



**RELACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS  
CONTRIBUYENTES.**

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

**Parte II**

**Alumno: Felipe Rodrigo Zúñiga Arriagada.**

**Profesor Guía: Rodrigo Ormeño Pérez.**

**Santiago, Chile.**

**Marzo 2019.**

## TABLA DE CONTENIDOS

1. INTRODUCCIÓN .....	1
2. MARCO TEÓRICO .....	8
2.1. Relación Administración Tributaria Contribuyente. ....	8
2.1.1. Paradigmas de Análisis del Comportamiento Tributario .....	8
2.1.1.1. Paradigma Tradicional.....	9
2.1.1.2. Paradigma de Servicio. ....	12
2.1.2. Relación Cooperativa. ....	13
2.1.3. Confianza .....	15
2.2. El Cumplimiento Tributario en la Relación Administración Tributaria y Contribuyente. ....	17
2.2.1. Pequeñas y Medianas Empresas y Comportamiento Tributario.....	20
2.2.2. Recomendación OCDE: Gestión del Riesgo. ....	24
2.3. Derechos del Contribuyente y Constitución del Defensor del Contribuyente. ....	29
2.3.1. Derechos del contribuyente .....	29
2.3.2. Ombudsman o Defensor Ciudadano. ....	30
2.3.3. Defensor del Contribuyente .....	31
2.3.3.1. Experiencia internacional.....	37
3. METODOLOGÍA .....	41
4. DESARROLLO.....	46
4.1. SUBTEMA N°2 Relación y nueva institucionalidad: Defensor del Contribuyente. ....	46

4.1.1.	Proyecto de Ley sobre Modernización tributaria.....	49
4.1.2.	Asimetría de Poder ante el DEDECON .....	51
4.1.3.	Conocimiento ante el DEDECON .....	54
4.1.4.	Emoción ante el DEDECON .....	61
4.1.5.	Conflicto ante el DEDECON .....	63
4.1.6.	Modelo de Gestión Estratégica y DEDECON. ....	69
5.	CONCLUSIONES. ....	74
6.	BIBLIOGRAFÍA. ....	82

### **LISTA DE TABLAS**

Tabla I.	Clasificación de entrevistados. ....	43
Tabla II.	Conceptos. ....	45
Tabla VII.	DEDECON y Relación. ....	49

### **LISTA DE FIGURAS**

Figura N°1.	.....	28
-------------	-------	----

## 1. INTRODUCCIÓN

Diversas corrientes teóricas han abordado la relación existente entre la administración tributaria y los contribuyentes. Allingham y Sandmo (1972), basados en el enfoque de la economía del crimen de Gary Becker (1968), postularon una teoría que fundamentaba las decisiones de evasión de los individuos a través de un modelo racional de costo beneficio. Por tal motivo, la principal herramienta con que contaba la administración tributaria para desincentivar el comportamiento ilegal era la “represión”. Para este enfoque, la administración tributaria debía “controlar” las conductas de los contribuyentes, aumentando las multas por las conductas inadecuadas o fuera de la ley. Por otro lado, autores como Alm (2011) y Torgler (2003) se apartan del modelo racional sobre el comportamiento tributario, considerando relevantes los factores intrínsecos de los contribuyentes al momento de realizar sus declaraciones de impuestos. Para esta visión del comportamiento de los individuos, la administración tributaria utiliza nuevas herramientas, principalmente alusivas a la prestación de servicios que permitan motivar el cumplimiento en los contribuyentes, evitando la evasión. De esta forma, se busca a través de la prestación de servicios que el contribuyente cumpla con su obligación tributaria de forma voluntaria. Estas dos teorías se basan en el estudio de la relación autoridad tributaria – contribuyente, la cual servirá de base para comprender la relación predominante en la situación tributaria chilena.

En el contexto internacional, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) ha promovido a través de sus publicaciones la implementación del paradigma de servicio en la relación de las administraciones tributarias y los contribuyentes, buscando fortalecer el cumplimiento tributario a través de una relación cooperativa (cumplimiento cooperativo). En el contexto nacional, desde el ingreso de Chile a la OCDE, se espera que este adopte una serie de recomendaciones propuestas por ella para cada función estatal. En el ámbito tributario, el encargado de llevar a cabo las recomendaciones es el Servicio de Impuestos Internos (SII), institución que materializa las sugerencias por medio de la implementación del Modelo de Gestión Estratégica (MGE). El MGE, se origina durante el año 2015, como reemplazo al entonces modelo de fiscalización por segmentación de los contribuyentes<sup>1</sup> vigente desde el año 2008. Mientras que el modelo de segmentación, se centraba en la disminución de la evasión por medio de fiscalizaciones conforme al segmento (medido por ingresos) de los contribuyentes; el MGE se centra en fiscalizar al contribuyente en base a su nivel de riesgo sobre el cumplimiento tributario, velando por disminuir la evasión a través de la implementación del Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario, principal instrumento del modelo de gestión (MGE), que permite alinear la acción fiscalizadora basado en riesgos, con los tratamientos orientados a la prestación de servicios, que conlleven a fomentar el cumplimiento tributario (misión institucional).

---

<sup>1</sup> El modelo de segmentación formo parte del proyecto "SII Bicentenario".

La transición desde el modelo de fiscalización por segmentación al nuevo Modelo de Gestión Estratégica (MGE), se configura como un cambio de paradigma desde un análisis de comportamiento tributario tradicional, a un análisis de comportamiento tributario de servicio, de acuerdo a la revisión que se efectuara de las teorías de relación entre autoridad tributaria y contribuyente.

En la relación entre administración Tributaria y los Contribuyentes, autores como Gencel, afirman que no existe una relación de equilibrio entre los ambos como ocurre también en el caso de la relación entre el cliente y el consumidor final (2015), ya que estos últimos pueden elegir libremente entre bienes y servicios en el mercado. Por otra parte, dicha relación cuenta con un componente de poder, que, bajo las definiciones de Hofmann, Gangl, Kirchler y Stark, puede ser utilizado de forma coercitiva o legítima por la administración tributaria (2014). En ese sentido, la autoridad fiscalizadora dentro de sus facultades puede cometer actos que se constituyan como arbitrarios o ilegales, razón por la cual se establecen los derechos de los contribuyentes (Faúndez; Osman; y Pino, 2018).

En respuesta a la eventual vulneración de derechos del contribuyente aparece la figura del defensor del contribuyente a nivel internacional. Algunos de los países que han adoptado dicha figura son Estados Unidos, México y España, entre otros, cuya implementación ha variado en la forma de relacionarse con la autoridad fiscalizadora y el contribuyente. En ese sentido, el concepto de defensor ciudadano, u “Ombudsman”, se define en la lengua germánica como Ombud – vocero o representante, y man – hombre, comprendiéndose entonces como aquella persona

que resuelve un asunto representando a otro, o defensor del ciudadano, que, para el ámbito tributario, sería considerado como el defensor de los contribuyentes.

En Chile, para el año 2018, y tras la propuesta de la comisión tributaria de la Confederación de la Producción y del Comercio (CPC), se genera desde el gobierno liderado por Sebastián Piñera un nuevo proyecto de reforma denominado “Modernización Tributaria”, cuyo contenido establece una nueva figura inexistente en Chile hasta entonces, la del “Defensor del Contribuyente” o DEDECON. Este se configura como una institución similar a las existentes en otros países y cuyo fin es garantizar el respeto de los derechos de los contribuyentes frente a la administración tributaria.

Por lo tanto, dada las modificaciones estrategias que ha adoptado el Servicio de Impuestos Internos en su relación con el contribuyente, permite cuestionarse cómo se relacionará esta nueva institución (DEDECON) con el contribuyente, en específico con el micro y pequeño contribuyente (PYME), y con la administración fiscalizadora (Servicio de Impuestos Internos). El presente trabajo se enfocará en la PYME, por cuanto requerirá en mayor medida de un representante, en este caso el Defensor del Contribuyente, de acuerdo al mensaje presidencial. Para ello, se plantean dos hipótesis; en primer lugar, la adopción del “Modelo de Gestión Estratégica” por parte del Servicio de Impuestos Internos (en adelante “SII”), modificó la relación entre la administración tributaria y el contribuyente; y ii) la creación del Defensor del Contribuyente, conforme a lo estipulado en el proyecto de

Modernización Tributaria, configura una nueva forma de relación entre autoridad tributaria y contribuyente en Chile.

La relevancia de esta investigación se enfoca en la existencia de un cambio de paradigma a nivel institucional en el Servicio de Impuestos Internos en la relación con el contribuyente, en el cual se contiene la facilitación del cumplimiento, como un concepto que adquiere en este último periodo de la administración tributaria, cuya finalidad es facilitar el cumplimiento tributario de forma voluntaria. Para ello, se han incorporado medidas que facilitan la relación entre la administración tributaria (SII) y el contribuyente, existiendo, por ejemplo, la posibilidad de establecer audiencias que vuelven más expedita la comunicación entre ambas partes en el proceso de Reposición Administrativa Voluntaria (contenido en el artículo 123 bis del Código Tributario). Esto nos permite reflexionar cómo sería el rol del Defensor del Contribuyente (autoridad tributaria) en la actualidad, es decir, si este nuevo organismo se encuentra alineado en el paradigma de servicios, mejorando la relación con el contribuyente o bien, generaría un aumento en el conflicto en la interacción Administración Tributaria y Contribuyente, si el proyecto de Modernización Tributaria fuera aprobado a cabalidad con respecto a la DEDECON.

En dicho contexto, el objetivo general es comprender la relación entre la Autoridad Tributaria y el Contribuyente, a través del análisis de la relación actual entre el SII y el contribuyente (subtema 1), así como también, por medio de una nueva institucionalidad, como lo sería el DEDECON (subtema 2).



Como objetivos específicos se desarrollan los siguientes, i) entender los principales conceptos de la relación entre la autoridad tributaria y los contribuyentes, para esto se describirá la literatura internacional que trata los conceptos de paradigma de servicio, paradigma tradicional, cooperación, confianza, entre otros; ii) analizar la figura del Defensor del Contribuyente a nivel internacional, por medio de la literatura de países que lo han implementado; iii) contextualizar la situación actual de la relación SII contribuyente, y de la posible relación entre el DEDECON y el contribuyente

Con el fin de lograr los objetivos previamente mencionados se describirá la metodología a utilizar. Por medio de la metodología de la investigación se busca comprender y analizar la realidad social, permitiendo acercarse al individuo al objeto de estudio. Considerando que el objeto de investigación del presente documento es comprender la realidad a través del “comprender la relación entre la Autoridad Tributaria y el Contribuyente”, es que el método que predominará en esta investigación será el cualitativo. El modelo de investigación cualitativo se basa primordialmente en la fenomenología o la hermenéutica, buscando la comprensión de los fenómenos sociales más que las causas que lo ocasionaron, involucrando al observador en el suceso, de manera subjetiva, es decir, generando una interrelación entre el objeto de estudio y el investigador, y utilizando la experiencia como motivo para la reflexión de la realidad social.

Los resultados que se obtengan de este estudio no serían generalizables, puesto que el enfoque cualitativo determina que cada contexto o realidad en que el investigador se involucra, será distinta.

Las herramientas que se utilizan bajo el modelo de investigación cualitativa se encuentran la entrevista; el análisis de contenido; análisis de las cuentas públicas del Servicio de Impuestos Internos desde el año 2002 en adelante; entre otros. Estas herramientas son primordiales para el desarrollo de la investigación, debido a la necesidad de recopilar información alusiva a la relación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos, desde fuentes fidedignas. Para ellos, se escogerán fiscalizadores y administradores tributarios del Servicio de Impuestos Internos, y de los contribuyentes catalogados como “PYMES”.

La presente investigación se conformará de la siguiente forma. El capítulo segundo abordará el marco teórico, con las principales teorías que han abordado el tema en torno a la relación de la administración tributaria y los contribuyentes, incluyendo un contexto internacional de la figura del defensor del contribuyente. El capítulo tercero, se encargará de explicar con detalle la metodología utilizada, y la clasificación de las entrevistas en conjunto a la codificación que se utilizará para analizarlas. El cuarto capítulo corresponde a los hallazgos extraídos de las entrevistas, y del análisis de contenido y de las cuentas públicas. El quinto capítulo contendrá las conclusiones de la investigación.

## **2. MARCO TEÓRICO**

### **2.1. Relación Administración Tributaria Contribuyente.**

La teoría existente sobre la relación entre la autoridad tributaria y los contribuyentes cuenta con distintos paradigmas que enriquecen el estudio. Así, bajo el paradigma tradicional del comportamiento tributario los individuos analizan la decisión de evadir conforme a un estudio de costo-beneficio, mientras que en el paradigma de servicios se consideran variables intrínsecas del individuo que afectan su nivel de cumplimiento. Considerando esto, las autoridades tributarias actúan de forma distinta ante la adopción de uno u otro paradigma. A continuación, se procederá a detallar la teoría alusiva a la relación contribuyente – autoridad tributaria.

#### **2.1.1. Paradigmas de Análisis del Comportamiento Tributario**

En el marco de relación entre la administración tributaria y el contribuyente, han existido diversos paradigmas que intentan dar una explicación al comportamiento del contribuyente con el cumplimiento tributario, siendo uno de estos, el paradigma tradicional, el cual considera a los contribuyentes como potenciales criminales o evasores, mientras que el segundo paradigma “moderno”, es relacionado con el servicio que presta la autoridad fiscal.

### **2.1.1.1. Paradigma Tradicional.**

El paradigma tradicional de “aplicación” es usado frecuentemente para el análisis del comportamiento del contribuyente, referente al cumplimiento tributario. En este enfoque, los contribuyentes suelen ser vistos como potenciales criminales, siendo las principales herramientas para la autoridad fiscal o administración tributaria, la “represión” del comportamiento ilegal, por medio de las auditorías frecuentes o sanciones severas (Allingham y Sadmo, 1972; Yitzhaki, 1974). Dicho modelo, se basa directamente en el análisis económico de Gary Becker sobre el castigo por la conducta criminal (1968), en el cual busca determinar los castigos óptimos, estableciendo los costos esperados de un criminal sean igual a los beneficios que este criminal espera obtener. De esta forma, el paradigma tradicional indica que el cumplimiento tributario depende de las sanciones que la administración tributaria aplique a las “faltas”, es decir, que una persona paga sus impuestos debido al miedo a la detección y a las tasas de penalización que pudiesen aplicarle (Alm, 2015).

Además, considera que para el cumplimiento tributario el contribuyente se enfrenta en una “apuesta” entre dos Estados del mundo: en un Estado, la persona informa sus ingresos, y por lo tanto paga sus impuestos, y en el otro Estado, la persona oculta sus ingresos, evadiendo entonces, los impuestos (Alm; y Jones, 2011). En ese sentido, para James y Michael, el contribuyente decide cuánto es el ingreso que quiere declarar y cuanto es el que quiere ocultar (2011), donde las

variables antes mencionadas se ven directamente afectadas por la probabilidad de que la autoridad fiscal realizada una auditoría a su declaración de impuestos (2011).

De acuerdo con lo anterior, para James y Michael, los contribuyentes pueden optar entre declarar sus impuestos y estar dentro del sistema, o no declarar y correr menos riesgos de ser auditado por la autoridad tributaria, sin embargo, si se detecta que la persona que no ha presentado una declaración de impuestos, puede obtener sanciones adicionales que quien si las ha presentado (2011). Para Erard y Ho (2001), la persona comparará la utilidad que le generará el presentar su declaración de impuestos frente a la utilidad esperada de no presentarla.

Este paradigma en cuestión, no considera o asume que el contribuyente conoce con certeza las obligaciones tributarias (Alm y Jones, 2011). La complejidad en el régimen tributario puede conducir a un cumplimiento tributario menor, puesto que el contribuyente no declarara toda la información, esperando que, en la auditoría con la autoridad fiscal, proporcionar toda la información sobre una determinada "interpretación" (2011), como también, puede haber contribuyente que se frustren y respondan a la complejidad del sistema tributario, evadiendo intencionalmente (Picciotto, 2007; Kirchler; Hoelzl y Wahl, 2008). Por otra parte, pueden presentarse casos en que los contribuyentes que se enfrentan a las complejidades del sistema, debido a la incertidumbre sobre determinadas interpretaciones, lo cual ocasiona en ciertos casos, el pago en exceso del impuesto o una mayor pérdida (Alm, y Jones, 2011).

Otro factor a considerar son los esfuerzos que realizan los gobiernos para aumentar el cumplimiento tributario, en ese sentido, James Alm, compara el enfoque de paradigma “clásico”, con una administración tributaria centrada en los aumentos de las penalizaciones por incumplimiento y auditorías, ya que son estas las que podrían eliminar la evasión tributaria (2015).

