



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

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

Parte I

Alumno: Verónica García San Martín.

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°1 Relación actual entre el contribuyente y el SII.	46
4.1.1. Asimetría de poder	47

4.1.2.	Conocimiento.....	53
4.1.3.	Emoción.....	63
4.1.4.	Conflicto.....	67
4.1.5.	Modelo de Gestión SII.....	72
5.	CONCLUSIONES.....	84
6.	BIBLIOGRAFÍA.....	91

LISTA DE TABLAS

Tabla I.	Clasificación de entrevistados.....	43
Tabla II.	Conceptos.....	45
Tabla III.	Relación actual SII – contribuyente.....	47
Tabla IV.	Procedimientos ante conflicto.....	69
Tabla V.	Circular N°34.....	70
Tabla VI.	Ejes estratégicos MGE.....	75

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 contribuyentes¹ 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).

¹ 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 acercar 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 realizara 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 vista 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 cumplimiento, 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:

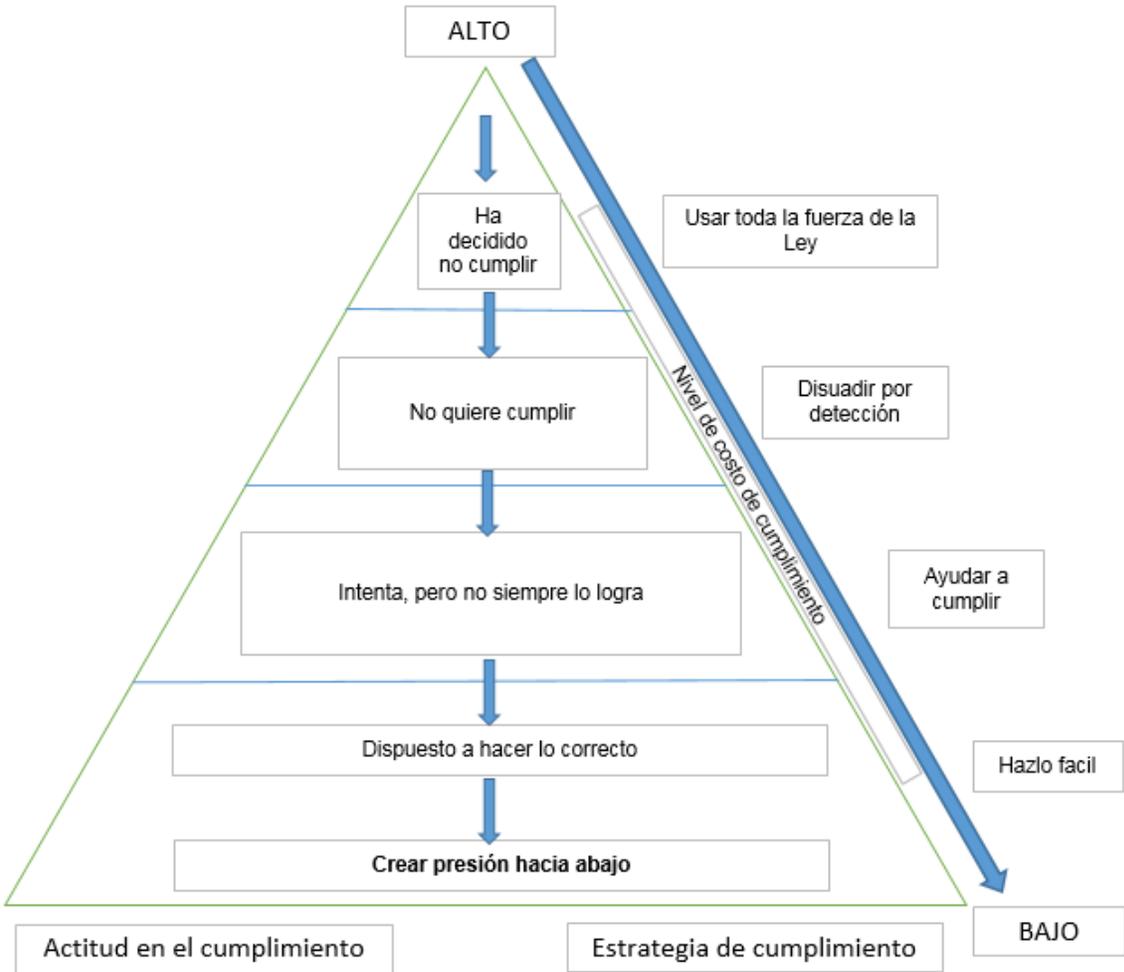


Figura N°1.

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 Eflora, 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 cualitativa 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 tesisistas, 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°1 Relación actual entre el contribuyente y el SII.

El análisis de la relación entre el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos, será abordada considerando los principales conceptos mencionados por los entrevistados. En cada subtema se describe su contexto, y el análisis de los testimonios. Posteriormente, se desarrollará cada concepto en profundidad, de acuerdo a lo expuesto en el siguiente cuadro:

<p><u>Asimetría de Poder:</u> Disminución en la asimetría. Los cambios legislativos, y la adopción del nuevo Modelo de Gestión Estratégica, tornan la relación en una más horizontal. Contribuyente se empodera.</p>
<p><u>Conocimiento:</u> Contribuyente PYME desconoce normativa técnica tributaria y procedimientos del SII. Autoridad tributaria cuenta con preparación en términos técnicos y procedimentales. Funcionarios del SII no cuentan con conocimientos técnicos sobre aspectos del nuevo MGE.</p>
<p><u>Emoción:</u> Sensación de apoyo y de flexibilidad. Se destaca que previamente el contribuyente sentía miedo, y temor primordialmente.</p>
<p><u>Conflicto:</u> Se disminuye la percepción de conflicto. Previamente se consideraba una postura más confrontacional.</p>
<p><u>Modelo de Gestión:</u> Se asiste al contribuyente a través de educación y prestación de servicios. Existen cualidades propias de un paradigma de servicio. La facilitación se centra en asistir, en los modelos anteriores los entrevistados</p>

mencionaron una facilitación más operativa, modernizando los sistemas informáticos. Se incorpora la "proporcionalidad en la fiscalización".

Tabla III. Relación actual SII – contribuyente.

Elaboración propia.

Considerando que el objeto general de esta investigación se enmarca en comprender la relación entre la autoridad tributaria y el contribuyente, se realizará un análisis de la relación actual entre el Servicio de Impuestos Internos y los contribuyentes.

4.1.1. Asimetría de poder

Uno de los conceptos mencionados recurrentemente por nuestros entrevistados es el de asimetría de poder en la relación SII – Contribuyente, generada principalmente por las facultades que tiene la autoridad tributaria, frente a las obligaciones existentes para el contribuyente. Los entrevistados que aludieron este tema como relevantes fueron los Entrevistados N° 1 (contribuyente), 2, 4, 5 (fiscalizadores), 7, 8 y 10 (Adm. Tributarios). Así, el Fiscalizador N°2, menciona lo siguiente:

*“...nunca hay que olvidar la mirada que hay entre el Estado. El poder que tiene, potestativo, este organismo frente a los contribuyentes, jamás va a ser de equidad, jamás, porque el Servicio es un acreedor, el fisco es un acreedor, y la obligación tributaria en el caso del contribuyente pasa a ser deudor, por tanto, hay una **obligación que se debe cumplir** y nosotros la debemos **resguardar**.”*

En ese sentido, el Fiscalizador N°2 indica que la asimetría de poder existente en la relación, está dada por que el organismo fiscalizador es quien controla que los individuos cumplan, mientras que el contribuyente es quien realiza el pago, por lo que la relación no tendería a ser igual. Esta *asimetría de poder potestativo* se origina por las facultades que le otorga la ley a la institución fiscalizadora.

Considerando lo anterior, y contrastándolo con la teoría del poder expuesta por Hofmann, (et al, 2014) el poder es un concepto relevante en la relación de la autoridad tributaria y el contribuyente, por cuanto el mandato legal que tiene la autoridad tributaria puede ser aplicado a través de un poder coercitivo o un poder legítimo. El poder se clasifica como coercitivo cuando aplica acciones dirigidas a los contribuyentes, que generan percepción de castigo ante la evasión. En cambio, un poder legítimo se basa en que la autoridad proporciona información relevante para los contribuyentes, buscando un aumento en la confianza de las instituciones (Hofmann; Gangl; Kirchler y Stark, 2014), lo que conlleva a una mejora en el cumplimiento tributario.

