



**REQUERIMIENTOS DE ANTECEDENTES COMO MEDIOS DE
FISCALIZACIÓN: UN PROBLEMA FRENTE A LA AUDITORÍA
TRIBUTARIA, PARTE 2**

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

Alumno: Manuel Jesús Hernández Gálvez

Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, diciembre 2018

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. REQUERIMIENTO DE LA LEY N°18.320.....	5
2.1. Origen de la Ley N°18.320.....	5
2.2. Modificaciones legales posteriores.....	8
2.2.1. Modificaciones introducidas por la Ley N° 19.041.....	8
2.2.2. Modificaciones introducidas por la Ley N° 19.506.....	10
2.2.3. Modificaciones introducidas por la Ley N° 19.578.....	12
2.2.4. Modificaciones introducidas por la Ley N° 19.738.....	13
2.2.5. Modificaciones introducidas por la Ley N° 19.747.....	14
2.3. Problemáticas que se presentan con la regulación actual de la ley.....	14
3. PROBLEMAS DE APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA LEY N°18.320.....	16
3.1. Improcedencia de mantener la ley en el sistema tributario actual.....	16
3.1.1. Han cambiado radicalmente las condiciones políticas, económicas y sociales que se tuvieron en cuenta al momento de su publicación.....	16
3.1.2. Mantener una política general de fiscalización, regidas todas por el Código Tributario, evitando discriminaciones entre los contribuyentes y procurando dar transparencia al sistema.....	18
3.1.3. Los procesos de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, se han perfeccionado y agilizado con el apoyo informático.....	19
3.1.4. Reducir las tasas de evasión de impuestos y obtener una mayor recaudación fiscal.....	20
3.1.5. Están consagrados en el Código Tributario, los derechos de los contribuyentes.....	22
3.1.6. La correcta conducta tributaria de los contribuyentes no puede ser considerada merecedora de premios o beneficios.....	23

TABLA DE CONTENIDOS (continuación)

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
3.2. Requerimientos que implican revisiones de Impuestos al Valor Agregado y otros impuestos.....	25
4. CONCLUSIONES.....	27
BIBLIOGRAFÍA.....	28

1. INTRODUCCIÓN

La relación entre el Estado y sus ciudadanos, en el ámbito tributario, se refleja en cómo éstos últimos aportan, a través del pago de los respectivos impuestos, para la consecución de objetivos comunes de índole general, como pueden ser, entre otros, corregir externalidades negativas, proveer bienes públicos o redistribuir la riqueza¹.

Dentro de los métodos que se utilizan para efectos de determinar el *quantum* del aporte que cada ciudadano debe proveer para la persecución de estos fines, está el de la autodeterminación de la obligación tributaria, mecanismo mediante el cual, es el ciudadano (propriadamente contribuyente en esta faceta) quién determina y declara ante el organismo recaudador el monto a enterar en arcas fiscales (sin perjuicio de que hay casos en que el contribuyente solicita devolución de impuestos).

Es en virtud de esta autodeterminación de la obligación tributaria, que el legislador otorgó diversas facultades al ente encargado de fiscalizar en este ámbito, específicamente el Servicio de Impuestos Internos (en adelante el Servicio), quien debe velar por el correcto cumplimiento de las disposiciones tributarias tanto principales como accesorias, y determinar, en definitiva, si lo declarado por los contribuyentes se ajusta a su realidad económica. Así, como señala Evans, (2010,

¹ Al menos esos objetivos se señalan por parte del Ministerio de Hacienda, en <http://www.hacienda.cl/preguntas-frecuentes/impuestos/por-que-los-ciudadanos-tienen-que-pagar.html>

p.20), el poder tributario existe radicado en el Estado aun antes de que se materialice su ejercicio.

Dentro de estas facultades de fiscalización otorgadas por el legislador, y para efectos de iniciar procesos de auditoría tributaria, en los cuales el Servicio recopila antecedentes de los contribuyentes para efectos de compararlos con la información que posee en sus sistemas o la proporcionada por terceros, está el denominado “requerimiento de antecedentes”.

El requerimiento de antecedentes, como medio de fiscalización propiamente tal, fue introducido al artículo 59 del Código Tributario², contenido en el artículo 1° del Decreto Ley N° 830 de 1974 (en adelante Código Tributario), por la Ley N°20.420, de fecha 19 de febrero de 2010. Sin embargo, cabe señalar que esta introducción normativa en el Código Tributario dice relación sólo con los impuestos a la renta, ya que, en materia del Impuesto al Valor Agregado, se consagró este medio de fiscalización en el artículo único de la Ley N°18.320, de fecha 17 de julio de 1984.

Este medio de fiscalización, no obstante su vital importancia en los procesos de auditoría que realiza a diario el Servicio de Impuestos Internos, genera inconvenientes prácticos que dan lugar al desarrollo del presente trabajo.

² Los requisitos formales del requerimiento de antecedentes pueden observarse en la Circular N°49, de fecha 12 de agosto de 2010.