Por otra parte, uno de los problemas de este modelo deriva en la visión que se tiene respecto del comportamiento de los contribuyentes, puesto que se asume que las decisiones que toman los contribuyentes respecto del cumplimiento tributario son racionales, sin considerar otros aspectos motivacionales (Doran, 2009). Además, este modelo implica que para disuadir al contribuyente de que no cumpla con sus obligaciones tributarias, se deben aumentar los niveles de penalización o las probabilidades de detección, lo cual conlleva a que la administración tributaria deba incurrir en planes de detección demasiado invasivos, y sanciones agresivas y costosas, lo cual se traduce en un aumento significativo por parte del Estado en recursos hacia la autoridad tributaria, generando que los encargados de las políticas tributarias no estén del todo de acuerdo (Doran, 2009). Así mismo, por ejemplo, si el gobierno presumiera que la auto-declaración del contribuyente fuera errónea, y por lo tanto, decidiera auditar todas las declaraciones con el propósito de determinar la correcta obligación tributaria, generaría un aumento en los gastos de cumplimiento, tanto para los contribuyentes, quienes deberán destinar mayores recursos en evaluar sus declaraciones de impuestos y por parte de la administración tributaria, puesto que debe evaluar todas las

declaraciones que presume erróneas (Doran, 2009), generando una ineficiencia en el cumplimiento tributario.

En definitiva, este modelo presenta como dificultad el no poder explicar las razones de porque los contribuyentes declaran y pagan sus impuestos “voluntariamente”, puesto que solo se centra en el tipo de sanciones que la administración tributaria debe aplicar para disuadir el cumplimiento tributario (Doran, 2009).

#### **2.1.1.2. Paradigma de Servicio.**

El paradigma de Servicio en el análisis del comportamiento tributario, se origina tras considerar incompleto el paradigma tradicional mediante el cual las instituciones fiscalizadoras reprimían las conductas ilegales. El paradigma de servicio sigue reconociendo la relevancia de la aplicación de la legislación vigente por parte de la administración tributaria, incorporando, además, el carácter de “facilitadora y proveedora de servicios” con que debe contar la autoridad tributaria (Alm, 2010). Las teorías que sustentan el paradigma de servicio se basan primordialmente en el cambio en la visión del comportamiento tributario, reconociendo variables intrínsecas que afectan las decisiones de los individuos, y no meramente el modelado económico que sustentaba al paradigma tradicional. Como señala Ormeño (2017), el proceso de cumplimiento es más complejo que el modelado económicamente y es dependiente de otros factores no económicos.

Bajo el análisis realizado por Alm (2010), las teorías estándares sobre las decisiones tomadas por los contribuyentes, suponen que el individuo conoce la responsabilidad tributaria que le recae. No obstante, la complejidad y las diversas interpretaciones que pueda tener la legislación tributaria, culminan por generar un menor grado de cumplimiento de los contribuyentes, quienes deciden reducir los niveles de cumplimiento y esperar que una auditoría les aporte la interpretación normativa que deben alinear. Para Picciotto (en Alm, 2010) este efecto puede exacerbarse si el contribuyente se frustra y responde a la complejidad evadiendo intencionalmente. Sumado a lo anteriormente expuesto, el autor señala que existen contribuyentes que enfrentan la incertidumbre pagando sus impuestos en exceso, situación que depende de la aversión al riesgo que tiene el individuo. En este último caso, si el contribuyente es sancionado en una auditoría, puede reaccionar evadiendo más en el futuro, por cuanto responsabiliza a la administración tributaria de la ambigüedad en el impuesto, justificando la evasión, asimilándolo a la teoría del arrepentimiento. Una perspectiva positiva entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, pueden propender a mejorar el cumplimiento tributario, en particular cuando los servicios prestados por la autoridad fiscal se consideran útiles aumentando el cumplimiento tributario de mayor forma que ante una interacción de carácter adversarial.

### **2.1.2. Relación Cooperativa.**

Un aspecto relevante que puede contribuir a mejorar la operación del sistema tributario es la cooperación entre las autoridades tributarias y los



contribuyentes (Dimitrijevic, 2016). Para esperar que se conforme cooperación entre los individuos, una de las razones psicológicas y sociales relevantes es la reciprocidad (Torgler, 2003). Gouldner (2003), menciona que la reciprocidad ha sido largamente discutida como un intercambio mutuamente contingente de beneficios entre dos o más unidades, bajo cuya norma las personas deben ayudar a quienes las ayudaron y, de este modo, *aquellos a quienes has ayudado tienen una obligación de ayudarte*. Conforme a lo expuesto por Dimitrijevic (2016), en la teoría tributaria el principio de reciprocidad se vuelve relevante, por cuanto, la reciprocidad positiva proporciona mejores condiciones para el cumplimiento tributario voluntario. Por el contrario, la reciprocidad negativa puede generar evasión y elusión fiscal.

La cooperación en los procedimientos de carácter tributario ha ocasionado el desarrollo del *modelo cooperativo de cumplimiento tributario*, el cual según Dimitrijevic (2016) se basa en la existencia de comunicación mutua entre los individuos y la autoridad fiscal, cuyo fin es encontrar consentimiento de ambas partes dentro del marco legal establecido. Al establecer el cumplimiento tributario cooperativo, se reducen los puntos de vista conflictivos existentes en la relación tradicional contribuyente - administración tributaria, promoviendo la visión del contribuyente como “usuario de servicios tributarios”. Para Dimitrijevic (2016) el modelo cooperativo de cumplimiento tributario *dará buenos resultados principalmente en los países que cuentan con un alto grado de cultura de cumplimiento tributario, una estructura tributaria bien desarrollada, una poderosa administración tributaria y una legislación tributaria estable*.

### **2.1.3. Confianza**

La confianza es uno de los factores que explica el cumplimiento tributario, razón por la cual se entiende como una expectativa que surge en una comunidad con un comportamiento ordenado, honrado y de cooperación, basándose en normas compartidas por todos los miembros que la integran (Fukuyama, 1998, en Giachi, 2014). Por el contrario, existen diversos autores que definen la confianza como una predisposición moral, a través de la cual las creencias factuales y las emociones afectarían a la reciprocidad (Kahan, 2002, en Giachi, 2014). Por último, una tercera corriente de pensamiento indica que la confianza se entiende como las decisiones individuales que sirven para facilitar las transacciones, fundamentándose en la existencia de repetidas interacciones sociales con el individuo considerado digno de confianza, es decir, se confía en los demás porque se considera útil hacerlo (Coleman, 1991, en Giachi, 2014). Por lo tanto, la confianza que existen entre los ciudadanos y los gobiernos son indicadores de la existencia del Estado como una comunidad (Musgrave: 1980, en Giachi; 2014), lo cual se considera un determinante de la predisposición a pagar impuestos (Slemrod, 2003, en Giachi, 2014).

La relevancia de la confianza en la relación administración tributaria - contribuyente, yace por su incidencia sobre la moral tributaria. Así, para Torgler (2003), la confianza tiene un efecto positivo muy significativo en la moral tributaria. Mientras que el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) señala que uno de los desafíos que tienen las administraciones tributarias es

enfrentar la desconfianza social hacia las instituciones públicas en general y hacia la capacidad, honestidad y compromiso de los funcionarios públicos (2011).

Por otra parte, existen autores que involucran el concepto de “poder coercitivo y poder legítimo” en el cumplimiento tributario, asumiendo que el poder coercitivo disminuye la confianza que los contribuyentes implícitamente tienen sobre las autoridades, generando un clima antagónico y un cumplimiento tributario forzado, mientras que el poder legítimo sugiere aumentar la confianza basada en la razón, estimulando un clima de servicio, y por lo tanto, obtener la cooperación voluntaria de los contribuyentes frente al cumplimiento tributario (Hofmann, Gangl, Kirchler y Stark, 2014). El poder coercitivo genera que los contribuyentes perciban que las autoridades fiscales son “policías”, que están dispuestos a castigar a los evasores de impuestos, mientras que los contribuyentes son “ladrones”, puesto que no están dispuestos a pagar impuestos, por lo que el uso del poder coercitivo de las autoridades provoca sospecha y desconfianza por parte de los contribuyentes (Braithwaite, 2003; Feld y Frey, 2012; Torgler, 2002, todos en Hofmann; Gangl; Kirchler; y Stark, 2014). El poder legítimo está basado en la razón, ya que proporciona a los contribuyentes la confianza por medio de la experiencia de las autoridades en materia fiscal y sus deseos de compartir información relevante con los contribuyentes, provocando estos últimos, perciban que pagar impuestos de manera honesta, es la forma más fácil y sin complicaciones de manejar los problemas fiscales (Hofmann; Gangl; Kirchler y Stark, 2014).

## **2.2. El Cumplimiento Tributario en la Relación Administración Tributaria y Contribuyente.**

Con el fin de profundizar la relación existente entre la autoridad tributaria y los individuos, se vuelve relevante abordar el estudio del cumplimiento tributario, denominado como *Tax Compliance*. El *cumplimiento tributario* es definido como la medida en que los contribuyentes observan las leyes tributarias (Dimitrijevic, 2016). Considerando lo previamente mencionado, el grado de incumplimiento de los contribuyentes, denominado como brecha fiscal, se definirá como la diferencia entre los ingresos fiscales recaudados, y los ingresos fiscales potenciales ante un cumplimiento pleno por parte de los individuos (Bruce, 2001, p. 382; James, Nobes, 2000, p. 137 - 138; en Dimitrijevic, 2016). Definición similar utiliza el Plan de Cumplimiento Tributario del Servicio de Impuestos Internos del año 2018, donde se definen las brechas tributarias como la diferencia entre el cumplimiento observado o detectado y el que debería haber sido cumplido, y se producen cuando un contribuyente deja de cumplir alguna de sus obligaciones tributarias. Para Dimitrijevic (2016), pese a que la norma tributaria se encuentra regulada por normas imperativas, *“los contribuyentes no siempre observan de manera consistente su obligación de pago de impuestos, poniendo en peligro el interés público en el área de financiamiento del gasto público”*. De esta forma, existen diversos motivos que originan las brechas fiscales, dentro de ellos la evasión fiscal de carácter ilegal; los errores en que incurren las administraciones tributarias; y, los descuidos involuntarios de los contribuyentes ante imprecisiones en la norma tributaria. Cabe mencionar, sumado a lo anterior, que la intensidad del

cumplimiento tributario depende de varios factores según Popovic, entre las que se destacan el grado de carga tributaria, el propósito de los gastos financiados por los ingresos recaudados, la forma de tributación, la percepción pública sobre si el sistema tributario es justo o no (1997).

Por otra parte, se destaca que para abordar el cumplimiento han existido dos paradigmas. El primero de ellos, denominado modelo de comportamiento económico, busca explicar la evasión considerando que los contribuyentes toman decisiones racionales sobre sus declaraciones de impuestos. Para Gary Becker, las elecciones de los individuos se relacionan directamente a variables económicas, de forma que, previo a decidir si cometer o no un crimen, existe un análisis racional de costo - beneficio. Dentro de ello, el delincuente determina la probabilidad de ser descubierto, y la forma del castigo, asumiendo que su elección de cometer el delito dependerá de si la utilidad esperada para él excede, o no, a la utilidad que podría obtener usando su tiempo y otros recursos en otras actividades (Becker, 1968). Basándose en éste Enfoque de la Economía del Crimen, Allingham y Sandmo (1972), proponen una teoría basada en el óptimo, según la cual el contribuyente decidirá un nivel de evasión conforme a tres factores: el tipo de gravamen, la probabilidad de detección y la sanción, buscando maximizar su utilidad (Allingham y Sandmo, 1972). Para este modelo, la actitud adoptada por la administración tributaria utiliza como instrumento para prevenir la evasión la “represión” mediante auditorias (et al 1972).

El segundo paradigma aborda la relevancia de factores intrínsecos en el comportamiento tributario de los individuos, como moral tributaria, confianza, o cumplimiento cooperativo. Para ello, Valerie Braithwaite, señala cinco posturas o factores motivaciones que influyen directamente en el cumplimiento tributario, siendo estas el “Compromiso”, en donde prima una actitud positiva hacia la autoridad tributaria y perciben al sistema tributario como necesario y justo; la “Redención” por su parte se destaca porque las personas aceptan a la autoridad tributaria como un poder legítimo en función del bien colectivo y asumen la cooperación como la mejor elección; la “Resistencia”, son las personas que tienen dudas respecto de las intenciones de la autoridad tributaria, puesto que la catalogan como controladora y dominante; la “Desvinculación” son las personas que abandonaron la lucha por sus propios derechos, no importando cooperar en las causas; por último está el factor de “Jugadores del Juego”, quienes rechazan actuar según la ley, ya que ven a ésta como algo que pueden usar, moldear, para su propio beneficio (2009, en Alm, Kirchler y Muehlbacher, 2012). En este sentido, Braithwaite indica que las autoridades tributarias deberían adoptar alguno de los factores motivacionales ya descritos, para cada contribuyente, puesto que para algunos (contribuyentes) requerirán un mejor servicio, mientras que quienes derechamente no quieren cumplir con sus obligaciones tributarias, se les debería tratar con un “puño de hierro con guante de terciopelo” (2009, en Alm, Kirchler y Muehlbacher, 2012).

Por otra parte, hay autores que postulan “El modelo de Pendiente Resbaladiza” (Slippery Slope Framework, en inglés) como explicación al

comportamiento de cumplimiento tributario, puesto que dicho modelo reconoce las interacciones existentes entre los contribuyentes, asesores tributarios, autoridades tributarias y el gobierno, junto con sus diversas problemáticas que implican cada una de ellas, los cuales van moldeando la conducta del cumplimiento tributario (Alm, Kierchler y Muehlbacher: 2012). En ese sentido, se debe tener presente las interacciones que se generaran entre todos los autores, puesto que para los funcionarios de gobierno cuando legislan, deberán tener presente la aceptación de la clase dirigente: las acciones que realicen las autoridades tributarias se basaran en la concepción y los juicios sobre el gobierno, los asesores tributarios y los contribuyentes; para los asesores tributarios, sus acciones se verán influenciadas por la concepción que tengan de las autoridades tributarias y de los contribuyentes; por último, la cooperación de los contribuyentes está afectado por la concepción y juicios que tengan sobre el gobierno, las autoridades tributarias, los asesores tributarios y las actividades de los otros contribuyentes, además de considerar los propios valores, normas, personalidad y factores situacionales de cada uno de ellos (Alm, Kirchler y Muehlbacher, 2012).

### **2.2.1. Pequeñas y Medianas Empresas y Comportamiento Tributario.**

En la literatura abundan los estudios que buscan comprender las variables o factores que intervienen en el cumplimiento tributario, pero estos se han centrado principalmente en el individuo (Pope & McKerchar, 2011, en Yucedogru 2016), y son escasos los autores que han abordado el estudio sobre el comportamiento tributario de las empresas, especialmente de la Pequeña y Mediana Empresa

(PYME), como es el caso de Yucedogru y Hasseldine (2016). Para las PYMES, los propietarios toman decisiones gerenciales bajo la influencia de creencias personales, normas y posicionamiento social, pero paralelamente, a las PYMES se les asigna la responsabilidad y la rendición de las cuentas, por lo tanto, esta dualidad es entendida como “normas corporativas” que influyen en el comportamiento tributario de las “PYME”, bajo los conceptos de “costo de cumplimiento”, como el nivel de costo que el gerente piensa que su compañía debe soportar para cumplir con la ley tributaria; el “profesionalismo”, que hace referencia a la capacidad para emplear al personal capacitado y los recursos para cumplir con las obligaciones tributarias; “los asesores”, quienes influyen a la compañía en la moral tributaria y en las decisiones de cumplimiento del gerente de la PYME; “la estructura de la empresa”, como la gestión y cultura que tiene la estructura de la PYME que afecta la forma en que se toman decisiones; el “tamaño de la obligación tributaria”, entendido como la carga fiscal que la PYME tiene que pagar; y la “aversión al riesgo”, como la posibilidad percibida por el gerente de ser atrapado evadiendo impuestos (Yucedogru y Hasseldine, 2016).