Ante lo previamente expuesto, y analizando el tipo de poder que aplica el Servicio, se puede extraer que los entrevistados visualizan un cambio en el poder aplicado por la autoridad tributario a través del tiempo, en primer lugar, generado por los **cambios legislativos** del contexto nacional, cuyo efecto es que la asimetría de poder sea más estrecha, y, en segundo lugar, por la **estrategia de fiscalización** que adopta el Servicio de Impuestos Internos.

En cuanto al efecto de los cambios legislativos, se menciona que la asimetría de poder se reduce principalmente por dos causas, en primer lugar, la incorporación de los Derechos del Contribuyente en la Ley, y como segundo punto la independencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros del Servicio de Impuestos Internos. Así, el Fiscalizador N°4 menciona:

*“...cambia el enfoque, ahora se **empodera** al contribuyente. Y eso es algo que ha sido paulatino, tanto con modificaciones en la norma, así como ahora la implementación del modelo (de Gestión Estratégica). Los derechos del contribuyente, antes no existían, hace ocho años, no estaban contemplados más allá que en la constitución, de ahí el contribuyente podía tomarse para poner un recurso de protección. La misma independencia que podría tener un TTA frente a una contingencia entre el contribuyente y el SII [...] Pensar que hace 10 años atrás no existían los derechos del contribuyente era pensar “como no van a tener derechos que estén consagrados en la ley.”*

La relevancia de los cambios legislativos, es reafirmada por el Adm. Tributario N°10, para quien los cambios legislativos se han acelerado, y han empoderado a los contribuyentes, tal como menciona a continuación:

*“Uds. saben que hay una **ciudadanía más empoderada**. Estamos con una generación que tiene otra forma de ver las cosas. Los constantes cambios en las leyes tributarias antes pasaban cada diez años.”*

Sumado a los cambios legislativos previamente mencionados, y como segundo punto, se consideraron relevantes los efectos de la estrategia de gestión adoptada por la institución fiscalizadora. Los entrevistados N° 1 (contribuyente), 3,

4, 5 (fiscalizadores), 7, 9, 10 (Adm. Tributarios), transversalmente consideraron que la estrategia de gestión del director de turno, afectaba la relación que el Servicio tendría con los contribuyentes. Así, el Contribuyente N°1 mencionó:

*“...ese peldaño más arriba (**Acotación de los entrevistados: visión de asimetría de poder**) tu puedes verlo en un [Director SII 1] que baja hacia el pueblo, [...] porque para mí [Director SII 1] esta como tres peldaños más arriba...si tú me dices que si el Servicio ha estado dos niveles más arriba, yo te digo que sí, la diferencia es que estuvo durante muchos años dos niveles más arriba pero con mucho respeto [...] lo mismo paso con [Director SII 2] antes, después vino [Director SII 1], [Director SII 3] yo te diría que fue bastante más talibán, en el sentido de que él ponía primero la recaudación y después lo que correspondía o no correspondía, después tuvimos a [Director SII 4], que es la ley del péndulo, se fue un poco más al lado de los contribuyentes, después tuvimos a [Director SII 5], que yo también creo que le hizo harto daño al Servicio de Impuestos Internos, y después vino [Director SII 6] para unir a las huestes...”*

Considerando lo que menciona el Contribuyente N°1, se analizó que la estrategia implementada por el Servicio desde el año 2015, con el Modelo de Gestión Estratégica, ha alterado la relación con el contribuyente. Así, el Fiscalizador N°3 al preguntarle si las conductas de los fiscalizadores han cambiado a través del tiempo, menciona:

*“Si, yo creo que si mucho demasiado, porque las políticas del Servicio son distintas, entonces te hacen cambiar. El MAAC (**Acotación entrevistadores: Modelo de atención y Asistencia al Contribuyente**) es una política de dar un buen servicio al cliente, de dar un buen servicio al contribuyente. [...] la relación con el contribuyente es distinta...”*

Por su parte, el Adm. Tributario N°9 menciona que el modelo de Gestión Estratégica, en específico a través del eje MAAC (Modelo de Atención y Asistencia al Contribuyente), proporciona información relevante para los contribuyentes. Así, menciona:

“...el modelo de gestión de cumplimiento tributario mezclado con el MAAC, [...] van en una línea de facilitación fuerte para el contribuyente, con el propósito de guiarlo [...]. En este modelo se están estableciendo flujos de información, nuevos modelos de atención [...] hay todo un plan de trabajo, enfocado en la atención del contribuyente, para que el servicio se haga cargo de la facilitación [...] Antiguamente, el servicio se centraba solamente en la fiscalización, en el sentido de fiscalizar todo y buscar hasta encontrar alguna diferencia, mientras que hoy en día no es así, ya que hoy en día se debe revisar lo que la estrategia propuesta por el modelo de gestión...”

Conforme a lo previamente expuesto, el Modelo de Gestión Estratégica ha contribuido a cambiar la visión de poder a uno más legítimo, donde la autoridad proporciona información al contribuyente, focalizando la sanción en aquellos contribuyentes que efectivamente no cumplen. Se extrae que durante la segmentación el poder ejercido por la autoridad tributaria tendía más a lo coercitivo. Así, el Administrador Tributario N°7, menciona:

“...hubo una especie de toma de poder de los funcionarios y sus representantes sindicales o gremiales (durante la segmentación) [...] cuando el fiscalizador quedó libre, suelto para hacer lo que se le ocurre es muy al azar la situación del contribuyente. Te puede tocar un fiscalizador amable, simpático y no

sé qué, que hace lo que corresponde, te despacha para afuera, y te puede tocar otro que siente que su labor en la vida es estrujarle hasta el último peso a cualquiera que se le cruce por al frente [...] hay muchos fulanos que les encanta el poder, entonces cachetear contribuyentes les fascinaba, y de repente le quitan la capacidad de cacheteo...”

Conforme a lo extraído, los cambios legislativos han disminuido la asimetría de poder existente a través de la generación de derechos y facultades para el contribuyente. Sumado a ello, la aplicación del Modelo de Gestión Estratégica por parte del Servicio, que se centra en proporcionar mayor información al contribuyente en vez de priorizar la sanción, denota un cambio en el tipo de poder, tendiendo a ser más legítimo que durante las estrategias anteriores.

Sumado lo anterior, se desprende que el empoderamiento recae principalmente en los contribuyentes que cuentan con el conocimiento de los cambios legislativos, y no sobre los contribuyentes que desconocen la norma tributaria, como los PYMES principalmente. Este análisis fue compartido por los entrevistados N°4, 5 (fiscalizadores), 6 (Adm. Tributario), mencionando el Fiscalizador N°4 lo siguiente:

*“Lo que mencionaba hace un tiempo, hace 8 años el contribuyente no tenía derechos instaurados por norma. El tribunal tributario era un ente que dependía del mismo director regional. Ha habido hartos cambios que benefician al contribuyente en **su gruesa clasificación**, contribuyentes como tal, pero hay contribuyentes que lo mal utilizan, [...] se ha confundido que el cambio debiese ser para los que realmente necesitan ese **empoderamiento**.”*

Complementa lo anterior el Fiscalizador N°5:

*“en medianas y grandes [...] el contribuyente es más “agresivo” [...] porque conoce mucho más los beneficios que tiene, los derechos del contribuyente, los conoce muy cabal, entonces eso quizás lo hace **empoderarse** como contribuyente, ya que no viene con la misma actitud que los contribuyentes que se dirigen a PYMYPE (Acotación de entrevistadores: Segmento de Personas, y Micro y Pequeños Contribuyentes).”*

Sin lugar a dudas, el empoderamiento de los contribuyentes, que, según los entrevistados depende de su segmento, se origina por el conocimiento de la norma tributaria y de la legislación vigente en el contexto chileno. Por ello, el conocimiento se catalogó como un punto especial, que se relaciona directamente con la asimetría de poder, y que se desarrollará a continuación.