En este sentido, es preciso analizar la problemática que se genera en los requerimientos de antecedentes, con la aplicación del artículo único de la Ley N°18.320, desde una doble óptica: i) en relación con la justificación de tener una regulación propia respecto a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, teniendo en consideración los objetivos que se tuvieron en cuenta para la dictación de dicha ley y las sucesivas modificaciones que permiten al Servicio solicitar los antecedentes de los últimos 36 períodos mensuales en que se debió presentar declaración (plazo muy similar al plazo de prescripción ordinario de la acción del Fisco, para liquidar o girar un impuesto del inciso primero del artículo 200 del Código Tributario); y ii) en relación con procesos de auditoría tributaria en los cuales se deben solicitar antecedentes que digan relación no sólo con la fiscalización del Impuesto al Valor Agregado, sino que también con otros impuestos del artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974 (en adelante la Ley sobre Impuesto a la Renta), y los efectos adversos que se pueden generar en estos procesos al no cumplir cabalmente con los requisitos perentorios establecidos por el legislador en el artículo único de la Ley N°18.320.

Con el objeto de efectuar el análisis de las problemáticas planteadas previamente, y para efectos de enunciar las conclusiones pertinentes, es imprescindible el estudio de la historia fidedigna del establecimiento de las normas atinentes al caso, específicamente el artículo único de la Ley N°18.320, por lo que se hará uso en este trabajo del método histórico-dogmático, lo que permitirá al lector comprender si las instituciones contenidas en dichas normas, tienen justificación o carecen de la coherencia y pertinencia deseables en todo sistema tributario.

Por consiguiente, el objetivo que se plantea este trabajo es aportar, a través de una visión analítica, en mejorar la regulación de una política tributaria que apunte a simplificar el sistema, desde una doble óptica: i) desde el punto de vista de los contribuyentes, para que en los procesos de auditoría efectuados por el Servicio de Impuestos Internos tengan absoluta claridad en cuanto a los antecedentes que deben aportar y en qué plazos, resguardando con ello sus derechos consagrados por el legislador; y ii) desde el punto de vista del Servicio de Impuestos Internos, para que en estos mismos procesos no se produzcan consecuencias negativas al interés fiscal, por situaciones totalmente evitables, maximizando con ello los recursos limitados que posee para estos fines.

2. REQUERIMIENTO DE LA LEY N°18.320

Para comprender los problemas de aplicación de esta ley, en los procesos de auditoría llevados a cabo por el Servicio de Impuestos Internos, que se inician a través de un requerimiento de antecedentes, es trascendente tener en cuenta los motivos que tuvo el legislador al momento de su creación, y si con las modificaciones posteriores que ha sufrido la ley, se ha respetado el espíritu original, o bien, su inclusión en el sistema tributario ya no se justifica en la actualidad.

2.1. Origen de la Ley N°18.320.

El origen de la ley se remonta a una iniciativa del Ministerio de Hacienda, formulada a las Comisiones Legislativas de la Junta de Gobierno, en forma conjunta, por medio de un mensaje legislativo de fecha 16 de abril de 1984, según da cuenta el Boletín Legislativo N°475-05. Según dicho mensaje, el objetivo de la ley era establecer, con carácter permanente, *“...un mecanismo tendiente a incentivar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, que consiste en condicionar el ejercicio de las facultades del Servicio de Impuestos Internos para examinar la exactitud de las declaraciones de impuestos y verificar la correcta determinación y pago de los tributos del decreto ley N° 825, sobre impuesto al Valor Agregado, a la conducta que se le comprueba al contribuyente durante un lapso determinado, de modo que la calificación de tal conducta determinará la extensión en el tiempo del control que el organismo fiscalizador pueda ejercer sobre el contribuyente”*.

Si bien el motivo para dictar la ley, que se desprende del mensaje legislativo, sería el de incentivar el correcto cumplimiento tributario, según Peña (2007, p.99),

la motivación de fondo para el pronunciamiento de aquella tuvo más relación con razones de orden macroeconómico que de estricta política tributaria.

En efecto, según señala el mismo autor, dada la delicada situación económica reinante en el país a dicha fecha, era necesario proporcionar franquicias o beneficios a los contribuyentes para efectos de regularizar su situación tributaria, en aras de incrementar la recaudación fiscal, consistente en este caso, en evitar que la administración tributaria pudiera fiscalizar períodos anteriores al período en que los contribuyentes pusieran en regla sus antecedentes. He ahí el motivo por el cual se le conoce a esta ley como la “ley tapón”.

Desde el punto de vista fiscal, afirma este autor, se sostuvo como motivación por parte de los representantes del Ministerio de Hacienda y del Servicio de Impuestos Internos, concentrar el ejercicio de las facultades de este último en períodos limitados de tiempo que incrementasen tanto la eficiencia como la eficacia de los resultados de su actuación fiscalizadora.

De esta forma, luego de diversas observaciones al proyecto formuladas por la Comisión Conjunta, se aprobó en sesión de la Junta de Gobierno de fecha 19 de junio de 1984, siendo promulgado el 27 de junio de 1984 y publicado en el Diario Oficial de 17 de julio de 1984.