El estudio sobre el comportamiento tributario de los individuos, que, de acuerdo a lo descrito anteriormente, influye en las decisiones gerenciales de las PYMES, se ampara en los estudios realizados por diversos teóricos. Para Bobek y Hatfield (2003), la moral sobre los tributos es considerada como una variable influyente de forma significativa en el comportamiento tributario de los individuos. Torgler (2005), esboza una definición del concepto de moralidad tributaria, considerándola como la disposición intrínseca de los contribuyentes a pagar



impuestos. Sumado a lo anteriormente expuesto, para otros teóricos como Kaplan (en Bobek y Hatfield, 2003), dicha moral no solo influye de forma directa en el comportamiento tributario, sino que se relaciona a la efectividad de establecer comunicaciones educativas, afectando de esta forma otras variables que mejoran el cumplimiento tributario. Es más, en 1982 Alan Lewis en su obra “The Psychology of Taxation”, indicaba que la única vía que tienen los contribuyentes para expresar su antipatía es por medio de la evasión fiscal, destacando así, los primeros indicios que relacionan la evasión fiscal con la actitud hacia los impuestos (en Ferraz, 2014). Otros autores incorporan conceptos provenientes de los sentimientos morales a la tributación, tales como la culpa y la vergüenza, como factores que influyen en la toma de decisiones de los contribuyentes (Erard; Brian y Feinstein, 1994, en Ferraz, 2014).

Para Castañeda (2015), un aspecto delimitante que permite lograr las metas de recaudación de los Estados es el grado de aceptación de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes. Por lo tanto, considerando la incidencia de la moral tributaria sobre el cumplimiento tributario de los contribuyentes, se vuelve menester propiciar en primer lugar el pago de carácter voluntario de los impuestos, aplicando además programas de fiscalización que desincentiven la evasión (Castañeda, 2015).

Lo anteriormente expuesto permite vislumbrar la relevancia otorgada por los teóricos a la voluntad intrínseca de los contribuyentes sobre el pago de sus impuestos, que, para fomentar la recaudación, debe confluir con el desincentivo

otorgado a través de las auditorías emanadas de la administración tributaria. Las auditorías, y acciones judiciales, son factores determinantes para el enfoque económico de la evasión. Bajo ese precepto, los individuos miden la relación costo-beneficio de la evasión. No obstante, a los contribuyentes no sólo les interesan los beneficios materiales que reporta la evasión, sino también las connotaciones morales de esta decisión, es decir, sus costos psicológicos (Castañeda, 2015). Por otra parte, Thurman enfatiza que el cumplimiento tributario se ve afectado por la complejidad de las leyes, de leyes que favorecen a ciertos grupos o el mal uso de los recursos públicos por parte del gobierno (en Ferraz, 2014), mientras que Pocarino, señala que son tres las variables que influyen en la evasión, siendo estas la honestidad, la oportunidad de evadir y la percepción que el contribuyente sobre el nivel de evasión existente (en Ferraz, 2014).

Considerando, por lo tanto, la relevancia de la moral tributaria para el comportamiento de los individuos frente al sistema tributario, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) propone la implementación de la “trilogía ética de la ciudadanía fiscal”, cuya composición se basa en la “Moral Tributaria”; “Pacto Social” y la “Cohesión Social”. Estos tres conceptos se consolidan en uno solo, denominado “Ciudadanía Fiscal”, cuya definición es *“la actitud consciente y voluntaria de mujeres y hombres en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como condición para el ejercicio pleno de sus derechos”* (2011).

### **2.2.2. Recomendación OCDE: Gestión del Riesgo.**

Desde la introducción de los regímenes de autoevaluación en la década de 1970 y 1980, la mayoría de las administraciones modernas han enfocado sus estrategias de aplicación en la optimización del cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes (OCDE, 2017). Debido a ello es que las estrategias de fiscalización individual van quedando en el pasado, debido a la presencia de grandes poblaciones de contribuyentes, volviéndose impracticable la fiscalización si no se cuenta con un gran número de fiscalizadores, por lo que este enfoque individual, basado en grupos o segmentos, genera riesgos en el cumplimiento fiscal (OCDE, 2017). Debido a esto es que la OCDE ha recomendado la utilización de modelo basado en riesgos, ya que este enfoque involucra *“la asignación de recursos y la estructuración de actividades sobre la base de patrones de riesgo, el uso de una gama de instrumentos para abordar los impulsores (en lugar de síntomas) de riesgo, y la evaluación del éxito de las actividades en términos de su impacto en el entorno del cumplimiento tributario”* (Tax Administration, 2017). En otras palabras, la OCDE recomienda que las administraciones tributarias focalicen sus recursos en la prevención del cumplimiento tributario, ya que se debe evaluar *“una comprensión más sistémica de los riesgos de cumplimiento, cambiando el enfoque del contribuyente individual al entorno de cumplimiento más amplio”* (Tax Administration, 2017). En este mismo sentido, la OCDE propone a los países orientaciones prácticas para la gestión del riesgo de cumplimiento, los cuales se explican a continuación:

- Influencia en los comportamientos de cumplimiento: Se establecen cinco categorías amplias para influir positivamente en el comportamiento: Oportunidad, Normas Sociales, Consideraciones de imparcialidad, incentivos económicos y disuasión (OCDE, 2010).
- Cambio de enfoques reactivos a proactivos: Cambio de las actividades reactivas dirigidas a los síntomas a enfoques más proactivos dirigidos a causas del incumplimiento. En este punto se debe considerar si las políticas fiscales deberían cambiar para permitir nuevas formas de trabajar, por ejemplo, la presentación electrónica, y trabajar con las partes interesadas para fortalecer procesos de fiscalización.
- Enfoques de colaboración y orientados al usuario: Orientado a cómo las administraciones podrían involucrar a los contribuyentes y otras partes interesadas en el desarrollo de servicios e intervenciones mejor orientadas. Incluye trabajar con intermediarios fiscales y otros que podrían ayudar a influir en el cumplimiento.

Además, la OCDE recomienda a las administraciones tributarias la publicación de los riesgos de cumplimiento detectados en el país, puesto que de esta forma se logra “mejorar las estrategias de cumplimiento al aumentar la concientización y actuar como disuasión; mientras que al mismo tiempo tranquiliza al público de que se está lidiando con el incumplimiento” (Tax Administration, 2017).

Por otra parte, los contribuyentes siempre han estado obligados a presentar declaraciones de impuestos precisas, pero el cumplimiento cooperativo coloca el énfasis en dos conceptos relevantes, estos son (OCDE, Cooperative Tax Compliance, 2016):

- La Divulgación: el cuál es la voluntad del contribuyente de informar al organismo de ingresos sobre cualquier posición fiscal tomada en la declaración que pueda ser incierta o controvertida, y estar listo para cumplir con sus obligaciones legales de revela.
- La Transparencia: que tiene relación con el intercambio de información sobre sistema de control interno, incluido el diseño, la implementación y la efectividad del marco de control de impuestos que permite al contribuyente estar plenamente informado y en control con todas las posiciones y problemas que deben divulgarse.

Además, la OCDE en el mismo informe de cumplimiento fiscal cooperativo se indica la importancia que las sociedades de capital reconozcan que *“en el marco de control fiscal de una empresa multinacional que participa en un programa de cumplimiento cooperativo es efectivo; y la empresa proporciona revelaciones completas que incluyen información relevante y riesgos fiscales y es transparente para la sociedad”*, genera que el alcance de las auditorías sobre declaraciones que se presentan, puede reducirse significativamente (OCDE, Co-operative Tax Compliance, 2016). Sumado a lo anterior, y para fomentar el aumento en el cumplimiento tributario, es que la OCDE recomienda utilizar elementos de la facilitación del cumplimiento, esto es mediante el acceso a la asistencia personal o

autoservicio, publicaciones, entre otros (OCDE, 2017), con ello se busca “influir” en el comportamiento del contribuyente, con el propósito de que se cumpla con la obligación tributaria y se disuada al que no cumple (OCDE, 2017). Por tanto, la OCDE recomienda adoptar los siguientes enfoques a la administración tributaria para que influya en el comportamiento del contribuyente, los cuales se describen a continuación (OCDE, 2017):

- Disuasión: El riesgo de detección y/o severidad del castigo. Los informes indican que los modelos disuasivos son más efectivos que los de castigo, sobre todo donde existen fuertes normas sociales, aunque se advierte que la estrategia de disuasión debe ser visto por el público en general que se detecta a quien no cumple con sus obligaciones tributarias.
- Normas: Tanto personales como sociales, son los mayores impulsores del cumplimiento tributario, colocando el principal énfasis en las normas sociales de cada país.
- Oportunidades: Mejorar los diseños y procesos donde se incluyen devoluciones predefinidas, servicios integrados, que mejoren la interfaz con el usuario de impuestos.
- Equidad: Se propone la imparcialidad, puesto que influye en el comportamiento del contribuyente, tanto por los procedimientos aplicados como de las sanciones.
- Factores económicos: Preliminarmente se entiende que existe una relación entre el crecimiento económico y el aumento del cumplimiento tributario.

De acuerdo a la adopción de estos factores en la administración tributaria, es que la OCDE, propone el modelo basado en riesgos, el cual se encuentra basado en los estudios realizados por Kirchler, Hoelzl y Wahl (2008) denominado “*Slippery Slope Framework*”, en el que se determinando dos vías para el cumplimiento tributario. La primera vía es la “*disuasión*”, cuya implicancia radica en el uso de las auditorias y multas. La segunda vía es la “*construcción de confianza*” en el cual la relación con el contribuyente debe ser a través de la entrega de apoyo y servicios (OCDE, 2017), tal como se resumen en el siguiente cuadro:

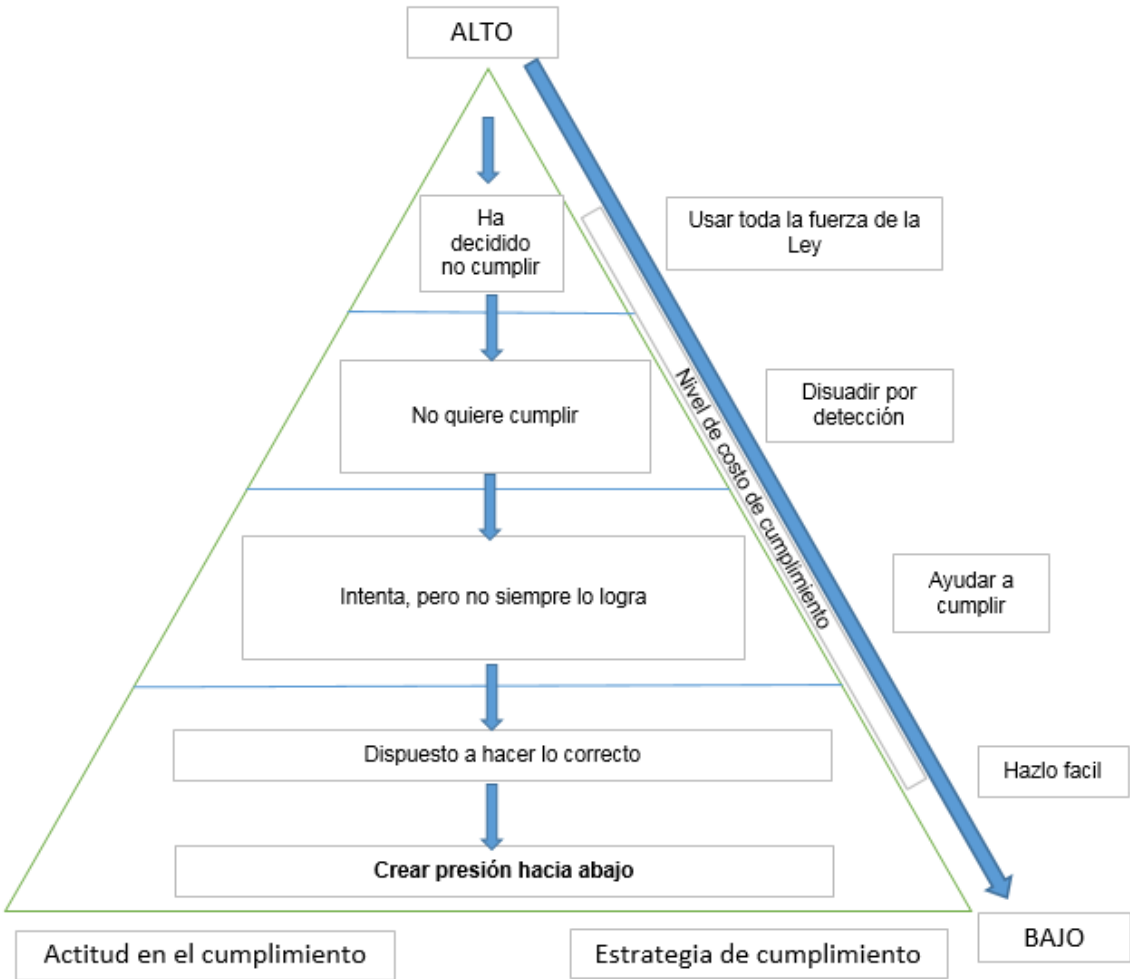


Figura N°1.

OECD (2017), "Tax Compliance strategies", in The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit, OECD Publishing, Paris. Cuadro traducido por los investigadores.

De acuerdo a la gestión del riesgo, los contribuyentes que se encuentren entre los rangos de "intenta cumplir, pero no siempre lo logra" y "dispuesto a hacer lo correcto" deben recibir asistencia y facilitación por parte de la administración tributaria, lo cual conlleva un bajo costo y un aumento en el cumplimiento tributario. Caso contrario son los contribuyentes que "ha decidido no cumplir" y "no quiere cumplir", ya que, para ello, la administración tributaria debe utilizar toda la fuerza de la ley (OCDE, 2017).

### **2.3. Derechos del Contribuyente y Constitución del Defensor del Contribuyente.**

#### **2.3.1. Derechos del contribuyente**

La administración y gestión del Estado, se debe considerar los medios que permitan a los contribuyentes facilitar el cumplimiento tributario, evitando que los actos de la autoridad fiscalizadora se constituyan en arbitrarios o ilegales, por medio del establecimiento de los derechos de los contribuyentes (Faúndez; Osman, y Pino, 2018). En ese sentido, para Gencel, no existe una relación de equilibrio entre los contribuyentes y la administración tributaria como es el caso de la relación entre el cliente y el consumidor final, ya que estos últimos pueden elegir libremente entre bienes y servicios en el mercado, mientras que los contribuyentes intentan pagar menos impuestos, el gobierno busca recaudar más impuestos (2015). Los derechos



de los contribuyentes consideran dos puntos relevantes, uno de ellos es la protección de los derechos humanos en los tratamientos tributarios y la prevención de la arbitrariedad de las autoridades tributarias (Hultqvist, 1997; en Gencel, 2015). Para Lars y Bruno, existe un contrato social entre la autoridad fiscal y el contribuyente, en donde el primero debe contar que el contribuyente declarará sus ingresos reales, mientras que el segundo debe contar que la administración tributaria no dudará de su declaración (2002; en Gencel, 2015).

En la legislación chilena, se reconoce un catálogo que declara los derechos del contribuyente, ya que anteriormente se encontraban disgregados en distintas normas (Circular N° 19 del 2011), en el artículo 8 bis del Código Tributario (Decreto Ley 830 de 1974), entre los que se encuentran brevemente el derecho a ser atendido cortésmente, a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones, a recibir información, a ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios del Servicio, a obtener copias de las actuaciones realizadas, a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento, a que las declaraciones impositivas tengan carácter reservado, a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, a formular alegaciones, a plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones de la administración.

### **2.3.2. Ombudsman o Defensor Ciudadano.**

Previo a profundizar la teoría del Defensor del Contribuyente, se vuelve relevante evocar el primer antecedente de esta figura, tal como se le conoce hoy en día. Así, es posible hallar en 1809, bajo el gobierno sueco, la constitución del

Ombudsman como una institución de carácter jurídico dentro del ordenamiento sueco. La definición de Ombudsman en la lengua germánica es Ombud – vocero o representante, y man – hombre, comprendiéndose en nuestro lenguaje como aquella persona que resuelve un asunto representando a otro, o defensor del ciudadano. En su origen se configuró como un “organismo independiente, con autoridad para dirigir recomendaciones a las Administraciones a fin de corregir las disfuncionalidades observadas” (Rozas, y Andrés, 2004). Lo anterior, tiene por fin otorgar protección y tutela de los derechos fundamentales, garantizando al pueblo sus derechos inherentes (Prodecon, 2012). Cabe mencionar, como antecedente histórico, que en civilizaciones previas existieron figuras con fines similares, como en el Imperio Inca el Tucuyricuy (el que todo lo ve), que se encargaba de vigilar el funcionamiento del Concejo Imperial (González, 2009), o en Grecia el Efloré, presente en la ciudad de Esparta, y el Euthynoi, en la ciudad de Atenas, cuyo fin era controlar a los funcionarios de gobierno y actividades municipales, remontándose entre los años 700 y 500 antes de Cristo (Instituto Interamericano de Derechos Humanos; 2006).