4.1.2. Conocimiento.

Dentro del análisis realizado, se destaca que los entrevistados N° 1, 11, 12, 13, 14 y 15 (contribuyentes), 2, 3, 4, 5 (fiscalizadores), 6, 7, 8, 9 y 10 (administradores tributarios) han indicado al “conocimiento” como un factor clave en la relación entre la autoridad tributaria y el contribuyente. No parece extrañar, considerando que las teorías existentes sobre el conocimiento tributario, le otorgan mayor poder a un experto en impuestos, que a un experto en administración general (Hasseldine et al, 2011). Conforme a los testimonios, los contribuyentes que

presentan un menor conocimiento respecto de las leyes tributarias, procedimientos, entre otros, se relacionan de distinta forma con la institución fiscalizadora.

Por conocimiento se han clasificado diversos tipos. En primer lugar, se vislumbra que, transversalmente, los entrevistados N°2, 4 (fiscalizadores), 6, 9 (Adm. Tributario) y 11 (contribuyente), se refieren al conocimiento técnico del contribuyente como un aspecto relevante. Así, los contribuyentes PYME desconocen el sistema tributario, y contratan asesores cuya preparación en aspectos tributarios técnicos es baja, principalmente por el alto costo del conocimiento. En este contexto, el contribuyente N°11 señala:

*“...le estamos pidiendo igual harto (**Acotación de los entrevistadores: al contador**), porque ese contador aparte hace la contabilidad, impuestos mensuales, impuestos anuales, remuneraciones y un montón de otras cuestiones, entonces, que además sea un experto tributario, es tratar de cargarle un conocimiento que no debiese ser...”*

Conforme a lo expuesto, los costos del conocimiento técnico aumentan al existir altos niveles de complejidad en el sistema tributario, debido a los numerosos cambios legislativos. Así, el Fiscalizador N°2 menciona un punto que es reiterado por los otros entrevistados, haciendo mención a los cambios que generaron mayores dificultades, tanto para asesores como fiscalizadores, siendo éstos las nuevas Declaraciones Juradas y los cambios legislativos:

*“...los contadores en general o los asesores muchas veces no se meten en los temas, no investigan mucho y creo que por ahí va las falencias creo yo, en el sentido que podrían otorgarle un mejor servicio a sus clientes desde la retroalimentación, desde el estudio, desde la profundización de los temas, sin perjuicio que hay situaciones como las **declaraciones juradas y los constantes cambios en la ley**, que a cualquier persona, no solamente a los asesores, incluso a nosotros mismos nos dificulta el estudio...”*

Este conocimiento tributario técnico genera diferencias en la relación, por cuanto el foco que debe adoptar la institución fiscalizadora cambia, conforme al nivel de conocimiento del contribuyente. De esta forma, ante un contribuyente que tenga altos niveles de conocimiento, los fiscalizadores mantienen una comunicación más fluida. Por el contrario, ante un nivel de conocimiento técnico bajo por parte del contribuyente, el funcionario debe educarlo. El administrador tributario N°9 señala que la relación entre el SII y los contribuyentes se complejiza producto del desconocimiento. Así, menciona:

*“Por el nivel de conocimiento que tenga el contribuyente **la relación se puede complejizar**, porque los niveles de comunicación son distintos, porque un contribuyente que pertenece al segmento de “Medianas y Grandes”, el funcionario no tiene que explicarle las cosas, porque **el contribuyente ya lo tiene claro**, por lo que la relación es más **directa y fluida**, porque el nivel técnico del contribuyente es más alto. [...] para el caso de PYMIPE (**Acotación de los entrevistadores: Personas y Micro – Pequeñas Empresas**) [...] las relaciones se vuelven más **complejas**, ya que el funcionario debe centrar su atención en **educar al contribuyente** que pudiese desconocer la norma tributaria.”*

Lo antes mencionado, se reitera en otros entrevistados, como el Fiscalizador N°3, para quien el trato varía principalmente por la comunicación que se genera entre el Servicio y el contribuyente, que a su vez depende del conocimiento de este último. Esto, permite evidenciar el efecto del conocimiento sobre la asimetría de poder, que se ve agudizada cuando el contribuyente no tiene conocimientos y se presenta frente a un organismo con altos niveles de conocimientos técnicos:

*“...con el contribuyente más grande es distinto el trato (Acotación de los entrevistadores: la relación SII – contribuyente), porque ahí hablas con asesores, en un lenguaje parecido, **de igual a igual.**”*

Del análisis previamente descrito, se extrae que un mayor nivel de conocimiento, estrecha la asimetría de poder generada entre el Servicio y el contribuyente, siendo esa la relación de este sub-punto con el de Asimetría de Poder.

El segundo tipo de conocimiento es el de carácter procedimental, el cual es indicado por el Contribuyente N°1 y 13, el Fiscalizador N°4, como una forma que dificulta la relación, ya que el desconocimiento en los tipos de actuaciones que realiza el Servicio, como los plazos para ejercer un reclamo o los documentos necesarios para dar respuesta a algún requerimiento, afectan de forma negativa la relación entre autoridad tributaria y contribuyente. Así, para el Contribuyente N°1 muchas veces los procesos del Servicio se originan por el desconocimiento al procedimiento de una fiscalización. El mismo menciona:

*“...yo creo que el problema del Servicio es que **los que saben cómo funciona el Servicio le pueden sacar muchísimo provecho** a todos los órganos intermedios, pero el que llega de la calle, no tiene la menor idea, entonces claro, si el fiscalizador le pide unos papeles, y el gallo no llega con los papeles, se comienza a retrasar, empieza la cuestión a chutearse y de repente “puff” ya no se presentó, sale la resolución automática por sistema [...] y se cerró la puerta, y entraste en un proceso en que tú dices ya y ahora llego la citación, y si tienes un contador de barrio, ósea **las cuestiones se enredan por ignorancia...**”*

El Fiscalizador N°4, sobre lo mismo, señala que el conocimiento procedimental es costoso también, por cuanto los contribuyentes normalmente no se asesoran con individuos que tengan conocimientos sobre los procedimientos internos que posee el Servicio, lo que los hace poner en riesgo su negocio:

*“Un contribuyente normal que es empresario individual [...] y que maneja medianamente un volumen importante de lucas, no tiene idea de lo que es una citación. Y quizás pagar un asesor que lo asesore correctamente en ese proceso, quizás él lo ve como algo **demasiado caro**, y no se da cuenta que, sin ese asesor, sin el conocimiento que necesita, su negocio puede estar peligrando.”*

Se recalca que, para la teoría del conocimiento tributario, expuesta por Hasseldine (et al, 2011), el mercado del conocimiento fiscal se diferencia de las teorías generales del mercado del conocimiento, por cuanto obliga a ser partícipes a los compradores de conocimiento tributario (contribuyentes) de las decisiones involucradas, ante la relevancia de las posibles sanciones. De esta forma, la influencia existente en el intermediario, y la naturaleza obligatoria del mercado del

conocimiento tributario, obligan al intermediario a adquirir el conocimiento rápidamente, situación que se agudiza en el contexto chileno con las reformas tributarias existentes.