Del texto original de la ley, surgen como características principales³, las siguientes:

³ No se hará un análisis exegético de la ley, ya que no es el objetivo del presente trabajo.

1.- El ejercicio de las facultades del Servicio de Impuestos Internos para examinar la exactitud de las declaraciones y verificar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el decreto ley N° 825, de 1974, sólo podía efectuarse por los últimos doce períodos mensuales por los cuales se presentó o debió presentarse declaración, anteriores a la fecha en que se notifique al contribuyente requiriéndolo a fin de que presente al Servicio los antecedentes correspondientes.

2.- Sólo si del examen y verificación de los últimos doce períodos mensuales señalados en el número anterior se detectaren omisiones, retardos o irregularidades en la declaración, en la determinación o en el pago de los impuestos, podía el Servicio proceder al examen y verificación de los períodos mensuales anteriores, dentro de los plazos de prescripción respectivos.

3.- No se estableció un plazo al contribuyente, para que presentara los antecedentes solicitados por el Servicio.

4.- Se estableció que el Servicio disponía del plazo fatal de tres meses, contado desde que al contribuyente se le formuló la notificación a que se refiere el N° 1, para citar, liquidar o formular giros por el lapso que se ha examinado.

Por consiguiente, la normativa incorporada al ordenamiento tributario por esta ley, puede ser analizada desde un doble punto de vista:

1.- Desde el punto de vista de los contribuyentes, al conferirles un derecho a marginarse de la actuación fiscalizadora del Servicio, si regularizan su situación tributaria por un tiempo determinado relativamente corto, esto es, los últimos doce

períodos mensuales en que se presentó o debió presentarse declaración, período bastante inferior a los plazos de prescripción contenidos en el artículo 200 del Código Tributario.

2.- Desde el punto de vista fiscal, al limitarse las facultades de fiscalización del Servicio, en pos de incentivar el cumplimiento tributario, considerando la situación económica y social al momento de la dictación de la ley, y maximizar los recursos fiscales en los procesos de fiscalización.

No obstante lo anterior, esta ley ha sufrido diversas modificaciones, que son vitales para efectos de considerar si se justifica su aplicación en el sistema tributario actual, o si bien es procedente su derogación, sin afectar los derechos de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y los objetivos planteados por la administración tributaria.

2.2. Modificaciones legales posteriores.

La ley N°18.320 ha sido objeto de diversas modificaciones legales, respecto de las cuales, es preciso enumerar los principales cambios introducidos por cada una de las leyes dictadas al efecto.

2.2.1. Modificaciones introducidas por la Ley N° 19.041.

El proyecto de ley, en lo relativo a la modificación de la Ley N°18.320, tuvo un objetivo claro, según da cuenta el Mensaje del Vicepresidente de la República, de fecha 28 de septiembre de 1990, en la Cámara de Diputados, en el Primer Trámite Constitucional. En efecto, se señala en el Mensaje que “*Como se observa,*

el Servicio tiene un plazo fatal para manifestar su disconformidad, el cual se cuenta desde la fecha de notificación al contribuyente para que presente los antecedentes solicitados; sin embargo, el notificado no tiene plazo para la entrega de ellos, pudiendo dilatar su presentación con la finalidad de imposibilitar al Servicio para citar, liquidar o girar los impuestos provenientes de las irregularidades o deficiencias que puedan existir en las declaraciones, de esos últimos doce períodos mensuales...Por lo anterior, se considera de justicia fijar al contribuyente, el plazo de un mes para acompañar los antecedentes solicitados en la notificación referida en el N° 1, del Artículo Único, de la Ley N° 18.320, estableciendo en su N° 3º, como causal de pérdida de la franquicia otorgada en la ley, la no presentación o presentación incompleta de ellos. Además, en el N° 4º de la ley mencionada, junto con mantenerse el término de tres meses que tiene el Servicio para citar, liquidar o girar, se estima conveniente disponer que éste se cuente desde el vencimiento del plazo que tiene el contribuyente para presentar los antecedentes, con el objeto de mantener la debida concordancia”.

Luego de la discusión parlamentaria, la ley fue promulgada y publicada en el Diario Oficial, el día 11 de febrero de 1991, en donde finalmente se aprobaron algunos de los cambios propuestos, específicamente los siguientes:

- 1.- Se les confirió a los contribuyentes el plazo de dos meses para presentar los antecedentes requeridos por el Servicio de Impuestos Internos.
- 2.- Sólo quedan excluidos de los beneficios de la ley aquellos contribuyentes que no presenten los antecedentes requeridos.

3.- El término fatal de tres meses que tiene el Servicio para citar, liquidar o girar se cuenta desde el vencimiento del plazo que tiene el contribuyente para presentar los antecedentes.

Como puede observarse, si bien se introdujeron cambios para mejorar la aplicación de la ley, éstos no modificaron su espíritu original.

2.2.2. Modificaciones introducidas por la Ley N° 19.506.

Las modificaciones introducidas por esta ley a la normativa en estudio, son trascendentes para efectos del objetivo planteado en el presente trabajo.