### **2.3.3. Defensor del Contribuyente**

Tras la proliferación de la figura del Defensor Ciudadano a nivel mundial, durante el siglo XX se crean figuras con fines particulares. Así, por ejemplo, se instaura en Estados Unidos el “*Tax Advocate Service*” como un organismo independiente dentro de la Administración Tributaria de Estados Unidos, cuyo propósito es garantizar al contribuyente un trato justo por parte del Internal Revenue

Service (IRS), fomentando la comprensión de los derechos del contribuyente. Por su parte en Italia, el Defensor del Contribuyente surge tras la aprobación de la Ley 212/2000 o "*Estatuto de los derechos del contribuyente*". Dicha ley buscaba disminuir la incerteza de la aplicación de la norma tributaria (Rozas y Andrés, 2004).

La relevancia de la figura del Defensor del Contribuyente cuenta con diversas opiniones en el ámbito académico. Para Diana Bernal Ladrón de Guevara, Procuradora reelecta de la Defensa del Contribuyente en México, el Prodecon se vuelve fundamental, pues constantemente observa las complejidades que tienen los contribuyentes, aportando como institución a simplificar el pago de los impuestos (Prodecon, 2016). No obstante, lo anterior, las dificultades presentes para la implementación de dicho tipo de institución, abordan, según Diana Ladrón, una serie de retos. Señala la Procuradora, que, Prodecon tuvo las vicisitudes que debe afrontar cualquier institución pública nueva, dentro de lo cual, su propia constitución se caracterizó por falta de simpatía del poder, tras ser impugnada en la primera corte de justicia (Prodecon; 2016). Connota que el nacimiento de la institución se considera una exigencia de carácter ciudadana, tomada por los senadores y diputados, ganando al poder ejecutivo. Una de las principales cualidades, según Ladrón de Guevara, se basan en que la Prodecon no es sectorizada, careciendo de jefes en el gobierno, y contando con autonomía presupuestaria (Prodecon; abril 2016).

La figura del defensor del pueblo como ya se ha definido anteriormente, ha evolucionado de formas distintas según sea la región que se desea analizar, pero

lo que es común a todos es que de acuerdo al grado de especialización que tienen los Estados, junto con el número significativo de actividades y facultades que han ido desarrollando, ha ocasionado que los mecanismos tradicionales de defensa de los derechos de las personas, se vuelven (en ciertos casos) ineficientes o extremadamente burocráticos (Olson, 2013), de esta forma, pareciera ser que se vuelve ineludible la creación de nuevas instituciones y/o medios de control para la actividad que desarrolla el Estado, y por ende, sus autoridades, con el propósito de que se garanticen y no vulneren los derechos fundamentales.

El defensor del contribuyente en el ámbito tributario nace como un Ombudsman específico de resolución de conflictos en materias tributarias, y como se ha mencionado anteriormente, los medios tradicionales, sean estos administrativos o judiciales, no han sido suficientes al momento de prevenir o reparar los perjuicios que se hubiesen generado (Olson, 2013). Es por ello que nace como una necesidad de entregar soluciones a las controversias entre la autoridad fiscal y los contribuyentes. En ese sentido, se pueden distinguir una serie de factores que determinan la creación, por parte del Estado, de la Defensoría del Contribuyente, para el caso de Estados Unidos, por ejemplo, se debe a que la legislación tributaria es altamente compleja, puesto que en relación a las solicitudes de créditos por ingreso del trabajo (EITC, por sus siglas en inglés), solicitado en la declaración de impuestos, Nina Olson argumenta que “...*un aspecto inusual del EITC es que muchos beneficiarios pagan por asistencia para preparar una reclamación de este beneficio contra la pobreza. Esto hace que el EITC sea el único programa contra la pobreza por el cual los beneficiarios pagan para recibir*

*beneficios*” (NAT’L Taxpayer, 2002), aquello genera, además, un aumento de las probabilidades de aquellos contribuyentes de escasos recursos, sean estas personas individuales o comercios menores, presenten errores por desconocimiento. De acuerdo a lo anterior, Nina Olson, encargada de la Defensoría del Contribuyente (Taxpayer Advocate Service, en inglés) en Estados Unidos, afirma que *“La mayoría de los contribuyentes de hoy no tienen ni idea si tienen derechos o de cuáles son esos derechos. En una encuesta del 2012 encargado por mi oficina, solo el 46 por ciento de los contribuyentes estadounidense dijo que creía que tenían derechos ante IRS, y solo el 11 por ciento dijo que sabía cuáles eran esos derechos”* (Olson, 2013). Aquello, genera que los contribuyentes de escasos recursos o que no tienen la capacidad de poder ser asesorados correctamente, sumado al desconocimiento que tienen por exigir sus derechos, sea vean vulnerados frente a la autoridad fiscal, caso contrario es lo que sucedería con los contribuyentes de mayores ingresos y que pueden ser asesorados correctamente, ya que pueden asumir de mejor forma una defensa ante la autoridad tributaria. Es así como, Olson afirma que para los pequeños contribuyentes *“En su esencia, los derechos de los contribuyentes son derechos humanos. Se trata de nuestra humanidad inherente. Particularmente cuando una organización es grande, como lo es el IRS, y tiene poder, al igual que el IRS, estos derechos sirven como un baluarte contra la tendencia de la organización a organizar las cosas de manera conveniente para sí mismas, pero en realidad nos deshumanizan. Los derechos de los contribuyentes, entonces, ayudan a asegurar que los contribuyentes reciban un trato humano”* (Olson, 2013). Dicha afirmación es concordante con lo señalado por Bernardo Arango, al afirmar que uno de las características que tiene el Defensor del

Contribuyente en Estados Unidos es *“proveen de asistencia al contribuyente que este enfrentando una condición económica agravante y no ha podido resolver sus problemas tributarios mediante procesos establecidos y normales o en casos en que el sistema y el procedimiento del IRS o está funcionando como debiera ser, es decir si su disputa con el IRS no ha podido solucionar por los canales normales o cuando el IRS le hace caso omiso a sus quejas y reclamos, o si cree que durante el procedimiento con el IRS hay irregularidades y no es escuchado(a)”* (Arango, 2012). En Estados Unidos, el Defensor del Contribuyente suele actuar bajo dos parámetros, el primero de ellos, es la de solucionar problemas específicos de los contribuyentes, especialmente cuando estos no logran una respuesta satisfactoria por parte de la autoridad tributaria, mientras que el segundo, se traduce en la recomendación de soluciones a los problemas sistémicos que se presenten en la administración. Estos parámetros son coincidentes con lo señalado en las distintas defensorías del contribuyente.

Otro factor relevante a considerar, es que las leyes en materias tributarias suelen ser complejas, por lo que los Estados requieren destinar gran parte de sus recursos en la administración tributaria, con la finalidad de velar por el correcto cumplimiento tributario. En ese sentido, si los Estados destinan un porcentaje menor de recursos a estas administraciones tributarias, puede afectarse directamente con la capacidad para resolver los conflictos o controversias, de forma oportuna, así lo indica Nina Olson, respecto de la situación económica de Estados Unidos en el año 2012, *“Si está tratando de recaudar ingresos y reducir el déficit, no puede lograrlo reduciendo la función de sus cuentas por cobrar y dejando sin efecto a sus*

*empleados. Como recaudador de ingresos, el IRS es diferente de todas las demás agencias federales. Cada dólar asignado para el IRS genera sustancialmente más de un dólar en ingresos federales. En el año fiscal 2012, el IRS recaudó aproximadamente \$2.52 billones en un presupuesto de aproximadamente \$ 11.8 mil millones. Eso se traduce en un retorno sobre la inversión (ROI) promedio de aproximadamente 214: 1. El ROI marginal del gasto adicional no será tan grande, pero prácticamente todos los que han estudiado el presupuesto del IRS han llegado a la conclusión de que el ROI de la financiación adicional es positivo” (Olson, 2013).*

Por último, es necesario considerar como uno de los puntos relevantes de la creación de la Defensoría del Contribuyente, el nivel de desconfianza de la sociedad, ya sea con las administraciones tributarias, ya que se suele señalar la existencia de arbitrariedades frente distintos tipos de contribuyentes, como también hacia el Estado, pues no se utilizaría eficientemente los recursos provenientes de la recaudación de impuestos. Frente a ello, Nina Olson indica cuales serían los aspectos relevantes que las administraciones tributarias del futuro debiesen considerar como relevantes al momento de relacionarse con sociedades cada vez más complejizadas, de acuerdo a las siguientes reflexiones: *“una base de contribuyentes que desconfía del gobierno y del IRS; y un discurso público que encuentra aceptable rechazar el pago de impuestos incluso cuando todos reciben algunos beneficios del sistema.” (Olson, 2013).*

### **2.3.3.1. Experiencia internacional.**

El Defensor del Contribuyente es un organismo que ha estado presente en distintos países, cuyas funciones se han centrado en la defensa de los derechos del contribuyente, entre otros, por lo cual se vuelve necesario revisar las características más relevantes de los principales países, a continuación.

En España, el Consejo para la Defensa del Contribuyente (Ord. N° 1231, 2017) fue creado en el año 1996, con el propósito de velar por la efectividad de los derechos de los contribuyentes, resolviendo las quejas acerca de la aplicación del sistema tributario por parte de las administraciones tributarias, las cuales no son vinculantes. El consejo es un organismo colegiado consultivo e interno de la Administración del Estado, integrado al Ministerio de Economía y Hacienda.

En el Reino Unido, existe la Adjudicator's Office (Ord. N° 1231, 2017), la cual fue creada en el año 1993, con la misión de atender los reclamos que se planteaban contra la administración tributaria. La Adjudicator's Office tiene la responsabilidad de examinar y proponer soluciones a los problemas cuando particulares y empresas no están satisfechos con el modo en que la administración tributaria ha tratado sus casos, guardando ciertas limitaciones que por ley no puede interferir.

En Estados Unidos existe la Tax Advocate Service (TAX), el cual es un organismo independiente dentro de la Administración Tributaria (Ord. N° 1231, 2017), Internal Revenue Service (IRS), cuya misión es atender a los contribuyentes



naturales y jurídicos a resolver los problemas en materias tributarias con la IRS, y recomendar cambios relativos a problemas sistémicos que se presenten. A diferencia de otros países, el Tax Advocate Service responde directamente al Congreso de los Estados Unidos, en el cual se deben presentar dos informes anuales, uno relacionado con sus objetivos para el próximo periodo fiscal y el otro sobre los resultados del ejercicio cumplido.

En México, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), descentralizado de la administración tributaria mexicana (Ord. N° 1231, 2017), tiene como propósito la protección, promoción y defensa de los derechos y garantías del contribuyente, por medio de nuevos esquemas de defensa y protección de los mismos, de forma gratuita. A diferencia de otros países, la PRODECON, se constituye también en asesor y abogado promotor de los contribuyentes frente a la administración tributaria, aplicando conjuntamente las funciones de Ombudsman y Procuraduría.

Ahora bien, uno de las principales dificultades que han debido enfrentar las Defensorías de los Contribuyentes, en países como México y España, tiene que ver con el conocimiento que los contribuyentes tienen respecto de la defensoría, ya que como lo han indicado los responsables de ambos organismos al decir que *“...uno de los mayores obstáculos es que en cada uno de sus países ambos antes son “unos grandes desconocidos” para los ciudadanos”*, en el diario América economía (2013). Esto último se relaciona con lo sucedido en España en el año 2015, al indicar que el porcentaje de quejas que se presentan es muy menor a la cantidad de actos

administrativos que emanan desde la Administración Tributaria Española. Es más, el Sr. Javier Martín, Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente en el año 2015, ha indicado que las quejas de los contribuyentes contra la administración tributaria tienen relación con los siguientes ámbitos *“trato de funcionarios, colas excesivas, inadecuación de las instalaciones, modelos tributarios, uso de lenguas cooficiales, teléfono de cita previa y borrador de declaraciones del IRPF, presentación telemática, así como tiempo de tramitación (devoluciones básicamente) y ejecución de resoluciones”* (20 Minutos, 2015). Otra de las dificultades que deben enfrentar los defensores del contribuyente, especialmente en México, son las quejas posteriores a una Reforma Tributaria, puesto que, en el año 2015, los reclamos que se presentaron a la PRODECON aumentaron en un 38%, los cuales se deben principalmente a las auditorías electrónicas y el retraso en las devoluciones de impuestos, representando un 30% del total de inconformidades que se presentan (El Economista, 2016). Además, en el año 2016, la principal fuente de reclamos a la PRODECON se debió a que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) implementó la propuesta (auto llenado) de declaración de renta con información obtenida por terceros, generando inconsistencia, ya que la información emitida por terceros presenta inconsistencia, como, por ejemplo, empleadores que no reconoce el contribuyente, es decir, que recibió pagos de una empresa para la cual nunca trabajó. Por último, uno de los grandes cambios que se han implementado en esta defensoría del contribuyente (México) son los “acuerdos conclusivos”, puesto que como señala Diana Bernal, (titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente) a los contribuyentes que se les cuestionan ciertas partidas relevantes, y que en el tiempo de fiscalización no

lo pueden acreditar, pueden recurrir a la defensoría con el propósito de suspender el plazo de revisión, y de paso, lograr acreditar dicha partida, con la finalidad de no incurrir en un proceso judicial, así lo ejemplifica Bernal al indicar que *“Si una persona moral está en auditoría, que son las que más vienen, sus propios abogados le van a recomendar que se vayan a los acuerdos conclusivos, como a las que les objetan su costo de lo vendido como deducción [de impuesto]; al irse al acuerdo como se suspenden los plazos, pueden probar aquí que sí tuvieron costo de lo vendido, de lo contrario se acaba la empresa porque ni modo que toda la utilidad haya sido de a gratis”* (El Universal, 2017). En otras palabras, el acuerdo conclusivo, indica Diana Bernal, *“...se realiza con la mediación de la Prodecon para que la autoridad fiscal y el contribuyente pueda solucionar una controversia sobre algún adeudo mediante el cual se da por terminada de manera anticipada la auditoría o revisión fiscal sin tener que esperar que pasen 12 meses que dura el procedimiento”* (El Universal, 2017).

### 3. METODOLOGÍA

Con el fin de lograr la comprensión de la relación entre la “Autoridad Tributaria” y los Contribuyentes, es que se requiere conocer las experiencias de los actores relevantes en dicha interacción, analizando la realidad social y permitiendo acercarse a los individuos (investigadores) al objeto de estudio.

El modelo de investigación cualitativo se basa primordialmente en la fenomenología o la hermenéutica, buscando la comprensión de los fenómenos sociales más que las causas que lo ocasionaron, involucrando al observador en el suceso, de manera subjetiva (Erickson, 1986), es decir, generando una interrelación entre el objeto de estudio y el investigador, y utilizando la experiencia como motivo para la reflexión de la realidad social (Spradley, 1980).

Por tanto, se busca conocer con mayor profundidad la experiencia objetiva y subjetiva de los actores involucrados de la administración tributaria y de los contribuyentes, sin el propósito de generalizar las experiencias obtenidas al resto de la población (Miles y Huberman, 1994).

Algunas de las herramientas que se utilizan bajo el modelo de investigación cualitativa son: la entrevista; el análisis de contenido; el análisis de las cuentas públicas; entre otros. Lo trascendental de estas herramientas investigativas, es que permitirán comprender el fenómeno que se está investigando, desde la

perspectiva de los actores involucrados, expresando los puntos de vista de todos los actores que están conectados con el objeto de estudio.

La entrevista en profundidad como técnica investigativa es un instrumento que permite recopilar información con el fin de realizar estudios de carácter exploratorio (Rojas, 1985). Este tipo de entrevistas entrega información cualitativa de la situación estudiada, por medio de la reconstrucción del lenguaje, puesto que los entrevistados vierten toda su experiencia, pensamientos y emociones desde el inconsciente (Tarre, 2013).

Esta herramienta es primordial para el desarrollo de esta investigación, debido a que proporciona mayor flexibilidad en las áreas en que el entrevistado puede aportar una mayor profundización de la investigación (Horton, 2004), puesto que se busca recopilar información alusiva a la relación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos, desde fuentes fidedignas. Para ellos, se escogerán fiscalizadores y administradores tributarios del Servicio de Impuestos Internos, y de los contribuyentes catalogados como “PYMES”.