Otro aspecto sumamente reiterado por los entrevistados, es el conocimiento arraigado en la autoridad tributaria, mencionado por los Contribuyentes N°1, 11, Fiscalizadores 3, 4, Adm. Tributarios 7, 9, y 10. Transversalmente, los entrevistados consideraron que la institución fiscalizadora cuenta con alto nivel de preparación, tanto a nivel técnico, como procedimental. Lo anterior, se confirma con lo señalado por el Contribuyente N°11:

*“[...] los fiscalizadores hoy en día están **mejor preparados**. Eso hace que lleguen a conclusiones más parejas en términos del monto o la cuantía del giro de los impuestos, o las determinaciones tributarias que realizan. [...] 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...”*

Y confirmado por el Adm. Tributario N°7:

*“...reconocen (Acotación de los entrevistadores: los contribuyentes reconocen) que se trata de un Servicio (Acotación de los entrevistadores: El Servicio de Impuestos Internos) que es generalmente competente al tema, que **hace bien su trabajo** porque comparado con el resto del sector público es un servicio de más alta **calidad** que el resto...”*

Considerando lo anterior, la Contribuyente N°1 menciona que el Servicio se constituye como la única institución con poder tributario, principalmente por contar con este conocimiento técnico. Así, señala que la opinión de la institución fiscalizadora es vital a la hora de aprobar nueva normativa:

*“...yo creo que hay cosas que hay que arreglar en el Servicio, y parte del tema es que **en materia tributaria nadie tiene peso**, excepto el SII, yo en alguna parte lo comente, que la reforma del 2014 y del 2016, nosotros metíamos bulla (los contribuyentes), *hablábamos, hacíamos papers, que esta cuestión no va a funcionar, problemas que tiene esto, y a mí me tocó estar sentada con la gente de Hacienda, con la del Servicio, con los Senadores y del sector privado, [...] y nosotros explicábamos por qué la cuestión no iba a funcionar y [Senador 1] llega y mira a [Director SII 6] y le dice ¿esto va a funcionar o no va a funcionar? Y [Director SII 6] le dice: no hay ningún problema, esto va a funcionar, y se acabó, y yo metí bulla, [...] [Subdirector SII 1], me dijo: nada de lo que tú digas tiene peso [...] tú vienes por una de las partes afectadas, por lo tanto, lo que digas, no es objetivo, y yapo, yo no puedo negar que venía del sector privado...”**

Para el Adm. Tributario N°8, el conocimiento técnico que posee el Servicio genera efectos a nivel de la justicia tributaria, pues la institución fiscalizadora es el único organismo público que posee conocimiento técnico tributario. Así, señala lo siguiente:

*“... ¿por qué los jueces fallan a favor del servicio?, “yo no tengo idea de impuestos” (Acotación de los entrevistadores: alude a pensamiento de jueces), y como no saben, ¿en quién confían más? En el Servicio. Ellos piensan (los jueces) que todas estas empresas y sus asesores son unos truhanes, entonces en general le **encuentran la razón al servicio.**”*

Un aspecto relevante sobre la justicia tributaria, y que difiere de lo planteado por el Adm. Tributario N°8, es lo mencionado por la Contribuyente N°1, y confirmado por el Contribuyente N°11, para quienes los juicios tributarios se pierden por desconocimiento procedimental, tanto a nivel de defensa como en el proceso de fiscalización del SII. En palabras de la Contribuyente N°1:

*“...cuando tú hablas con los TTA, te dicen que el ochenta y tanto por ciento de las causas se fallan a favor del Servicio, y después tú le dices ya, pero cuál es la razón, es porque **la defensa fue mala y la prueba no fue buena**, y te lo dicen los jueces, no es aquí que el Servicio haya tenido toda la razón o no haya tenido la razón el contribuyente, **esto es un tema procedimental**, los juicios se pierden por mala defensa y mala prueba, y que es la misma mala defensa y mala prueba que hubo en el proceso de fiscalización...”*

Lo previamente planteado por el Contribuyente N°1, se confirma con lo mencionado por Hernán Farías, presidente de la Asociación de Magistrados de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, para el Diario Financiero el 07 de marzo 2019, quien señaló:

*“...en cuanto a cómo podría explicarse esta mayor tendencia estadística (Acotación de los investigadores: que existan más fallos a favor del fisco), ello pudiera tener muchas razones, entre ellas: **la mala asesoría contable y jurídica que los contribuyentes tienen antes y durante un proceso de fiscalización del SII**; en la ausencia o deficiente asesoría jurídica de los contribuyentes al interponer una reclamación tributaria...”*

De esta forma, se confirma el punto expuesto precedentemente, que alude al desconocimiento procedimental como un aspecto sumamente relevante, que incide en la relación del SII con los contribuyentes.

Lo mencionado previamente confirma que el Servicio se constituye como el único organismo estatal con conocimiento en materia tributaria técnica y en materia procedimental, generando asimetría de poder con los contribuyentes.

Un último tipo de conocimiento hallado en la investigación, es el conocimiento del modelo de gestión por parte de los funcionarios. Los entrevistados convergen en que el Modelo de Gestión Estratégica del Servicio se configura como una estrategia que permite suministrar conocimiento a los contribuyentes PYME. Dicho aspecto será profundizado en el sub-punto de Modelo de Gestión. No obstante, un aspecto que dificulta la relación del SII con los contribuyentes es el desconocimiento del Modelo de Gestión Estratégica por parte de los funcionarios del Servicio.

El no asimilar el Modelo de Gestión Estratégica por parte de los funcionarios afecta directamente en la relación que el contribuyente tendrá con el funcionario del SII. Ante ello, el Fiscalizador N°4 señala que el actual modelo les solicita a los fiscalizadores tener nuevas habilidades proveniente de otras áreas, ajenas a su formación profesional como auditores tributarios, y relacionadas a la gestión del riesgo. Indica lo siguiente:

*“Ha costado primero entender al modelo porque se incorporan muchos conceptos que, como fiscalizadores, de profesión contador auditores con desarrollo en un área técnica tributaria específica, son conceptos que son de otra área. El concepto de riesgo, el concepto de brechas, más que conceptos, tu puedes entenderlo y leer, pero, por ejemplo, generar una ficha de riesgo específico, son áreas técnicas con **conocimientos no de un especialista tributario...**”*

La falta de comprensión del modelo no solo se debe a que incorpora aspectos de una profesión distinta a la de los fiscalizadores, sino que el Administrador Tributario N°10, menciona que cuesta asimilarlo al no existir cambios físicos asociados a él.

*“...desde el punto de vista de la operación diaria, el funcionario que atiende contribuyentes sigue atendiendo contribuyentes. Quizás no ha visto que está atendiendo a buenos contribuyentes [...] el funcionario que estaba acostumbrado a hacer auditorías va a seguir haciendo auditorías. Como procesos eso no ha cambiado. [...] desde el punto de vista de él (funcionario), es la misma notificación, son los mismos antecedentes, pero cambió el destinatario de la revisión. **No es un cambio tan evidente como la segmentación que traía cambios físicos en este caso.**”*

Sumado a lo anterior, para el Adm. Tributario N° 9, es difícil aplicar la labor de servicio que considera el Modelo de Gestión Estratégica del SII, principalmente por su incompatibilidad con la relación de “fiscalización”:

“A nivel de fiscalizadores, se puede evidenciar un poco más la diferencia en la relación, porque nos cuesta un poco más enfocar el tema del servicio, porque se asocia más con fiscalización, por lo que se está trabajando en que se logre alinear

esos conceptos, ya que, si bien somos un ente fiscalizador, también debe estar acompañado con la facilitación hacia el contribuyente...”

Los tipos de conocimiento previamente expuestos, tiene una clara incidencia sobre el poder que pueda tener la autoridad tributaria, por cuanto, las facultades de la institución fiscalizadora se orientan a hacer cumplir legislación, que el contribuyente, en específico, el PYME, desconoce. Este desconocimiento arraigado en el contribuyente PYME, y posiblemente también en su asesor, incide en su cumplimiento tributario, por variables que no se relacionan a la lógica costo beneficio, sino que a aspectos intrínsecos propios del individuo. Tal como se revisó en la parte teórica, para Alm, los aspectos intrínsecos inciden directamente en el cumplimiento tributario que tendrán los individuos (2011). Por ello, se considera relevante, la emoción ocasionada en el contribuyente, como un aspecto relevante, que se detallará a continuación.

