



“FISCALIZACIÓN A TRAVÉS DE SISTEMAS ELECTRÓNICOS”

Parte I

AFE PARA OPTAR AL GRADO DE

MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumno:

Christian René Norambuena Varela

Profesor Guía:

Antonio Faúndez Ugalde

TABLA DE CONTENIDOS

TABLA DE CONTENIDO

<u>1.INTRODUCCIÓN.....</u>	<u>1</u>
1.1. PLANTEAMIENTO.....	1
1.1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	1
1.1.2. HIPÓTESIS DE TRABAJO.....	3
1.1.3. OBJETIVOS.....	3
1.1.3.1 OBJETIVO GENERAL.....	3
1.1.3.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS.....	4
1.1.4. METODOLOGÍA.....	4
<u>2.MARCO TEÓRICO.....</u>	<u>5</u>
2.1. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ELECTRÓNICA EN EL MUNDO.....	5
2.2. OCDE Y LA FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA.....	6
2.3. FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA EN CHILE.....	7
2.3.1. ASPECTOS GENERALES DE FISCALIZACIÓN.....	7
2.3.1.1. AUDITORÍA TRIBUTARIA.....	8
2.3.1.2. PROCEDIMIENTO GENERAL DE AUDITORÍA.....	9
2.3.2. FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA Y FACTURACIÓN ELECTRÓNICA.....	11
2.3.3. ARTÍCULO 60 BIS CÓDIGO TRIBUTARIO.....	14
2.3.4. REGISTRO DE COMPRAS Y VENTAS.....	17

<u>2.4 MARCO CONCEPTUAL.....</u>	<u>19</u>
2.4.1 SISTEMAS TECNOLÓGICOS.....	19
2.4.2 DISPOSITIVOS INFORMATICOS PERSONALES.....	20
2.4.3 LAS TIC (TECNOLOGIAS DE LA INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN).....	20
2.4.4 PERFILES DE ACCESO.....	21
2.4.5 ANÁLISIS DE USUARIOS.....	21
2.4.6 CONCEPTO DE AUTENTICACIÓN.....	22
2.4.7 DEFINICIÓN DE ERP.....	22
2.4.8 DEFINICIÓN DE ASP.....	22
<u>2.5 MARCO NORMATIVO.....</u>	<u>24</u>
2.5.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LA DETERMINACIÓN DE BASES IMPONIBLE.....	24
2.5.1.2 DESCRIPCIÓN DE LA CIRCULAR Nº59 DEL AÑO 2015 DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, NORMATIVA QUE REGULA LOS PROCEDIMIENTOS DEL ARTICULO 60 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.....	26
2.5.1.3 DESCRIPCIÓN DE LA RESOLUCIÓN EXENTA Nº56 DEL 2017, NORMATIVA QUE REGULA LOS PROCEDIMIENTOS DEL ARTICULO 60 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.....	29
2.5.2 INFORMES INTERNACIONALES REFERIDOS A LA REVISIÓN DE SISTEMAS TECNOLÓGICOS.....	32
2.5.2.1 AUDITORIA DE REGISTROS CONTABLES AUTOMATIZADOS (CIAT ECUADOR).....	32
2.5.2.2 AUDITORÍA DE SISTEMAS CONTABLES AUTOMATIZADOS (CIAT ALEMANIA).....	34
<u>3.DESARROLLO DEL CONTENIDO.....</u>	<u>37</u>
3.1 ANÁLISIS DEL SUBTEMA.....	37

3.1.2 RELACIÓN DE LA NORMATIVA NACIONAL E INTERNACIONAL.....	38
3.1.3 OBJETIVOS.....	39
3.1.4 PROCESO DE REVISIÓN DE LOS SISTEMAS CONTABLES AUTOMATIZADOS.....	39
3.1.5 PERFILES.....	41
3.1.6 SANCIONES.....	41
3.1.7 DESTRUCCIÓN DE LA INFORMACIÓN.....	42
3.1.8 RESERVA DE LA INFORMACIÓN.....	42
3.1.9 INFORMES Y RESULTADOS.....	43
3.1.10 EXIGENCIAS A LOS SISTEMAS CONTABLES.....	43
3.1.11 CONSIDERACIONES ECONÓMICAS.....	43
<u>3.2 CONCLUSIÓN.....</u>	<u>45</u>
3.2.1 RELACIÓN DE LA NORMATIVA NACIONAL E INTERNACIONAL.....	45
3.2.2 OBJETIVOS.....	46
3.2.3 PROCESO DE REVISIÓN DE LOS SISTEMAS CONTABLES AUTOMATIZADOS.....	46
3.2.4 SANCIONES.....	47
3.2.5 DESTRUCCIÓN DE LA INFORMACIÓN.....	47
3.2.6 INFORMES Y RESULTADOS.....	47
3.2.7 CONSIDERACIONES ECONÓMICAS.....	48
<u>4.BIBLIOGRAFÍA.....</u>	<u>49</u>

ABREVIATURAS

AFE	Actividad Formativa Equivalente
APIs	Application Programming Interface
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CAL	Códigos de Autorización de Libros
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
IECV	Informe Electrónico de Compras y Ventas
IoT	Internet de las Cosas
ISORA	International Survey On Revenue Administration
IVA	Impuesto al Valor Agregado
OECD	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
PDCA	Plan-Do-Check-Act
SII	Servicio de Impuestos Internos
SGSI	Sistema de Gestión de Seguridad de la Información
TIC	Tecnologías de Información y Comunicaciones

RESUMEN EJECUTIVO

En los últimos años se ha triplicado el nivel de conexión a internet por los usuarios, esta ha permitido el desarrollo de nuevas tecnologías, como dispositivos personales electrónicos, dentro de los cuales se encuentran los ordenadores, Smartphone o tablets, las administraciones tributarias

también han sido afectadas por la tecnología, y han tenido que adaptarse a esta nueva realidad con el fin de facilitar la fiscalización.

A nivel internacional, existen diferentes organismos que se encargan de realizar estudios con respecto a las normas tributarias para las diferentes administraciones tributarias en el mundo, entre estos se encuentran la OCDE y el CIAT.

En Chile, el Servicio de Impuestos Internos ha implementado varias formas de abarcar las nuevas tecnologías, como son la fiscalización por medios electrónicos, los libros electrónicos, la factura electrónica, los registros de compras y venta electrónico y otros.