Para determinar el alcance de la investigación, se realizaron entrevistas específicas y definidas de 15 personas (Creswell, 2009), los cuales se encuentran clasificados de la siguiente forma:

Grupo	Descripción.	Entrevistados N°	Duración	Fecha
Administradores Tributarios.	Como administrador tributario se clasificará a funcionarios que actualmente desempeñan cargos Directivos dentro del Servicio de Impuestos Internos, y a Ex Directivos que actualmente desempeñan funciones en el sector privado.	Adm. Tributario 6	34:14	26-02-19
		Adm. Tributario 7	49:17	14-02-19
		Adm. Tributario 8	57:40	05-03-19
		Adm. Tributario 9	21:14	06-12-18
		Adm. Tributario 10	36:00	15-01-19
Contribuyentes.	En esta clasificación se consideraran a: Socios de consultoras, asesores tributarios, gremios del sector privado y contribuyentes catalogados como PYME.	Contribuyente 1	52:13	14-01-19
		Contribuyente 11	29:42	17-03-19
		Contribuyente 12	39:30	05-03-19
		Contribuyente 13	16:08	22-03-19
		Contribuyente 14	17:34	23-03-19
		Contribuyente 15	24:37	23-03-19
Fiscalizadores.	Dentro de esta clasificación se encuentran funcionarios del SII pertenecientes al escalafón fiscalizador, que cumplan roles relacionados a la fiscalización de la PYME. Sumado a ello, el concepto también abarca a representante de los gremios del SII.	Fiscalizador 2	24:38	22-01-19
		Fiscalizador 3	33:07	11-12-18
		Fiscalizador 4	36:23	06-02-19
		Fiscalizador 5	27:10	12-12-18

Tabla I. Clasificación de entrevistados.

Elaboración de los investigadores.

La selección de los participantes se debe al conocimiento y/o participación que han desarrollado laboralmente en torno a la administración tributaria. El grupo de “Administradores Tributarios”, cumple un rol relevante en la implementación de las políticas internas del Servicio de Impuestos Internos, sumado a la visión global

que poseen sobre la relación de la administración tributaria con el contribuyente. El grupo “Fiscalizadores”, se destaca por la relación directa que tiene con los contribuyentes, además de contar con representantes de los gremios del Servicio de Impuestos Internos. Por último, el grupo de “Contribuyentes” es relevante por cuanto otorgan la visión de las PYMES en su relación con la autoridad tributaria, sumado al rol de los asesores tributarios en dicha relación. También se encuentran en este grupo, los asesores tributarios que incidieron en la confección de la Reforma Tributaria propuesta por el actual gobierno (2018).

Para convocar a los entrevistados, se les envió una carta de invitación explicativa, mediante la cual se les mencionó el objetivo de la investigación en conjunto al uso que se le daría a la información obtenida. Previo al desarrollo de las entrevistas, se les entregó a los participantes el acta de consentimiento informado, firmado por los investigadores y los entrevistados, a través del cual se les señaló que la información será tratada anónimamente. Esto significa que, en ninguna sección del documento final el participante podrá ser identificado.

Las entrevistas fueron grabadas en su totalidad, para luego ser transcritas textualmente. Posteriormente, se analizó cualitativamente la información recopilada, por medio del consenso de los conceptos que se analizarán por los tesisas, utilizando métodos de significado (Kvale y Brinkmann, 2009). Este método consiste en codificar, condensar e interpretar la información entregada por el participante (Kvale y Brinkmann, 2009). Para la codificación se utilizó el programa Excel, donde las columnas contenían la información entregada por cada participante y las filas

contenían los códigos desarrollados inductivamente por los autores de la investigación (Kvale y Brinkmann, 2009). Los códigos que se utilizarán en el desarrollo de esta investigación, para ambos subtemas en cuestión, serán los siguientes:

Conceptos	Descripción
Asimetría de poder	Facultad que tiene un actor, sobre otro, para lograr sus objetivos
Conocimiento	Se entenderá como un activo generado por la autoridad tributaria y comprado por el contribuyente.
Emoción	El sentimiento que invade al contribuyente en su relación con la autoridad.
Conflicto	Instancia de posible confrontación entre dos o más actores.
Modelo de Gestión SII	Estrategia que lleva a cabo el organismo fiscalizador.

Tabla II. Conceptos.

Elaboración propia.



## 4. DESARROLLO

### **4.1. SUBTEMA N°2 Relación y nueva institucionalidad: Defensor del Contribuyente.**

La relación entre el Servicio de Impuestos Internos y el Contribuyente, de acuerdo al análisis realizado en el sub tema anterior, se ha basado en los últimos años en un paradigma orientado a los servicios. Debido a ello, es que se vuelve relevante la discusión en torno a la inclusión del Defensor del Contribuyente en el ámbito tributario, puesto que podría ser un organismo que complementaría los cambios que el SII ha realizado, fortaleciendo el paradigma de servicios, o bien, podría modificar aquello, generando conflictos en la relación Autoridad Tributaria y Contribuyente.

El Defensor del Contribuyente es una institución que no se había implementado antes en la administración tributaria. Producto de aquello, se revisó en el marco teórico la experiencia internacional sobre esta nueva figura organizacional, identificando conceptos como la asesoría contable y/o judicial que la PRODECON (México) ofrece a todos los contribuyentes, lo cual es contrastado con lo funciones que realizará el DEDECON. Luego, se procederá a revisar los actuales mecanismos de resolución de conflictos que el Servicio de Impuestos Internos ha implementado en este último tiempo, influenciados por el Plan Estratégico del Servicio, cuyo propósito es fomentar el Cumplimiento Tributario de los contribuyentes. La relevancia de aquello se encuentra en la política institucional del SII, el cual busca evitar que las controversias que se presenten con el

contribuyente sean judicializadas, siendo aquello uno de los ámbitos de acción que tendrá el Defensor del Contribuyente. En última instancia, se analizará de forma transversal las entrevistas realizadas, cuyo resultado estará enfocado en responder el objetivo propuesto para este subtema de investigación, el cual es analizar la relación de esta nueva institución (DEDECON) con el contribuyente.

Los conceptos abordados en el análisis inductivo de las entrevistas realizadas, guardan relación con lo ya expuesto en el sub tema anterior, cuyo propósito es poder contrastar la relación actual entre el Contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos, y como estos conceptos se ven influenciados por la incorporación del Defensor del Contribuyente. En ese sentido, acciones realizadas por el Servicio de Impuestos Internos, como la implementación del Modelo de Gestión del Cumplimiento Tributario, ha colocado el foco de la relación en la facilitación del cumplimiento tributario, cambiando las sanciones producto del desconocimiento por capacitaciones, siendo este uno de los objetivos que los entrevistados han indicado como esencial en el Defensor del Contribuyente, por lo que ambos organismos confluirían bajo el eje de asistencia al contribuyente. Sumado a lo anterior, se identificaron distintos tipos de conocimiento que inciden en esta relación y que fomentan la inclusión de la DEDECON, con el propósito de que aumenten la confianza del contribuyente a las instituciones del Estado. Aquello genera que atribuciones otorgadas por ley puedan generar conflicto con el Servicio de Impuestos Internos, debido a que los objetivos de cada institución serían contrapuestos, mientras que, para algunos de los entrevistados, profundizan aún más dicha situación, argumentando que el Servicio de Impuestos Internos ha

modificado herramientas internas por las cuales ya se encontraría el defensor del contribuyente desarrollándose de forma interna. Por último, es importante considerar que para alguno de los entrevistados, la relación entre el contribuyente PYME y el Servicio de Impuestos Internos es justa, ya que la autoridad tributaria tiene establecido cuáles son sus márgenes de acción, evitando acciones que se relacionan con un paradigma clásico, sumado a la implementación de avances tecnológica que reducen los costos de cumplimiento tributario, especialmente para este segmento de contribuyentes, por lo que la creación de un defensor del contribuyente sería un hecho que modifique la relación que fue analizada en el sub tema anterior, según se describe, a modo de comparación, en el siguiente cuadro:

Defensor del Contribuyente
<u>Asimetría de poder:</u> Defensor del Contribuyente vendría a <b>complementar</b> el Modelo de Gestión Estratégica implementado por el Servicio de Impuestos Internos, principalmente el eje estratégico de asistencia al contribuyente.
<u>Conocimiento:</u> Los entrevistado de forma transversal han indicado que la orientación del DEDECON debiese estar centrado en la educación fiscal del contribuyente PYME, puesto que es este segmento el que no cuenta con los recursos suficientes para contratar grandes asesores. En este concepto, se identifica que los contribuyentes presentan bajo conocimiento en el ámbito tributario y en el administrativo.
<u>Emoción:</u> La inclusión de la DEDECON busca disminuir las sensaciones de miedo y respeto que tienen los contribuyentes pequeños hacia la autoridad tributaria, por medio de las asesorías tributarias. En este punto se destaca que el SII, por medio de la implementación del Modelo de Gestión Estratégica busca aumentar la confianza de los contribuyentes hacia la autoridad tributaria.

Conflicto: Es posible observar que, de forma transversal, los entrevistados han indicado que esta figura administrativa podría ocasionar mayores conflictos en la relación autoridad tributaria - contribuyente, debido a que sus funciones podrían contraponerse a las del SII.

Modelo de gestión estratégica: Defensor del Contribuyente vendría a **complementar** el Modelo de Gestión Estratégica, principalmente el eje estratégico de asistencia al contribuyente.

Tabla VII. DEDECON y Relación.

Elaboración de los investigadores.

El Defensor del Contribuyente en Chile es una figura nueva, por lo que el proyecto se basó en evidencia de los países que ya lo han implementado. Debido a ello, es que se vuelve relevante analizar el proyecto de ley presentado por el gobierno, el cual fue inspirado en el modelo implementado en México, cuya característica principal es el resguardo de los derechos del contribuyente ante la autoridad tributaria administrativa y judicial.

#### **4.1.1. Proyecto de Ley sobre Modernización tributaria**

El gobierno de Sebastián Piñera Echeñique<sup>2</sup>, a través del Ministro de Hacienda, Felipe Larraín, envía a la Cámara de Diputados una iniciativa de proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria en diversos aspectos. A continuación, se detallarán los puntos que aluden en específico a la creación de la Defensoría del Contribuyente en materias de tributación fiscal interna.

---

<sup>2</sup> Con fecha 23 de agosto del 2018, a través del mensaje N°107-366.

De acuerdo al análisis realizado al proyecto de ley, respecto al Defensor del Contribuyente, se desprende que este servicio público estará sometido a la supervigilancia del Ministerio de Hacienda, cuyo objetivo será velar por la protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes, colocando énfasis en los más vulnerables, en materias que sean de competencia del Servicio de Impuestos Internos, observando los principios de responsabilidad, eficiencia, eficacia, coordinación, impulsión de oficio, control, probidad, transparencia y publicidad administrativa (Proyecto de Ley; 2018).

Los aspectos conceptuales que motivaron la creación del proyecto del DEDECON, según el mensaje presidencial, fueron los siguientes:

- Los anhelos e inquietudes de los contribuyentes, en específico de las Pymes.
- Mediación de conflictos entre el Servicio y contribuyentes.
- Incentivo al cumplimiento tributario.
- Aumentar la confianza entre el contribuyente y la autoridad tributaria.
- Protección de derechos del contribuyente.

Otro aspecto relevante es la conformación del personal, puesto que el Presidente de la República podrá traspasar funcionarios de planta y a contrata desde el Servicio de Impuestos Internos y desde los Tribunales Tributarios y Aduaneros, sin solución de continuidad (Proyecto de Ley; 2018; Inciso I, N°2 del art. 35 transitorio).

Para dicho traspaso de funcionarios, el proyecto considera restricciones, mediante las cuales se mantienen las condiciones laborales existentes para el funcionario previo a la instauración de la DEDECON y de sus nuevas funciones. Así, se estipula que se mantiene la asignación de antigüedad reconocida, como también el tiempo computable para dicho reconocimiento, específicamente en el N° 6 del inciso I del Artículo trigésimo quinto transitorio.

La implicación de lo anterior se traduce en la disminución de la dotación del Servicio de Impuestos Internos y de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, con el fin de conformar parte de la dotación de la Defensoría del Contribuyente.

Aludiendo al segundo subtema que se abordará en esta investigación, en el cual se busca comprender la relación entre la autoridad tributaria y el contribuyente a través de una nueva institucionalidad que forme parte de la autoridad tributaria, en específico el “Defensor del Contribuyente”.

#### **4.1.2. Asimetría de Poder ante el DEDECON**

La asimetría de poder que tendría la autoridad tributaria frente al contribuyente se modificaría por la inclusión del Defensor del contribuyente, debido a que este organismo actuaría a la par del Servicio de Impuestos Internos frente a la autoridad (Estado), protegiendo los derechos que tienen los contribuyentes frente a las actuaciones que pudiese realizar el Servicio, según se ha indicado en el

proyecto de ley. De esta forma, el Entrevistado N°1, Contribuyente, afirma lo siguiente:

*“Entonces nosotros decíamos que el DEDECON tendría que ser un funcionario nombrado por la autoridad que pueda decir saber que, esto puede afectar a los contribuyentes por esto y por esto, y que el Servicio por el otro lado diga sabes que yo creo que no, bueno ya tienes **dos tipos de peso frente a la autoridad**, y no gallos que la verdad que no pesan o **pesan menos que un paquete de cabrita, como éramos nosotros versus el Servicio de Impuestos Internos...**”*

Por otra parte, para uno de los entrevistados, el Defensor del Contribuyente podría equilibrar el poder en relación a los contribuyentes pequeños, producto de que cuando existen controversias con el Servicio de Impuestos Internos, estos tienden a aceptar lo que el organismo fiscalizador diga, sin tener la capacidad de cuestionar aquello, ya sea por falta de conocimientos tributarios, por no contar con asesores o simplemente por el respeto que le tienen al ente fiscalizador, según explica el Entrevistado N°7, Administrador Tributario, a continuación:

*“Un contribuyente puede necesitar un caballero con una armadura que venga a defenderlo, cuando el que está al frente es más grande ¿no es cierto? Y cuando el que está ahí no tiene armadura tampoco, el [Empresario Grande] probablemente se defiende con quien se le ocurra, no tiene mayor problema, la panadería o la verdulería de la señora “juanita”, que no le timbran unas boletas, unas facturas [...] no tiene nada que hacer, ella está entregada a lo que sea que le digan, el que sea que le toque en impuestos internos...”*

Por otra parte, el Entrevistado N°11, Contribuyente, argumenta que el riesgo que puede ocasionar la inclusión del Defensor del Contribuyente en la relación Contribuyente – Servicio de Impuestos Internos, puesto que la asimetría de poder antes mencionada se podría invertir, en el sentido de que ahora el contribuyente utilizaría el Defensor del Contribuyente para realizar actos cuestionables según las interpretaciones del organismo fiscalizador, teniendo un comportamiento similar a los realizado por las grandes empresas con sus asesores tributarios, quienes utilizan los vacíos legales en tributación para realizar planificaciones, transformando de esta forma la relación entre el contribuyente y el servicio de impuestos internos, según lo que se señala a continuación:

*“Siempre está en riesgo de que el contribuyente ahora que va a tener una instancia o un defensor adicional que es la DEDECON, sea **más agresivo**, en el sentido de “no te entrego estos documentos, no te hago esto otro, veámoslo en la DEDECON o veámoslo acá o allá” está ese riesgo. Piensa en las grandes empresas [...] por ejemplo, grandes empresas que tienen un staff de abogados y asesores tributarios poderosos, deciden a veces tomar decisiones tributarias arriesgadas, eso implica a veces perjuicio para el fisco, a veces diferir ingreso, o a veces un montón de otras situaciones...”*

Ante lo antes expuesto, y de acuerdo al tipo de poder que se ha determinado en el subtema anterior, se visualiza que la inclusión del Defensor del Contribuyente como autoridad tributaria, disminuiría la asimetría de poder, debido a que este organismo velaría por la defensa de los derechos del contribuyente. Ahora bien, la asimetría en el poder, como se ha mencionado anteriormente, no sólo se debe a la facultad legal que tiene el Servicio para verificar el cumplimiento tributario, sino que



en el nivel de conocimiento que presentan los actores que conforman la tributación, cuyo análisis se desarrollara a continuación.