Es importante esta ley, publicada en el Diario Oficial con fecha 30 de julio de 1997, habida cuenta de que por primera vez se planteó la posibilidad de lisa y llanamente derogar la Ley N°18.320.

En efecto, en el Mensaje del Presidente de la República, de fecha 04 de septiembre de 1995, en la Cámara de Diputados, en el Primer Trámite Constitucional, se señaló en esta materia, que *“V. Deroga la ley N° 18.320 (artículo 5°) La ley N° 18.320, cuya derogación se propone, inhibe la función fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos respecto de los impuestos contenidos en el decreto ley N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicio, al establecer en su artículo único que sólo pueden revisarse los años anteriores cuando en los doce últimos meses se detecten omisiones, retardos o irregularidades en la declaración, en la determinación o en pago de los impuestos.*

De esta forma, dicha ley restringe la facultad general que tiene el citado Servicio para practicar sus revisiones, la cual prescribe a los tres años, contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto, o seis años cuando no se hubiere presentado la declaración de impuesto respectiva o la presentada fuere maliciosamente falsa.

Las razones que motivaron la aprobación de esta ley, en el año 1984, fueron las de incentivar el cumplimiento tributario mediante concesiones unilaterales de la administración tributaria, dado la falta de los recursos suficientes y de un respaldo tecnológico necesario para controlar en su integridad el cumplimiento de las obligaciones impositivas.

No obstante, en los últimos años los procesos de fiscalización se han perfeccionado y agilizado con el apoyo informático, la capacitación especializada impartida al personal y el mejoramiento del equipamiento para el desempeño de las funciones, por lo que no se justifica mantener un régimen de excepción que, en buena medida, incentiva a los contribuyentes a correr el riesgo de evadir impuestos para luego adoptar una conducta irreprochable en los siguientes últimos doce meses.

Por las razones señaladas y, además, considerando que es importante mantener una política general de fiscalización, regidas todas por el Código Tributario, con lo cual se evitan discriminaciones a la vez que se procura dar transparencia al sistema, se propone derogar la ley N°18.320”.

No obstante ser aprobada la moción de derogar la ley en la Cámara de Diputados, fue en el Senado donde se eliminó dicha moción⁴, incorporándose en definitiva las siguientes modificaciones a la normativa:

1.- Se amplió el plazo de doce a veinticuatro períodos mensuales sujetos a revisión por parte del Servicio.

2.- El término fatal que tiene el Servicio para citar, liquidar o girar se amplió de tres a seis meses.

La importancia de esta ley, es que en su discusión queda de manifiesto que las condiciones en que fue dictada la Ley N°18.320 cambiaron radicalmente, y surge la válida interrogante de si es justificable, en base a lo anterior, mantener una limitante a las facultades fiscalizadoras de esta naturaleza.

2.2.3. Modificaciones introducidas por la Ley N° 19.578.

Esta ley, publicada en el Diario Oficial con fecha 29 de julio de 1998, no introdujo mayores cambios a la Ley N°18.320, limitándose a cambiar el plazo de dos meses que tenía el contribuyente para presentar los antecedentes requeridos por el Servicio al plazo establecido en el artículo 63 del Código Tributario, que es el plazo para dar respuesta a la Citación.

⁴ Según da cuenta la Discusión en Sala con fecha 08 de abril, 1997. Diario de Sesión en Sesión 38. Legislatura 334. Discusión Particular.

2.2.4. Modificaciones introducidas por la Ley N° 19.738.

Esta ley, que fue publicada con fecha 19 de junio de 2001, tuvo por objeto establecer normas legales para combatir la evasión tributaria, siendo un intento del gobierno de la época por reducir las altas tasas de evasión de impuestos (de alrededor de un 24%) y obtener una mayor recaudación fiscal, con el claro fin de acercarse a los niveles de evasión de los países desarrollados, cercanos en esa época al 10%.⁵

Siguiendo el objetivo planteado por esta iniciativa legal, el Mensaje del Presidente de la República a la Cámara de Diputados de fecha 29 de agosto del año 2000, plantea nuevamente la derogación de la Ley N°18.320, en los siguientes términos: *“5. Derogación de la Ley N° 18.320 (Artículo 6°). Por otra parte, el proyecto deroga la Ley N°18.320, por cuanto en ella se contempla un plazo de dos años para que el Servicio de Impuestos Internos pueda revisar a los contribuyentes del IVA, en circunstancias que el plazo general para revisar otros impuestos, es de tres años, según el Código Tributario. En todo caso, esta derogación regirá desde el 1° de enero del año 2002”.*

Sin embargo, tal como ocurrió con la dictación de la ley analizada precedentemente, la tramitación en el Senado motivó que el ejecutivo hiciera una indicación al proyecto original⁶, desechando la idea de derogar la ley, pero modificándola en la redacción que posee actualmente, esto es, ampliando a treinta

⁵ Todas estas cifras se pueden consultar en el Mensaje del Presidente de la República a la Cámara de Diputados con fecha 29 de agosto, año 2000. Mensaje en Sesión 30. Legislatura 342.