En este trabajo se realizará un análisis de la fiscalización por medios electrónicos normado por el artículo 60 bis del Código Tributario, que mediante una comparación con los informes internacionales de los países de Alemania y Ecuador, que se encuentran publicados en el CIAT, se buscará establecer mejoras en los procedimientos que permitan visualizar nuevas propuestas para una mejor interpretación de esta norma, ya que la problemática principal se encuentra dada en posibles vacíos que deriven de la norma y su poca utilización por parte del ente fiscalizador. También es necesario comentar que frente a la complejidad de la estructura de la normativa y con el fin de establecer una comparación con los informes internacionales, se establecieron términos en la ley, que no se encuentran definidos específicamente en esta, para poder realizar un análisis más clarificador de la fiscalización por medio de sistemas tecnológicos.

Una vez definido los conceptos básicos de la normativa, es que se puede establecer un punto comparativo con la norma internacional, y generar propuestas de mejora a la norma actual, con el fin de dar más claridad y certeza a los contribuyentes, y también al ente fiscalizador.

1.INTRODUCCIÓN

1.1. PLANTEAMIENTO.

1.1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

El avance tecnológico que se propicia en el mundo ha generado un efecto transformador dentro del panorama actual que enfrentan los gobiernos, permitiéndole a estos últimos superar los problemas de información preexistentes en la sociedad, promoviendo la inclusión de los grupos desfavorecidos.

Se estima que, en la última década, la cantidad de usuarios con opción para conectarse a internet se ha triplicado (Banco Mundial, 2016), permitiendo el desarrollo de nuevas tecnologías y aplicaciones para abarcar los nuevos desafíos de esta revolución digital.

Éste progreso tecnológico se ha convertido en un constante artífice en las nuevas tendencias y potenciales avances que se han llevado a cabo el último tiempo. El Internet de las Cosas (IoT), cada día se encuentra más en boga, entendiéndose como la red de objetos físicos que utiliza sensores y APIs (Application Programming Interface) para conectarse e intercambiar datos (OCDE, 2014), propiciando el incremento de los dispositivos en red, monedas virtuales e hitos en robótica. Sin embargo, uno de los elementos primordiales de este avance corresponde a un mayor y mejor acceso a los datos de la Administración Pública, que mejorará plausiblemente la rendición de cuentas y el rendimiento y que permitirá a terceros participar en los ámbitos de actuación de la administración y, por último, una protección reforzada de los datos de carácter personal, algo manifiestamente más viable en la economía digital (OCDE, 2014), principalmente en el aspecto tributario.

Es así como la evolución de la tecnología digital ha propiciado que la política fiscal deba abarcar nuevos procedimientos y normas con el fin de facilitar la fiscalización y su actuar, adecuándose a las nuevas necesidades de los contribuyentes. Cabe señalar que, para el año 2014, 73 de los Estados miembros de las Naciones Unidas permitían presentar declaraciones de Impuesto a la Renta por internet, mientras que en 60 se podían registrar empresas mediante esta misma vía (Banco Mundial, 2016).

Es así, que el Servicio de Impuestos Internos, ha sido un agente activo en lo relativo a la sustitución del típico cumplimiento tributario en papel al desarrollo de nuevos medios digitales. En primera instancia, mediante la Resolución 150 de 2005, establece en el considerando Tercero, punto 4 que “para todos los efectos tributarios, los Libros Contables Electrónicos de los contribuyentes autorizados, reemplazarán a los libros que el contribuyente deba mantener de acuerdo con la ley, y a los libros adicionales o auxiliares que el Servicio haya establecido”. Asimismo, la mencionada Resolución señala a qué documentos podemos considerar como “Libro Contable Electrónico” y da el puntapié inicial a lo que sería esta revolución tecnológica.

Con el afán de adaptarse a los nuevos tiempos, la Ley 20.780 incorporó el artículo 60 Bis al Código Tributario chileno, facultando al Servicio de Impuestos Internos realizar fiscalizaciones mediante sistemas electrónicos. Sin embargo, dicha norma no establece ni señala las condiciones técnicas ni el actuar del SII ante una revisión, aunque el procedimiento sea de acuerdo con la Res. Ex. 56/2017.

La normativa chilena respecto a la fiscalización electrónica de los sistemas tecnológicos se encuentra definida en el artículo 60 Bis al Código Tributario, introducido por la Ley 20.780 del año 2014, cuyas instrucciones fueron establecidas por el SII en circular N°59 el año 2015 y por la resolución N°56 el año 2017, por tanto, es una normativa nueva dentro de la legislación tributaria. Durante su primer año de aplicación, los contribuyentes presentaron varias dudas respecto a como funcionaría la fiscalización (PWC, 2017) y sus procedimientos han sido poco utilizados en la mayoría de los contribuyentes (SII se ha conectado a los sistemas informáticos de 119 contribuyentes desde 2017 (Diario Financiero, 2020)). Con el fin de establecer el sentido y

alcance de la norma y con esto ampliar el espectro de contribuyentes fiscalizados, se establecerá un análisis comparativo de los procedimientos normativos con el fin de dar mayor certeza jurídica a los contribuyentes y a la administración tributaria.

1.1.2. HIPÓTESIS DE TRABAJO.

La hipótesis a validar en este trabajo responde a que es posible aplicar la legislación tributaria Chilena la experiencia comparada de Alemania y Ecuador para la realización de la fiscalización electrónica de los sistemas tecnológicos.

Si bien, es sabido que cada software cumple con cierto estándar, también es importante recalcar que los desarrolladores lo adaptan para cumplir con la exigencia y necesidades de sus clientes. De este modo, se puede afirmar que cada uno tiene una interfaz personalizada según su negocio y las condiciones que ha establecido el SII. En consecuencia, al no estar definidos el modo y la forma de que esta entidad pueda solicitar su información de manera remota, los contribuyentes podrían no contar con los elementos suficientes para establecer una conexión que permita la fiscalización electrónica.

1.1.3. OBJETIVOS.

1.1.3.1 OBJETIVO GENERAL

Primer Objetivo General: Con la finalidad de acreditar la hipótesis de trabajo, esta AFE será reconducida en primer término, a través de un marco teórico en donde se van a exponer los siguientes temas:

- Analizar el ordenamiento jurídico, la normativa vigente y antecedentes respecto a fiscalización electrónica.
- Aspectos generales del Artículo 60 Bis del Código Tributario.

- Revisar conceptos básicos definidos en el artículo 60 bis para poder contextualizar, la normativa relativa a la fiscalización electrónica.
- Aspectos generales de los informes CIAT de las auditorías a los sistemas contables automatizados de los países de Alemania y Ecuador.

