Nos alejamos de la posibilidad de estar en presencia de la ID tecnológica si el contribuyente colabora con el SII, y proporciona los privilegios aptos para incursionar dentro de la biblioteca contable del sistema tecnológico. Así, una vez que acceda o se conecte, el funcionario a cargo de la fiscalización podrá examinar la información, realizar validaciones y ejecutar cualquier otra operación lógica o aritmética necesaria para los fines de la fiscalización. Solo en caso contrario, es decir, de faltar al deber de colaboración por parte del contribuyente, nos seguimos acercando a la posibilidad que se declare más tarde en sede judicial, la ID que ha motivado este estudio.

Como señalamos la ley no exige que el requerimiento de la información esté contenido en una Citación, como en el caso de la ID general, resultando suficiente la notificación al contribuyente especificando el período en el que se llevarán a cabo los respectivos exámenes.

Del mismo modo, entendemos que esta inadmisibilidad es especial y con diversos requisitos a los de la ID común, y que la resolución fundada –que declare que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización–, ciertamente debe garantizar que la información solicitada guarde relación directa con las operaciones fiscalizadas y sea solicitada de manera específica.

4.3.4.) Entrabamiento o interferencia en la fiscalización.

De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, entrabar, significa “1. tr. And., Bol., Chile, Col., Perú y Ven. Trabar, estorbar”. Conforme al mismo diccionario el verbo interferir, es “(Del ingl. interfiere). 1. tr. Cruzar, interponer algo en el camino de otra cosa, o en una acción. U. t. c. prnl. 2. tr. Fís. Causar interferencia. U. t. c. intr. 3. intr. *Telec.* Dicho de una señal: Introducirse en la recepción de otra y perturbarla”.

La Circular N° 27 de 03 de mayo de 2016 del SII –que con ocasión de la dictación de la Ley 20.899, publicada el 08.02.2016, derogó la Circular N° 29 de 05 de mayo de 2015 del Servicio de Impuestos Internos –, dice en su Apartado III, N° 2, letra A) que se entenderá por “**entrabar**”, trabar o estorbar o entorpecer de cualquier modo la fiscalización ejercida conforme a la ley a los contribuyentes señalados en el párrafo anterior.

Ahora bien, en cuanto al concepto de “**interferir**” como interceptar, impedir, estorbar, obstaculizar, intervenir o interponerse en la fiscalización conforme a la ley a los contribuyentes ya mencionados, modificando o impidiendo su funcionamiento o desarrollo.

Entendemos que el estorbar o interferir no solo se refiere a no proporcionar los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a los sistemas tecnológicos, sino que también comprende cualquier situación posterior que impide al Servicio, no obstante tener la llave digital, obtener la información requerida, como por ejemplo, el hostigamiento, desorden absoluto de la información, etcétera.

4.3.5.) Resolución fundada que declare que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización.

a) Existencia de una resolución fundada.

En el presente caso, existe una gran diferencia con la inadmisibilidad documentaria establecida en términos generales en el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, en

tanto el Servicio deberá, mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, de que dio origen al requerimiento.

En efecto, conforme al inciso 11° del artículo 132 del Código del ramo, en principio bastaría que los antecedentes que tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, los solicite el Servicio de Impuestos Internos al contribuyente determinada y específicamente en la citación del artículo 63, mismo código, y se cumplan por cierto con todos los requisitos para que opere la inadmisibilidad, según lo antes expuesto en este trabajo. En otras palabras, no es menester ni requisito indispensable que el Servicio dicte una resolución fundada. En términos generales, entendemos por resolución fundada aquella que es motivada, y señala tantos los hechos como el derecho en que se funda, y cumple con todos los requisitos para su validez.

El que la resolución sea fundada, significa que el Servicio, con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, debe expresar las razones por las cuales, en el caso de los contribuyentes antes señalados, se declara que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización.

Conforme al diccionario de la Real Academia Española, la palabra sustancial, en su primera acepción significa "*Perteneciente o relativo a la sustancia*". En una segunda acepción es "*sustancioso*", y en una tercera, "*Que constituye lo esencial y más importante de algo*".

De manera que la resolución del Servicio debe declarar que la información requerida al contribuyente es esencial y de la máxima importancia para desarrollar su labor fiscalizadora.

Al contrario, si una determinada información sobre antecedentes contables tecnológicos del contribuyente no es relevante, en los términos que exige el artículo 60 bis, la resolución no podrá declararlo, atento que no tendrá cómo motivar su requerimiento al contribuyente.

En cuanto al término pertinente (Del lat. *pertinens*, -entis, part. act. de *pertinire*, pertenecer), en su primera acepción significa "*Perteneciente o correspondiente a algo. Un teatro con su pertinente escenario*". En la segunda acepción: "*Que viene a propósito*". Ese argumento sobra y no es aquí pertinente. Y en una tercera "*conducente o concerniente al pleito*".

La declaración de pertinente de la información para que el Servicio realice los exámenes accediendo o conectándose a los sistemas tecnológicos del contribuyente, supone que la

información pertenezca y forme parte de la urdiembre contable que corresponda al contribuyente y calce al punto fiscalizado.

En otras palabras, no cumplirá con el requisito que exige la ley al dictar una resolución en la cual, si bien se exija una determinada y precisa información contable tecnológica, no explique o fundamente los motivos para requerir dicha información, esto es, el ser sustancial y pertinente para la fiscalización que se está desarrollando con el contribuyente.

Como antes señalamos, la resolución fundada debe garantizar que la información solicitada guarde relación directa con las operaciones fiscalizadas y sea solicitada de manera determinada y específica.

Pero si bien es novedoso en materia de inadmisibilidad probatoria, la exigencia de fundamentación de la resolución señalada, es útil precisar para no incurrir en errores o hipérboles jurídicas, que el tenor expreso aludido solo viene a REMARCAR la compulsión a la que se encuentra obligado el Servicio, respecto de todas y cada una de las resoluciones que dicta, en cuanto deben ser necesariamente fundadas, lo anterior con arreglo a la ley 19.880, que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, y en lo particular la citación del artículo 63 del Código Tributario, base de la ID del artículo 132, que por mucho no hable de motivación, de igual forma debe cumplir con este requisito, por el imperio supletorio de las normas generales de derecho administrativo, según pronto veremos.

La motivación del acto administrativo debe comprender dos aspectos fundamentales, a saber: a) el concerniente a los hechos en que se funda la actuación fiscalizadora, y b) el referido a las normas jurídicas en que se justifica el mencionado acto administrativo. Tanto el aspecto fáctico cuanto el de derecho deben necesariamente formar parte de la motivación de la resolución del Servicio¹².

¹² El Artículo 11 de la ley 19.880, publicada en el DO, el 29 de mayo de 2003, que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, que habla del Principio de imparcialidad, en su inciso 2° prescribe: "Los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que los limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio, así como aquellos que resuelvan recursos administrativos."

En síntesis, la motivación de los actos administrativos se define como el deber del Estado consistente en expresar las razones de hecho y de derecho que llevaron a la Administración a la dictación de un acto, explicando y justificando la decisión adoptada¹³.

La ausencia de uno conlleva a que la mencionada resolución no esté debidamente motivada, y con ello no dé cumplimiento a la exigencia del artículo 60 bis, inciso 3° del Código Tributario.

Así, una resolución que solo haga mención al recién mencionado artículo, pero que no se refiera a los hechos que originan la dictación de la misma, será una resolución infundada. Lo propio si no hace mención a las normas jurídicas que la sustentan. Con ello el acto de autoridad, aparte de encontrar su justificación en los hechos respectivos que se deben explicitar, debe contener como último eslabón, que los mismos se funden en el ordenamiento jurídico, concretándose la voluntad del legislador y no la del jefe de servicio o funcionario público.

Don Juan Andrés Encina Brevis, se refiere a Aróstica Maldonado, Iván, "La motivación de los actos administrativos en el derecho chileno, Rev. Derecho PUC Valparaíso, N° 10 (1986), pág. 499, en cuanto dicho autor plantea un verdadero "*principio de la inexcusabilidad de la motivación*", fundado en el artículo 19 N° 3 de la Constitución, al señalar que no es posible un *fair trial* si no es posible conocer los fundamentos de hecho y de derecho de un acto que se ataca por vía judicial, y fundado en los principios democráticos del Estado de Derecho Social, actuación razonada de quien tiene el poder y el bien común (art. 1 inc. 4°, art. 6° y art. 7 CPR)¹⁴.

Por otra parte, la motivación de la resolución por parte del Servicio, servirá al contribuyente en un doble aspecto:

1) Para saber y enterarse del todo sobre la razón y causa por la cual el Servicio ordena tener acceso a una precisa información contable tecnológica.

2) Para, a la luz de los elementos de juicio y de derecho en la mano, eventualmente impugnar la resolución del Servicio y ejercer las herramientas legales en su contra. En tal

¹³ Encina Brevis, Juan Andrés, Motivación de los actos administrativos, Doctrina y Jurisprudencia, Librotecnia, Santiago, Primera Edición, año 2015, Pág. 34.

¹⁴ Encina Brevis, Juan Andrés, op. cit., p. 68.

sentido le sirve al contribuyente como arma de control de los actos de la administración, sea a nivel administrativo, sea ante los tribunales de justicia¹⁵.

A su turno, y conforme ya se anticipó, en el caso de la ID del artículo 132 inciso 11°, no se requiere la dictación de una Resolución Fundada.

El medio material en virtud del cual el Servicio formula una solicitud de antecedentes al reclamante, solicitados determinada y específicamente, y que tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, es la Citación, a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario, que en su inciso primero autoriza al Servicio para hacer uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse.

El inciso 2° prescribe: *“El Jefe de la Oficina respectiva del Servicio podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Sin embargo, dicha citación deberá practicarse en los*

¹⁵ Artículo 3°, misma ley 19.880, señala: Concepto de Acto administrativo. Las decisiones escritas que adopte la Administración se expresarán por medio de actos administrativos.

Para efectos de esta ley se entenderá por acto administrativo las decisiones formales que emitan los órganos de la Administración del Estado en las cuales se contienen declaraciones de voluntad, realizadas en el ejercicio de una potestad pública.

Los actos administrativos tomarán la forma de decretos supremos y resoluciones. El decreto supremo es la orden escrita que dicta el Presidente de la República o un Ministro "Por orden del Presidente de la República", sobre asuntos propios de su competencia. Las resoluciones son los actos de análoga naturaleza que dictan las autoridades administrativas dotadas de poder de decisión. Constituyen, también, actos administrativos los dictámenes o declaraciones de juicio, constancia o conocimiento que realicen los órganos de la Administración en el ejercicio de sus competencias.

Las decisiones de los órganos administrativos pluripersonales se denominan acuerdos y se llevan a efecto por medio de resoluciones de la autoridad ejecutiva de la entidad correspondiente.