⁶ Una de las causas sería el hecho de considerar una garantía de resguardo a los derechos de los contribuyentes, a no ser fiscalizados sin un plazo determinado, eternizando el proceso de auditoría.

y seis períodos mensuales sujetos a revisión por parte del Servicio de Impuestos Internos.

Lo anterior, implica que en la actualidad, los períodos que pueden ser objeto de fiscalización, para los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, son prácticamente idénticos al plazo de prescripción ordinario contemplado en el artículo 200 del Código Tributario, para los demás contribuyentes, lo que, evidentemente, es objeto de cuestionamientos.

2.2.5. Modificaciones introducidas por la Ley N° 19.747.

Esta ley, publicada sólo un mes y días más tarde que la ley analizada previamente, específicamente el día 28 de julio del año 2001, vino a complementar la anterior, al modificar sólo el numeral cuarto del artículo único de la Ley N°18.320, adecuando el plazo de treinta y seis meses en lo relativo al re-examen que plantea dicha norma.

2.3. Problemáticas que se presentan con la regulación actual de la ley.

De lo que se viene desarrollando, es posible afirmar que, en la actualidad, surgen dudas del real aporte de las beneficios y limitaciones que establece esta ley, teniendo en especial consideración que existe un procedimiento reglado en el Código Tributario respecto a los requerimientos de antecedentes; que están consagrados en el mismo Código los derechos de los contribuyentes y que han cambiado radicalmente las condiciones políticas, económicas y sociales que se tuvieron en cuenta, al momento de publicarse esta normativa.

Incluso, es posible sostener que se producen problemas de aplicación prácticos de la ley, en los casos, por ejemplo, en que producto de la fiscalización del Servicio se encuentren facturas falsas, que inciden no sólo en el Impuesto al Valor Agregado, sino que también en el Impuesto a la Renta, ya que el crédito fiscal utilizado indebidamente será rebajado como costo o como gasto en la determinación de la Renta Líquida Imponible, ya que, de no seguir los parámetros establecidos en la Ley N°18.320, pueden quedar prescritos actos administrativos, que en el fondo, son emitidos correctamente.

3. PROBLEMAS DE APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA LEY N°18.320

De la historia fidedigna del establecimiento de la ley, y específicamente conociendo la intención del legislador al momento de su dictación, es pertinente analizar si, en la actualidad, se justifica mantener una regulación especial para los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, o bien, si es recomendable su derogación, sosteniéndose de antemano, que se adscribe a esta última postura, según se da cuenta en el siguiente subcapítulo.

3.1. Improcedencia de mantener la ley en el sistema tributario actual.

Son numerosos los argumentos para efectos de sostener, fundadamente, que es absoluta y totalmente improcedente mantener vigente la ley en el sistema tributario actual, los cuales pueden resumirse de la siguiente manera:

3.1.1. Han cambiado radicalmente las condiciones políticas, económicas y sociales que se tuvieron en cuenta al momento de su publicación.

Tal como se señaló previamente, la ley tuvo por objeto incentivar el cumplimiento tributario en materia de Impuesto al Valor Agregado, más por razones de índole macroeconómico que por razones de estricta política tributaria.

En este sentido, y sin entrar a un análisis más exhaustivo al respecto, las condiciones económicas relativas a crecimiento, desempleo, inversión e inflación, han variado sustancialmente desde 1984 hasta nuestros días.

A la misma conclusión se arriba, si se consideran las condiciones políticas y sociales de ambas épocas.

Por consiguiente, la denominada “ley tapón”, que es parte de leyes que establecen exenciones y beneficios a los contribuyentes, y que por naturaleza son de carácter temporal, no se justifica en la actualidad.

Esta conclusión ya era patente en la discusión de la ley N°19.506, hace ya más de 20 años, específicamente en el año 1996. En efecto, en la discusión en Sala en la Cámara de Diputados, en sesión de fecha 02 de octubre de 1996, el señor Montes señalaba al respecto: *“¿Cuáles serían las razones para derogar esta disposición? La primera, que la realidad económica de 1984, cuando se promulgó esta ley, es muy distinta a la actual. En ese entonces había un contexto económico delicado, porque se venía saliendo de una fuerte crisis económica. Esta ley se dicta para resolver la situación de incumplimiento tributario, producto de la crisis económica de 1982. Hoy, la situación económica es distinta y, por lo tanto, no tiene ese fundamento”*. Misma razón sostenía el señor Elgueta, en la sesión de la Cámara de Diputados de fecha 06 de octubre del mismo año, al indicar que *“No hay duda de que esta ley, que pudo haber tenido justificación en 1984 por la aguda crisis económica que sufrió el país, después de transcurridos más de doce años desde su vigencia constituye una especie de abuso del derecho, por cuanto sus disposiciones fueron dictadas para una época de crisis. También es extraño que esta ley contenga normas permanentes en lugar de disposiciones de carácter temporal, que son habituales en los casos de saneamiento tributario y de condonación de impuestos. En consecuencia, como no estamos viviendo una época de crisis como la de 1983, no tiene ninguna razón de ser en la actualidad”*.