4.1.3. Emoción.

La emoción se configura como un aspecto intrínseco que puede afectar directamente al cumplimiento tributario de los individuos. Para los teóricos, como Torgler, los factores sociales y psicológicos, se vuelven relevantes a la hora de generar cooperación entre el individuo y la autoridad tributaria (2003). Como un aspecto psicológico relevante, e intrínseco al individuo, transversalmente los siguiente entrevistados: Contribuyentes N° 1, 13, 15, Fiscalizadores N° 2, 3, 5, Adm. Tributario N° 7 y 8, consideraron que los contribuyentes sienten *miedo* de la institución fiscalizadora. Así, se verificó que transversalmente diversos

entrevistados aludieron al “miedo” y “respeto” que tiene el contribuyente PYME hacia el Servicio, por ejemplo, el Fiscalizador N°2:

*“Entre los micros y los pequeños hay una relación un poco de respeto, incluso hay un **miedo reverencial**, me atrevería a decir muchas veces, pero en general la relación es buena, no es mala, es buena.”*

Al preguntar al Fiscalizador N°2 a qué alude el miedo reverencial, menciona que a la capacidad de sanción que pueda tener la institución, en este caso tributaria:

*“...porque hay **un miedo a la sanción**, en este caso hay una sanción más dura en lo que es en la parte pecuniaria.”*

Frente a lo mismo, el Entrevistado N°7 reitera que existe temor en los contribuyentes, originado principalmente por las consecuencias que pueden generarse tras cometer errores en el Servicio, por los costos de ello, y por la alta información confidencial que maneja la institución fiscal, sumado a la sensación de respeto, señalando:

*“Creo que es muy **respetuosa y temerosa** (la relación), esas son las dos características que tiene, respetuosa en el sentido que reconocen que se trata de un servicio que es generalmente competente al tema, [...] pero temerosa también por tres razones diría yo, una porque sienten que existe una **cantidad importante de información privada o personal**, digamos de negocios, que tiene el SII y eso hace sentir como que tiene el servicio una especie de **presencia permanente**, muy cercana, muy fuerte sobre la persona; la segunda porque cuando las cosas se hacen mal, si por alguna razón se equivocan al hacer una declaración, omiten*

*ingresos o porque los asesoró mal un contador o lo que sea, las **consecuencias suelen a ser graves** en términos de lo que les va a significar, no solo el pago de los impuestos, sino que el tiempo, los **costos** asociados a la defensa, en especial en las PYMES el tiempo es un problema muy grave, el tener que ir a pararse a SII, mandar una persona, eso significa dejar el negocio cerrado o desatendido, o el tener que gastar plata que no tienen para poder asesorarse, es una cuestión que complica mucho, entonces les da mucho **temor** la relación con el SII porque las consecuencias que puede haber son graves para ellos.”*

De acuerdo a lo anterior, el Entrevistado N° 5, fiscalizador del SII, ha señalado también los conceptos respeto y temor como parte de la relación que mantiene con los contribuyentes, describiendo lo siguiente:

“...el pequeño es más respetuoso, y más “temeroso” con el Servicio, porque yo he trabajado en el departamento de personas y micro y pequeñas empresas, mientras que en medianas y grandes no es así, ya que el contribuyente es más agresivo...”

Para disminuir ese temor, los Adm. Tributarios 8 y 9 señalan que en la autoridad tributaria se diseñaron estrategias dirigidas a disminuir los costos del cumplimiento y a la facilitación. De esta manera, el Adm. Tributario N°7 menciona:

*“Entonces la persona hace la cola, lo atienden más rápido, si su problema es más grande lo pasan hacia atrás, y no dejan esperando a las otras veinte personas que están en la fila, bueno ese tipo de cosas se hicieron en mi época, eso tenía que ver con **quitarle el temor, reducirle los costos de ir a impuestos internos** para que no tuvieran ese temor y para que impuestos internos fuera más una ayuda al cumplimiento y no una pesadilla y un costo para especialmente las PYMES.”*

Complementado por el Adm. Tributario N°9, para quien la facilitación se vuelve relevante para disminuir el miedo:

*“Entonces yo te contestaría así, amado es difícil que sea porque es un servicio fiscalizador que te puede pillar en cosas y tienes que pagar impuestos y está fiscalizando que cumplas. Entonces amado ojalá, pero odiado no. Las pymes puede que efectivamente **no les guste el servicio, que le tengan susto**, pero también muchas pymes pagan poco impuesto, y si tratan de hacer trampa hacen trampa, entonces te fijas, uno debería ir cambiando la situación, **qué para ellos (PYMES) sea más fácil**, porque a veces no pagan porque es más complicado, o no saben, entonces hay que ayudarlos a que paguen impuestos, fácil, y si saben que todos los demás pagan bueno.”*

Para el Fiscalizador N°2, el temor de los contribuyentes ha disminuido a lo largo del tiempo, principalmente por la facilitación tecnológica:

*“...hay un menor temor en las nuevas generaciones frente a los organismos públicos [...] yo creo que han sucedido muchos hechos, desde el año 2008 a la fecha, que han hecho que la relación (Acotación de los entrevistadores: del SII con el contribuyente) también vaya cambiando, el hecho de que la tecnología llegue un poco más a los hogares, a los contribuyentes, el hecho de que ahora las cosas se hacen más por internet, que no haya una dependencia tan fuerte a nivel de Servicio de Impuestos Internos, **ha hecho que este temor disminuya**, salvo cuando a alguien lo notifican para que se presente en el Servicio de Impuestos Internos, que claramente ahí existe un temor o un miedo.”*

De esta forma, se vislumbra que los entrevistados consideran que los contribuyentes catalogados como “pequeños”, sienten miedo al relacionarse a la

autoridad tributaria, constituyéndose como un factor importante su cumplimiento tributario, lo cual, al amparo del paradigma tradicional, se relacionaría con las sanciones que la administración tributaria aplica a los actos “indebidos”, por lo que las personas pagarían sus impuestos, debido al miedo a la detección y a la penalización que pudiesen aplicarles (Alm, 2015), generando una relación asimétrica. Sumado a ello, mencionaron que la facilitación y la disminución de los costos de cumplimiento, se configuran como aspectos que mejoran la percepción del contribuyente, disminuyendo el miedo.

Para los entrevistados el estado de ánimo de los contribuyentes frente a las facultades de la autoridad tributaria, la aplicación de la legislación por parte del Servicio, sumado al desconocimiento técnico y procedimental que poseen los contribuyentes, pueden generar conflicto entre los contribuyentes y el SII. A continuación, se profundizará el conflicto como un sub-punto de hallazgos.

4.1.4. Conflicto.

Transversalmente los entrevistados N°1, 11, 15 (contribuyentes), 3, 4, 5 (fiscalizadores) 6 y 9 (Adm. Tributarios), consideraron el conflicto como un aspecto relevante en la relación SII-contribuyentes. Así, mencionaron que el exceso de aplicación de la ley por parte del Servicio de Impuestos Internos, propio de un paradigma tradicional, genera confrontación entre los contribuyentes y la autoridad tributaria. Lo anterior, se vislumbra en palabras de la Contribuyente N°1, para quien es el Director del Servicio de Impuestos Internos el que determina lineamientos que

originan conflicto, agudizando la emoción de “temor” de los contribuyentes, y la asimetría de poder:

*“...ella llegó asustada (asesora tras visitar el SII), entonces uno decía ¿para qué asustar a la gente?! [...] hay gente (fiscalizadores) que, en este exceso de celo, se le pasa la mano y yo creo que es parte un poquitito, y aquí yo lo digo con nombre y apellido, yo creo que es parte un poco de la política que tuvo [Director SII 6] con el Servicio, de empoderarlo al punto de decir que ustedes tienen que esquilmar al rico, el rico no paga, por lo tanto, **ustedes lo tienen que sacudir, fue muy confrontacional...**”*

El conflicto previamente mencionado se relaciona directamente al estilo de fiscalización que adopta el Director de turno, caracterizado como un conflicto originado por la confrontación, es decir, por el rol de la autoridad fiscalizadora frente al cumplimiento tributario. En la actualidad, para los entrevistados N°3 (fiscalizador), N°9 y N°10 (Adm. Tributarios), el estilo de fiscalización plasmado en el Modelo de Gestión Estratégica ha contribuido a disminuir el conflicto, dejando de orientarse en la confrontación y reemplazando ese foco por otorgar un mejor servicio. Lo anterior se expresa en las palabras del Fiscalizador N°3, para quien un eje estratégico del Servicio ha influido en dicho cambio:

*“...yo creo que el MAAC (Modelo de Atención y Asistencia al Contribuyente) es una herramienta fundamental para que **el conflicto casi ni exista**, o sea que el contribuyente entre al Servicio y no puede haber conflicto. Bueno los **TTA (Tribunales Tributarios y Aduaneros)**, también es otra herramienta que hay **para solucionar el conflicto** con el contribuyente, la disposición que da el director para tener **audiencias** con el contribuyente, la disposición que da el fiscalizador*

para solucionar el problema, o una fiscalización. Yo creo que hay herramientas que a lo mejor no están escritas, no están ahí, pero ahí uno las toma, o sea, el dialogo que existe con el contribuyente ya es una herramienta de solucionar el conflicto.”