Los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad, de imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios, desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa, salvo que mediare una orden de suspensión dispuesta por la autoridad administrativa dentro del procedimiento impugnatorio o por el juez, conociendo por la vía jurisdiccional.

El Artículo 16 de la ley 19.880, publicada el 29 de mayo de 2003, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los Órganos de la Administración del Estado, que habla del Principio de Transparencia y Publicidad, en su inciso 2° prescribe: "El procedimiento administrativo se realizará con transparencia, de manera que permita y promueva el conocimiento, contenidos y fundamentos de las decisiones que se adopten en él.

En consecuencia, salvo las excepciones establecidas en la Ley de Transparencia de la Función Pública y de Acceso a la Información de la Administración del Estado y en otras disposiciones legales aprobadas con quórum calificado, son públicos los actos y resoluciones de los órganos de la Administración del Estado, así como sus fundamentos y documentos en que éstos se contengan, y los procedimientos que utilicen en su elaboración o dictación".

casos en que la ley la establezca como trámite previo. A solicitud del interesado dicho funcionario podrá ampliar este plazo, por una sola vez, hasta por un mes. Esta facultad podrá ser delegada en otros jefes de las respectivas oficinas”.

Como se observa el artículo 132 inciso 11° como el artículo 63 inciso 2° del Código Tributario, no exigen que la citación sea fundada –como sucede con la resolución del inciso 3° del artículo 60 bis–, y como consecuencia de ello, el organismo fiscalizador, en virtud de tales normas aparentemente no estaría obligado a señalar los hechos que justifican una solicitud de antecedentes por parte del contribuyente, ni las normas jurídicas que sustentan dicho acto administrativo.

Sin embargo –y como ya adelantamos en este capítulo–, y a pesar que la figura de la ID del artículo 132 inciso 11° no requiere de la dictación de una Resolución Fundada por parte del Servicio, la Citación es un acto administrativo que contiene una declaración de voluntad del Servicio, realizada en el ejercicio de una potestad pública, y que lleva aparejado la exigencia u orden al contribuyente que se traduce en que dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Acto de potestad que, en caso de inobservancia del contribuyente, le importa una desventaja en sus derechos en la órbita de ser sujeto pasivo de fiscalización, junto con la ID ulterior a que se refiere este trabajo

^{16 17}.

Para Juan Andrés Encina Brevis, los artículos 11, 16, 41 incisos 4° y 6°, son disposiciones de la Ley N° 19.880 que tratan precisamente sobre la motivación de los actos administrativos. También señala otras normas, relacionadas con tal motivación¹⁸.

¹⁶ De acuerdo a los artículos 1°, 3° y 18° de la ley No 19.880, los actos que se someten al deber de motivación son los actos sujetos al procedimiento administrativo, puesto que la obligación se prevé a propósito de los principios del procedimiento administrativo. Es por ello que deben descartarse los actos que no tienen el carácter de acto administrativo como también los que no son dictados conforme a él, como los hechos administrativos, los actos de administración escritos y que no constituyan un acto administrativo propiamente tal, las simples comunicaciones u ordinarios, etcétera. Encina Brevis, Juan Andrés, op, cit., p. 31.

¹⁷ De la definición de acto administrativo establecida en la Ley N° 19.880; se desprenden una serie de requisitos: (i) El acto administrativo debe constar por escrito. (ii) El acto debe emanar de algún órgano de la Administración del Estado (iii) Debe contener declaraciones de voluntad, juicio, constancia o conocimiento. (iv) El acto debe ser realizado en el ejercicio de una potestad pública. Lledó Veloso, Camilo – Pardo Donoso, José, El Vicio de la Desviación de Poder en los Actos Administrativos, Legalpublishing Thomson Reuters, Santiago, Primera edición, año 2013, Pág. 55.

¹⁸ Encina Brevis, Juan Andrés, op, cit., ps. 85 y 86.

En otras palabras, si bien el tenor literal del inciso 3° del artículo 60 bis, exige la dictación de una resolución fundada por parte del Servicio, estimamos que la norma contenida en el inciso 11° del artículo 132, si bien no exige tal resolución, en todo caso la citación respectiva deberá siempre expresar los hechos y fundamentos de derecho que correspondan, atento que afectan –qué duda cabe– los derechos del contribuyente, en cuanto se le ordena bajo el alero y amparo de la potestad pública, presentar una declaración o rectificarla, aclararla, ampliarla o confirmar la anterior, lo que supone una limitación, o restricción, privación o amenaza de su legítimo ejercicio. En otras palabras, conforme las normas de la ley 19.880 que le rigen, la citación debe ser fundada, por mucho que no lo diga en forma expresa el artículo 63 del Código Tributario. Y en tal sentido, como ya señalamos, la nueva norma solo viene a reafirmar o remarcar la mencionada exigencia de contenido.

De no ser así, entendemos que el TTA sí tendría facultades para no considerar como válida la exigencia al contribuyente para que le acompañe determinados antecedentes, sin siquiera le sea menester –mediante una interpretación sistemática– ir a buscar semillas de semejanza en la estructura del artículo 60 bis, para exigir al Servicio fundar la petición de determinados antecedentes en la referida citación.

Sin perjuicio de lo anterior, en el caso de la ID no tecnológica hemos señalado en el capítulo anterior todos y cada uno de los requisitos que se deben cumplir para estar en presencia de la misma, y que garantizan los derechos del contribuyente.

Con todo, estimamos un acierto del legislador en la reforma tributaria, el dejar claramente establecido que en la situación que contempla el inciso 3° del artículo 60 bis, es menester la dictación de una resolución fundada por parte del Servicio, en el sentido que allí mismo sabrá el juez de su obligación, sin tener que entrar a ir a otra ley para su acertada complementación. Es probable que este sea el punto de partida en materia de ID, y que más temprano que tarde la referida exigencia formal se extienda a la ID general del artículo 132 inciso 11°, cuando se reemplace su texto por uno nuevo que la contemple en forma expresa, de suerte que el instituto procesal en estudio, que no fue cuestionado por el Tribunal Constitucional, tenga todas las cortapisas y formalidades que garanticen al contribuyente sus derechos, de modo de alejarlo del fantasma de la ID, como conculcadora de la garantías, y que lo mantiene al filo de la indefensión.

b) Notificación.

Además de ser motivada la resolución, debe necesariamente notificarse al contribuyente para que surta efectos jurídicos, en la forma que ordena el artículo 11 del Código Tributario.

4.3.6.) Alegación por el Servicio de la inadmisibilidad documentaria. ¹⁹

4.3.7.) Que la Inadmisibilidad Documentaria sea solicitada dentro de los límites del juicio, respecto de antecedentes que efectivamente hayan sido hechos valer por el reclamante. ²⁰

4.3.8.) Que el contribuyente no logre probar que no acompañó los antecedentes dentro de plazo, por causas que no le hayan sido imputables.

Este requisito referido a la ID general, también lo analizamos en el capítulo III, por lo que no volveremos a desarrollarlo, teniendo en cuenta que sobre este tópico no existe jurisprudencia del artículo 60 bis.

Ya hemos visto que en la ID tecnológica no es obligación que el Servicio de Impuestos Internos efectúe la citación del Artículo 63 del Código Tributario, bastando para el efecto una notificación.

Si el Servicio optare de igual modo por citar al contribuyente, se incluirá —en esa situación— también como causal de inimputabilidad, el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado.

4.3.9.) El Juez Tributario y Aduanero debe declarar la inadmisibilidad en su sentencia definitiva.

Según lo antes señalado, parte del inciso 3° del artículo 60 bis refiere que en el caso se den los supuestos administrativos de la ID, la información del contribuyente no será admisible en un posterior procedimiento de reclamo que incida en la misma acción de fiscalización que dio origen al requerimiento, de conformidad a lo dispuesto en el inciso undécimo del artículo 132 de este Código (la expresión “el inciso undécimo” fue intercalada por la Ley 20.899 de 2016).

¹⁹ Este requisito, lo analizamos en el capítulo III sobre ID general, por lo que no lo tocaremos otra vez, teniendo en cuenta que aún no existe jurisprudencia del artículo 60 bis.

²⁰ Ídem nota anterior.

La norma al remitirse al inciso undécimo del artículo 132, se entiende que abarca y comprende tanto el inciso 11° como el 12°.

El juez tributario deberá pronunciarse sobre la inadmisibilidad, y así declararla en la sentencia de primer grado, conforme el inciso 12° del artículo 132 del Código Tributario.

Podría la Corte de Apelaciones respectiva, conociendo de un eventual recurso de apelación deducido por Servicio de Impuestos Internos, en contra del fallo del juez tributario que no dio lugar la ID, declararla en segunda instancia.

4.4.) Efectos de la declaración de inadmisibilidad del artículo 60 bis inciso 3° del Código Tributario.

En el caso de la ID tecnológica, nos encontramos con un efecto, que es adjetivo y vinculado al futuro proceso. Por ello, este trabajo descarta además un efecto infraccional.

4.4.1.) Existencia de un efecto de naturaleza procesal.

El efecto adjetivo que la ID del artículo 60 bis trae aparejado, al igual que en el caso de la ID general, es de la máxima trascendencia jurídica y a todas luces letal. En caso de que se produzca la declaración de inadmisibilidad, en efecto, cuando el contribuyente, su representante o el administrador de los sistemas tecnológicos, entrabó o de cualquier modo interfirió en la fiscalización, y el Servicio mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obraron en su poder, declaró que la información requerida era sustancial y pertinente para la fiscalización; dicha información no puede ser admisible en un posterior procedimiento de reclamo que incida en la misma acción de fiscalización que dio origen al requerimiento, de conformidad a lo dispuesto en el inciso undécimo del artículo 132 de este Código²¹.

Para estar en presencia de este efecto jurídico, desde luego, el Servicio mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obran en su poder, debió declarar que la información requerida era sustancial y pertinente para la fiscalización. Luego dicha

²¹ Dicha declaración, por parte del Servicio, producirá el efecto de que la información a que no se pudo tener acceso o cuyo acceso se vio entrabado o interferido de cualquier forma por acción del contribuyente, su representante o el administrador de los sistemas tecnológicos, no será admisible en un posterior procedimiento de reclamo relacionado con la misma acción de fiscalización del Servicio que dio origen al requerimiento, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario (Circular N° 59 de 03 de Julio de 2015 del SII, Apartado III, numeral 3).

información no puede ser admisible en un posterior procedimiento de reclamo de los artículos 123 y siguientes del Código Tributario, y el procedimiento de reclamo debe incidir en la misma acción de fiscalización que dio origen al requerimiento.

La no admisibilidad instrumental está regulada en el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario. Vale decir, la ley se remite a esta norma que precisamente prescribe en forma más general que no serán admisibles aquellos antecedentes que se encarga de precisar, y que ya fueron analizados en este trabajo.