#### **4.1.3. Conocimiento ante el DEDECON**

Uno de los aspectos que fue mencionado por los entrevistados es el conocimiento en la relación autoridad tributaria y contribuyente. Para Davenport y Prusak (en Hasseldine et al, 2011) el conocimiento es un activo económico por el cual varios actores participan en el juego, distinguiendo a quienes producen conocimiento, quienes compran conocimiento y quienes desempeñan el rol de intermediarios entre los dos primeros actores (2011). En este sentido, se destaca el rol que juegan los contribuyentes al adquirir conocimiento, para algunos se encuentra centrado en el cumplimiento tributario, mientras que para otros está el evadir impuestos (2011), aquello es fundamental para el análisis en cuestión, ya que transversalmente los entrevistados han señalado que los contribuyentes pequeños carecen de conocimientos técnicos, por lo que buscan por medio de asesores contados, la adquisición del conocimiento tributario. Además, para la teoría del conocimiento tributario, los contribuyentes son compradores de conocimiento de forma obligatoria, ya que la autoridad tributaria suele penalizar por medio de multas los errores cometidos en las declaraciones de impuestos (2011). Ahora bien, frente a la inclusión del Defensor del Contribuyente como una autoridad tributaria generadora de conocimientos (Hasseldine et al, 2011), por una parte, y como intermediario del conocimiento a través de la prestación de asesoría, por otra, podría suplir la falta de conocimiento tributario que tienen los contribuyentes

pequeños ante el Servicio de Impuestos Internos. Es así como para el Entrevistado N°1, Contribuyente, la DEDECON podría asesora en los procesos administrativos que generalmente los contribuyentes pequeños desconocen, con la finalidad de evitar problemas posteriores con la autoridad tributaria, según la siguiente afirmación:

*“...entonces yo creo que parte de la **DEDECON va a pasar por educación,** ósea educación en el sentido de **explicarle a los contribuyentes chicos,** como tienen que ir, que cosas tienen que llevar, para no perder el viaje, para efectivamente entregar la información, porque la información se tiene que entregar de cierta manera, si normalmente **el empresario poco “cacha” de contabilidad,** y si tiene a un contador que atienda a cincuenta empresas chicas por ahí dando vueltas, poco tiempo le dedica también.”*

Para el Entrevistado N°14, Contribuyente, lo anteriormente señalado se confirma, producto de que él debe recurrir a su contador para resolver temas tributarios, pero el contador a su vez, recurre al Servicio de Impuestos Internos para dar una respuesta a su cliente, generando retraso en el funcionamiento de la empresa, tal como se indica a continuación:

*“...la verdad es que sinceramente de la información que ellos manejaban había muchas cosas que iban a preguntar internamente al Servicio, y en base a eso nos daban respuesta, entonces el feedback era demasiado lento por lo mismo...”*

Debido a la falta de conocimiento técnico por parte de los pequeños contribuyentes, sumado a que los contadores y/o asesores de este segmento no

son lo suficientemente especializado, ocasiona que, al momento de presentar discrepancias con la autoridad fiscalizadora, se vuelva aún más difícil solucionar aquello. Esto último es descrito por el Entrevistado N° 5, Fiscalizador, quien argumenta la importancia de que el contribuyente este informado de los procesos administrativos y cuente con los conocimientos tributarios suficientes, entre otros, y para ello, entiende al Defensor del Contribuyente, como un organismo que debiese centrarse en dicho foco, tal como se expresa a continuación:

*“Poniéndome en el lugar de los contribuyentes, quizás podría ser que el contribuyente que llegue al Servicio, **llegue más informado**, no ande tan perdido, sepa también dar soluciones, quizás reconocer errores, lo que en definitiva podría ser hasta **positivo**.”*

Esta labor educativa, para alguno de los entrevistados, debiese ser fomentada aún más por el Servicio de Impuestos Internos, ya que, si bien se realizan capacitaciones y charlas a grupos de interés, según se establece en el Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario, faltaría una mayor capacitación del fiscalizador hacia el contribuyente pequeño en materias propias de la fiscalización, como así lo refleja el Entrevistado N° 11, Contribuyente:

*“...falta el brazo capacitador del SII [...] cuando el contribuyente va a hacer sus visitas o lo fiscalizan, me falta esa parte, yo no la he visto, y en general es muy poco el fiscalizador que se dedica a capacitar. Quizá estaría bueno entregar un pequeño ejemplo de las típicas cosas que se hacen, enajenación de bienes raíces, enajenación de acciones, enajenación de bonos, etc... unos pequeños ejemplos que los circularice [...] a todos los fiscalizadores, por si alguien no sabe hacer algo,*

*[...] le haces una pequeña charla y se lo entregas, no tiene que ser tan extensivo, ni que abarque todo el conocimiento, porque eso sería imposible, [...] la gracia es que no aparezca el mismo perico el próximo año con el mismo problema, son horas hombre que se consumen....”*

Contrario a lo anterior, se argumenta que la labor educativa no podría estar del todo desarrollada dentro del Servicio de Impuestos Internos, debido al “*principio de congruencia*”, por lo que, en este punto, la labor que debiese desarrollar el Defensor del Contribuyente, sería importante, asesorando al contribuyente en las decisiones que el Servicio estaría impedido de hacer por dicho principio, mientras que en el resto de las acciones, el Servicio, por medio de sus herramientas de facilitación (servicios), podría fomentar el cumplimiento tributario. De esta forma lo expresa el Entrevistado N° 10, Administrador Tributario:

*“Hay varios principios. Por ahí se menciona **el principio de congruencia**. Y que de alguna manera dicen, oye no me puedo meter en la decisión del contribuyente, porque si después no le gusta el que se va a llevar los costos de ese disgusto es el servicio [...] entonces el DEDECON podría generar una pauta donde diga, miren los pequeños contribuyentes se les recomienda o se van por el 14 ter o por el atribuido. Y de esa manera se podría suplir este acompañamiento que ya hace el servicio. Porque después nosotros ponemos calculadoras, asistentes pre llenados, pero esa decisión importante del principio no hacemos nosotros la orientación.”*

Sumado a ello, el Entrevistado N°8, Administrador Tributario, añade otro concepto frente al conocimiento, indicando que la falta de recursos de los contribuyentes pequeños para contratar buenos asesores, dificulta su relación con

la autoridad tributaria, aumentando por consiguiente la asimetría en el poder. Es en ese sentido, que el Defensor del Contribuyente debe contar con un personal calificado, ya que, de lo contrario, no podría equilibrar la relación de poder en base al conocimiento técnico, según la siguiente reflexión:

*“Entonces aquí estamos hablando de los chicos (contribuyentes), los que no tienen mucho conocimiento, no tienen mucho dinero, claro, podría ayudar (DEDECON), pero no va a ser la solución. Piensen en la justicia, la gente que contrata abogados, y cuando alguien no tiene dinero, bueno el Estado pone un abogado y lo defiende, pero en general esos abogados no tienen tanta experiencia, entonces si vamos a tener gente que no tiene tanta experiencia ayudando a los contribuyentes más chicos a litigar, si ya vemos que el problema no es ese, el problema es que a los grandes y chicos la corte de apelaciones le da la razón al servicio, aunque el servicio no tenga la razón, ese es el tema.”*

Por otro lado, uno de los entrevistados ha indicado que el Defensor del Contribuyente sólo generara mayor burocracia, puesto que, si un contribuyente pequeño tiene conocimientos tributarios, no debiese tener mayores contingencias con la autoridad tributaria, de acuerdo a lo indicado por el Entrevistado N°12, Contribuyente:

*“Yo creo que el defensor del contribuyente, así como está planteado, o como se ha presentado, es agregarle un poco de burocracia al modelo, [...] si el PYME tiene claro cuáles son sus obligaciones, sus impuestos, y además tiene claro cuál es el efecto de su tributación, porque es una plataforma que hoy en día te calcula tu impuesto, el defensor del contribuyente ¿a qué se va a ir? a renta, sería como lo*

*único, y en renta, ¿qué vamos a discutir? De los gastos generalmente aceptados, esos se matan en primera vuelta [fiscalización].”*

Sumado a lo anterior, el Entrevistado N° 11, Contribuyente, añade que el modelo del Defensor del Contribuyente Chileno proviene de la Prodecon de México, por lo cual desconoce la simplicidad del modelo de tributario de este último, indicando que en el caso de Chile, existen varios regímenes tributarios ocasionados por varias reformas tributarios, lo que conlleva a que el sistema se vuelva complejo, por lo cual, los funcionarios del DEDECON deben ser de un alto conocimiento, ya que los problemas de las PYMES podrían ser simples, pero particulares, sumado a que la cantidad de contribuyentes PYMES versus los funcionarios disponibles en el Defensor del Contribuyente son altamente dispares, lo que puede ocasionar un aumento en el conflicto en la relación contribuyente y autoridad tributaria, según se detalla a continuación:

*“...la verdad es un experimento, esto se dio en México si bien recuerdo, no sé cuántos regímenes tributarios existen allá, no sé cómo será la complejidad del sistema tributario, pero tener una defensoría del contribuyente en un régimen simple no es problema, tener una defensoría del contribuyente en 3 o 6 regímenes distintos, y, además, con cambios de leyes tan frecuentes hace que el defensor del contribuyente tenga que saberse como mil regímenes tributarios, saberse la situación antes y después de reforma, porque al final vas a defender al contribuyentes...”*

Por lo tanto, se comprende que el conocimiento es un factor clave de la relación entre la Autoridad Tributaria y los Contribuyentes, puesto que ello conlleva

a que una de las partes tenga mayor poder respecto de la otra, por lo que el Defensor del Contribuyente, para los entrevistados, debiese apuntar al asesoramiento de los contribuyentes, con el propósito de equilibrar la relación entre ambos actores. Aquello guarda relación con la teoría del conocimiento fiscal, ya que el contribuyente pequeño carece de conocimiento técnico, por lo que se encuentra obligado a adquirirlo, pero como han indicado alguno de los entrevistados, los asesores o contadores que se relacionan con este segmento de contribuyente no suele tener las capacidades técnicas idóneas, razón por lo cual el Defensor del Contribuyente podría ejercer el rol de intermediario de conocimiento a través de la asesoría tributaria, equilibran la relación entre la autoridad tributaria y el contribuyente. En este sentido, el Servicio de Impuestos Internos, por medio del Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario ha implementado servicios que buscan facilitar el cumplimiento tributario, por medio de la fiscalización por riesgos, entendiendo que existen contribuyentes que por desconocimiento no cumplen con su obligación tributaria, por lo que su accionar en este tipo de situaciones estará centrado en la educación por sobre el castigo, acorde a un paradigma de Servicios por sobre el Tradicional. Este cambio al parecer no sería suficiente, ya que existen decisiones que son intrínsecas a la persona, como es el caso de optar por un régimen tributario, por ejemplo, por lo cual, un asesor con conocimientos tributarios suficientes y que provenga del DEDECON, complementarían la labor educativa que el modelo antes mencionado busca instaurar para estos contribuyentes.

Ahora bien, el conocimiento es uno de los factores que ha generado asimetría de poder en la relación de la autoridad tributaria con el contribuyente, pero existen

otros factores que influyen en ello, como es el miedo o respeto que los pequeños contribuyentes han indicado en las entrevistas que “sienten” cuando se enfrentan al Servicio de Impuestos Internos, por lo que es importante analizar la función que realizará el Defensor del Contribuyente ante este factor que genera asimetría de poder.

#### **4.1.4. Emoción ante el DEDECON**

De acuerdo a lo analizado en el subtema anterior, se desprende que el contribuyente siente las emociones de temor y respeto ante el Servicio de Impuestos Internos, producto de las sanciones que este organismo puede realizar ante incumplimientos tributarios del contribuyente. Si bien, este tipo de emoción ha disminuido con el tiempo, en parte por los cambios internos que ha realizado el organismo fiscalizador, es importante analizar como el Defensor del Contribuyente influiría en este ámbito de la relación, cuyo desenlace se traduce en una asimetría de poder.

La implementación del Defensor del Contribuyente generaría confianza en los contribuyentes frente a la autoridad tributaria, ya que este organismo promovería cambios en los procesos que generan problemas para el contribuyente, tal como sucede en Estados Unidos, donde el “TAS” realiza recomendaciones al “IRS” de forma periódica sobre los problemas del sistema tributario, por lo que al solucionarlos se estaría contribuyendo con el cumplimiento tributario, según lo afirmado por el Entrevistado N°1, Contribuyente, de la siguiente forma:



*“...uno diría que entre el “Big Boss” del DEDECON y el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, de repente se siente a puertas cerradas, yo creo que pueden mejorar muchas cosas, porque van a ser esas conversaciones en que te digo, sabes que, están teniendo problemas en esto, **y si se crea ese vínculo de confianza, va a ser enriquecedor, porque yo creo que hay cosas que hay que arreglar en el Servicio...**”*

Sumado a lo anterior, y con el propósito de aumentar la confianza de los contribuyentes ante las autoridades tributarias, para el Entrevistado N°6, Administrador Tributario, indica que el Defensor del Contribuyente podría generar mayor confianza en cuanto a prestar apoyo en conocimientos tributarios, ya que para él, es dudable cuanto es el nivel de conocimiento que tienen organismos de justicia, como es el caso de los tribunales tributarios y aduaneros y la corte de apelaciones, según se expresa en el siguiente comentario:

*“...yo creo que falta más preparación de la gente que está en los “TTA”, la sala especializada en la corte de apelaciones debería tener más preparación a lo mejor, bueno una defensoría podría ayudar en ese sentido, **una defensoría que defienda...**”*

De acuerdo a lo anterior, la implementación del Defensor del Contribuyente como un organismo que colabore con la simplificación o facilitación del sistema tributario es acorde con el paradigma de servicios, puesto que el foco se encuentra en evitar los hechos que generan temor, como es el miedo a las sanciones por no cumplir con la obligación tributaria, cuyo acto se relaciona con el paradigma

tradicional (Alm, 2015). Para uno de los autores, el poder legítimo, caracterizado por fomentar un clima de servicios y de cooperación voluntaria de los contribuyentes con su obligación tributaria, aumentaría el nivel de confianza. En ese sentido, la inclusión del Defensor del Contribuyente en el ámbito tributario, podría generar que, por medio de la defensa de los derechos del contribuyente y por el apoyo en conocimiento tributario ante los tribunales tributarios, aumente los niveles de confianza de los contribuyentes ante la autoridad tributaria, puesto que, ante situaciones de controversia, existiría un organismo que tendría el mismo poder que el Servicio de Impuestos Internos, tal como se ha indicado en los puntos anteriores.

El estado de ánimo analizado se vuelve relevante al momento de analizar la relación entre el contribuyente con la autoridad tributaria, ya que este es uno de los motivos por los cuales el Defensor del Contribuyente, al generar aumentar la confianza de los contribuyentes, por medio de sus funciones según proyecto de ley, podría generar conflicto en la relación con el Servicio de Impuestos Internos.

#### **4.1.5. Conflicto ante el DEDECON**

El proyecto de ley indica que el Defensor del Contribuyente cuenta con el objetivo de velar por la protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes, en especial de los más vulnerables, en materias que sean de competencia del Servicio de Impuestos Internos (Proyecto de Ley, 2018). Esto se debe a que el organismo que se busca implementar en Chile, se basó en el modelo mexicano, el cual no solo cuenta con asesoría tributaria, sino que también con

asesoría judicial, puesto que de dicha característica es que se denomina Procuraduría. En ese sentido, el Entrevistado N°1, Contribuyente, ha señalado que el modelo chileno no contara en una primera instancia con la asesoría jurídica, dado la falta de recursos, por lo que solo se centrara en la asesoría tributaria, tal como se indica a continuación:

*"...nos dijeron que no venía con defensa, porque tener defensa significa tener abogados, tener DEDECONES en todas las direcciones regionales y eso es plata, y no hay plata, entonces viene uno diría el DEDECON Central y por el otro lado todo lo que es la organización Mexicana de la defensoría del contribuyente, te decían mira nosotros nos demoramos nueve años en tener una estructura así redondita, solido, organizada, entonces tú dices bueno este es el punta pies inicial, ya en una actualización no sé de TTA o de cualquier otra entidad, meteremos DEDECON 2 y después DEDECON 3 y después va a ser una cosa mucho más amplia."*

Esta implementación gradual genera una problemática que se encuentra explicada en el sub tema anterior, específicamente en la asimetría de poder causado por el conocimiento técnico que cuenta el Servicio de Impuestos Internos frente a los Tribunales Tributarios Aduaneros, razón por la cual, parte del gremio de este último organismo, han solicitado que el Defensor del Contribuyente cuente con la facultad de comparecer en juicios, representando a los contribuyentes, potenciando la discusión en sede jurisdiccional y protegiendo los derechos de los contribuyentes (Minuta Cámara de Diputados, 2019).