Con respecto a lo que alude el Fiscalizador N°3, se vuelve relevante mencionar las herramientas existentes en la actualidad ante la existencia de conflictos. Así, para solucionar una discrepancia que el contribuyente tenga con el Servicio de Impuestos Internos, existen diversas instancias, dentro de ellas, el Procedimiento General de Reclamaciones, que es de carácter judicial, y la Reposición Administrativa Voluntaria (RAV), presentada frente al Servicio de Impuestos Internos. A continuación, se destacan los principales aspectos a considerar para estos mecanismos:

Procedimiento General de Reclamaciones²	Reposición Administrativa Voluntaria (RAV)
El contribuyente cuenta con 90 días hábiles desde la notificación para reclamar a los Tribunales Tributarios y Aduaneros.	Previo a reclamo, ante la misma autoridad que lo notificó, dentro de un plazo de 30 días hábiles. Autoridad debe resolver en 50 días hábiles.
El contribuyente debe comparecer con el patrocinio de un abogado ³ .	Si resultado no es favorable, contribuyente puede presentar reclamo, según "Procedimiento General de Reclamaciones".
Controversia será resuelta en sede judicial.	Controversia será resuelta en sede administrativa.

Tabla IV. Procedimientos ante conflicto.
Elaboración propia.

² En la actualidad, el procedimiento general de reclamaciones se dispone en los artículos desde el 123 al 148 del Código Tributario.

³ El reclamante debe comparecer en conformidad a las normas establecidas en la Ley N°18.120, salvo que se trate de causas de cuantía inferior a treinta y dos unidades tributarias mensuales, en cuyo caso podrán comparecer sin patrocinio de abogado (CET N°22; 2011).

En el año 2018, la Reposición Administrativa Voluntaria fue modificada en cuanto a su procedimiento frente a la autoridad administrativa, con miras a transversalizar el nuevo Modelo de Gestión Estratégica que implementó el Servicio de Impuestos Internos, para ello, se publica el 27 de junio de 2018 la Circular N°34⁴.

Conceptos	Circular N° 34
Audiencia Preliminar	Es de carácter obligatoria para la Administración. El contribuyente podrá explicar los alcances de su reclamación, contextualizar y exponer lo que estime necesario.
Audiencia de Cierre	El contribuyente podrá exponer sus planteamientos finales, comunicándole los fundamentos que sostienen la posición que adopte el fisco.
Obligación	El SII de encuentra obligado a aceptar todos los antecedentes que el contribuyente utilice para fundamentar la RAV.

Tabla V. Circular N°34.

Elaboración propia.

Estos cambios, buscan que el contribuyente pueda resolver las controversias que se presenten en el proceso de fiscalización, sin necesidad de recurrir al Tribunal Tributario y Aduanero, revisando nuevamente los hechos cuestionados, con antecedentes nuevos o que no fueron presentados en su oportunidad.

De acuerdo a lo anterior, se logra desprender que los mecanismos que presenta la autoridad administrativa, para resolver discrepancias tributarias, fueron modificados con el propósito de que el contribuyente tenga mayores instancias para

⁴ Instrucciones relativas al procedimiento de reposición administrativa establecido en el artículo 123 bis del Código Tributario, tras las modificaciones de la Ley N° 21.039 sobre la ley N° 20.322, que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, y derogando la Circular N° 13, de 29 de enero de 2010.

presentar sus fundamentos y poder dar solución a ello, disminuyendo los costos tributarios relacionados al proceso de reclamación ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Ante lo previamente mencionado, la Contribuyente N°1 menciona un aspecto relacionado al desconocimiento procedimental de los contribuyentes, considerando que ellos no conocen las instancias existentes ante el mismo Servicio para solucionar una discrepancia:

*“...yo creo que el problema del Servicio es que los que saben cómo funciona el Servicio **le pueden sacar muchísimo provecho a todos los órganos intermedios**, pero el que llega de la calle, no tiene la menor idea...”*

Lo anterior fue confirmado con los Contribuyentes entrevistados, a quienes se les consultó si conocían los mecanismos de resolución de conflictos del Servicio, respondiendo lo siguiente:

Entrevistadores: ¿usted tiene conocimiento de las herramientas para solucionar conflictos que el Servicio tiene? Entrevistado: No ninguno. (Contribuyente N°13).

Entrevistadores: ¿Ud. conoce los procesos de resolución de conflictos que tiene el servicio internamente [...] tales como: Reposición Administrativa Voluntaria, o RAV, Revisión de la Actuación Fiscalizadora, o RAF, solicitudes de audiencias? Entrevistado: No, no tenía conocimiento de esas cosas. (Contribuyente N°14)

Conforme a lo que mencionaron los entrevistados N°13 y 15, los contribuyentes PYME no llegan a instancias conflictivas:

*“Yo creo que no, el servicio por lo general en materia de PYME anda bien, si por lo mismo de verdad **aquí los que litigan, los que pelean, siempre van a ser las medianas tirando para grande**, es un segmento que está generalmente en gran empresa.”* (Contribuyente N°15).

Para el Contribuyente N°13, es preferible acatar lo que diga el Servicio, evitando una confrontación cuando se es PYME.

*“...si el Servicio te encuentra algo que está malo, no tienes mucho como defenderte, como empresario chico, yo, cualquier cosa que me encuentre el Servicio no me queda otra cosa que **acatar lo que me diga...**”*

Ante lo anteriormente expuesto, sobre lo cual el contribuyente PYME tiene menos conflicto que el contribuyente de segmento grandes empresas, se vuelve primordial verificar si los puntos previamente desarrollados han cambiado a lo largo del tiempo por la mirada estratégica que ha adoptado el Servicio.

4.1.5. Modelo de Gestión SII.

El papel de la administración tributaria se vuelve sumamente relevante para las decisiones de cumplimiento de los individuos. Para Alm, un paradigma de "servicio" menos tradicional reconoce el importante papel de una Administración tributaria “más amable y amigable” para fomentar el cumplimiento de los contribuyentes (2012). En el desarrollo de esta investigación, los entrevistados N°1,

15 (contribuyentes), 2, 3, 4, 5 (fiscalizadores), 6, 7, 8, 9, 10 (Adm. Tributarios) consideraron relevante la gestión que actualmente implementa el Servicio para su relación con los contribuyentes, notando diferencias dentro de los últimos periodos. Así, se vuelve relevante describir los modelos de gestión utilizados en el Servicio de Impuestos Internos en los últimos años.

Considerando lo previamente expuesto, se realizó una lectura transversal de las cuentas públicas del Servicio de Impuestos Internos desde el año 2002 hasta la actualidad, siendo posible apreciar cambios en los focos de gestión de la institución, incorporando poco a poco el término de *servicios*. Así, para el año 2002 la línea fundamental del modelo de gestión se basaba en el fortalecimiento del control fiscalizador, enfatizando el minimizar la evasión y el maximizar el cumplimiento tributario, conteniendo cualidades propias de un paradigma tradicional⁵. Se recalca que, las cuentas públicas durante la transición desde el 2002 hasta el 2006 no cuentan con focos de gestión orientadas a los servicios.

Con posterioridad, y conforme a la cuenta pública del año 2007, el Servicio de Impuestos Internos comienza la aplicación de un plan de modernización denominado “SII bicentenario” mediante el cual se busca generar una nueva relación con el contribuyente. Este modelo de gestión se enfoca en tres ejes que priorizan al contribuyente, siendo estos: Control Fiscalizador, que enfatiza el

⁵ Durante el 2002, el Servicio comienza a enfocarse en un trabajo orientado a líneas de negocio y tipos de contribuyente, es decir fiscalizaciones de carácter integral. Antes de ello, las fiscalizaciones se orientaban a un negocio por tipo de impuesto, considerando separadamente las fiscalizaciones de IVA y las fiscalizaciones de Impuesto a la Renta.

augmentar la recaudación de forma eficiente; Información, cuyo fin es otorgar apoyo a las políticas públicas; y Servicios, apareciendo por primera vez como eje principal para el modelo de gestión del Servicio de Impuestos Internos, y orientado al desarrollo de sistemas informáticos⁶ como a la creación de la Plataforma de Atención y Asistencia, dentro de otros. Este modelo, propuso la segmentación de los contribuyentes según su tamaño, características específicas y necesidades particulares. Para el año 2010, y mediante la cuenta pública presentada por la institución se considera que el modelo de la segmentación se encuentra consolidado.