3.1.2. Mantener una política general de fiscalización, regidas todas por el Código Tributario, evitando discriminaciones entre los contribuyentes y procurando dar transparencia al sistema.

Tal como se sostuvo en el capítulo 1. de este trabajo, con la dictación de la Ley N°20.420, de fecha 19 de febrero de 2010, se incorporó al artículo 59 del Código Tributario, la institución del requerimiento de antecedentes.

Si bien dicha disposición ha sufrido modificaciones (siendo la eliminación de la palabra fatal de los plazos que contempla la norma como la más significativa), existe una regulación de carácter general para todos los contribuyentes, excepto los del Impuesto al Valor Agregado, lo que, en aras de un sistema tributario que pregona la transparencia y equidad, no se justifica.

Así, es posible sostener que la Ley N°18.320 genera situaciones indeseables en el sistema tributario, donde resalta la discriminación que sufren los demás contribuyentes, en los procesos de fiscalización iniciados en su contra.

Este efecto pernicioso se vislumbra desde la discusión de la Ley N° 19.506, donde el señor Elgueta, en la sesión de la Cámara de Diputados de fecha 06 de octubre de 1996, señalaba que *“esta ley representa una evidente desigualdad para los contribuyentes del país, porque sólo se refiere a los afectos al impuesto al valor agregado y no a los que deben pagar impuesto a la renta, global complementario o hacer declaraciones de impuestos, como los profesionales y empresas, por lo cual se produce una discriminación absolutamente arbitraria entre estas dos categorías de contribuyentes: los del IVA y los del impuesto a la renta y global complementario”*.

Asimismo, si bien los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado declaran en forma mensual el citado impuesto (a diferencia de otro tipo de contribuyente), el hecho de establecerse un plazo de 36 meses para revisar la situación de los contribuyentes (siendo prácticamente el mismo plazo de prescripción ordinario del artículo 200 del mismo Código), reafirma la conclusión que se viene desarrollando.

Reafirma nuestra postura Sobarzo (2012, p. 51), ya que sostiene que si bien una de las más fuertes razones que llevó al legislador a mantener vigente la ley fue la seguridad que le entregaba al contribuyente al disponer la regulación de un procedimiento de fiscalización que no le sometiera a un interminable proceso de examen, con las modificaciones hechas al art. 59 CT que regula un procedimiento de fiscalización administrativa general aplicable a todas las materias tributarias y que imponen límites a la extensión de la fiscalización, este fundamento pierde peso al lado de todos los problemas de interpretación y aplicación que pueda generar la ley en comento.

3.1.3. Los procesos de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, se han perfeccionado y agilizado con el apoyo informático.

Como se señaló anteriormente, desde el punto de vista fiscal, para efectos de la dictación de la ley, se sostuvo como motivación por parte de los representantes del Ministerio de Hacienda y del Servicio de Impuestos Internos, concentrar el ejercicio de las facultades de este último en períodos limitados de tiempo que incrementasen tanto la eficiencia como la eficacia de los resultados de su actuación fiscalizadora.

En efecto, el Servicio de Impuestos Internos ha crecido sustancialmente, desde todo punto de vista, desde la fecha de la dictación de la ley hasta nuestros días. En este sentido, ha crecido la cantidad de fiscalizadores, dichos funcionarios han sido objeto de capacitaciones especializadas en la materia y ha mejorado el equipamiento para el desempeño de sus funciones, especialmente en materia de tecnología.

Por consiguiente, las condiciones que llevaron a la administración tributaria a ver limitadas sus facultades de fiscalización en la dictación de la ley, en aras de efectuar procesos de fiscalización más eficientes y eficaces dada la escasez de recursos de toda índole, no se justifica el día de hoy, teniendo en consideración además que existe un procedimiento de carácter general reglado en el Código Tributario para todos los demás contribuyentes.

3.1.4. Reducir las tasas de evasión de impuestos y obtener una mayor recaudación fiscal.

Si bien es complejo cuantificar el impacto en la evasión que puedan generar leyes de esta índole, pueden verse aproximaciones en la dictación de las leyes que modificaron la normativa en estudio.

En un primer término, es necesario graficar lo resaltado por el señor Montes, en la sesión de la Cámara de Diputados de fecha 02 de octubre de 1996, en la discusión de la Ley N°19.506, al indicar que *“debemos tener presente que el Servicio de Impuestos Internos estima una evasión tributaria cercana a 3 mil 300*

millones de dólares. Dentro de esta estimación se contemplan más de 1.400 millones de dólares correspondientes a evasión del IVA”.