Segundo Objetivo General: Analizar y determinar la normativa vigente con respecto a la realización de la fiscalización electrónica de acuerdo con el artículo 60 bis y establecer los diferentes procedimientos que se utilizan en comparación a los procedimientos utilizados en los informes de Alemania y Ecuador, con el fin de verificar la hipótesis establecida.

1.1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Dar entendimiento del contexto de lo que es la fiscalización electrónica en Chile y el mundo.
- Explicar los conceptos básicos de los sistemas tecnológicos, especificados en la normativa de la fiscalización electrónica del artículo 60 bis del Código Tributario.
- Explicar el alcance de la normativa con respecto a las atribuciones legales que se tienen por parte del ente fiscalizador.
- Establecer los diferentes procedimientos de los informes realizados por los países de Alemania y Ecuador.
- Analizar comparativamente entre Chile, Alemania y Ecuador, los diferentes procesos normativos referentes a la fiscalización electrónica.
- Indicar los alcances y proponer mejoras de los diferentes procesos analizados.

1.1.4. METODOLOGÍA.

La sistematización que se pretende desarrollar en esta AFE implica seguir un método deductivo, donde se analizará la normativa vinculada a la fiscalización electrónica, para seguir de manera particular con los requisitos y estándares que ésta debe cumplir.

2.MARCO TEÓRICO

2.1. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ELECTRÓNICA EN EL MUNDO

Los vertiginosos cambios provocados la revolución tecnológica y evolución del Internet de las Cosas, ha provocado que las administraciones tributarias asuman nuevas tareas acorde a los avances existentes, manteniendo para ello su naturaleza de generar la mayor recaudación posible para financiar los distintos servicios prestados por la Administración del país. Por esta misma razón, los sistemas implementados para los procesos de liquidación de impuestos y el creciente número de contribuyentes, precisan un actuar justo e imparcial, que cuente con la debida responsabilidad con relación a la gestión global de los sistemas tributarios (OCDE, 2010), permitiendo un fácil acceso y actuar del contribuyente al momento de cumplir con sus obligaciones tributarias.

Acorde a la información presentada por ISORA (International Survey On Revenue Administration), respecto a la información electrónica de 159 distintas administraciones tributarias en el mundo, correspondiente al 90,37% del PIB mundial, se observa que el 50% de estas cuentan con procedimientos para asegurar obligatoriedad de los contribuyentes a que presenten sus declaraciones de impuestos electrónicamente. A su vez, aquellos países que ostentan rentas altas este porcentaje es aproximadamente el 70%, frente al 30% de los países con rentas bajas. Además, cabe señalar que la opción de declaración electrónica no existe en un 15% de los países que se incluyen dentro de la muestra para esta encuesta.

Los países pertenecientes al CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), la disponibilidad y obligatoriedad de presentación de declaraciones de impuestos de forma electrónica, se encuentra muy distendida, al igual que la incorporación de servicios digitales

mediante portales web, con la finalidad de prestarle información a los ciudadanos. Al respecto, la mayoría de estos países ha implementado una modalidad electrónica para informar sus impuestos, en los cuales se observa que un 40,5% de estos realiza declaraciones electrónicas de IVA. De igual manera, sobre la misma materia, a nivel de ISORA el porcentaje corresponde a un 28,9%, y a un 39,2% para los países de altos ingresos.

Los portales de internet para ofrecer información a los contribuyentes se encuentran con porcentajes superiores al 90% de las administraciones en consulta. Sin embargo, al momento de revisar herramientas y calculadoras en las webs, estos porcentajes se vuelven diferenciadores, con un 86,3% en los países de altos ingresos y con un 52,2% en los países de menores ingresos.

Respecto a facturación electrónica, los países de renta media-alta encuentran su máxima implantación con un 36,4%, mientras que este porcentaje varía a un 30,6% en países de renta media-baja. En este último caso, los países de mayores ingresos no son los que lideran al respecto ya que registran el menor grado de implantación (23,5%) respecto a los países de bajas rentas (26,1%). (Sarralde, 2019)

2.2. OCDE Y LA FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA

Actualmente, la economía digital representa el 22,2% del PIB del país (ACCENTURE DIGITAL, 2018).

Uno de los grandes desafíos que afrontan las entidades fiscales respecto al proceso de digitalización actual, es el cómo establecer el nexo o conexión con los contribuyentes, respecto al proceso de recopilación de antecedentes y al procedimiento de los mismo (OECD, 2014), como también el problema sistémico y las condiciones necesarias para cumplir con la obligación.

Con esto en mente, el 2015, el Estado de Chile, decidió acogerse al plan BEPS, establecido por la OCDE, mediante el cual se busca afrontar el traslado de beneficios generados y evitar la erosión de la base imponible del impuesto, lo cual implicaría una mayor expansión de la

capacidad fiscalizadora en lo relativo a medios electrónicos.

2.3. FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA EN CHILE

2.3.1. ASPECTOS GENERALES DE FISCALIZACIÓN

La fiscalización realizada por el Servicio de Impuestos Internos comprende un conjunto de tareas con el fin de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias, verificando la correcta declaración y pago de los impuestos respectivos.

Para realizar esta tarea, la entidad fiscalizadora está autorizado por Ley, específicamente el Código Tributario, para examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, todo dentro de los plazos de prescripción establecidos en la misma norma legal, en su Artículo N°200, como también se encuentra facultado para revisar cualquier diferencia, liquidar y girar los tributos.

Respecto a las acciones de fiscalización mediante las que procede el Servicio de Impuestos Internos, estas se pueden dividir en:

1. Procesos masivos: corresponden a los planes que afectan a un número significativo de contribuyentes y que poseen un apoyo informático uniforme dentro de todo el país, existiendo un número alto de atenciones de este tipo, que son dirigidos a fiscalizaciones específicas.
2. Procesos selectivos: se encuentran dirigidos a tipos de actividad económica o grupos específicos de contribuyentes, correspondiendo a un grupo de incumplimiento mayor y su objetivo depende de cada programa, en este caso la tasa de atención es baja. (SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, 2015)

Por su parte, los mencionados procesos tienen como principal énfasis los siguientes focos estratégicos:

- Control del cumplimiento tributario: correspondiente a las acciones realizadas para

evaluar el comportamiento del contribuyente.

- Fiscalización del incumplimiento tributario: tarea de detectar a los contribuyentes que evaden impuestos, procurando que estos sean enterados en arcas fiscales.

- Persecución del fraude fiscal: análisis tendiente a detectar sectores proclives a la evasión tributaria.