Durante el año 2014, coetáneo a la publicación de la reforma tributaria Ley N°20.780, y tras la realización de un diagnóstico institucional, se plantea por primera vez un nuevo modelo de fiscalización orientado al riesgo. En el contexto presentado conforme a la cuenta pública, se menciona un estancamiento en el rol fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos, producto de la orientación a los servicios que había tenido la institución hasta ese entonces en desmedro de velar por el cumplimiento tributario, sugiriendo un plan estratégico que maximizara el cumplimiento tributario a través de la simplicidad del sistema tributario, su aceptación, la probabilidad percibida de detección del incumplimiento, y el sistema de sanciones real y percibido. Si bien el modelo de fiscalización por riesgos fue recogido por administraciones posteriores, el enfoque sobre el servicio, criticado

⁶ La orientación tecnológica está enfocada en las herramientas propuestas por el Servicio de Impuestos Internos, como es el caso de los formularios 29 y 22, la creación del Administrador de Contenido Normativo (ACN), la facturación electrónica, creación del sistema para solicitar IVA exportador, entre otros.

durante la cuenta pública del 2014, se mantuvo persistente en las cuentas públicas siguientes.

En el año 2015 y los años sucesivos el Servicio de Impuestos Internos plantea un modelo de Gestión Estratégica orientado a la fiscalización por riesgos, plasmando las directrices de las acciones a seguir mediante el Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario, herramienta mediante la cual se plantea reducir las brechas de cumplimiento tributario. En los planes de gestión realizados anualmente desde el 2015, el Servicio de Impuestos Internos ha focalizado su acción institucional en 4 ejes estratégicos, descritos a continuación:

Ejes estratégicos del Modelo de Gestión Estratégica.	
Transversalización del Modelo de Gestión de Cumplimiento Tributario (MGCT).	Otorga una estrategia para el cumplimiento de la misión del Servicio, a través de un fuerte énfasis preventivo por sobre el enfoque correctivo para fortalecer el cumplimiento tributario, con tratamientos proporcionales al nivel de riesgo de los contribuyentes. ⁷
Modelo de Atención y Asistencia al Contribuyente (MAAC).	Establece estrategias de tratamiento con foco en las necesidades y expectativas de los contribuyentes, utilizando de por medio como herramienta la <i>gestión de la experiencia</i> .
Implementación de la Reforma Tributaria.	Este eje se considera consolidado para el 2017 y se reemplaza por Ética institucional y Mejores Prácticas.
Modelo de Gestión por Procesos.	Su fin es implementar las responsabilidades directivas de supervisión y dirección de los procesos involucrados.

Tabla VI. Ejes estratégicos MGE.
Elaboración de los investigadores.

⁷ Mediante el Modelo de Gestión del Cumplimiento Tributario, el Servicio busca aplicar acciones de tratamiento proporcionales según el nivel global de riesgo de cumplimiento de los contribuyentes. Así, propone que para los casos que puedan tener consecuencias extremas y se relacionan con contribuyentes que incumplen reiteradamente sus obligaciones, se deben utilizar todas las facultades y sanciones que permite la ley, mientras que, para los casos de bajo riesgo, se deben privilegiar tratamientos a distancia a través de dispositivos móviles, el sitio web del SII o mediante las mesas de ayuda y/o plataforma de atención virtual disponibles. (Cuenta pública, 2017).

Considerando el modelo de Gestión Estratégica previamente expuesto, y tras analizar la cuenta pública del año 2017, se verifica que ésta se orienta a la facilitación y a priorizar una relación más horizontal entre el Servicio y el contribuyente, exponiendo la labor preventiva de la institución, a través de la inclusión de charlas, cursos de reforma tributaria para contribuyentes y asesores, planes de orientación y asistencia, con el despliegue de puntos de atención y facilitación en terreno, y servicios informáticos, tales como los registros de compras y ventas, portales informativos, e-renta, e-boleta, entre otros.

Con lo anteriormente expuesto, se vislumbra un cambio a nivel de gestión estratégica en el Servicio de Impuestos Internos, que incide tanto en el foco de la fiscalización, orientada actualmente en el riesgo, como en su relación con el contribuyente, orientada a la gestión de la experiencia.

El cambio en la orientación estratégica del SII, previamente mencionado, se percibe por los entrevistados N°3, 4, 5 (fiscalizadores), 9, 10 (Adm. Tributarios), que conocen directamente el actuar del Servicio de Impuestos Internos. Así, el Adm. Tributario N°9 considera como positiva la adopción del modelo de gestión estratégica basado en riesgos tanto para los contribuyentes como para los funcionarios, señalando que:

“El modelo de gestión del cumplimiento tributario basado en los riesgos se viene hacer cargo de la clasificación de los tipos de contribuyentes, ya que no todos son riesgosos, no todos incumplen, entonces lo que viene a hacer este modelo es

*tratar a los contribuyentes según el nivel de **riesgo**, y no vamos con el arsenal pesado contra el contribuyente pequeño, que en definitiva su incumplimiento puede estar explicado por el **desconocimiento**, y que el monto no es tan relevante, por lo que con una rectificatoria voluntaria se pudiese corregir el problema. Por lo tanto, el cambio lo describiría como **un cambio positivo para el contribuyente, y positivo para el funcionario**, ya que este modelo nos entrega **lineamientos de acción**, haciendo que nuestros tiempos de fiscalización mejoren para el contribuyente".*
(Adm. Tributario N°9)

Por su parte el Fiscalizador N°3 considera arcaico el modelo de fiscalización antiguo, mencionando la efectividad del actual:

*"...el de segmentación (modelo) no tenía un filtro, atacábamos a todos y si salía uno malo lo pescábamos y la hacíamos corta... igual era más arcaico, apuntaba a otro estilo de fiscalización, a perseguir al contribuyente y traerlo, casi como jugando al perro y al gato (**Acotación entrevistadores: En el de segmentación**). Claro, era un estilo de fiscalización en que buscábamos al azar, pero tampoco se agarró mucho, y cuando se encontraba lo hacíamos pebre. En cambio, en el sistema de ahora si bien deja actuar al contribuyente tranquilo, cuando la embarra, cuando se equivoca, las paga..."*

En el análisis realizado, se logró extraer que el Modelo de Gestión Estratégica, tiene efectos en cada concepto previamente mencionado, es decir, sobre la *asimetría de poder, conocimiento, emoción y conflicto*.

Tal como se profundizó en el desarrollo de *asimetría de poder*, el Modelo de Gestión Estratégica influyó determinantemente sobre el poder de la autoridad

tributaria, existiendo la percepción de los entrevistados de que los contribuyentes se habían empoderado tras la instauración del modelo y de cambios legislativos⁸.