Por otra parte, en el Mensaje del Presidente de la República a la Cámara de Diputados, con fecha 29 de agosto, del año 2000, con el que se inicia un proyecto de ley que establece normas legales para combatir la evasión tributaria, que derivó en la dictación de la Ley N°19.738, se señalaba que *“Se estima que la evasión de impuestos alcanza actualmente en Chile cerca de un 24%, lo que equivale a unos US \$4.000 millones anuales. Si bien esta tasa es menor a las de otros países latinoamericanos, está muy por encima de los niveles de las naciones más desarrolladas, que exhiben tasas del orden del 10%. Así, por ejemplo, en cuanto a tasa de evasión del IVA neta, según datos de 1993, mientras Nueva Zelanda presenta un 5,1%, Suecia: 5,4; Israel: 7,8; Portugal: 14 y Sudáfrica: 14,6, en el caso de Chile ésta ascendía a 23%”.*

Actualmente, la evasión en materia de Impuesto al Valor Agregado se ha rebajado hasta alrededor de un 19%, lo que se atribuye a la entrada en vigencia de la facturación electrónica.

Sin perjuicio de lo señalado, el efecto que puede tener esta ley en la evasión tributaria en este impuesto es cada vez menos patente, habida consideración de que el plazo en el que el Servicio puede revisar las declaraciones de impuestos de los contribuyentes pasó de 12 a 24 y después a 36 meses, lo que no obsta a que de todas formas no se justifique su mantención en el ordenamiento jurídico, ya que, al establecer normas perentorias respecto al Impuesto al Valor Agregado, que de

no seguirse puede derivar en actos administrativos que adolezcan vicios de nulidad, pueda generar efectos en este ámbito.

3.1.5. Están consagrados en el Código Tributario, los derechos de los contribuyentes.

Si bien el consagrar el derecho de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, a no ser objeto de fiscalizaciones dilatorias, no fue uno de los objetivos de la dictación de la ley, con las posteriores modificaciones a la misma, se ha señalado como uno de los motivos por los cuales no se ha derogado la normativa.

En efecto, el señor Sabag, en sesión del Senado de fecha 15 de mayo de 2001, en la discusión de la Ley N°19.738, señalaba que *“Afortunadamente, los señores Parlamentarios comprendieron lo que significa proteger en parte al contribuyente y respaldaron esta norma. Y aquí se fija claramente el plazo para el procedimiento. Señor Presidente, Impuestos Internos puede investigar durante años a un contribuyente sin darle ninguna pauta. En cambio, la “Ley Tapón” al menos fija plazo a dicho Servicio para tal efecto. De ahí la importancia de mantenerla vigente”*.

Este resguardo a los derechos de dichos contribuyentes que establecería la normativa, y que sustentaría su mantenimiento en ordenamiento jurídico, se vio fuertemente morigerado con la dictación de la Ley N°20.420, de fecha 19 de febrero de 2010, que introdujo a la normativa general del Código Tributario, los denominados “derechos de los contribuyentes” en el artículo 8 bis de dicho cuerpo normativo.

Es así como en el N° 8 de dicho artículo, se consagra, a todos los contribuyentes sin excepción, el *“Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados”*.

Incluso, existe un procedimiento especial reglado en el mismo Código, si se vulneran los derechos consagrados para los contribuyentes por parte de la Administración Tributaria, esto es, el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos, consagrado en el artículo 155 y siguientes de dicho Código, que se tramita ante el Tribunal Tributario y Aduanero respectivo.

Por consiguiente, es claro que en la actualidad los contribuyentes tienen herramientas ante los eventuales excesos que se produzcan en las fiscalizaciones iniciadas por el Servicio, lo que implica que el supuesto beneficio que consagra la ley en estudio, está cubierto con la normativa general aplicable a todos los contribuyentes, lo que redundaría en que no se justifica su vigencia en las condiciones de hoy en día.

3.1.6. La correcta conducta tributaria de los contribuyentes no puede ser considerada merecedora de premios o beneficios.

El hecho de que se beneficie a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado por su correcta conducta en materia de cumplimiento tributario, otorgándole el beneficio de limitar las facultades de fiscalización del Servicio, a un período determinado (aun cuando el efecto hoy en día es casi imperceptible por

cuanto es casi el mismo plazo ordinario de prescripción contenido en el artículo 200 del Código Tributario), no es una buena señal como sistema de política tributaria.

En efecto, si se quiere instaurar una cultura de cumplimiento tributario de los contribuyentes, no es posible, bajo ningún punto de vista, incluir beneficios de la entidad que comprende esta norma.

Este contrasentido de un sistema de política tributaria que tiende a simplificar, transparentar y educar en el cumplimiento a los contribuyentes, ya se visualizaba hace más de 20 años. En este sentido, el señor Montes, en sesión de la Cámara de Diputados de fecha 02 de octubre de 1996, sostenía que *“creo que no debe premiarse el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, sino que todos deben cumplir siempre y no bajo ciertas condiciones. Por lo tanto, no hay argumentos válidos para que el Fisco se imponga un período de prescripción de sólo doce meses. Los que se benefician con la ley que queremos derogar son aquellos contribuyentes que están al límite de la ley, no los que cumplen normalmente”*.

En conclusión, si se busca mejorar los índices de cumplimiento tributario, y en mayor medida, se busca concientizar a los contribuyentes de los beneficios que implica a la sociedad el cumplir sus obligaciones tributarias, leyes como la analizada no tienen cabida en el sistema tributario actual.