Lo racional y lógico, al igual como ha sido la jurisprudencia de los TTA del país sobre ID documentaria del artículo 132 inciso 11°, será que estos tribunales cuando conozcan de la nueva clase de inadmisibilidad sean exigentes y la rechacen, si los requisitos de la misma no se encuentran cumplidos a cabalidad.

Ello por la importancia del derecho a defensa, y porque en la práctica estas normas necesitan imperiosamente de una interpretación justa por parte de los TTA, a fin de que la constitucionalidad de estas normas termine de sustentarse en los hechos y en la aplicación práctica dentro del quehacer jurisprudencial

Como ya señalamos en el caso de la ID general, todo lo anterior por la relevancia del derecho a defensa, y el debido proceso consagrado en el inciso 2° del N° 3 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, y el respeto de las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos. Estas disposiciones afectan en lo medular las reglas de la prueba de las partes, y estamos convencidos que los TTA, así como se hizo y hace con la ID del 132 inciso 11°, las interpretarán en forma justa, racional y exigente, a fin de que la constitucionalidad de estas normas termine de sustentarse en los hechos y en la labor jurisprudencial.

4.4.2.) Ausencia de un efecto de naturaleza infraccional.

En seguida, es fundamental tener bien claro que el efecto procesal de la ID es uno solo. No hay otro. Podríamos tentarnos con la idea que, amén del mismo, exista un efecto infraccional, con ocasión del nuevo inciso tercero del N° 6 del artículo 97 del CT (la Ley 20.899 publicada el 08.02.2016, modificó la multa y su límite).

Esta norma actualizada al día de hoy, señala que *los contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad* por hojas sueltas llevadas en forma computacional y aquellos

autorizados a llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, que entraben, impidan o interfieran de cualquier forma la fiscalización ejercida conforme a la ley, serán sancionadas con una multa de hasta 30 UTA, con un límite equivalente al 10% del capital efectivo determinado al término del año comercial anterior a aquel en que se cometió la infracción. En caso que el contribuyente no esté obligado a determinarlo o no sea posible hacerlo, la multa a aplicar será de 1 UTA²².

Sin embargo, se debe tener en consideración, que este entrabamiento tecnológico por llamarlo de una manera, no está sancionando la ID ni mucho menos. La inadmisibilidad cuyo procedencia es de una clara mayor complejidad que la figura del nuevo inciso tercero del artículo 97 N°6, requiere de una serie de requisitos, no menores, que ya desarrollamos en capítulos anteriores. En tal sentido, el entrabar puede ser un eslabón dentro de la cadena de hechos y exigencias legales para estar en presencia de una ID, que exige ineludiblemente su declaración mediante la sentencia de primera instancia del Tribunal Tributario y Aduanero.

En cambio, el solo entrabamiento, es reflejo de una figura más simple que se agota en los verbos rectores entrabar, impedir o interferir de cualquier forma la fiscalización ejercida conforme a la ley, por parte de esta clase especial de contribuyentes.

Sobre el particular, la Circular 59 de 2015 del SII, dice en su apartado III, N° 3, párrafo final, que la sanción aludida se aplicará con independencia de la sanción pecuniaria que resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el artículo 97 N°6 del Código Tributario.

La Circular N° 27 de 03 de mayo de 2016²³ del Servicio de Impuestos Internos, atinente a la modificación incorporada en el numeral 6 del artículo 97 del Código Tributario de las leyes 20.780 y 20.899, sobre las dos figuras que constituyen formas especiales de entrabamiento a la fiscalización del Servicio, y contempla situaciones específicas y sanciones más severas que la figura genérica de entrabamiento del inciso 1° del mismo numeral.

En cuanto a la **conducta sancionada**, la Circular 27, en el apartado III, punto 2, letra A, dice que esta consiste en “el entrabar, impedir o interferir de cualquier forma la fiscalización

²² De acuerdo con las modificaciones que introdujo la ley 20899 de 2016, la misma multa se aplicará a los contribuyentes que incumplan la obligación establecida en el inciso final del artículo 17 del Código Tributario.

²³ Dejó sin efecto la Circular N° 29 de 05 de mayo de 2015 del Servicio de Impuestos Internos.

ejercida conforme a la ley a los *contribuyentes autorizados* a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional y aquellos autorizados a llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos”.

Agrega la mencionada Circular que se entenderá por “entrabar”, trabar o estorbar o entorpecer de cualquier modo la fiscalización ejercida conforme a la ley a los contribuyentes señalados en el párrafo anterior. Por otra parte, respecto del alcance de la expresión “impedir” se debe entender estorbar, dificultar o imposibilitar la ejecución de la fiscalización indicada, hacer que la misma no ocurra o sea difícil o imposible de realizar. Ahora bien, en cuanto al concepto de “interferir” como interceptar, impedir, estorbar, obstaculizar, intervenir o interponerse en la fiscalización conforme a la ley a los contribuyentes ya mencionados, modificando o impidiendo su funcionamiento o desarrollo.

Es importante señalar que se debe tener en cuenta lo indicado en el inciso segundo del artículo 60 bis del Código Tributario, respecto a la forma en que el Servicio de Impuestos Internos fiscalizará a los contribuyentes señalados en ese inciso.

Respecto del **sujeto activo** la Circular 27 señala que serán sujetos activos los *contribuyentes que hayan sido autorizados* a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional o a llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, que entraben, impidan o interfieran de cualquier modo en la fiscalización ejercida por el Servicio de Impuestos Internos de conformidad a la ley

Finalmente, respecto a la **sanción** contemplada para quien incurra en las conductas infraccionales descritas, la Circular 27 refiere que será una multa de hasta 30 UTA, con un límite equivalente al 10% del capital efectivo determinado al término del año comercial anterior a aquel en que se cometió la infracción. En caso que el contribuyente no esté obligado a determinar dicho capital o no sea posible hacerlo, la multa a aplicar será de 1 UTA. Se aplicará a esta infracción lo indicado en los numerales i) y iii) y en el primer párrafo del numeral iv) de la letra C del N° 1 de esa Circular. Respecto del cálculo de la multa a aplicar, se tomará en consideración el capital efectivo del infractor vigente al término del año comercial anterior en

que el contribuyente cometió la infracción, a cuyo monto se le aplicará el límite de la sanción establecido por ley; 10% del capital efectivo.

Tratándose de la primera infracción de la misma especie, en que se ha incurrido en los últimos veinticuatro meses, contados hacia atrás desde la fecha en que se notificó la respectiva infracción, se proponen las sanciones y monto de condonación que se indican en la tabla contenida en ese apartado.²⁴

En consecuencia, al igual que en la ID general y que desplegamos en el capítulo III de esta tesis, no estamos en presencia de un mismo hecho sujeto de dos sanciones distintas, sino de uno solo; de suerte que si el Servicio de Impuestos Internos decide por ejemplo aplicar la sanción infraccional del artículo 97 N°6, incisos 3°, mediante el procedimiento del artículo 165 N°2 del Código Tributario, y el TTA respectivo confirma la denuncia y sanciona al contribuyente, este hecho solo podrá ser considerado como un antecedente más por el tribunal, y en modo alguno lo obligará, porque para declarar la ID deberá exigir mucho más que una acción de entramamiento, pudiendo por ejemplo no estar fundada la resolución respectiva, o lisa y llanamente ésta no existir.

4.5.) Impugnación.

La última parte del inciso 3° del artículo 60 bis, señala que la determinación efectuada por el Servicio podrá impugnarse junto con la reclamación de la liquidación, giro o resolución respectiva. La ley N 20.899 eliminó la expresión “citación”, desde que el reclamo contra una citación no está incluido en el artículo 124 del Código Tributario, subsanando una obvia imprecisión legislativa trasunta en la norma primitiva.

La Circular N° 59 de 03 de Julio de 2015 del Servicio de Impuestos Internos, Apartado III, numeral 3, quinto párrafo, indica que *“la impugnación en cuestión, implica que el contribuyente podrá contradecir o refutar los argumentos que fundamentan la resolución, reclamando de ella*

²⁴ La Circular instruye y contiene un ejemplo acerca del tratamiento que debe ser aplicado en caso de reincidencia del infractor, señalando que de existir reincidencia, en los últimos veinticuatro meses, se aplicarán las multas indicadas en la tabla precedente, pero el porcentaje de condonación que se conceda se rebajará en 10% en cada nueva infracción. A contar de la cuarta reincidencia de la misma especie, se aumentará la multa en 10 UTA -por cada nueva infracción- sin exceder el tope del 10% del capital efectivo, hasta llegar al límite de 30 UTA; en estos casos se propone no condonar la multa aplicada.

conjuntamente con la reclamación de ²⁵las liquidaciones de impuestos evacuadas producto del proceso de auditoría, o de los giros que se emitan o resolución que se dicte, con ocasión del procedimiento de fiscalización llevado adelante”.

Estimamos que por el hecho que la norma especial del artículo 60 bis, hace aplicable en forma expresa el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario, este tipo de contribuyentes fiscalizados por el Servicio que reclame conforme al procedimiento ordinario, siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo –como antes señalamos– el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar una citación –aunque la ley en este caso no lo exige como en la ID del artículo 132–, y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado.

Como se observa, la determinación efectuada por el Servicio es susceptible ser impugnada por el contribuyente, en las siguientes situaciones: a) Junto con la liquidación, b) Junto con giro, y c) Junto con la resolución respectiva. Analicemos brevemente estas figuras.

4.5.1.) Junto con la reclamación de la liquidación.

Aquí el reclamo es por cierto ante el TTA y ya dentro de la esfera jurisdiccional, sin que el Servicio tenga competencia alguna para dirimir su contenido, sino que tendrá la calidad de parte según el artículo 117 inciso 1° de dicho código. El TTA puede rechazar la impugnación, o bien dar lugar en todo o en parte.

a) Rechazo de la impugnación por parte del TTA.

Los efectos del rechazo de la impugnación se traducen en que la información requerida por el Servicio al contribuyente –sustancial y pertinente para la fiscalización–, no es admisible en el posterior procedimiento de reclamo que incide en la misma acción de fiscalización que dio origen al requerimiento, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario.

b) Aceptación total de la impugnación del contribuyente.

En esta situación la información requerida por el Servicio al contribuyente es admisible en el procedimiento de reclamo que incide en la misma acción de fiscalización que dio origen al

²⁵ La expresión “de la citación y” fue eliminada de las instrucciones por la Circular N° 30 de 10 de mayo de 2016.

requerimiento, pudiendo el contribuyente hacerla valer con arreglo artículo 132 del Código Tributario.

c) Aceptación parcial de la impugnación.

Respecto de los instrumentos en que se rechace la impugnación por parte del contribuyente, éstos no serán admisibles en el procedimiento de reclamo en que incide la misma acción de fiscalización que dio origen al requerimiento, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario.