- Presencia fiscalizadora: proceso mediante el cual el SII inspecciona en terreno los registros y actividades de los contribuyentes. (SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, 2016)

2.3.1.1. AUDITORÍA TRIBUTARIA

La auditoría corresponde a un examen de demostraciones y registros, con el fin de verificar la exactitud, como la veracidad de los estados o situaciones que se producen. (Santillana González, J.R., 2004)

De acuerdo con la Circular N° 58 del año 2000, la Auditoría Tributaria corresponde a un procedimiento destinado a verificar que las declaraciones de impuestos presentadas sean fidedignas y tengan la documentación de respaldo correspondiente que la sustente. A su vez, también permite establecer que los impuestos declarados por los contribuyentes se encuentren debidamente determinados, pudiendo detectar oportunamente a aquellos que no cumplen con sus obligaciones tributarias.

Según la entidad fiscalizadora, corresponde a una Auditoría Tributaria:

- Los programas nacionales enviados por la Dirección Nacional.

- Los programas regionales que se planifican anualmente.

- Las revisiones que tienen su origen en solicitudes de devoluciones de impuesto de los contribuyentes.

- Todas aquellas denuncias, verificaciones, etc., sobre las cuales el jefe de Área de Fiscalización determine realizar una revisión como caso de auditoría y considere al menos 6 periodos de revisión y sean notificados válidamente.
- Casos de Operación Renta e IVA, cuando se decide citar al contribuyente.
- No concurrentes, inversiones y otros programas especiales de Operación renta u Operación IVA, cuando el jefe de Área de Fiscalización decida efectuar un programa regional con estos casos.¹

2.3.1.2. PROCEDIMIENTO GENERAL DE AUDITORÍA

Para llevar a cabo un procedimiento de Auditoría, el SII considera que esta debe cumplir con tres objetivos para su aplicación:

- 1- Verificar que las declaraciones de impuestos sean fidedignas de las operaciones reflejadas en la contabilidad del contribuyente.
- 2- Establecer que las bases imponibles, créditos, exenciones, tasas impuestos, se encuentren correctamente determinados. En aquellos casos en que se detecten diferencias, se procede a efectuar el debido cobro más el recargo correspondiente.
- 3- Detectar oportunamente a quienes no cumplen con sus obligaciones tributarias. (SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, 2013)

Por su parte, la mencionada Circular N° 58 de 2000, define al procedimiento de auditoría como una serie de gestiones y tareas, mediante la cual le permite obtener al funcionario del SII los elementos necesarios para sustentar sus conclusiones. Asimismo, expone cuales son las posibles actuaciones que puede ocurrir dentro de un proceso, siendo estas:

- a- Notificación: es la primera instancia del proceso mediante la cual el SII comunica al contribuyente de su comparecencia o el inicio de la revisión, solicitando la información necesaria para esta.

¹ Acorde a la Circular N° 58 de 2000.

En caso de responder la notificación, se levantará un acta de recepción con todos los antecedentes recepcionados.

De los antecedentes presentados y su posterior revisión, es posible determinar la existencia o no de diferencias de impuestos, dándose dos situaciones posibles en aquellos casos en que si existe la mencionada diferencia:

1- Que no exista controversia, en este caso el contribuyente se encuentra de acuerdo con las diferencias detectadas y proceda a rectificar su declaración primitiva; y

2- Que se generen controversias, en este caso el contribuyente no se encuentra de acuerdo con las diferencias detectadas, por lo cual se procederá a citar cuando expresamente lo disponga la ley.

- b- Citación: corresponde a la comunicación mediante el cual el SII realiza una solicitud al contribuyente para que esté presente, confirme, aclare, modifique o rectifique su declaración objeto de la revisión practicada. Cabe señalar este trámite no es obligatorio en todos los casos de auditoría. Además, el plazo puede ser prorrogado por una sola vez, hasta por un mes, para que el contribuyente presente su respuesta.

En caso de responder a la citación esta puede ser suficiente, vale decir, cuando el contribuyente rectifica o aclara las diferencias de manera exitosa, el funcionario a cargo de la revisión procederá a conciliar las observaciones realizadas, terminando el proceso de auditoría. En caso contrario, cuando el contribuyente no aclare la diferencia, ya sea de manera parcial o esta sea insuficiente, se procede a emitir liquidación de impuestos.

- c- Liquidación: es la determinación de los impuestos adeudados, una vez realizados los trámites correspondientes a citación y/o tasación. Ella comprende a un determinado impuesto y a un determinado periodo tributario, compeliendo al contribuyente a aceptar la obligación indicada o a impugnarla mediante los procedimientos de reclamos establecidos.

Cabe señalar que, mediante la liquidación, se da por terminado el proceso de fiscalización,

dejando en claro que se agotaron todas las instancias para requerir antecedentes, debiendo ser este notificado acorde a los mecanismos indicados en el Código Tributario para ello.

- d- Giro: es una orden de pago de impuestos y/o intereses y multas, que emite y notifica el SII al contribuyente. (SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, 2013)

2.3.2. FISCALIZACIÓN Y FACTURACIÓN ELECTRÓNICAS

Dentro de este marco, con el afán de facilitar el actuar de los contribuyentes y los procesos de fiscalización, uno de los primeros y más relevantes avances del Servicio de Impuestos Internos, se produce en octubre de 1995, con la creación del sitio web institucional, www.sii.cl, el cual cuenta con la información general de esta institución, como también con los trámites, circulares y resoluciones emitidos, como también diversos avisos a los contribuyentes. (F. Barraza, 2000)

A contar del 29 de diciembre del 2005, mediante la Resolución Exenta N° 150, se emitieron normas y procedimientos para la contabilidad electrónica en Chile, es decir, se faculta a los contribuyentes a generar libros contables a través de formatos digitales, permitiendo al Servicio de Impuestos Internos, realizar fiscalizaciones más eficientes y eficaces, reconociendo la importancia de los medios digitales para poder potenciar el uso de los sistemas computacionales para la revisión de la información contable del contribuyente por parte de la administración tributaria.

Para poder acogerse al modelo de operación de Contabilidad Electrónica, la Resolución Exenta 150 de 2005, señala que los contribuyentes deben cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Desempeñar alguna actividad clasificada como de Primera Categoría;
- b) Contar con Códigos de Autorización de Libros (CAL) para cada libro contable electrónico, y;
- c) No tener condición de querellado, procesado, formalizado o acusado por delito tributario.