Aquello concuerda con lo indicado por el Entrevistado N°2, Fiscalizador, quien agrega que la DEDECON debiese asesorar al contribuyente en materia

judicial ante los tribunales tributarios y aduaneros, debido a que los contribuyentes PYMES no cuentan con los privilegios de pobreza, por lo que no tienen la posibilidad de ser asistidos judicialmente por algún abogado. Además, agrega que una de las funciones que tendría esta DEDECON de acuerdo al proyecto de ley, fomentaría el conflicto entre dos autoridades tributarias, debido a que, para algunos, sería un organismo que podría influenciar al Ministerio de Hacienda, para que tome decisiones sobre el actuar del Servicio de Impuestos Internos, tal como se indica a continuación:

*“No se planteó como la defensoría penal pública, por ejemplo, porque un **DEDECON debiera defender al contribuyente, representarlo en Impuestos Internos y representarlo también en sede judicial, no solo en el TTA, sino que en la Corte de Apelaciones y en la Corte Suprema inclusive, ¿A qué contribuyentes? A los contribuyentes que podrían gozar de privilegios de pobreza por ejemplo, que son aquellos que no tienen recursos, eso creo que sería la misión de una defensoría del contribuyente, pero así como está planteado en el proyecto, donde tiene facultades para verificar o plantear que están en desacuerdos con programas de fiscalización o si no se llega a un acuerdo con un contribuyente, poder colocar el nombre de un colega en un diario de circulación nacional, creo que eso es denostar la función y por otro lado, tiene facultades al alero del Ministerio de Hacienda, entonces un órgano político como es **el Ministerio de Hacienda, que pueda recibir mensajes del DEDECON para que influya en el Servicio**, primero raya en las atribuciones que hoy en día tiene el Director Nacional, el Director Regional, el TTA y la propia Contraloría...”***

De acuerdo a lo anteriormente indicado, las atribuciones que por ley se le estarían otorgando al Defensor del Contribuyente generarían un conflicto con el

actuar del Servicio de Impuestos Internos, dejando entrever que esto podría ser utilizado por algunos contribuyentes con un propósito distinto para el que fue creado, según se describe a continuación:

*"Por qué las actuaciones del SII van a estar en constante objeción por parte de esa institución. **Procedimental, en terms de forma y que el contribuyente va a tratar de utilizar en ese sentido.**"*

Además, el entrevistado N°3, Fiscalizador, agrega que el conflicto se produce porque dos organismos estarían realizando funciones contrapuestas sobre un mismo hecho, mientras un organismo fiscaliza sobre un acto, el otro estará defendiendo sobre dicho acto, cuando la relación debiese tender a la colaboración, según se explica a continuación:

*"O sea al fin y al cabo va a ser pésimo, así como está es pésimo, porque van a poner a dos entes en contra, yo aplico, yo defiendo, no hay una relación buena, no creo que la defensoría penal pública con la fiscalía se lleve bien. O sea, **son 2 entes que van a estar haciendo 2 cosas distintas por un mismo hecho, no va a cuadrar, no hay una fiscalización ahí buena.**"*

En relación a lo anterior, el Entrevistado N°12, Contribuyente, argumenta en el mismo sentido, al indicar que el Defensor del Contribuyente al ser un organismo dependiente del Ministerio de Hacienda al igual que el Servicio de Impuestos Internos, tendería a contraponerse los objetivos que debiese cumplir todo organismo perteneciente a la administración pública, como es el caso de los planes de mejoramiento de la gestión pública (PMG), puesto que para el Servicio de

Impuestos Internos el objetivo es fiscalizar los impuestos, mientras que para el defensor sería el de disminuir los impuestos, por lo que se generaría un conflicto en la relación de estas dos autoridades tributarias, según la siguiente descripción:

*“...más que un funcionario peleando con otro funcionario, además que los dos son funcionarios del Estado, o sea ¿Cuáles van a ser los premios para el defensor del contribuyente? ¿Ahorro en impuestos?, él provocó una disminución del pago en impuestos, y al fiscalizador del servicio le vamos a decir **“su PMG es incrementar la recaudación”** y a este otro le vamos a decir **“su PMG es disminuir la recaudación por parte del privado”** es una locura.”*

Por otra parte, uno de los entrevistados ha indicado que el conflicto no se debe a que la DEDECON cuente con la facultad de asesorar legalmente, como se ha mencionado anteriormente, aun menos que dicho organismo limite las actuaciones de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, sino más bien, el conflicto se traduce al conocimiento que tiene los contribuyentes pequeños frente a las actuaciones administrativas que practica el Servicio de Impuestos Internos, entendiendo este desconocimiento de los procesos que debe seguir un contribuyente para solucionar las controversias habituales de una PYME, de esta forma lo explica el Entrevistado N°7, Administrador Tributario a continuación:

*“...el problema habitual de la PYME no tiene nada que ver ni con una asesoría legal [...] el problema es factico, no tiene nada de derecho, [...] los problemas de la gente pasan por otro tipo de cuestiones [...]. **Esa persona lo que necesita es que le devuelvan el PPM [conocimiento procedimental]**, eso no es un problema jurídico, no pasa por ninguna cosa de saber más o menos derecho*

*tributario, entonces hay una mala concepción de que es lo que se quiere resolver con esto, ósea, los que concibieron esto [DEDECON] no tienen idea cómo funciona el Servicio y los problemas de la gente con ellos, esta cuestión tenía que estar dentro del SII”.*

Sumado a lo anterior, para el entrevistado N°10, Administrador Tributario, la implementación del Defensor del Contribuyente no generaría conflicto, debido a que esta institución se centraría en los contribuyentes que mantienen controversia con lo determinado por el Servicio de Impuestos Internos, cuyo porcentaje es aproximadamente el 2%, por lo que su función no se contrapone con las actuaciones realizadas por el Servicio frente al 98% de los contribuyentes restante que no mantienen controversias con dicho organismo, según la siguiente afirmación:

*“...en algún momento se produce la controversia, no hay acuerdo, y eso queda manifestado en una resolución, una liquidación, un giro, y acá vuelvo al dato que yo les había dicho antes. Esto es ese 2% y por lo tanto el otro 98% quedo resuelto a través de los mecanismos del Servicio. **El servicio opera durante el proceso tributario y el DEDECON solo va a operar frente a la controversia...**”*

Por lo tanto, la asimetría de poder generaría conflicto en la medida que las funciones que el proyecto de ley otorga al Defensor del Contribuyente se contrapongan a la labor fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos, por una parte, mientras que el hecho de que esta defensoría no cuenta con un asesoramiento judicial, como es el caso de la procuraduría mexicana, mantendría la relación de asimetría de poder relacionado al conocimiento técnico que tiene el Servicio frente a los Tribunales Tributarios. Por último, se vislumbra, el Defensor del

Contribuyente solo actuaría frente a un porcentaje menor de contribuyentes que mantienen controversias con el Servicio, lo que no se contrapone a las funciones que tiene el Servicio de Impuestos Internos. De esta forma, se vuelve importante revisar como el Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario impulsado por el Servicio de Impuestos Internos se relaciona con la incorporación del Defensor del Contribuyente disminuyendo o no la asimetría entre la PYME y la autoridad tributaria.

#### **4.1.6. Modelo de Gestión Estratégica y DEDECON.**

El Modelo de Gestión Estratégica impulsado por el Servicio de Impuestos Internos en el último periodo y el cual fue analizado en el sub tema anterior, centra el foco de su gestión en el contribuyente, mientras que el Defensor del Contribuyente busca proteger los derechos de este ante las actuaciones realizadas por el primero (Proyecto de Ley, 2018). Producto de ello, algunos de los entrevistados sostienen que el Servicio por medio de la implementación del modelo gestión busca equiparar la relación con el contribuyente, por medio de la facilitación, educación y mejorando los mecanismos de resolución de controversias, los cuales se encuentran enmarcados bajo el eje estratégico de educación y asistencia. Es en este punto, por el cual el Entrevistado N°6, Administrador Tributario, indica que la iniciativa del Defensor del Contribuyente estuvo dentro de sus objetivos, pero que fuera un organismo interno del SII, con el propósito de prestar asesorías a los contribuyentes que no tienen acceso a ellos, como es el caso de las PYMES, tal como se aprecia a continuación:



*"Yo creo que podría ser bueno, a ver, de hecho, yo tenía la idea de hacer una defensoría dentro del Servicio, y lo habíamos planteado, de hecho, lo alcancé a conversar con Hacienda y todo, no como una entidad independiente, si no como existe en otros países que es como interna [...] el fondo que el contribuyente que no tiene acceso a asesores, a buenos asesores, pudiera contar con una defensoría pública, así como existe en el ámbito más general."*

En ese sentido, para el Entrevistado N°9, Administrador Tributario, añade que las funciones que pretende realizar el Defensor del Contribuyente ya se encontrarían incorporadas por el Servicio, puesto que este último, por medio del Departamento de Procedimientos Administrativos Tributarios (DEPAT), los contribuyentes que tienen controversias con el Servicio, pueden acudir a esta defensa del contribuyente y poder subsanar los hechos que hayan causado diferencias, de esta forma, se entendería que la función que este departamento está realizando se vería formalizada con implementación de la DEDECON, tal como se señala a continuación:

*"Yo veo que la función que debiese cumplir el defensor del contribuyente es algo que **el Servicio ya está haciendo** y que solamente ahora se viene a formalizar, por medio de esta reforma, pero no veo nada distinto a la atención que hoy día el Departamento de Procedimiento Administrativo presta cuando va un contribuyente a consultar, ya que hoy en día este departamento, ve que existe algún vicio o error, lo coordina con las áreas de fiscalización, y si no le presenta asistencia al contribuyente y lo orienta..."*

Sumado a lo anterior, el Entrevistado N°5, Fiscalizador, añade que el Servicio de Impuestos Internos en el último tiempo ha actuado según los márgenes de acción que las leyes tributarias así lo indican, generando un clima de justicia que se condice con un equilibrio en el poder, según se describe en la siguiente frase:

*“...el **Servicio tiene muy bien establecido las reglas del juego**, ya que tú sabes hasta donde puedes moverte, y eso el Servicio te lo zanja, yo sé hasta puedo llegar y hasta dónde puede llegar el Servicio, y uno tiene que moverse en esas reglas, y eso me da más tranquilidad...”*

Es más, el Entrevistado N°11, Contribuyente, confirma lo señalado por los entrevistados N° 5 y 9, añadiendo que las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos se caracterizan por ser justas, debido a que los fiscalizadores siguen las instrucciones indicadas por el Director Nacional del SII, a través de las circulares, tal como se indica a continuación:

*“En general uno ve más **justicia** en las actuaciones del SII, sin perjuicio de que hay una u otra que salga y la prensa publica lo utiliza como caballo de batalla, pero en general **el actuar del SII está bien apegado a la ley y a los procedimientos internos** que ellos mismos determinan, la verdad es que están **casados con las mismas jurisprudencias, circulares y otros documentos que emite el director nacional**, los cuales también cortan o limitan el actuar negligente, el actuar que no está apegado a la ley al final.”*

En ese sentido, es dable considerar que el Defensor del Contribuyente asumiría el rol que el Servicio de Impuestos Internos ha realizado por medio del

Departamento de Procedimientos Administrativos Tributarios, por lo que, en este punto, la relación que tiene el contribuyente con la autoridad tributaria no se vería modificada, por una parte, puesto que el contribuyente pequeño entiende al organismo fiscalizador como una institución justa que respeta la ley tributaria. Ahora bien, el Entrevistado N°4, Fiscalizador, agrega respecto del primero punto que, con la implementación del Defensor del Contribuyente, el Servicio ya no debería centrar parte de su gestión en educar al contribuyente, ya que dicha función ahora lo haría la DEDECON, por lo que el Servicio podría colocar sus esfuerzos en la fiscalización, generando una mayor confrontación con los contribuyentes, según el siguiente comentario:

*“Ósea es que la herramienta de enseñar está. Si el contribuyente la toma o no la toma ya no es responsabilidad del Servicio de Impuestos Internos. Si me dices que la DEDECON va a crear instancias de **conocimiento y aprendizaje** para el contribuyente, bueno es una función que el Servicio ya no va a tener que hacer y a lo mejor es alivianar la pega y concentrarse en no ser tanto una institución tanto de servicios, sino en una institución más recaudadora. Y a lo mejor la relación Contribuyente – Servicio de Impuestos Internos, va a ser siempre más de confrontación o a lo mejor no tanto ya de enseñanza...”*

De acuerdo a lo anterior, se desprende que la incorporación del Defensor del Contribuyente en el ámbito tributario estaría acorde a los ejes estratégicos que el Servicio de Impuestos Internos ha implementado en este último tiempo, por lo que no se contrapondrían las funciones de educar y prestar servicios, como también la labor interna, por medio de los DEPAT, de defender a los contribuyentes frente a controversias generadas por la declaración de impuestos, pero es necesario dejar

presente, que delegar la función educadora en el Defensor del Contribuyente generaría mayor confrontación, puesto que el Servicio podría centrar sus acciones en fiscalizar los impuestos más que prevenir el incumplimiento tributario.

## 5. CONCLUSIONES.

En la presente investigación se buscó comprender la relación existente entre la autoridad tributaria y el contribuyente, en primer lugar, a través del análisis de la relación actual entre el Servicio de Impuestos Internos y el contribuyente (subtema 1), y, en segundo lugar, por medio del estudio de una nueva institucionalidad para el contexto tributario chileno, propuesta a través del proyecto de modernización tributaria, denominada “Defensor del Contribuyente” (subtema 2). El trabajo es informado por una serie de entrevistas con actores con experiencia significativa en los temas que aborda esta investigación.

Del análisis realizado sobre las entrevistas, cuentas públicas, y el aporte de la literatura, se logra desprender como primera conclusión, que la relación entre la autoridad tributaria, en este caso representada por el Servicio de Impuestos Internos, y el contribuyente, ha vivido diversos cambios en su orientación.

Lo anteriormente señalado, se encuentra manifestado en los lineamientos estratégicos de la institución fiscalizadora, cuyo foco en un principio fue minimizar la evasión y propiciar acciones tendientes a reducir la elusión tributaria, incluyendo gradualmente el concepto de *servicio*. Estos cambios en la estrategia realizada por la autoridad tributaria encuentran su asidero en lo señalado por los entrevistados, en el sentido de que el Servicio de Impuestos Internos generaba temor o respeto a

los contribuyentes PYME, y producto de dicho cambio, se comenzó a considerar al contribuyente como centro de la gestión, generando una relación más horizontal.

De esta manera, se logró desprender que la adopción del Modelo de Gestión Estratégica actual por el Servicio de Impuestos Internos, sumado a los cambios legislativos del último tiempo, generan cambios en los conceptos estudiados de asimetría de poder, conocimiento, emoción y conflicto, de forma transversal.

Durante los últimos años, el Servicio de Impuestos Internos, se ha encargado de incluir a nivel estratégico el concepto de “prestación de servicios”, aplicando medidas de facilitación denominadas *asistenciales*, cuya distinción es otorgar orientación al contribuyente. Dichas directrices, se plasman en los testimonios de los entrevistados, y en el Modelo de Atención y Asistencia al Contribuyente presente en la institución fiscalizadora.

Esto se debe a que la relación por medio de la facilitación del cumplimiento tributario, trajo consigo modificaciones en la forma de tratar el comportamiento tributario de las PYMES, ya que ahora ante un incumplimiento del contribuyente, la autoridad procede a entregarle conocimiento, en vez de utilizar la sanción como medio atenuante. Este cambio, en el cual se busca prevenir el incumplimiento, en vez de sanción, tiene efectos en el nivel de emoción del contribuyente, desde el temor que sentía en modelos anteriores, a confianza.

De acuerdo a lo señalado transversalmente por los entrevistados, el temor o respeto de los contribuyente se ve influido directamente por el nivel de conocimiento técnico y administrativo que poseen las PYMES, el cual no es suficiente para cumplir con sus obligaciones tributarias, generando conflictos innecesario y evitables con la autoridad tributaria, por lo que la implementación del Modelo de Atención y Asistencia al Contribuyente (MAAC), busca solucionar los problemas generados por la falta de conocimientos técnicos, a través de la educación de los fiscalizadores a este segmento de contribuyentes, reduciendo el conflicto y aumentando la confianza de las PYMES frente a la autoridad tributaria. Esto último busca mejorar la relación y por consiguiente, equilibrando el poder entre estos dos actores.

En base a lo previamente expuesto, se destaca que los cambios en las estrategias del Servicio se vuelven relevantes, por cuanto impactan directamente en la relación que pueda generarse con el contribuyente. Del análisis efectuado, se determina, que, si bien existen acciones que son orientadas a un paradigma de servicios, es en el último periodo donde se ven las medidas con mayor impacto, como es la implementación del modelo de atención basado en la experiencia (MAAC), cuyo enfoque es mejorar la atención, por medio de la capacitación de los funcionarios, principalmente en torno a la atención de los contribuyentes, reduciendo el temor por medio de la educación.

Del análisis transversal realizado, se desprende que la asimetría de poder existente entre la autoridad tributaria y las PYMES, varía principalmente por los cambios en el modelo estratégico y en la legislación tributaria, que buscan potenciar

la educación hacia el contribuyente, aumentando su confianza frente al organismo fiscalizador. Así, se vislumbra que el Modelo de Gestión Estratégica ha generado una relación con menor asimetría, y de carácter más horizontal entre autoridad tributaria – contribuyente, toda vez que el primero centra su atención en promover información y conocimiento para el contribuyente, generando acciones que buscan la facilitación del cumplimiento tributario voluntario. Estas acciones, buscan disminuir las situaciones de *conflicto* que se presentan en la interacción fiscalizador – contribuyente bajo la mirada de riesgo, es decir, utilizando acciones de tratamiento proporcionales al nivel de incumplimiento del contribuyente.