Pero sí serán admisibles los instrumentos o antecedentes en los cuales se aceptó la acción de impugnación, y con ello la información requerida por el Servicio respecto de ellos.

4.5.2.) Junto con la reclamación de un giro:

Nos remitimos a lo señalado en el caso de la letra anterior. En todo caso, entendemos que una eventual solicitud del contribuyente al TTA, en orden a suspender el cobro del giro conforme al artículo 147, inciso 3° del Código Tributario, no debiera incidir la existencia de una declaración de inadmisibilidad según el artículo 60 bis del código del ramo.

4.5.3) Junto con la reclamación de una resolución.

Nos remitimos a lo señalado en el párrafo anterior.

4.6.) Procedimiento de reclamo respecto de la ID tecnológica.

El inciso 3° del artículo 60 bis establece que la información tecnológica, a la que no tuvo acceso el Servicio, no será admisible en un posterior procedimiento de reclamo que incida en la misma acción de fiscalización que dio origen al requerimiento, de conformidad a lo dispuesto en el inciso undécimo del artículo 132 de este Código.

El procedimiento de reclamo, en cuyo seno adjetivo se ventilará la inadmisibilidad documentaria de la información cibernética, es el que tratan los artículos 123 y siguientes del Código del ramo.

Sobre el particular, nos remitimos a todo lo señalado respecto de la ID del artículo 132, estudiado con ocasión del despliegue del Capítulo III de este trabajo.

La particularidad que deberá tener el juez para pronunciarse sobre la ID, dice relación con una información tecnológica, acorde al mundo moderno, como asimismo, con el cumplimiento de otros requisitos atinentes a esta figura especial, distintos de los desarrollados en este trabajo en el Capítulo III, para la institución procesal del artículo 132 inciso 11°, sin perjuicio de otros que se aplican a ambas inadmisibilidades probatorias.

4.7.) Resolución sobre el procedimiento, forma y plazos de esta facultad.

La primera parte del inciso final del artículo 60 bis dice que el Director, mediante resolución, fijará el procedimiento, la forma y los plazos para el ejercicio de esta facultad.

Hasta la fecha de este trabajo, no se conoce se haya dictado la mencionada resolución.

CAPÍTULO V

PARALELO ENTRE LA INADMISIBILIDAD DEL ARTÍCULO 132 INCISO 11° Y LA INADMISIBILIDAD DEL ARTÍCULO 60 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

5.1.) Esquema analítico.



INADMISIBILIDAD DOCUMENTARIA (en ambos casos): a) el contribuyente podrá probar causales de inimputabilidad, b) el SII deberá alegarla, c) el contribuyente en forma previa acompañar los antecedentes al proceso, y d) se debe declarar en la sentencia definitiva.

5.2.) Explicación del esquema.

5.2.1.) En la ID del Art. 132 inciso 11°, es obligatorio que el SII solicite antecedente en la CITACIÓN a que se refiere el artículo 63. Además que: a) los antecedentes solicitados tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, y b) los antecedentes hayan sido solicitados determinada y específicamente.

En cambio en la ID del Art. 60 bis, el Servicio de Impuestos Internos solo **NOTIFICA** al contribuyente, especificando el período en que se llevarán a cabo los exámenes. Vale decir, no es necesaria la citación.

5.2.2.) En la ID general, o del 132 inciso 11°, el Servicio solicita los **ANTECEDENTES** contables del contribuyente, ellos deben: a) tener relación directa con las operaciones fiscalizadas, y b) haber sido solicitados determinada y específicamente.

En el caso de la ID tecnológica, o 60 bis, el Servicio requiere al contribuyente de sistemas tecnológicos, **LOS PERFILES DE ACCESO O PRIVILEGIOS NECESARIOS** para acceder o conectarse a ellos.

En el primer caso, el objetivo –truncado por la inacción– es que el Servicio abriera y dispusiera de los antecedentes para su lectura, como quien lee cualquier texto. En la ID del art. 60 bis, el objetivo –truncado por el entramamiento– es que una vez que accediera o se conectara, el funcionario a cargo de la fiscalización examine la información, realice validaciones y ejecute cualquier otra operación lógica o aritmética necesaria para los fines de la fiscalización.

5.2.3.) En la ID del 132 inciso 11°, el contribuyente no obstante disponer de los antecedentes, no los acompaña en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo del artículo 63.

En la ID tecnológica, el contribuyente **ENTRABA** o de cualquier forma **INTERFIERE** en la fiscalización.

En ambos casos se entraba en la fiscalización, pero conforme a la naturaleza de la información que se le requiera.

5.2.4.) En la ID tecnológica, el SII está obligado a dictar una **RESOLUCIÓN FUNDADA** y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declarar que la información requerida es **SUSTANCIAL** y **PERTINENTE PARA LA FISCALIZACIÓN**.

En la ID del 132 inc. 11, **NO SE DICTA RESOLUCIÓN ALGUNA**. En efecto, no se requiere de la dictación de una Resolución Fundada por parte del Servicio, en la eventualidad que el contribuyente, no obstante disponer de los antecedentes requeridos por el Servicio en la citación, no los acompaña en forma íntegra dentro del plazo legal, entabando o de cualquier modo interfiriendo en la fiscalización. Del mismo modo, el Servicio tampoco está obligado a declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización.

Sin embargo, y como señalamos ya en este capítulo, la citación del artículo 63 del Código Tributario, por el solo hecho de tratarse de un acto administrativo, debe ser motivada, desde que, empero no decirlo expresamente tu texto, le rige de igual forma la ley 19.880, clara y categórica en tal sentido, viniendo la expresión resolución fundada del artículo 60 bis, más bien a recalcar tal imperativo de legalidad propio de un estado moderno.

En la situación de la ID tecnológica, estimamos que la **RESOLUCIÓN FUNDADA** debiera contener como requisitos, los siguientes: a) los antecedentes tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, y b) los antecedentes haya sido solicitados determinada y específicamente.²⁶

²⁶ Como en la ID del artículo 60 bis, el Servicio solo está obligado a notificar al contribuyente, especificando el período en que se llevarán a cabo los exámenes, se podría estimar que no está obligado a solicitar los antecedentes concretos al reclamante. Y que tampoco sería necesario que tales antecedentes tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, ni hayan sido solicitados determinada y específicamente. Ello fundado en que el Servicio solo requiere al contribuyente sujeto a sistemas tecnológicos, los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a ellos. Y solo en caso que el contribuyente de los sistemas tecnológicos, entrase o de cualquier modo interfiera en la fiscalización, el Servicio deberá, mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización.

Por un lado no menciona los requisitos de relación y detalle de antecedentes del artículo 132 inciso 11°, pero por otro exige, en caso de entabamiento o interferencia en la fiscalización por parte del contribuyente, una resolución fundada para declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización.

¿Significa esta motivación de la resolución respectiva –como argumento ultima ratio–, que en la ID del artículo 60 bis le es también aplicable la mayor exigencia de precisión y detalle para el Servicio en el contenido de la información del contribuyente, y en tal sentido no podrían quedar afuera las exigencias de solicitar los antecedentes al reclamante, y que estos tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, y hayan sido solicitados determinada y específicamente?

5.2.5.) Los requisitos de la ID general de que los antecedentes tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, y hayan sido solicitados determinada y específicamente, están expresamente exigidos por el legislador en el inciso undécimo del artículo 132; en cambio tales requisitos le son aplicables a la ID tecnológica por medio de la exigencia del legislador de la dictación de una resolución fundada que declare que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización. Recordemos que para realizar los exámenes de fiscalización, el Servicio solo debe notificar al contribuyente especificando el periodo en el que se llevarán a cabo los respectivos exámenes.

5.2.6.) En las dos ID el contribuyente puede lograr probar que no acompañó los antecedentes o llave cibernética dentro de plazo, por causas que no le hayan sido imputables.

Lo anterior, incluyendo el caso –si hubo citación– de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado.

Asimismo, en ambas ID, el SII debe alegarla y el juez Tributario y Aduanero debe declarar la inadmisibilidad en la sentencia de primer grado.

5.2.7.) Tanto en el caso de la ID del art. 132, como la ID art. 60 bis, la sanción de multa sea del inciso primero (ID del art. 132) o tercero (ID art. 60 bis) del N° 6 del art. 97 del CT por el entramamiento, es solo un elemento de la ID y no la condiciona desde ninguna forma.

Una posición sería que la llave cibernética, abre la puerta de la contabilidad electrónica del contribuyente, en donde el fiscalizador hallará antecedentes que tengan y no tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, que haya o no sido solicitados determinada y específicamente, etcétera. En otras palabras, la ley sería menos exigente sobre la relación y especificidad de los antecedentes, desde que en la ID tecnológica el Servicio apunta al perfil de acceso, y no al contenido mismo de los antecedentes o biblioteca contable que se apoya en los anaqueles de un soporte electrónico. En la ID tecnológica, el detalle y la relación directa con las operaciones fiscalizadas, en efecto, mirará al perfil de acceso o privilegio para abrir la puerta que permita conectarse con la contabilidad o conectarse con los antecedentes. Por lo mismo, tampoco le será aplicable la situación que el reclamante, no obstante disponer de los antecedentes, no los haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo de un mes que establece el artículo 63 inciso 2°. Ni le será aplicable la citación a que se refiere el artículo 63.

Sin embargo, y en función del debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente, consideramos que la fundamentación de la resolución debiera abarcar todos los tópicos señalados, de suerte que el contribuyente tenga pleno conocimiento que se le está solicitando su perfil de acceso a su sistema contable tecnológico, a fin de fiscalizar puntualmente determinados y precisos antecedentes. Y en tal sentido estimamos que los TTA podrán especial cuidado en el cumplimiento absoluta de la fundamentación de la resolución, como lo ha sido respecto de los requisitos de la ID del artículo 132 inciso 11°.

5.2.8.) De existir colaboración por parte del contribuyente **y no darse la figura de la ID**, los resultados del procesamiento y fiscalización de los sistemas tecnológicos deben constar en un informe foliado suscrito por los funcionarios que participaron en la acción de fiscalización, el que formará parte del expediente que se abra al efecto. Se entregará al contribuyente un acta detallada donde conste la información accedida o copiada o sistemas fiscalizados tecnológicamente. La información copiada será desechada al término de la revisión, sin perjuicio que en el expediente se incluirá un resumen de la información procesada. Se comunicará al contribuyente la circunstancia de haberse desechado la información electrónica en el plazo que se establezca en la resolución referida en el inciso siguiente. El resultado de estas actividades de fiscalización informática se notificará solo en forma de citación, liquidación, giro o resolución, según proceda.

Todo lo anterior no es aplicable en el caso de no darse la figura de la ID general, al haber el contribuyente dado cumplimiento a lo pedido y acompañado todos los antecedentes solicitados en la citación. Siendo así, el Servicio examinará tales antecedentes, sin que sea menester un informe, parte de un expediente, o acta, resumen, etcétera, en los términos señalados en el artículo 60 bis del Código Tributario.