Con respecto al conocimiento, cabe mencionar que los entrevistados N°3, 4 (fiscalizadores), 12, 15 (contribuyente) y 9 (Adm. Tributario), consideran que actualmente el Servicio se ha enfocado en potenciar el conocimiento del contribuyente, cumpliendo un rol educativo en el cumplimiento tributario de los contribuyentes. Así el Contribuyente N°15, señala:

*“...los pequeños (contribuyentes) hasta casi van a que les hagan la renta a Impuestos Internos, entonces la verdad es que, por lo que yo he visto en las unidades, **a los chicos los ayudan bastante**, orientaciones, lo que tienen que hacer y lo que no, sobre todo en materia de fiscalización también [...] igual yo vi harto el tema, esta unidad la de Suecia, la verdad es que ahí si los orientan harto [...] **últimamente no es como antaño**, no es como hace 15 años atrás: “devuélvete PYME y ¡paga lo que corresponde!”, ahora no, **hay más flexibilidad** en cuanto a los fiscalizadores en ayudar...” (Contribuyente N°15)*

La prestación de conocimientos por parte del Servicio de Impuestos Internos a los contribuyentes, la calificaría, bajo la teoría del conocimiento tributario planteada por Hasseldine (2011), como una administración tributaria generadora, y, a su vez, intermediaria de conocimiento tributario. Para el Fiscalizador N°3, el rol educativo está plasmado en el Modelo de Gestión Estratégica mediante el Modelo de Atención y Asistencia al Contribuyente (MAAC), cuya estrategia es prestar un

⁸ Para mayores detalles con respecto a la incidencia del modelo sobre la asimetría de poder, revisar el subtema 4.1.1 “asimetría de poder”.

buen servicio a los individuos, convirtiéndose relevante, en primera instancia, educar. Así, concluye que, tanto el contribuyente, como su contador, pueden desconocer la norma tributaria:

*“...al fin y al cabo **si apuntamos a que el contribuyente cumpla, tienes que enseñarle a cumplir**, no podemos dejar que el contribuyente aprenda por sí solo. Ósea, al fin y al cabo, el MAAC (Modelo de Atención y Asistencia al Contribuyente) dice que el contribuyente está primero, en muchos aspectos el MAAC dice que **el contribuyente está primero**. Entonces al fin y al cabo si tu creas un buen servicio, **el primer buen servicio que debes dar es educar [...]**, no puedes esperar nada más, ósea no puedes esperar después que el contribuyente venga aquí y diga “no sé”, uno le dice bueno para eso tiene un contador, **¡pero si el contador tampoco sabe!...**” (Fiscalizador N°3)*

El Fiscalizador N°4 confirma lo mencionado previamente, señalando que el Servicio de Impuestos Internos se encarga de enseñar, con el fin de incentivar el cumplimiento tributario:

*“...los eslóganes del SII “facilitando el cumplimiento tributario” es como: **“no te podemos detectar diferencias y girar, si es que primero no te enseñamos como lo tenías que hacer.”** Y un poco eso es lo que el SII hace. Y trata de enseñar, facilitar, propuestas de formulario 22, propuestas de formularios 29, registros electrónicos de compras y ventas...” (Fiscalizador N°4).*

Para el Contribuyente N°11, un notorio cambio legislativo del sistema tributario, es la capacidad de cambiar las multas por capacitaciones, que se suma a los cambios generados por el Modelo de Gestión:

*“...eso de que ahora las multas, por ejemplo, para las PYMES, puedas cambiarlas por capacitaciones, entre otras cosas, también es re bueno, porque en la búsqueda de la multa ¿para qué es? Para evitar la conducta negativa, eso es lo que se busca, “usted hizo algo malo o lo no hizo a tiempo, yo lo castigo” “¿sabe qué?, usted el próximo año, como es un castigo monetario, pague usted el próximo año, porque le duelen las lucas, usted no lo vuelva a cometer”, entonces cambiar eso por **capacitaciones donde les enseñan** a ellos que no tienen que hacerlo parece ser una buena solución...” (Contribuyente N°11).*

En el desarrollo del concepto de conocimiento se logró apreciar que el Servicio se considera un organismo técnico especializado en términos tributarios. Se destaca que el Adm. Tributario N°9 menciona que el MAAC potencia el conocimiento del funcionario a través de la capacitación y formación de los funcionarios, por cuanto el desconocimiento genera mala atención al contribuyente:

*“...yo creo que tenemos una mirada de servicio, de buena relación de los funcionarios, aunque se debe diferencias a los funcionarios según su escalafón, ya que los funcionarios de primera línea o de atención masiva, son principalmente administrativos y auxiliares, que al enfrentarse a situaciones complejas, tienden a usar una especie de escudo cuando atienden mal, el escudo es por ejemplo, decirle al contribuyente que vuelva otro día, o no le entrego toda la información, pero no porque no quiero, sino que **por desconocimiento**. Entonces nosotros como Servicio tenemos una brecha que se está trabajando, a través del MAAC, que es la **capacitación y formación de estos funcionarios**, porque en la medida que tú le das las herramientas, [...] los funcionarios se sienten con un mayor conocimiento y pueden entregarla al contribuyente de mejor forma.”*

El énfasis que el Servicio le otorga a la prestación de servicios tributarios, también genera cambios sobre las emociones de los contribuyentes. Así, el Contribuyente N°13, recalca que ha sentido apoyo por parte de la autoridad tributaria:

*“...mi apreciación personal del Servicio es que más bien **te apoya** que te persigue, hay veces que hemos tenido alguna cosa, y hemos tenido que llamar por teléfono [...] finalmente se solucionó, y eso fue relativamente fácil, en el teléfono fue: llamar, te **contestan, te derivan, te asesoran**, yo creo que funciona muy bien.”*
(Contribuyente N°13).

Sumado a ello, el mismo Contribuyente N°13 menciona que en su percepción, existen diferencias en la relación del SII – contribuyente en comparación a años anteriores, considerando que hoy es más fácil, amigable y horizontal:

*“...la verdad es que yo tengo la sensación de que **nada me ha sido difícil con el Servicio**, creo que hoy en día a diferencia de 20 años atrás la cosa es mucho más **fácil, amigable, y de tú a tú** con el Servicio, creo que han cambiado mucho en eso, hoy efectivamente **son un servicio más que una inquisición**”*
(Contribuyente N°13).

Lo anteriormente expuesto, representa un cambio en la relación autoridad tributaria - contribuyente, tanto a través de los mecanismos internos del Servicio, que impactan al contribuyente, como a través de los cambios legislativos.

Continuando con el análisis, se vuelve importante reiterar que, tal como fue mencionado en el sub-punto de conflicto, el Modelo de Gestión Estratégica del Servicio ha incidido sobre el conflicto en la relación SII - contribuyente, tendiendo a disminuirlo.

*“...yo creo que lo que es el MAAC (Modelo de Atención y Asistencia al Contribuyente) es **una herramienta fundamental para que el conflicto casi ni exista**, o sea que el contribuyente entre al Servicio y no puede haber conflicto.” (Fiscalizador N°3).*

Para el Adm. Tributario N°9, al preguntarle si existen herramientas en el Servicio para resolver conflictos, alude directamente a que es el Modelo de Gestión Estratégica el que influye sobre la relación del SII con el contribuyente, incidiendo en el conflicto a través de la facilitación y la asistencia:

*“**Entrevistadores:** ¿Considera usted, que el Servicio de Impuestos Internos cuenta con las herramientas suficientes para solucionar conflictos? **Entrevistado:** Si, ya que el enfoque el Modelo de Gestión del Cumplimiento Tributario viene hacerse cargo de las relaciones con el contribuyente, sobre todo en materia de asistencia y facilitación al contribuyente, lo que permite ir orientándolo en las dudas o problemas que surjan con su situación tributaria.”*

Se recalca que, conforme a los datos extraídos de las entrevistas y del contexto de los modelos de gestión, la facilitación ha existido desde el año 2006 como eje estratégico del SII. No obstante, en primera instancia, dicha facilitación se caracterizaba por modernizar los sistemas informáticos del Servicio, tales como Formularios a través de internet, posibilidad de revisar la información de los agentes retenedores, pago en línea, entre otros. Destacamos que, si bien dicha facilitación

ha sido mencionada por los entrevistados como un aporte para el contribuyente, a disminuir sus costos de cumplimiento, también significa un potenciamiento de la función fiscalizadora, por cuanto se cuenta con mayor información para fiscalizar. El Modelo de Gestión Estratégica parece ir más allá en ese aspecto, implementando tanto facilitación operativa, como facilitación asistencial. Por facilitación asistencial comprendemos la función de apoyar al contribuyente enfocándose en prestarle un servicio tributario, no solo a través de la educación, sino que también a través de tratamientos proporcionales a su nivel de cumplimiento.

Claramente, de los aspectos analizados se extrae la amplia relevancia de la estrategia enfocada en los servicios adoptada por el Servicio de Impuestos Internos. Dicha estrategia, conforme al análisis previamente expuesto, parece ser una solución para los problemas que posee la relación entre la autoridad tributaria y el contribuyente, que, reduce la asimetría de poder, potencia el conocimiento tributario, disminuye el conflicto, y genera un ambiente de apoyo para el contribuyente.

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>.

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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. 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]. Rescatado con fecha 19-03-2019.