Asimismo, la mencionada resolución señala que en primera instancia se autorizará a los

contribuyentes a llevar de forma digital los siguientes Libros Contables Electrónicos: Diario, Mayor, Balance y Compras y Ventas, los cuales, ante cualquier efecto, reemplazarán a los libros que se deben mantener acorde al Código Tributario. A su vez, los contribuyentes deben hacer el cierre de estos libros dentro del plazo establecido, generando sus respectivos "Comprobantes de Cierre", que deberán estar disponibles en caso de que el Servicio de Impuestos Internos los requiera para una revisión. Por tanto, los contribuyentes deberán estar en condiciones de entregar en forma inmediata los archivos, ya sea mediante un medio digital o a través de internet, para ello utilizando la plataforma habilitada en el sitio web de la señalada institución.

La Ley 20.727 del año 2014, la cual introduce modificaciones respecto a Facturación Electrónica, determina la obligatoriedad de la factura electrónica para los contribuyentes, en reemplazo de los documentos físicos, para lo cual se modifica el Artículo 54 del Decreto Ley N° 825, de 1974, señalando que los documentos obligatorios en formato electrónico serán: Facturas, Facturas de Compra, Liquidaciones Factura, Notas de Débito y Notas de Crédito. Para lo mismo, se dan diferentes plazos para la integración de todas las empresas, acorde a su volumen de ingresos anuales, y también dando un empuje a la fiscalización electrónica, ya que, gracias a esta ley, la información para las revisiones por parte del Servicio de Impuestos Internos se vuelve menos excesiva y extensa, y se puede dar un uso más eficiente a través de medios o sistemas tecnológicas para la revisión de estos.

A su vez, la mencionada ley, señala que *"el Servicio de Impuestos Internos deberá establecer y administrar en su sitio web una plataforma tecnológica para que los contribuyentes de difícil fiscalización o de escaso movimiento operacional o económico, las empresas de menor tamaño según se definen en la ley N° 20.416 y demás contribuyentes que determine a su juicio exclusivo, emitan y reciban las facturas y demás documentos electrónicos señalados en el artículo 54, registren sus operaciones y cedan o recepcionen las facturas a través del procedimiento previsto en la ley N°19.983. Respecto de las operaciones que se ejecuten a través de esta plataforma, el Servicio acreditará para todos los efectos legales la identidad del emisor y la*

*integridad del mensaje o documento electrónico.*²Por tanto, esta modificación faculta al Servicio de Impuestos Internos a iniciar un proceso de revisión mediante medios electrónicos a los contribuyentes catalogados como de difícil fiscalización.

Mientras que, mediante la Resolución Exenta N° 45 del año 2003, se crea el “Informe Electrónico de Compras y Ventas”, (IECV), mecanismo mediante el cual los contribuyentes se ven obligados a reflejar el movimiento de compras y ventas generados en el mes, informando para tales efectos los documentos percibidos y emitidos, los cuales serán utilizados para confeccionar su declaración de Formulario 29, reemplazando para estos efectos el “Libro de Compras y Ventas” impresos. En cuanto al proceso de fiscalización, esta resolución señala que el emisor electrónico debe poder eximir de forma inmediata los documentos emitidos y recibidos durante el período en curso y los dos anteriores a éste. Cuando la información corresponda a movimientos anteriores del contribuyente, el plazo para presentar la documentación será de 10 días hábiles.

La tecnología de firma electrónica para llevar a cabo estos procesos tiene como único requisito que los contribuyentes cuenten con un Certificado Digital, el cual es equivalente digital al Carnet de Identidad de las personas, por tanto, corresponde a un archivo unipersonal, debiendo cada persona que participe en el proceso de emisión de documentos y de envío de IECV contar con uno para realizar el proceso.

2.3.3. ARTÍCULO 60 BIS CÓDIGO TRIBUTARIO

La Ley N°20.780, del 29 de septiembre de 2014, impulsó una reforma tributaria en Chile con el fin de generar “cambios estructurales al sistema de tributación de renta e introducir diversos ajustes en el sistema tributario vigente”³.

La incorporación del Artículo 60 Bis, dispuso de la factibilidad por parte del Servicio de
2 Según lo indicado en el Artículo N° 3, Numeral 2 de la Ley N° 20.727.

3 Mensaje N° 24-362. Mensaje de S.E. La presidenta de la República con el que inicia un proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Impuestos Internos de realizar fiscalización accediendo o conectándose directamente a los sistemas tecnológicos del contribuyente, incluyendo aquellos que permiten la generación de libros o registros impresos en hojas sueltas (Faúndez, 2018)

En conjunto con esta modificación, y con el fin de hacer efectiva esta facultad para el SII, la Circular N° 30 de 2016, señala que según lo dispuesto en el Inciso Final del Artículo 17 del Código Tributario, que: *“el Servicio podrá autorizar o disponer la obligatoriedad de que los libros de contabilidad y los libros adicionales o auxiliares, que los contribuyentes lleven en soporte de papel, sean reemplazados por sistemas tecnológicos que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios y permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados. Para estos efectos, el Servicio certificará los sistemas que cumplan con tales requisitos. El incumplimiento de la obligación a que se refiere este inciso será sancionado con la multa prevista en el inciso tercero del número 6 del artículo 97.”*

Esta facultad se integró con la finalidad de verificar el correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos, para evitar la manipulación o destrucción de datos necesarios para la determinación de impuestos, permitiendo a la entidad fiscalizadora una revisión más sencilla ante un proceso de auditoría, o simplemente para obtener información de los contribuyentes, incluso de forma remota. __

Por medio de la Resolución Exenta N° 56 de 2017, el SII fija el procedimiento, forma y plazo para la aplicación de la facultad del Artículo 60 Bis. Para estos efectos, y en concordancia a los derechos de los contribuyentes, en especial el numeral 4 del artículo 8 Bis, para tener el acceso o conexión de forma presencial o directa, el SII deberá practicar una notificación al contribuyente, según el Artículo 11 del Código Tributario, la cual debe hacer mención del proceso de revisión que se realizará, contemplando los siguientes elementos:

- i. Señalar de forma expresa que se está ejerciendo facultad del Artículo 60 Bis.
- ii. Señalar características de los perfiles de acceso, y la información a la que se debe permitir acceso y a la cual funcionarios de este Servicio que podrán acceder.

iii. Que los perfiles de acceso tengan asociado un nombre de usuario y clave inicial que pueda ser modificable por el funcionario una vez activado, o cualquier medio de autenticación equivalente.

iv. Hay que señalar que los perfiles de acceso solicitados no deben permitir ingresar, eliminar, ocultar o modificar en forma alguna la información, registros, parámetros, entre otros, del sistema tecnológico o aplicaciones informáticas que sustituyen los libros de contabilidad y sus registros auxiliares.

v. Indicar el plazo de activación de los perfiles de acceso. Esto es, el lapso de tiempo en que deberán encontrarse disponibles para su revisión por parte de los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos⁴.