5.2.9.) Tanto en el caso de la ID del art. 132, como la ID art. 60 bis, para que opere esta figura restrictiva probatoria, el Servicio debe encontrarse realizando su labor, dentro de un proceso de fiscalización.

CAPÍTULO FINAL.

CONSIDERACIONES FINALES Y CONCLUSIÓN.

De la investigación realizada en la presente tesis, en especial de la doctrina especializada en materia de inadmisibilidad probatoria, junto a los fallos del Tribunal Constitucional sobre recursos de inaplicabilidad y las sentencias dictadas por los Tribunales Tributarios y Aduaneros, podemos concluir que en el plano normativo la inadmisibilidad documentaria establecida en el artículo 132 inciso undécimo del Código Tributario, –y más tarde la nueva modalidad dispuesta por el artículo 60 bis del mismo cuerpo legal–, no daña las garantías del derecho a defensa, que consagra el numeral 3° del artículo 19 de la Constitución Política de la República.

En tal sentido, encontramos acertado que la institución en estudio haya contemplado en forma expresa la exigencia insoslayable que los antecedentes deben tener relación directa con las operaciones fiscalizadas, y que en la ID general, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 del Código del ramo, lo que garantiza una cierta seriedad y oportunidad para que el contribuyente tenga clara la solicitud de antecedentes que se le recaban, y el plazo para cumplir con ello, materia que desarrollamos en el Capítulo III de esta tesis.

Asimismo, estimamos que el legislador acertó en disponer que el reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables, con lo cual el contribuyente siempre tendrá la posibilidad de probar que el no acompañar al Servicio, los antecedentes solicitados dentro del plazo de un mes, se debió a un hecho justificable y ajeno a la negligencia o mala fe.

Por lo mismo, también nos parece feliz el artículo 3°, N° 1 de la ley N° 20.752, publicada en el Diario Oficial de 28 de mayo de 2014 que Modifica Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros, que agregó en el inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario, como causal de no imputabilidad, el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la referida citación, y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado.

Del mismo modo, en cuanto a la ID tecnológica del artículo 60 bis del Código Tributario; consideramos apropiadas las exigencias y requisitos legales –que analizamos en el Capítulo IV de este trabajo–, establecidos para que se declare que cierta información requerida por el SII al contribuyente, no sea admisible en un posterior procedimiento de reclamo que incida en la misma acción de fiscalización que dio origen al requerimiento, tratándose de contribuyentes autorizados u obligados a sustituir sus libros de contabilidad y registros auxiliares, por sistemas tecnológicos, de acuerdo a los incisos cuarto y último del artículo 17, requisitos tales como que el Servicio requiera al contribuyente de sistemas tecnológicos, los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a ellos, y que éste entrase o de cualquier modo interfiera en la fiscalización. Pero en especial que el Servicio mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declare que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización.

Así, la instauración de la fundamentación como exigencia legal en la resolución que debe dictar Servicio, es un acierto del legislador en los resguardos, énfasis y cuidados que la Administración debe tomar para invocar la ocurrencia de esta exclusión probatoria ante el Juez Tributario de primera instancia. Pero la expresa exigencia de fundamentación de la resolución aludida si bien es un avance, desde que ahora lo dice expresamente la voz gramatical y directa de la misma norma; ello solo viene a remarcar la obligación a la que se encuentra sujeto el Servicio, respecto de todas y cada una de la resoluciones que dicta, las cuales deben ser necesariamente fundadas, por el conminatorio insoslayable de la Ley 19.880, que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado y, en lo particular, la Citación del artículo 63 del Código Tributario, primer eslabón del conjunto de actos y presupuestos legales de la ID del Artículo 132, citación administrativa que por mucho no hable de motivación, de igual forma debe cumplir con este requisito, por el imperio supletorio de las normas generales de derecho administrativo. Lo dicho significa que en el plano normativo, tanto la ID general del artículo 132 inciso undécimo, como la ID tecnológica del artículo 60 bis inciso tercero, precisan que los actos administrativos que contienen las exigencias e imperativos de la Administración para con el contribuyente, sean – en rigor– motivados; en el primer caso será la citación en virtud de la cual el Servicio solicita al contribuyente determinados y específicos antecedentes que tengan relación con las operaciones fiscalizadas; en la segunda situación, será la resolución que declare que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, dictada con el mérito de los antecedentes que obren en poder del SII. La única diferencia consiste, que en la citación

el artículo 63 nada nos dice, y la obligación de fundamentación debemos ir a buscarla a la Ley 19.880, no así en el caso de la resolución, en que se lee directamente del expreso texto del artículo 60 bis inciso tercero.

Si bien las dos figuras tienen sus diferencias y peculiaridades –damos un concepto para cada una de ellas en el Capítulo I, y las desarrollamos por separado en las secciones III y IV–, enfrentadas al derecho de defensa y a la trascendencia de sus efectos, la ID general y la tecnológica, son en rigor una sola, una exclusión probatoria en el mundo del derecho procesal tributario, y sus efectos tienen el mismo valor, el mismo daño, el mismo castigo, y esta repercusión que las lleva a la sinonimia, es reconocida tanto por el artículo 132 inciso undécimo como por el artículo 60 bis.

Todo ello evidencia que el legislador, desde la creación del inciso undécimo del artículo 132 hasta la introducción del nuevo artículo 60 bis, ha tenido en especial consideración el respeto a las normas del debido proceso y con ello, particularmente, al efectivo ejercicio del derecho a defensa por parte de los contribuyentes, a quienes se les asegura y otorga herramientas jurídicas que ciertamente les permiten evitar esta sanción procesal.

Sin embargo, ello por sí solo no basta, atendida la naturaleza misma de esta institución, que como norma general y abstracta, requiere de un especial cuidado y extrema vigilancia por parte del juez en su quehacer de aplicarla e interpretarla al caso concreto, atento que colinda encima mismo con terrenos que afectan y dañan el derecho de defensa del contribuyente, y cualquier imprecisión o displicencia del sentenciador plasmada en un juicio de reclamación tributaria, le significará al actor impositivo quedar en la absoluta indefensión, frente al Servicio de Impuestos Internos, órgano técnico y especializado en materia de fiscalización que cuenta con toda una infraestructura para sostener y ejercer de la mejor forma la protección de los intereses fiscales en la intimidante esfera de un conflicto judicial.

Siendo así, el juez llamado a dirimir la litis tiene el insoslayable deber –tanto legal como ético– de interpretar las normas de Inadmisibilidad Documentaria con apego estricto a la racionalidad, y en ese inexcusable quehacer judicial debe ser bastante riguroso y severo en su procedencia, atento los efectos letales que le significan al contribuyente, en su derecho a acompañar todo tipo de prueba, que en igualdad de condiciones sustenten su defensa efectiva en un juicio de reclamación tributaria, porque poco le ayudará el hecho de ser susceptible probarse por testigos los elementos que sirven de base para la determinación de la obligación tributaria –a diferencia de la normativa aduaneras–, atento el carácter trascendental de la

contabilidad como factor epistemológico concurrente, dentro del proceso que corresponda; y en aquellos casos en que la ley requiera probar los hechos mediante contabilidad fidedigna, caso en el cual el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad.

En este orden de ideas, por cierto cobra trascendencia lo obrado por los Tribunales Tributarios y Aduaneros en nuestro país a través de su jurisprudencia, y que, respecto del artículo 132 inciso undécimo del Código Tributario, hemos desarrollado en este trabajo de investigación, pudiendo concluir precisamente de la observación directa de los fallos requeridos, y como hipótesis comprobada empíricamente, que los Tribunales Tributarios y Aduaneros chilenos están siendo minuciosos y exigentes en el debido cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos de la inadmisibilidad documentaria, que también desenvolvimos en detalle en la presente tesis, y enfrentados a la ausencia de uno solo de ellos, no les ha temblado la mano en rechazar las solicitudes en tal sentido, invocadas por el Servicio fiscalizador.

Y lo anterior, en efecto, se ha visto reflejado en fallos que consideraron que la aplicación de la regla de exclusión probatoria tributaria del artículo 132 inciso undécimo del Código del ramo, limita los medios con que el tribunal puede establecer la verdad de los hechos que fundan la controversia. Por ello el legislador –refiere esta jurisprudencia– sometió su aplicación a estrictas exigencias y mandata que los documentos hayan sido solicitados específica y determinadamente en una citación, que el contribuyente haya dispuesto de ellos y que, no obstante, no los haya acompañado. Y es más, aun si concurren las circunstancias anteriores, el contribuyente podrá probar que no acompañó los documentos por causas que no le son imputables.

Es así como, en forma invariable y sostenida, los Tribunales Tributarios y Aduaneros han señalado que la norma aplicable al caso en cuestión –inciso 11° artículo 132 del Código Tributario– es de naturaleza excepcional, al imponer una sanción de naturaleza procesal, limitando la libertad probatoria de la parte reclamante, motivo por el cual debe ser interpretada y aplicada de manera estricta, toda vez que su incorrecta aplicación podría vulnerar el principio de la supremacía constitucional al quebrantar la garantía del debido proceso.

Otros fallos califican la sanción de Inadmisibilidad Documentaria como “tan severa” y de derecho estricto, que priva a una de las partes del contencioso tributario, de la posibilidad de

aportar ciertos y determinados antecedentes probatorio, cuando se cumplan los requisitos que la norma expresa.

De la misma forma, distintos Tribunales Tributarios y Aduaneros han establecido en algunas de sus sentencias, cuáles son los requisitos principales que deben concurrir para estar en presencia de una exclusión de antecedentes, especificando por ejemplo la existencia de la Citación del artículo 63, y que en ella se haya solicitado antecedentes que tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, que la solicitud sea determinada y específica; que el contribuyente disponga de los antecedentes al momento de ser requerido, y que no los acompañe en forma íntegra dentro del plazo legal, etcétera.

Y amén de lo anterior, la jurisprudencia tributaria ha sostenido que todos los requisitos para la procedencia de la Inadmisibilidad Documentaria, deben concurrir “copulativamente”. Así, se ha fallado que para que un antecedente probatorio no sea admisible en el juicio, se requiere a modo de atadura, que éste, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, haya sido solicitado determinada y específicamente por el Servicio al reclamante, en la citación a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario, y que el reclamante no lo haya acompañado dentro del plazo del inciso segundo del artículo 63 del Código Tributario.

La importancia de establecer que los requisitos son copulativos, implica que la falta de uno solo de ellos, impide al Juez Tributario declarar la sanción de exclusión en comento. Así, la Corte de Apelaciones de Arica, empero discrepar de uno de los fundamentos del rechazo de la Inadmisibilidad Documentaria en primer grado –que eliminó–, por concluir que la citación sí fue debidamente notificada al contribuyente por carta certificada, de igual modo mantuvo el rechazo de la solicitud del Servicio, con el solo argumento de la falta de especificidad de los antecedentes requeridos.