Ahora bien, tras comprender los motivos por los cuales se ha generado una asimetría de poder entre el contribuyente y la autoridad tributaria, y como los cambios realizados por el Servicio de Impuestos Internos buscan equilibrar la relación, queda por entender la interacción que el Defensor del Contribuyente generará en los conceptos de conflicto, emoción, conocimiento, modelo de gestión y asimetría de poder, en la relación de los actores en cuestión.

El Defensoría del Contribuyente conforme al proyecto de modernización tributaria, tendría efectos en el concepto de conocimiento, debido a que tendría una doble funcionalidad, por una parte ser generadora de conocimiento, y por otra, de intermediario de conocimiento, siendo esta última la que influiría directamente en la relación con los contribuyentes, puesto que los entrevistados indicaron la falta de conocimiento técnico y administrativo como un factor importante que generaría asimetría de poder con el contribuyente.



Ahora bien, el hecho que el Defensor del Contribuyente genere conocimientos tributarios, podría ser uno de los motivos que ocasione conflicto con el Servicio de Impuestos Internos, ya que, para los entrevistados, las funciones que ambas instituciones desempeñarían estarían contrapuestas, debido a que una institución buscaría aumentar la recaudación por medio de la fiscalización, mientras que la otra estaría defendiendo al contribuyente, afectando la recaudación.

Lo anteriormente expuesto se condice con las funciones implementadas por el Servicio de Impuestos Internos, por medio de Plan de Gestión Estratégica, cuyo propósito es asistir al contribuyente, fomentando el cumplimiento tributario, lo que sería concordante con la inclusión del Defensor del Contribuyente.

Es más, algunos entrevistados señalaron que el Servicio de Impuestos Internos, y las modificaciones realizadas a la norma que soluciona controversias con el contribuyente, estarían apuntando en la misma dirección que el Defensor del Contribuyente realizaría por mandato legal, por lo que es dable considerar, que el Defensor del Contribuyente nace con el propósito de resguardar los derechos del contribuyente, que se verían vulnerados por el actuar del Servicio de Impuestos Internos, pero que cuyo análisis no fue levantado por los entrevistados, indicando que dicha protección ya se encuentra establecida por los mecanismos internos del Servicio de Impuestos Internos antes mencionados.

Por otra parte, la inclusión del Defensor del Contribuyente como un organismo encargado de asesorar a los contribuyentes generaría que los conceptos de temor o miedo, fueran reemplazados por la confianza, en el sentido de que los contribuyentes estarían protegidos frente a la actuación del Servicio de Impuestos Internos por otra autoridad tributaria. Es por ello que, para algunos de los entrevistados, las funciones que desempeñara el Defensor del Contribuyente son una formalización de las acciones que el SII ha implementado en el último tiempo, lo que en definitiva se traduce en que la relación existente entre contribuyente y autoridad tributaria, no cambiaría con esta nueva institución.

En conclusión, se desprende que la relación entre el contribuyente y la autoridad tributaria es fundamental para comprender el sistema tributario de un país, por cuanto cada modificación, sea esta legal, institucional, etc. Pueden alterar la forma en que los actores interactúan entre sí, por lo que conceptos como el conocimiento, emoción, conflicto, plan de gestión estratégico y asimetría de poder, se vuelven relevantes para entender como la autoridad tributaria se relaciona con el contribuyente PYME.

En un primer ámbito (sub tema 1), se comprende que la relación existente se configura bajo el paradigma de servicio, por cuanto las acciones realizadas por la autoridad tributaria en este último tiempo, se relacionan con la asistencia, educación y facilitación del cumplimiento tributario, lo que conlleva en un equilibrio de poder en la relación, producto de que se asiste al contribuyente que incumple su obligación tributaria por desconocimiento, se capacita a los fiscalizadores para que mejoren la

atención hacia el contribuyente (MAAC), buscando no solo ser una autoridad que genera conocimientos tributarios, sino que también es un intermediario para quienes obligatoriamente deben adquirirlo, fomentando el cumplimiento tributario voluntario. Mientras que en un segundo ámbito (subtema 2), con la inclusión del Defensor del Contribuyente, se vislumbra que este organismo puede generar un aumento de la confianza y del conocimiento, ya que sería una autoridad tributaria que protegería los derechos del contribuyente frente a otra autoridad tributaria, por una parte, mientras que, por otra, actuaría como un intermediario de conocimiento a través de la asesoría tributaria a los contribuyentes pequeños. Estas acciones podrían generar conflicto con el Servicio de Impuestos Internos, según han indicado los entrevistados, producto de que las actuaciones de ambas instrucciones podrían contraponerse.

Además, los entrevistados indicaron que el Defensor del Contribuyente se complementaría al Modelo de Gestión Estratégica desarrollada por el Servicio de Impuestos Internos, lo que conlleva a disminuir la asimetría de poder entre la autoridad tributaria y contribuyente, y, por lo tanto, fomentar el equilibrio de la relación existente hasta antes de la incorporación del Defensor del Contribuyente, de acuerdo a los parámetros establecidos por el paradigma de servicios.

Como corolario, cabe mencionar que la configuración del Defensor del Contribuyente, busca subsanar los mismos aspectos que el modelo estratégico del Servicio de Impuestos Internos, y que los cambios legislativos, han desarrollado. En otros países, como México (que motivó el proyecto chileno), el Defensor se

constituye como un organismo que protege a los individuos de la vulneración de derechos, no obstante, destacamos que no cuentan con una judicatura imparcial e independiente del organismo fiscalizador, como lo son los Tribunales Tributarios y Aduaneros en Chile. Sumado a ello, tras el análisis previamente desarrollado, no se detectó que los entrevistados aludieran a una posible vulneración de derechos por parte del organismo fiscalizador. Por el contrario, se potencia la idea de que el contribuyente PYME desconoce las instancias internas del Servicio para corregir vicios en una fiscalización. Ante ello, y al no ser objeto de esta investigación, queda abierta la interrogante de cuáles son las funciones realmente necesarias en una Defensoría para el Contribuyente en el contexto chileno.

## 6. BIBLIOGRAFÍA.

### Libros y Revistas:

**Allingham M.G y Sandamo. A.** (1972) Income Tax Evasion a theoretical analysis. Journal of Public Economic, Vol. 1. Pág. 323-338.

**Alm, J.; Cherry, T.; Jones, M.; y McKee, M.** (2010). Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior. Journal of Economic Psychology, 31(4), 577-586.

**Alm, J.; Torgler, B.** (2012). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. Journal of Business Ethics, 101(4), 635-651.

**Alm, J.; Kirchler, E.; y Muehlbacher, S.** (2012). Combining psychology and economics in the analysis of compliance: From Enforcement to cooperation. Economic Analysis & Policy, 42 (2), 133-151.

**Arango, B.** (2012). Cara a cara con el IRS. Edición en español. Libro Electrónico ISBN: 978-1-4633-4115-2.

**Bobek, D.D.; y Hatfield, R.C.** (2003). An investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance. Behavioral Research in Accounting, 15, 13-38.

**Castañeda, V.** (2015). La moral tributaria en América Latina y la corrupción como uno de sus determinantes. *Revista mexicana de ciencias políticas y sociales*, 60 (224), 103-132.

**Cuéllar, R.** (2002). Estándares mínimos para el establecimiento y funcionamiento del ombudsman”. Instituto Interamericano de Derechos Humanos (IIDH). San José, Costa Rica.

**Dimitrijević, M.** (2016). The State’s Contemporary Approach to the Suppression of Non-Compliance with Tax Laws. Dani Arčibalda Rajsa Archibald Reiss Days, Vol. 1, 172-178. 10-11-2018.

**Doran, M.** (2009). Tax Penalties and Tax Compliance. En: Harvard Journal on Legislation. Vol. 46.

**Faúndez, A.; Osman, R.; y Pino, M.** (2018). La auditoría tributaria por sistemas electrónicos frente a los derechos de los contribuyentes: un estudio comparado en América Latina. Revista Chilena de Derecho y Tecnología. Vol. 7, N° 2. Pág. 113-135.

**Fukuyama, F.** (1998). La confianza (trust). Barcelona: Ediciones B. En: Giachi, S. (2014). Social Dimensions of Tax Evasion: Trust and Tax morale in contemporary Spain. Revista Española de Investigaciones Sociológicas, 145: 73-98.

**Gencel, U.** (2015). A survey on the perceptions of tax office staff about taxpayers rights. En: UIID-IJEAS, 2016. ISSN: 1307-9832.

**Giachi, S.** (2014). Social Dimensions of Tax Evasion: Trust and Tax morale in contemporary Spain. Revista Española de Investigaciones Sociológicas, 145: 73-98.

**González, L.** (2009). Los Ombudsman en América Latina y su incidencia política. Instituto Interamericano de Derechos Humanos (IIDH). Vol. 49. P 157- 202.

**Hasseldine, J.; Holland, K.; y Van Der Rijt, P.** (2011). Critical Perspectives on Accounting. Vol. 22, enero de 2011, páginas 39-52.

**Hofmann, E.; Gangl, K.; Kirchler, E.; y Stark, J.** (2014). Enhancing Tax Compliance through Coercive and Legitimate Power of Tax Authorities by Concurrently Diminishing or Facilitating Trust in Tax Authorities. Law & policy, 36(3), 290-313.

**Kahan, D.** (2002). The logic of reciprocity: Trust, collective action and law. Michigan Law Review, 102: 71. En: Giachi, S. (2014). Social Dimensions of Tax Evasion: Trust and Tax morale in contemporary Spain. Revista Española de Investigaciones Sociológicas, 145: 73-98.

**OCDE.** (2014). Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective. OECD Publishing.

**OCDE.** (2015). Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries, OECD Tax Policy Studies. N° 23. OECD Publishing, Paris.

**OCDE.** (2017). Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris.

**Olson, N.** (2013). A Brave New World: The Taxpayer Experience in a Post-Sequester IRS, en: Current and Quotable, Tax Notes., June 3, 2013. Disponible en: <[https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/NTA\\_Woodworth\\_Tax\\_Notes\\_0603.pdf](https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/NTA_Woodworth_Tax_Notes_0603.pdf)>.

**Ordinario N° 1231.** Camara de Diputados. Asesoría Jurídica. Fecha: 21 de junio de 2017.

**Ormeño, R.** (2017). Comprendiendo el Cumplimiento Tributario de los Individuos: Una Revisión Bibliográfica, Revista de Estudios Tributarios N°17 Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, p 199-226, Chile.

**Rojas, R.** (1985). Guía para realizar investigaciones sociales. Programa Editorial de la Coordinación de Humanidades, México.

**Rozas, J.; y Andrés, E.** (2004). El Defensor del contribuyente. Un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU. *Crónica Tributaria*, 2004, num. 113, p. 139-153.

**Torgler, B.** (2003). Tax morale and institutions. CREMA Working Paper Series 2003–9. P 2-36.

**Yucedogru, R.; y Hasseldine, J.** (2016). Understanding tax morale of SMEs: A qualitative study. En: eJournal of Tax Research. Vol. 14, N° 3. Diciembre 2016.

#### **Diarios y Páginas Web:**

**20 Minutos** (2015). "El porcentaje de quejas ante Hacienda es insignificante". Autor: Juan Ferrari. Fecha: 19 de noviembre de 2015. Rescatado con fecha 03 de enero de 2019. Sitio Web: <<https://www.20minutos.es/noticia/2606733/0/porcentaje-quejas/hacienda/insignificante-javier-martin/>>

**América Economía** (2013). "México y España comparan las experiencias de defensa del contribuyente". Autor: EFE. Fecha: 29 de octubre de 2013. Rescatado



con fecha 03 de enero de 2019. Sitio Web:  
<<https://www.americaeconomia.com/node/135191>>

**Diario financiero.** (2019). Justicia Tributaria dice que sus fallos no son pro fisco y apunta a la defensa de los contribuyentes.

**El Economista** (2016). "Quejas ante Prodecon crecen 38% en el 2015". Autor: Paulina Gómez Robles. Fecha: 11 de febrero de 2016. Rescatado con fecha 03 de enero de 2019. Sitio Web: <<https://www.eleconomista.com.mx/economia/Quejas-ante-Prodecon-crecen-38-en-el-2015-20160211-0130.html>>

**El Universal** (2017). "Evitamos infartos de los contribuyentes". Fecha: 31 de mayo de 2017. Rescatado con fecha 03 de enero de 2019. Sitio Web: <<https://www.eluniversal.com.mx/articulo/carera/economia/2017/05/31/evitamos-infartos-de-los-contribuyentes>>

**Ministerio de Hacienda.** (2017). Balance de Gestión Integral Año 2016. Disponible en [[http://www.dipres.gob.cl/597/articles-158520\\_doc\\_pdf.pdf](http://www.dipres.gob.cl/597/articles-158520_doc_pdf.pdf)]. Rescatado con fecha 18-01-2019.

**Minuta sobre la Defensoría del Contribuyente** (Dedecon). Camara de Diputados de Chile. Rescatado con fecha 17 de marzo de 2019. Sitio web <<https://www.camara.cl/pdf.aspx?prmTIPO=DOCUMENTOCOMUNICACIONCUE NTA&prmID=76426>>

**Servicio de Impuestos Internos.** (2003). Información de Cuenta Pública. Disponible en [[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/cuenta\\_publica\\_sii\\_2002\\_2003.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/cuenta_publica_sii_2002_2003.pdf)]. Rescatado con fecha 10-12-2018.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2005). Información de Cuenta Pública. Disponible en [[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/cuenta\\_publica\\_sii\\_2004.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/cuenta_publica_sii_2004.pdf)]. Rescatado con fecha 10-01-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2006). Información de Cuenta Pública. Disponible en [[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/cuenta\\_publica\\_sii\\_2005.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/cuenta_publica_sii_2005.pdf)]. Rescatado con fecha 09-01-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2007). Información de Cuenta Pública. Disponible en [<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2007/190307noti01rv.pdf>]. Rescatado con fecha 09-01-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2008). Información de Cuenta Pública. Disponible en [[http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2008/270308noti01ym\\_cp.pdf](http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2008/270308noti01ym_cp.pdf)]. Rescatado con fecha 09-01-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2009). Información de Cuenta Pública. Disponible en [[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/cta\\_2008.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/cta_2008.pdf)]. Rescatado con fecha 10-01-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2010). Información de Cuenta Pública. Disponible en [[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/cta\\_2009.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/cta_2009.pdf)]. Rescatado con fecha 17-01-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2011). Información de Cuenta Pública. Disponible en [[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/cta\\_2010.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/cta_2010.pdf)]. Rescatado con fecha 19-01-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2012). Información de Cuenta Pública. Disponible en [[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/cta\\_2011.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/cta_2011.pdf)]. Rescatado con fecha 10-12-2018.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2013). Información de Cuenta Pública. Disponible en [[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/cta\\_2012.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/cta_2012.pdf)]. Rescatado con fecha 09-01-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2014). Información de Cuenta Pública. Disponible en [[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/cta\\_2013.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/cta_2013.pdf)]. Rescatado con fecha 09-01-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2015). Información de Cuenta Pública. Disponible en [[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/cta\\_2014.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/cta_2014.pdf)]. Rescatado con fecha 17-01-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2015). Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario. Disponible en

[[http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/Plan\\_Cumplimiento\\_tributario2015.pdf](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/Plan_Cumplimiento_tributario2015.pdf)]. Rescatado con fecha 02-03-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2016). Información de Cuenta Pública. Disponible en [[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/CP2015.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/CP2015.pdf)]. Rescatado con fecha 10-01-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2016). Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario. Disponible en [[http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/plan\\_cumplimiento\\_tributario2016.pdf](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_cumplimiento_tributario2016.pdf)]. Rescatado con fecha 02-03-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2017). Información de Cuenta Pública. Disponible en [[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/CP2017.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/CP2017.pdf)]. Rescatado con fecha 10-01-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2017). Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario. Disponible en [[http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/plan\\_cumplimiento\\_tributario2017.pdf](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_cumplimiento_tributario2017.pdf)]. Rescatado con fecha 02-03-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2018). Información de Cuenta Pública. Disponible en [[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/CP2018.pdf](http://www.sii.cl/cuenta_publica/CP2018.pdf)]. Rescatado con fecha 17-01-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2018). Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario. Disponible en

[[http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/plan\\_cumplimiento\\_tributario2018.pdf](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_cumplimiento_tributario2018.pdf)]. Rescatado con fecha 03-03-2019.

**Servicio de Impuestos Internos.** (2019). Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario. Disponible en [[http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/plan\\_cumplimiento\\_tributario2019.pdf](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_cumplimiento_tributario2019.pdf)]. Rescatado con fecha 19-03-2019.