Respecto a los perfiles de acceso, estos solamente deben permitir a los funcionarios del SII visualizar la información requerida y hacer las validaciones correspondientes. A su vez, y como medida de resguardo, no se le permitirá a la entidad fiscalizadora ingresar o modificar la información contenida dentro del sistema informático, mientras que el contribuyente tiene prohibido ocultar y/o manipular la información de sus registros dentro del marco de la revisión.

En la medida que los funcionarios actuantes del SII vayan estableciendo conexiones o accedan a los sistemas tecnológicos de los contribuyentes, deberán emitir un acta de acceso en la cual se detallará la información extraída. Misma situación ocurrirá en el momento de terminar la revisión, certificando el cumplimiento al requerimiento. Cabe señalar que se entenderá incumplido el requerimiento en aquellos casos en que se dé un acceso parcial o no se cumpla con lo solicitado en la notificación, caso en el cual se efectuará una segunda notificación para la entrega de la información y acceso a los sistemas. (PWC, 2017)

En cuanto a los plazos para practicar la revisión, se regirá en virtud de lo dispuesto en el Artículo 59 del Código Tributario, vale decir, en procesos de fiscalización el plazo no podrá exceder de 9 a 12 meses por regla general. Respecto a aquellos casos en que el SII requiera información

⁴ Información acorde a lo indicado en el Numeral 1 de la Resolución Exenta N° 56 de 2017.

contable y tributaria con el afán de proceder a un examen y verificar su coherencia respecto a lo declarado por el contribuyente, siempre y cuando la notificación no constituya el inicio de un proceso de fiscalización, la Resolución Exenta N° 56 de 2017 menciona que esta facultad no contempla un plazo para la ejecución de dicho procedimiento, por tanto, se deberá enmarcar dentro de los plazos de prescripción respectivos (3 a 6 años).

Los resultados del proceso de fiscalización de sistemas tecnológicos constarán en un acta informativa, suscrita por los funcionarios que participaron en la revisión, donde constará de forma detallada la información acreditada, explicitando aquella que fue copiada, así como los sistemas fiscalizados tecnológicamente. La información copiada será desechada al término de la revisión, sin perjuicio que en el expediente se incluirá un resumen de la información procesada, comunicando al contribuyente la circunstancia de haberse desechado la información electrónica en el plazo establecido en la resolución señalada. (MILENKO ZURITA, 2017)

Como medida de protección para el contribuyente, el artículo 60 Bis del Código Tributario dispone que serán aplicables las normas sobre prohibición de divulgación de la información tributaria del contribuyente, correspondientes a las indicadas en el artículo 35 del mismo texto legal, aplicable a todos los funcionarios participantes del procedimiento de fiscalización electrónica. De igual modo, el número 5 del artículo 101 del Código Tributario, dispone sanciones a los funcionarios en caso de quebrantar la obligación de reserva de las declaraciones de los contribuyentes. (Antonio Faúndez, 2018)

2.3.4. REGISTRO DE COMPRAS Y VENTAS

A partir del año 2017, el Servicio de Impuestos Internos emite la Resolución Exenta N° 61 de fecha 12 de julio de 2017, mediante la cual se crea el Registro de Compras y Ventas, el cual tiene como finalidad el respaldar las operaciones efectuadas por el contribuyente, permitiendo controlar el Impuesto al Valor Agregado.

El Registro de Compras y Ventas está compuesto por los siguientes registros:

- *Registro de Ventas: registro contable generado para los contribuyentes con la información cronológica de los documentos tributarios emitidos de manera electrónica, debiendo complementarlo con un resumen con aquellos documentos que respalden operaciones cuyo detalle no requiere ser informado al Servicio de Impuestos Internos. No procediendo a incluir aquellos documentos tributarios que deben ser emitidos exclusivamente de forma electrónica de conformidad con el artículo 54 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.*
- *Registro de Compras: registro contable para los contribuyentes con la información de documentos repcionados por el Servicio de Impuestos Internos, que respalden las operaciones efectuadas en el periodo, complementando la información con los documentos tributarios de compras, importaciones o utilización de servicios en soporte distinto al electrónico.⁵ Para estos efectos, los contribuyentes deberán indicar la naturaleza de la operación respecto a la procedencia e identificación del crédito fiscal, caracterizando si corresponde a documentos del giro, de supermercado, bienes raíces, activo fijo, IVA de uso común, IVA no recuperable, o si netamente no corresponde incluir.*

Por otra parte, es obligatorio para los contribuyentes el complementar la información para cada periodo, en caso de que corresponda, el registro generado por el SII, incorporando todos los documentos recibidos y emitidos en un soporte distinto al electrónico, debiendo realizarse dentro del plazo legal establecido para confeccionar la declaración y pago del formulario 29 del periodo.

Cabe señalar que no se debe firmar electrónicamente mediante un certificado digital el Registro de Compras y Ventas, puesto que la información se encuentra disponible en las bases de datos del SII, debiendo el contribuyente solamente contar con una clase de ingreso para el portal web de la institución financiera.

Asimismo, el Registro de Compras solamente considerará aquellas facturas y documentos electrónicos del periodo en que se otorga o se entienda otorgado el acuse recibo de la mercadería o servicios recibidos, considerando para ello un plazo de 8 días desde la recepción del documento

5 Numeral 3 de Resolución Exenta N° 61 de 2017.

para hacer esta acción, acorde a la Ley N° 19.883 de Mérito Ejecutivo, la cual, en su Artículo N° 3, señala que los contribuyentes podrán rechazar un documento recibido por falta total o parcial de la mercadería o servicios. Además, el Artículo N° 4 del mismo texto legal, menciona que las facturas u otro documento electrónico se entenderá irrevocablemente aceptado si el deudor no declara aceptarla dentro del plazo señalado (8 días), no pudiendo reclamarla posteriormente, siendo desde ese mismo día válidos los documentos para efectuar cesión de estos.

El numeral 7 de la Resolución N° 61 de 2017, señala que el uso del Registro de Compras y Ventas, constituye un sistema especial de contabilidad, para los efectos del Artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Por este medio, se exime a los contribuyentes de la obligación de llevar Libro de Compras y Ventas y el envío de los IECV establecida en el Artículo 59 de la Ley sobre el Impuesto a la Venta y Servicios, lo que, sumado a la obligación de emitir las facturas de manera electrónica, mejora ostensiblemente por parte del ente fiscalizador el acceso a información relevante para la fiscalización, disminuyendo los riesgos de control por parte del Servicio de Impuestos Internos, y de pérdida de información por parte de los contribuyentes, lo que aumenta la detección de información que no corresponda de acuerdo a la normativa y las revisiones practicadas por el ente fiscalizador.