Con ello la limitación a la admisibilidad de la prueba aportada por el reclamante, debe aplicarse solo cuando se compruebe el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos que la ley ha establecido al efecto. En otras palabras, los Tribunales Tributarios y Aduaneros vienen exigiendo derechamente el cumplimiento de la totalidad de los presupuestos legales, y solo cuando comprueban su efectiva concurrencia, recién y solo entonces, están en condiciones de acoger una solicitud de Inadmisibilidad Documentaria.

También se ha desestimado la inadmisibilidad planteada por el organismo fiscalizador, cuando no se acompaña la citación al proceso, lo que evidentemente impide al sentenciador

arribar al convencimiento de que un antecedente definido, fue determinada y específicamente solicitado en dicha actuación administrativa. En este orden de ideas, también se ha dicho que determinadas notificaciones efectuadas por el Servicio de Impuestos Internos, en su función fiscalizadora, no son una citación propiamente tal y, en consecuencia, no pueden dar lugar a la sanción que nos ocupa, en el entendido que el primer requisito que el Servicio debió cumplir para aspirar a la inadmisibilidad probatoria judicial, es haber efectuado una Citación de conformidad al artículo 63°, en donde consten los antecedentes solicitados al contribuyente.

En este minuto, es adecuado remontarse al tiempo en que se constituyeron –lo fue en forma gradual y por regiones–, algunos Tribunales Tributarios y Aduaneros del país, quienes, ya desde el comienzo en sus funciones, plasmaron en ciertos fallos un cuidado, celo y prolijidad, digno de encomio, en orden a rechazar la solicitud de inadmisibilidad documentaria planteada por el organismo fiscalizador, cuando la citación respectiva se había notificado al contribuyente por carta certificada con una fecha anterior a la entrada en vigencia de la Ley N°20.322, en la región del tribunal respectivo. Así, destacamos en este trabajo que los Tribunales Tributarios y Aduaneros de la Región del Maule y del Bío Bío, sentenciaron que la limitación a los medios de prueba contemplada en el inciso undécimo del artículo 132, fue introducida al Código Tributario por la Ley N°20.322, que conforme a lo establecido en el artículo 1° de sus disposiciones transitorias, entró a regir plenamente en sus regiones en forma posterior a la notificación de la citación efectuada por el Servicio de Impuestos Internos, mediante carta certificada, que da cuenta la causa respectiva. Ello por cuanto tan severa sanción y de derecho estricto, consiste en privar a una de las partes del contencioso tributario, de la posibilidad de aportar ciertos y determinados antecedentes probatorio, cuando se cumplan los requisitos que la norma expresa. En consecuencia, dictaminaron que solo puede tener aplicación a partir de la entrada en vigor de la ley que la incorporó al Código Tributario, mas no respecto de procesos de fiscalización verificados con antelación a este último hecho.

De igual forma, la jurisprudencia ha ido decantando la oportunidad en que el Servicio debe alegar la exclusión probatoria y su tramitación, fundamentalmente planteada como incidente, sea en un otrosí del escrito en que evacúa el traslado y contesta la reclamación, o bien con posterioridad a la contestación de la reclamación, lo que –junto a la ID planteada dentro de la contestación de la reclamación– analizamos en el Capítulo II de este trabajo. Esto ha venido a delimitar su radio adjetivo, y dar las garantías necesarias al contribuyente para que enfrente la defensa del caso, conociendo el rayado de cancha procesal dentro del cual hará valer sus

derechos. Así, los Tribunales Tributarios y Aduaneros han rechazado todas las hipótesis planteadas por el Servicio fuera de los actos procesales que corresponden, y asimismo antes que el contribuyente presente los documentos, esto último como pronto hablaremos.

Y el celo de la jurisprudencia impositiva a que nos venimos refiriendo, ha tenido también un matiz de exacerbación a favor de la rigurosidad, en los fallos del Tribunal Tributarios y Aduanero de Valparaíso, cuando ha considerado que el fin perseguido en el artículo 132 inciso 11, es sancionar la mala fe del contribuyente, a pesar que la generalidad de los TTA, si bien miran a esta consecuencia adjetiva como gravísima, no exigen sin embargo la mala fe del contribuyente para acoger las solicitudes del SII sobre exclusión de antecedentes, según lo analizamos en el Capítulo II de este trabajo.

En seguida, y descendiendo hacia los requisitos o presupuestos de la Inadmisibilidad Documentaria, es útil señalar que la jurisprudencia tributaria, referida a que los antecedentes recabados tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, ha considerado que tal premisa no se satisface con la exigencia de la norma, cuando se observa solo un listado que se escribió en la citación, en cuanto no precisa el período, el contribuyente, el proceso de fiscalización en que inciden, etcétera, siendo solo un listado general y teórico de posibles antecedentes que pudieran existir o ser necesarios en una fiscalización, en que con igual liviandad se podría pretender todo antecedente probatorio que exista o pudiera existir en poder del reclamante y de esta forma, si lo llega a acompañar, dejarlo sin la posibilidad de demostrar su pretensión.

En lo que atañe a que los antecedentes hayan sido solicitados determinada y específicamente, algunos tribunales reprodujeron las expresiones “determinar” y “específico” del diccionario Real Academia de la Lengua, para colegir que el legislador ha sido particularmente exigente y restrictivo a la hora de regular la disposición legal, ya que ha sometido su procedencia a una doble exigencia, la de especificidad y la de determinación, con lo que quiere decir que los antecedentes solicitados deben serlo inequívocamente, no dejando ningún espacio a ambigüedades, y solo de esta forma, cumpliendo los demás requisitos, será procedente la declaración de la inadmisibilidad probatoria.

Se exige al Servicio de Impuestos Internos, que al momento de requerir los antecedentes, lo haga singularizando cada uno de los elementos de convicción que requiere, en términos tales, que esta singularización permita distinguirlos de otros sin lugar a dudas, sean o no similares; es decir, el requerimiento debe ser hecho en términos singulares, concretos y

precisos de cada uno de los antecedentes que se requieren, de modo tal que permitan su diferenciación, no siendo admisible en caso alguno, expresiones genéricas o ambiguas. Por lo mismo se han rechazado solicitudes en términos generales y amplios, como por ejemplo las atinentes a los Libros de Contabilidad, sin precisar, singularizar o distinguir qué libros de contabilidad son los requeridos, recordando que en la técnica contable existen diversos libros de contabilidad, admitiendo distintas clasificaciones, como por ejemplo aquella que distingue entre principales y auxiliares. Lo propio, si el Servicio de Impuestos Internos solicitó en términos generales y amplios los certificados de dividendos, retiros o reinversiones, sin precisar, singularizar o distinguir el o los años que debían comprender los documentos requeridos; aspecto que unido a una adecuada singularización de estos, en su conjunto, permitirían precisar y distinguir los documentos en cuestión según lo exige la ley. También se ha dicho que la exigencia reseñada implica identificar con toda claridad el antecedente, por su título, persona a quién pertenece o a quién se refiere, fecha, folio –si es el caso–, y los años o períodos que comprende el documento, especialmente tratándose de declaraciones y libros de contabilidad. Y se han rechazado las solicitudes que se fundan en requerimientos genéricos o indeterminados, imprecisos, o que carecen de la información necesaria para que el interesado sepa con toda claridad cuál es el antecedente que se le solicita.

La Corte Suprema ha dicho que la solicitud de antecedentes de la citación carece absolutamente de claridad, conclusión que no se basa en la falta de indicación concreta de la documentación que se requería, sino en que no se precisaron las operaciones cuya justificación se necesitaba. De esta manera, si bien la especificidad de la documentación que se requiere, en el caso concreto, puede ser materia de una exigencia menos rigurosa, no ocurre lo mismo con la determinación de la misma, y al advertirse la falta de esa determinación en la citación practicada al contribuyente.

En lo que se refiere al requisito que el reclamante, no obstante disponer de los antecedentes, no los haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo que establece el artículo 63 inciso 2°, los Tribunales Tributarios y Aduaneros han denegado la idea de darle un sentido amplio al término “disponer”, de manera de incluir casos en que si bien el contribuyente no tiene físicamente el documento, podría fácilmente obtenerlo como sucede, por ejemplo, con la obtención de un certificado, sino que por el contrario le han dado una interpretación más estricta, y que se traduce en tener física y efectivamente en su poder el documento, que haya dispuesto de él. Y así han rehusado la solicitud de Inadmisibilidad Documentaria si el

contribuyente al tiempo de la citación no tenía en su poder certificados u otros antecedentes. Y todo ello, –de nuevo– atento a que la exclusión de antecedentes, es excepcional y, aparte de limitar el objetivo central de la prueba o establecimiento de la verdad de los hechos, impacta en el ejercicio del derecho de defensa de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria.

Los Tribunales Tributarios y Aduaneros han exigido como requisito que la sanción de inadmisibilidad documentaria, sea alegada por la parte que tiene interés en la misma, y rendir prueba de ello en el proceso, pues tanto la omisión en sí misma como el hecho de que los antecedentes estaban a disposición del contribuyente durante la época que fija el artículo 63, son hechos que no pueden constar al Tribunal, por lo que no puede declararlo de oficio.

Y vinculado con lo mismo, se ha fallado que siempre la parte en cuyo favor se ha establecido, puede renunciar expresa o tácitamente a la sanción, ya sea indicando que pese a la falta del reclamante en la etapa administrativa, se conformará a la tardía presentación de los antecedentes o, esta vez tácitamente, no invocando la norma, o sirviéndose para sus propias pretensiones de dichos antecedentes.

También desarrollamos en nuestro trabajo que el Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo, siempre ha exigido que la inadmisibilidad documentaria sea solicitada por el Servicio dentro de los límites del juicio, respecto de antecedentes que efectivamente hayan sido hechos valer por el reclamante. Nunca antes. Y si al momento de efectuarse la solicitud, ninguno de los antecedentes que se pide su exclusión están acompañados, la sentencia definitiva deberá declarar la solicitud como extemporánea.

La propia Corte de Apelaciones de Concepción señaló que al no cuestionar el Servicio en su contestación los documentos acompañados por el reclamante, la litis quedó determinada por lo expuesto en el reclamo y en la contestación, luego no puede el Servicio ahora, en su apelación, entrar a discutir cuestiones que no objetó en su oportunidad.

Respecto del requisito que el contribuyente no logre probar que no acompañó los antecedentes dentro de plazo señalado en el artículo 63, por causas que no le hayan sido imputables, la jurisprudencia no ha aplicado la sanción de inadmisibilidad documentaria, y ha establecido que en consecuencia no le asiste responsabilidad en el hecho, cuando demuestre una causal de inimputabilidad que le impidió dar cumplimiento con el requerimiento de

antecedentes efectuado por el Servicio. Los tribunales han entendido sí, que la carga de la prueba para demostrar la inimputabilidad corresponde al contribuyente.