3.2. Requerimientos que implican revisiones de Impuestos al Valor Agregado y otros impuestos.

En la práctica, suele ocurrir que producto de la fiscalización del Servicio se encuentren facturas falsas, que inciden no sólo en el Impuesto al Valor Agregado, sino que también en el Impuesto a la Renta, ya que el crédito fiscal utilizado indebidamente será rebajado como costo o como gasto en la determinación de la Renta Líquida Imponible.

El problema, en este caso, se puede producir ya que, de no seguir los parámetros establecidos en la Ley N°18.320, pueden quedar prescritos actos administrativos, respecto al Impuesto a la Renta, que en el fondo, son emitidos correctamente.

Esta materia no es tratada explícitamente por la ley, aun cuando se puede subentender que, en estos casos, sólo se ven afectadas las fiscalizaciones al Impuesto al Valor Agregado.

Según Peña (2007, p.140), la jurisprudencia del máximo tribunal en esta materia ha resuelto, efectivamente, que las normas de la Ley N°18.320 no afectan las facultades fiscalizadoras del Servicio en ningún otro ámbito como no sea el relativo al de los impuestos a las ventas y servicios, con lo que implícitamente reconoce que, en un mismo procedimiento de fiscalización, las facultades del Servicio a pesar de tener que entenderse extinguidas por obra de la ley, pueden permanecer vigentes para otro tipo de tributos.

A modo de ejemplo, podemos citar una sentencia de la Excelentísima Corte Suprema, en causa Rol 1672-2013, de fecha 12 de noviembre de 2013, donde se señala, al respecto, en su considerando décimo, que *“...el fallo recurrido indebidamente amplía el ámbito de aplicación de la Ley N°18.320 a materias reguladas en la Ley de Impuesto a la Renta, al dejar sin efecto todas las liquidaciones practicadas por el Servicio contra la reclamante, sin reparar que algunas determinan diferencias de impuesto a la renta de primera categoría, en circunstancias que la primera normativa se circunscribe al examen y verificación de la correcta determinación de los impuestos contemplados en el DL N°825...”*.

Por consiguiente, si bien es cierto que es una materia que ha sido resuelta por la Excelentísima Corte Suprema, no es menos cierto que se necesitó un pronunciamiento expreso por parte del máximo tribunal, lo que reafirma la conclusión que se ha venido desarrollando, esto es, que en un sistema tributario que apunta a la simplicidad del sistema (entre otros tópicos), no se justifica regular de manera diversa a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, generando diferencias insostenibles con los demás tipos de contribuyentes.

4. CONCLUSIONES

Respecto a los problemas de aplicación que se generan con la Ley N°18.320, se confirma la hipótesis inicial del trabajo, esto es que, teniendo presente las consideraciones macroeconómicas, sociales, políticas, y en mucha menor medida de índole estrictamente tributaria, que se tuvieron en cuenta para la dictación de la Ley, en la actualidad no se justifica que se mantenga en el ordenamiento jurídico nacional, debiendo instarse, por ende, por su derogación.

En efecto, la discusión sobre la derogación de la Ley data de hace más de 20 años, en más de un proyecto de ley que modificó la normativa, generándose, hoy en día, una nueva instancia de discusión al respecto, toda vez que el proyecto de reforma tributaria impulsado por el Gobierno, contempla nuevamente la derogación de la Ley.

En este orden de ideas, es de esperar que en la discusión legislativa primen consideraciones de índole estrictamente técnico, en aras de impulsar un sistema tributario más simple, que evite discriminaciones arbitrarias entre los contribuyentes, y que incentive una cultura de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, sistema dentro del cual no puede tener cabida una ley como la analizada en este trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

- Pérez, A., 2017. *Manual de Código Tributario*. Thomson Reuters, Santiago.
- Acuña, M., Espinoza, F. “Efectos del artículo 59 del Código Tributario en relación con los derechos del contribuyente”. Tesis para optar al grado de Magister en Tributación, Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile, Santiago, 2012.
- Álamos, D., 2011. *Los Derechos del Contribuyente Chileno. Procedimiento de Reclamo. Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010*. Thomson Reuters, Santiago.
- Araya, G., 2015. *Alcances de la Reforma Tributaria. Nuevo Enfoque en empresas y personas*. Thomson Reuters, Santiago.
- Aste, C., 2015, *Reforma Tributaria*. Thomson Reuters, Santiago.
- Evans, E., 2010. *Los Tributos en la Constitución*. Editorial Jurídica de Chile, Santiago.
- Massone, P., 2013. *Principios de Derecho Tributario. Aplicación y Extinción del Impuesto (Tomo II)*. Thomson Reuters, Santiago.
- Peña, C., 2007. “A dos décadas de vigencia de la Ley N° 18.320”. *Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado*, N° 17, pp. 93-149.
- Salort, V., 2018. *Código Tributario*, Edición Premium. Primera Edición. EDIG, Santiago.

Sobarzo, D. "Ley N° 18.320: Relevancia y Justificación". Memoria para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Valdivia, 2012.

Zurita, M., 2017. *El Acto Administrativo Tributario*. Segunda Edición. Libromar, Santiago.