2.4 MARCO CONCEPTUAL

2.4.1 SISTEMAS TECNOLÓGICOS

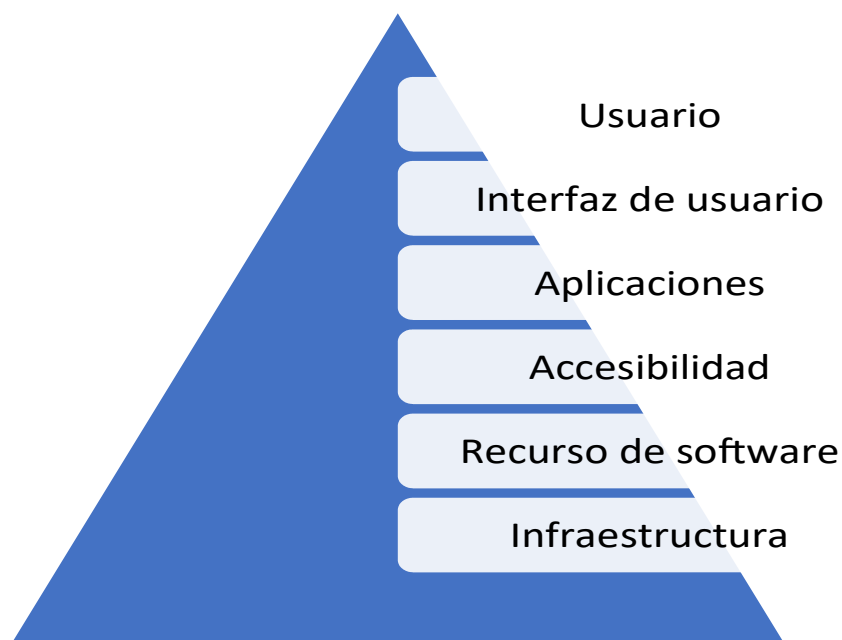
Es importante señalar a que se refiere el servicio de impuestos internos al utilizar el concepto "sistemas tecnológicos", se encuentra mencionado en la circular N°54 del 2015 donde se señala "En relación a la noción de sistemas tecnológicos, no existe un concepto en nuestra legislación ni en anteriores instrucciones del Servicio, no obstante que se trata de una expresión que en el año 1997 se incorporó en el Código Tributario, a través de un nuevo inciso segundo en el artículo 30, mediante el que se facultó al Servicio para autorizar a contribuyentes a presentar sus

informes y declaraciones en medios distintos al papel, cuya lectura pudiera efectuarse mediante sistemas tecnológicos. Posteriormente, a través de las Leyes N°19.578 de 29 de julio de 1998 y N°19.738 de 19 de junio de 2001 se incorporaron nuevas modificaciones al Código Tributario que incluyeron esta expresión, específicamente en los artículos 36, 39 y 92 bis. Para los fines de lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario, se entenderá por “sistema tecnológico” cualquier sistema automático de datos que permita la generación, conservación y transmisión fidedigna de la información contable y adicional o auxiliar que la ley o el Servicio hayan exigido.”

2.4.2 DISPOSITIVOS INFORMÁTICOS PERSONALES

Dentro de los últimos avances tecnológicos donde se unifican paquetes integrados de software (solución lógica) y hardware (solución física) son los teléfonos y las tabletas, estas han ayudado en la mejora de productividad de las empresas. (OCDE, 2014)

2.4.3 LAS TIC (TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN)



Infraestructura de internet: Son todos aquellos cables, tubos, centro de datos diseñados y fabricados por empresas cuya función principal es la interconexión de redes.

Recurso de software: Almacenados en servidores de todo el mundo se encuentran los recursos de software, estos recursos permiten a las empresas crear aplicaciones.

Accesibilidad: Corresponde a herramientas que sirven de conexión entre los recursos de software, que permiten crear aplicaciones por usuarios finales o empresas, por ejemplo, un sistema operativo que permite ejecutar aplicaciones en dispositivos digitales, este permite a un desarrollador diseñar una aplicación desde un dispositivo determinado.

Aplicaciones: Combinación de recursos de software que crea valor para el usuario final a través de servicios o entrega de bienes, ejemplo de aplicación son navegador web, sitios web y tiendas de aplicaciones.

Interfaz de usuario: Esta corresponde a la experiencia del usuario, es la visualización de la interfaz a través de un dispositivo.

Usuario: Estos corresponden a las personas físicas que interactúan con la interfaz para acceder a las aplicaciones. (OCDE, 2014)

2.4.4 PERFILES DE ACCESO

“Los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a ellos, son la llave cibernética que permite ingresar a la esfera intestina y reservada de un sistema tecnológico, que anide en sus anaqueles y pasillos digitales, el resultado de la sustitución de los libros de contabilidad y registros auxiliares, que a un contribuyente se le autorizó o se vio obligado a implementar, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17, incisos 4 o final, respectivamente.” (Gustavo Miranda , 2016)

2.4.5 ANÁLISIS DE USUARIOS

Los usuarios deben ser clasificados de acuerdo con rol o función que cumplen dentro de la organización, dependiendo de las diferentes habilidades y conocimientos que posea entre otros varios conceptos, es por esto por lo que se deben definir diferentes perfiles para definir a cada usuario. Dependiendo de su perfil se determinan los roles y el modo a operar de los usuarios, con

el fin de determinar cual es el conocimiento que poseen los usuarios sobre el correcto uso de la interfaz y del sistema, un buen ejemplo sería un usuario que interactúa directamente con el sistema comparado con otro que solo recibe informes. (Ferrerias, 2008)

2.4.6 CONCEPTO DE AUTENTICACIÓN

La autenticación se refiere a la verificación que hace el sistema para reconocer al usuario al momento de ingresar.

Hay diferentes tipos de autenticación, los que se tiene algo conocido, en teoría por el usuario, por ejemplo la contraseña, la forma de autenticación que se basa en algo de propiedad del usuario, por ejemplo los tokens de los bancos que generan números aleatorios para el usuario, aquellos basados en lo que el individuo es, que puede ser la voz, los ojos o las huellas dactilares y aquella en la cual el individuo es capaz de hacer, por ejemplo el patrón de escritura.