En este orden de ideas, la rigurosidad y cuidado en el manejo de esta figura por los Tribunales Tributarios y Aduaneros, ha demostrado claramente que aquella sombra de duda existente en cuanto a la constitucionalidad de la norma legal, simplemente no ha tenido cabida ni justificación alguna. Muy por el contrario, estos tribunales especializados precisamente al establecer el carácter excepcional de la norma, y su interpretación de índole taxativa, según lo antes expuesto, han plasmado en forma indirecta que dicha norma no trasgrede en modo alguno la Carta Fundamental, ni daña el derecho de defensa de su artículo 19 N° 3, como así lo ha expresado nuestro Tribunal Constitucional.

De esta suerte, esta especie de rechazo prejuicioso o enemistad con esta figura, resistiendo su legalidad, se ha desvanecido con el correr de los tiempos, fruto de la interpretación y aplicación que de ella han realizado los Tribunales Tributarios y Aduaneros, dando paso al convencimiento de que tal institución jurídica tiene su justificación en nuestro ordenamiento jurídico, en la medida que, como toda norma jurídica, sea racionalmente aplicada.

Tal racionalidad se evidencia desde el momento mismo, que respecto de tales materias, han existido fallos que han rechazado como también acogido la inadmisibilidad documentaria, pero siempre debidamente motivados. Así, no es menor la jurisprudencia por la cual, después de comprobar en detalle el cumplimiento irrestricto de todos y cada uno de sus requisitos y condiciones, han dado lugar a la solicitud de Inadmisibilidad Documentaria planteada por el Servicio.

Dentro de este grupo de fallos, están las situaciones en que los sentenciadores impositivos han considerado que el contribuyente no alegó una o más causales que no le hayan sido imputables, ni aportó prueba alguna en tal sentido, sino que sus testigos presentados declaran en sentido contrario, y atribuyen el incumplimiento a un olvido.

Y en lo que se refiere a causales de inimputabilidad planteadas derechamente por la reclamante, la jurisprudencia no ha tenido una actitud distendida con el contribuyente. Así – verbigracia– respecto a graves problemas de salud pretextados, se consideró que no cabía duda del delicado estado de salud de la reclamante, luego de un trasplante que le fuera realizado, pero dicha situación no fue óbice para cumplir con el requerimiento concerniente,

atento la fecha y circunstancias del caso, y que además, pudo realizar los trámites administrativos ante dicho Servicio a través de los representantes o su propio contador.

En esta misma línea, se han rechazado las alegaciones de cuestiones relacionadas con la organización interna de la empresa, que se encuentra dentro de la esfera de control del contribuyente o de sus representantes, como el no tomar conocimiento de la Citación debido a que un dependiente de la empresa no comunicó oportunamente dicho requerimiento.

Y como se advierte del trabajo de esta tesis, los tribunales superiores jerárquicos de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, esto es, las Cortes de Apelaciones –apoyando la reforma tributaria procesal establecida en la Ley N°20.322, publicada en el DO de fecha 27 de enero de 2009, y sus ulteriores modificaciones–, han confirmado los fallos de primer grado de los Tribunales Tributarios y Aduaneros que se han pronunciado sobre la inadmisibilidad documentaria alegada por el Servicio, en orden a la exigencia rigurosa y específica de cada uno de sus presupuestos legales, y a su interpretación restrictiva. Así, en un fallo cuyos considerandos fueron revocados casi en su totalidad, dejaron subsistente uno de los requisitos incumplidos en la solicitud del Servicio de Impuestos Internos de Inadmisibilidad Documentaria, para mantener el rechazo de la misma.

La misma actitud de exigencia y rigurosidad con el cumplimiento de los requisitos y presupuestos de la sanción de exclusión de antecedentes, ha mantenido su Excelencia la Corte Suprema, al conocer algunos recursos de casación.

Y hablando de la Corte Suprema, uno de sus fallos de mayo del año recién pasado, ha considerado que el artículo 132 inciso undécimo del Código Tributario, tiene la naturaleza de “norma reguladora de la prueba”, de manera entonces, que las normas sobre Inadmisibilidad Documentaria tributaria, por su naturaleza substantiva, no constituyen simples reglas que regulan la apreciación de la prueba en el caso sometido a la decisión judicial, cuya transgresión por parte del juez conlleva un error de hecho, objeto del recurso de apelación; sino que estatuyen, regulan y delimitan las facultades de los jueces para dar por establecidos los hechos del proceso, de manera que el error en que se incurre al aplicar dichas normas reguladoras, es un error de derecho que afecta a la norma en su substancia, y que es susceptible del recurso de casación en el fondo, en donde el Tribunal Supremo verifica el correcto establecimiento de los hechos.

De lo que se desprende que el Tribunal Tributario y Aduanero al apreciar la prueba conforme las reglas de la sana crítica, no podría desconocer la figura de la Inadmisibilidad Documentaria que alegase el Servicio de Impuestos Internos, como si ésta no existiese, ni tampoco rechazarla habiéndose acreditado por cumplido todos los requisitos de la misma, sin cometer un error de derecho que afecta a la naturaleza jurídica misma del artículo 132 inciso 11 del Código Tributario. O alterar el peso o carga de la prueba. Del mismo modo, existirá un error de derecho si dándose por acreditado que la solicitud de antecedentes alegada por el organismo fiscalizador no cumple con uno o más requisitos, el tribunal desoyendo la prueba de la causa y la normativa existente, da lugar a la solicitud del Servicio y de todas formas la declara.

Situación diferente será la apreciación de los hechos que haga el juez tributario en el juicio de reclamación respectivo, en virtud de la cual podrá considerar con arreglo a sus atribuciones exclusivas, y apreciando la prueba conforme las reglas de la sana crítica, que se dan o no se dan las hipótesis fácticas de los presupuestos correspondientes, para estar en presencia de una exclusión de antecedentes.

Esta calidad de norma reguladora de la prueba –aquilatada en el capítulo I de esta tesis– obliga al juez, entre otras cosas, a rechazar toda solicitud del Servicio que apunte a la obtención de una Inadmisibilidad Documentaria, si en la causa concerniente está debidamente acreditado el no cumplimiento de todos los requisitos legales, dentro de los cuales por cierto está la situación que el contribuyente haya probado una causal de inimputabilidad, en los términos tratados en este trabajo. Ello por cierto es otra garantía en favor del debido proceso y del derecho de defensa.

En donde advertimos una mayor división, es en la jurisprudencia atinente a que en sede judicial el Juez Tributario y Aduanero pueda o no indagar en la contabilidad del contribuyente.

Como señalamos en el capítulo I, una parte de los Tribunales Tributarios y Aduaneros estima que el Juez Tributario no puede llevar a cabo una auditoría tributaria porque ello por mandato constitucional corresponde al Servicio de Impuestos Internos en sede administrativa. Así, el Juez Tributario debe ajustarse al principio de legalidad del artículo 6° de la Constitución Política de la República, y abocarse a la simple revisión de la legalidad del acto reclamado, y por ende en un juicio de reclamación no estaría facultado para conocer antecedentes que el

Servicio no conoció al liquidar el impuesto, lo que implicaría una segunda oportunidad ya en sede judicial para realizar una auditoría.

Otra posición considera que de aceptar lo anterior, implicaría restringir la competencia que la Ley N°20.322, Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, le ha conferido a estos Tribunales, en circunstancias que la misma ley no lo ha hecho.

Una tercera voz resolutive, con la cual concordamos, entiende que la actuación del Juez Tributario al examinar los antecedentes acompañados a la reclamación de la liquidación, no conlleva la realización de una nueva auditoría tributaria, con lo que claramente el tribunal rechaza la excepción de incompetencia del Tribunal planteada por el Servicio de Impuestos Internos, y brinda una mayor garantía de justicia al resolver materias con un organismo independiente e imparcial. Y aclara que lo realizado por el Tribunal, no es una nueva auditoría tributaria, sino que, frente a la prueba que se le presenta, simplemente efectúa una ponderación de todos y cada uno de los elementos de convicción aportados al proceso, mediante una operación intelectual destinada a establecer la verdad de los enunciados fácticos planteados por las partes, que incidirá necesariamente en el sentido de la sentencia.

En este orden de ideas, la ponderación que realiza el Tribunal de los elementos de prueba que aporta la reclamante, tanto los conocidos como también los desconocidos por la Administración, no constituye una nueva auditoría, sino que simplemente, el cumplimiento del deber legal de valorar la prueba a que está llamado el Tribunal, lo que importa hacerse cargo de toda la prueba rendida, para posteriormente expresar en su sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asignó valor o las desestimó.

Esta posición fue confirmada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Antofagasta, desechando la tesis del Servicio de Impuestos Internos en orden a que el proceso general de reclamaciones constituiría más bien un mecanismo instaurado para velar por la legalidad del procedimiento administrativo, desde que ello no se condice con los principios, objetivos y propósitos que el legislador tuvo en vista al momento de dictar la Ley 20.322, y con el resto del ordenamiento jurídico, en cuanto a que cuando el legislador lo ha querido, expresamente consagra un recurso de legalidad en los términos alegados por el Servicio, como es el caso del artículo 19 de la Ley N°18.410, artículo 151 de la Ley N° 18.695, artículo 137 del Código de Aguas, entre otras.

Al efecto, basta con reproducir el artículo 124 del Código Tributario sobre las materias tributarias reclamables, para observar que la competencia del Tribunal Tributario y Aduanero no está limitada a un juicio de legalidad del procedimiento administrativo.

Dicho lo anterior, no podemos soslayar una realidad que enfrenta el Juez Tributario y Aduanero al momento de valorar esta particular prueba, exigiéndole destinar gran parte de su tiempo a esta tarea, lo que ciertamente colisiona con el breve término de que dispone para fallar sus causas; realidad que en la medida que el caudal de causas siga aumentando, se tornará en crítica.

Esta última posición, como también la que considera que los Tribunales Tributarios y Aduaneros sí pueden auditar en el procedimiento de reclamación tributaria, frena en parte los efectos catastróficos de que el contribuyente no pueda ejercer su derecho a defensa unguado en la Carta Fundamental, acompañando en el juicio de reclamación respectivo, libros de contabilidad y registros auxiliares o adicionales, de los que no conoció el Servicio en la fase administrativa, y en que –por distintos motivos– no le afecte por cierto una declaración de Inadmisibilidad Documentaria, hecha por el Juez Tributario en la sentencia definitiva de primer grado.

La postura respetable de algunos tribunales de no conocer sobre estas materias, estimamos que es un retroceso en el debido proceso, y una excepción no menor al reconocimiento que hacemos a la jurisprudencia en esta tesis, y que en la práctica significa que, si un contribuyente logra acreditar una causal de inimputabilidad, que le impidió acompañar los antecedentes al Servicio, o bien el Servicio no logre demostrar el cumplimiento irrestricto de todos y cada uno de los requisitos para declarar judicialmente la Inadmisibilidad Documentaria, o bien renunció a ella expresa o tácitamente, o la solicitó no respecto de todos los antecedentes involucrados; los efectos de que no concurra o se establezca la inadmisibilidad de antecedentes, serán tan dañinos como si se hubiese declarado, como quiera que al final un determinado libro de contabilidad o documentación contable no podrá ser considerada por el Juez a quo, ya no fundado en la exclusión documentaria, sino ahora, en que el tribunal carece de facultades para realizar una auditoria tributaria.

Por ello, la postura a que adherimos, confirmada por la respectiva Corte de Apelaciones, cobra más fuerza teniendo en cuenta el derecho de defensa y el principio de inexcusabilidad de resolver una causa con todos y cada una de las pruebas que consten en el proceso,

teniendo en cuenta además, como señala el mismo Tribunal de Alzada, que el tribunal especializado cuenta con un personal idóneo, como asimismo, con la libertad para interpretar los hechos de la causa y el derecho aplicable. En tales circunstancias, y en esta materia, existe un problema grave no resuelto por nuestro sistema especial de justicia, que empero sus efectos letales, paradójicamente no han generado el ruido que amerita, y su énfasis es muy menor comparado con el vivo debate de constitucionalidad generado por la norma del inciso undécimo del artículo 132.

En suma, a la luz de la jurisprudencia abordada, creemos que en la aplicación práctica de la inadmisibilidad documentaria, ha sido fundamental el trabajo silencioso y acertado de los jueces tributarios de todo el país, respaldados por las Cortes de Apelaciones respectivas, quienes desde que comenzaron en sus funciones fueron exigiendo perentoriamente el cumplimiento irrestricto de la totalidad de los presupuestos legales sobre la materia, como que los antecedentes solicitados por el Servicio de Impuestos Internos lo hayan sido determinada y específicamente y, por otro lado, siendo más extensivos en la prueba del contribuyente en relación a las causas que no le hayan sido imputables para la ocurrencia de la inadmisibilidad, restringiendo esta severa institución tan solo a aquellos casos en que el contribuyente en el curso de una citación del artículo 63 del Código Tributario, fue negligente o evitó por distintas razones no justificables, acompañar los antecedentes requeridos por el organismo fiscalizador, y con ello hizo mella o menoscabó la labor fiscalizadora que le corresponde a dicho Servicio por mandato legal, no dando cumplimiento con el deber de colaboración que le afecta, en contrapartida con la labor fiscalizadora que le corresponde al Servicio de Impuestos Internos conforme nuestro ordenamiento jurídico, en especial su ley orgánica.

Sin perjuicio de lo razonado y concluido precedentemente, cabe señalar además, que al final del día el respeto a las garantías constitucionales del contribuyente, dependerá en mayor medida de las resoluciones de los jueces tributarios, dictadas caso a caso. En el fondo y en rigor para que estemos bajo el alero firme de una inadmisibilidad documentaria en materia tributaria, será menester –y antes de ingresar en el umbral de un juicio–, que las futuras partes estén en una absoluta igualdad de condiciones, y solo en el caso que ello esté afianzado bajo el principio de la transparencia y buena fe, si aparece de manifiesto una negligencia grave o el ánimo o voluntad del contribuyente de no aportar determinados instrumentos, operará la figura jurídica de inadmisibilidad documentaria, la que trae como consecuencia la catastrófica

sanción de no ser admisibles tales antecedentes en el respectivo juicio de reclamación tributaria.

Al contrario, estimamos que si la labor jurisprudencial de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, no hubiese estado a la altura de la complejidad de la norma peculiar y atenta al derecho de defensa del contribuyente, llevando a cabo una interpretación restrictiva por ser una norma de excepción; la figura jurídica de la inadmisibilidad documentaria, con la misma letra y contenido del precepto, significaría en este tiempo un grave retroceso en nuestro estado de derecho, cuando podría haber dañado las garantías constitucionales de los contribuyentes, haciéndose –en tal eventual hipótesis– fundamental una revisión legal a la norma que explicitara los derechos del contribuyente en estas materias, obligando al Juez a impartir una mejor justicia. En otras palabras, sin esta labor exigente de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, asistiríamos a un grave deterioro en la labor de impartir justicia en materia tributaria, lo que dañaría sin lugar a dudas el derecho a defensa de la parte contribuyente, en los juicios de reclamación tributaria, derecho que está garantizado en la Carta Fundamental. Siendo así, de nada hubiese servido que el Tribunal Constitucional haya establecido que esta institución no trasgrede normas superiores, si los jueces no hubieran complementado la materialización de tal constitucionalidad, en el caso a caso, que se les entregó a su conocimiento y feliz resolución.

Por lo mismo, mirando ahora hacia el futuro, esa atención especial del sentenciador bajo ninguna circunstancia o perspectiva debe relajarse, atento que forma parte inherente del buen funcionamiento de esta limitación documentaria a la prueba, y es consubstancial cual simbiosis con la acertada y justa resolución del conflicto tributario. De allí que esta tesis pone toda la atención en la labor de la jurisprudencia, que ha hecho posible que conviva en nuestro derecho, una figura de suyo compleja, a la que se debe prestar toda la mejor atención y manejar con prudencia y racionalidad, atento su grado de cohabitación con el derecho de defensa, la labor fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos, y el deber de colaboración del contribuyente.

Estimamos que en especial esta figura de exclusión probatoria, habrá siempre que ir monitoreando en el transcurso del tiempo –y bienvenidos los trabajos académicos en tal sentido–, y por de pronto advertimos como situación de riesgo, la obligación continua, día a día, de parte de los sentenciadores, quienes nunca deben bajar los brazos ni menos adoptar una actitud laxa, por muchas causas que les tocarse resolver. Es así como, cuando conozcan

de esta figura de exclusión probatoria, los jueces siempre deberán estar pendientes, atento la trascendencia de la misma en asociación instintiva con el derecho de defensa de los contribuyentes. Una actitud de quehacer menos intensa que la demostrada hasta ahora por los sentenciadores de primer grado en estas materias, tendrá efectos letales en impartir justicia en los juicios de reclamación tributaria que se ventilen en los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

En cuanto a la inadmisibilidad tecnológica del artículo 60 bis del Código Tributario, basados en la jurisprudencia generada a partir del artículo 132 inciso undécimo del Código Tributario, nos atrevemos a predecir que en la medida que vayan conociendo causas en que el Servicio alegue esta Inadmisibilidad Documentaria, los Tribunales Tributarios y Aduaneros serán igualmente severos en la exigencia del pleno cumplimiento de todos sus requisitos legales, de suerte que el contribuyente no quedará en la indefensión, ni se verá menoscabo su derecho constitucional a la defensa.

Por lo demás, la exigencia de dictar el Servicio una resolución fundada que, con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declare que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, vendrá a destacar todavía más la trascendencia de la motivación y el sustento de una figura de exclusión probatoria, por lo que el legislador dirigiéndose al Juez Tributario le hablará aún más al oído, a fin que la concurrencia en definitiva de esta figura, solo sea aplicable para casos en que en rigor el contribuyente resistió a su deber de colaborar con la labor de fiscalización de la Administración, lo que al final del día, y dentro de otros perjuicios, termina dañando con más dolor a los más desamparados.

BIBLIOGRAFÍA

MATERIAL DOCTRINARIO:

1. Bordalí Salamanca, Andrés, Cortez Matcovich, Gonzalo (coordinador) y Palomo Vélez, Diego. Proceso Civil: Los Recursos y otros Medios de Impugnación, Thomson Reuters, Santiago, año 2016.
2. Encina Brevis, Juan Andrés, Motivación de los Actos Administrativos, Doctrina y Jurisprudencia, Librotecnia, Primera Edición, Santiago, año 2015.
3. González Orrico, Jaime Andrés, La Inadmisibilidad Probatoria en el Procedimiento General de Reclamaciones, Algunos alcances de la jurisprudencia emanada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, Revista Actualidad Jurídica N° 29, Universidad del Desarrollo, Enero del año 2014.
4. González Orrico, Jaime. Tópicos de Derecho Tributario, Librotecnia, Primera edición, Santiago, año 2015.
5. Mosquera M. y Maturana, C., Los Recursos Procesales, Edit. Jurídica de Chile, Segunda Edición, Santiago, Reimpresa en Abril del año 2016.
6. Rivera Morales, Rodrigo, La Prueba: un análisis racional y práctico, Marcial Pons, Madrid, año 2011.
7. Taruffo, Michele, La Prueba de los Hechos, Editorial Trotta, Cuarta edición, Madrid, año 2011.
8. Zurita Rojas, Milenko. El Acto Administrativo Tributario, Editorial Libromar, Santiago.

JURISPRUDENCIA:

1. Fallos Tribunal Constitucional.
2. Fallos Excelencia Corte Suprema.
3. Fallos Cortes de Apelaciones.
4. Fallos Tribunales Tributarios y Aduaneros.
5. Revista de Derecho y Jurisprudencia (R.D.J.).

NORMAS LEGALES:

1. Código Tributario.
2. Ley de Impuesto a la Renta.
3. Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

4. Código de Comercio.
5. Ley N° 20.780, publicada en el DO de 29.09.2014, sobre Reforma Tributaria que Modifica el Sistema de Tributación de la Renta e Introduce Diversos Ajustes en el Sistema Tributario.
6. Ley N° 20.899, publicada el 08.02.2016, que Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y Perfecciona otras Disposiciones Legales Tributarias.
7. Ley 19.880, publicada en el DO, el 29 de mayo de 2003, sobre Procedimiento Administrativo / Chile; Administración Pública; Actos Administrativos.
8. Ley N° 20.322, publicada el 27 de enero de 2009, que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera.

INSTRUCCIONES ADMINISTRATIVAS DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

1. Circular N° 54, 24 de junio de 2015.
2. Circular N° 57, 26 de junio de 2015.
3. Circular N° 59, 03 de julio de 2015.
4. Circular N° 27, 03 de mayo de 2016.
5. Circular N° 30, 10 de mayo de 2016.
6. Resolución Exenta N° 150 de 29 de diciembre de 2005, del Servicio de Impuestos Internos.

PÁGINAS ELECTRÓNICAS:

1. Servicio de Impuestos Internos: <http://home.sii.cl/>.
2. Tribunales Tributarios y Aduaneros: <http://www.tta.cl/>.
3. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile: <https://www.bcn.cl/>.
4. Centro de Estudios Tributarios: <http://www.cetuchile.cl/>.
5. Diccionario de la Real Academia Española: <http://www.rae.es>