La autenticación no es excluyente, dependiendo de la seguridad del sistema, se podrían utilizar diferentes tipos de autenticación dependiendo de la complejidad de este. (Borghello, 2001)

2.4.7 DEFINICIÓN DE ERP

La planificación de recursos de la empresa o enterprise resource planning existe con el fin de ser una solución para la integración de las diferentes áreas de la organización dentro de una empresa, cuyo objetivo principal es operar en un ambiente de colaboración integrado, cuyas principales ventajas son incrementar la productividad disposición inmediata de la información y la integración de información, en el caso de las desventajas por parte de la empresa la resistencia al cambio y no tener una adecuada visión de negocio, económicamente para la empresa es un servicio de elevado valor y al cual se debe destinar una gran cantidad de tiempo para su funcionamiento en la empresa. (Albornoz, Vergara, & Ponce, 2002)

2.4.8 DEFINICIÓN DE ASP

El *application service provider* o proveedor de servicios de aplicación es una de las herramientas tecnológicas con mas futuro dentro del mundo virtual, ofrece acceso a software y soluciones informáticas de gran calidad y a su medida, solo pagando una cuota mensual por el servicio que reciben, en vez de mantener técnicos, servidores, licencias y otros, a través de cual se pacta un tipo y nivel de servicio donde se incluye el soporte, disponibilidad y tiempo de respuesta, las ventajas de este servicio son el menor costo y la mayor productividad para la empresa.

(Albornoz, Vergara, & Ponce, 2002)

2.5 MARCO NORMATIVO

2.5.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LA DETERMINACIÓN DE BASES IMPONIBLE

Artículo 60 bis Código Tributario

“Artículo 60 bis.- En el caso de contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad y registros auxiliares por hojas sueltas escritas a mano o en otra forma, o por sistemas tecnológicos, de acuerdo al inciso cuarto del artículo 17, y en los casos del inciso final del mismo artículo, el Servicio podrá realizar los exámenes a que se refiere el artículo anterior accediendo o conectándose directamente a los referidos sistemas tecnológicos, incluyendo los que permiten la generación de libros o registros auxiliares impresos en hojas sueltas. Asimismo, el Servicio podrá ejercer esta facultad con el objeto de verificar, para fines exclusivamente tributarios, el correcto funcionamiento de dichos sistemas tecnológicos, a fin de evitar la manipulación o destrucción de datos necesarios para comprobar la correcta determinación de bases imponibles, rebajas, créditos e impuestos. Para el ejercicio de esta facultad, el Servicio deberá notificar al contribuyente, especificando el periodo en el que se llevarán a cabo los respectivos exámenes.

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

En caso que el contribuyente, su representante o el administrador de los sistemas tecnológicos, entrase o de cualquier modo interfiera en la fiscalización, el Servicio deberá,

mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, de suerte que dicha información no será admisible en un posterior procedimiento de reclamo que incida en la misma acción de fiscalización que dio origen al requerimiento, de conformidad a lo dispuesto en el inciso undécimo del artículo 132 de este Código. La determinación efectuada por el Servicio podrá impugnarse junto con la reclamación de la liquidación, giro o resolución respectiva.

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

El Director, mediante resolución, fijará el procedimiento, la forma y los plazos para el ejercicio de esta facultad. Serán aplicables las normas del artículo 35 a los funcionarios que participen en las actuaciones que se realicen en el ejercicio de la facultad otorgada en este artículo, incluidos los funcionarios que accedan, reciban, procesen y administren la información recopilada o copiada. Para estos efectos, el jefe de oficina ordenará identificar a los funcionarios en los respectivos expedientes, quienes deberán suscribirlos mediante firma e individualizar las actividades informáticas realizadas.”⁶

El inciso primero del artículo 60 bis se refiere a todos aquellos contribuyentes autorizados a llevar sus libros de contabilidad en hojas sueltas o sistemas tecnológicos, el servicio podrá acceder o conectarse directamente a los sistemas tecnológicos, sin embargo, se hace

6 Código Tributario, Servicio de Impuestos Internos

referencia a realizar un examen de acuerdo al artículo N°17 inciso 4 “ El Director Regional podrá autorizar la sustitución de los libros de contabilidad y sus registros auxiliares por hojas sueltas, escritas a mano o en otra forma, o por aplicaciones informáticas o sistemas tecnológicos, consultando las garantías necesarias para el resguardo de los intereses fiscales. Cuando el contribuyente opte por llevar sus libros contables principales y sus auxiliares en hojas sueltas o en base a aplicaciones informáticas o medios electrónicos, su examen y fiscalización se podrá realizar conforme a lo dispuesto en el artículo 60 bis.”.

Posteriormente en el inciso tercero, se explica que el entorpecer o interferir la fiscalización, el servicio deberá a través de resolución, explicar la importancia de dicha información para la fiscalización, y que este no será admisible en un posterior procedimiento de reclamo, esta información aplica no solo para el contribuyente o el representante, si no también para el administrador de los sistemas tecnológicos, este inciso, explica el actuar del servicio ante el entorpecimiento de la fiscalización, y de acuerdo a lo señalado anteriormente se explica el procedimiento de acuerdo a perfiles o accesos a los sistemas para poder realizarlo.

El inciso cuarto y quinto del artículo se hace mención de acciones administrativas relacionadas a la fiscalización a realizar.

2.5.1.2 DESCRIPCIÓN DE LA CIRCULAR N°59 DEL AÑO 2015 DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, NORMATIVA QUE REGULA LOS PROCEDIMIENTOS DEL ARTICULO 60 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

La circular en cuestión regula el correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos y además regula las facultades de examinar la información contable y tributaria del contribuyente.

Facultad del Servicio de acceder o conectarse directamente a los sistemas tecnológicos del contribuyente.

Se define como “documentos del contribuyente”, toda aquella documentación sustentatoria de información contenida en los libros contables y registros auxiliares o adicionales del contribuyente y que conste en los sistemas tecnológicos.

Podrá verificar con fines tributarios, el correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos, esto con el fin de evitar la manipulación o destrucción de la información.

Contribuyentes: Los del inciso cuarto del artículo 17 del Código Tributario y los del inciso final del artículo 17 del Código Tributario.

Objetivos: Facilitar el acceso a la información para mejorar y hacer mas expedita las acciones de revisión, verificar el correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos.

Ejercicio de la facultad del artículo 60 bis del Código Tributario.

Siempre deberá notificarse al contribuyente de acuerdo con el artículo 11 del Código Tributario, independiente del fin de la utilización del artículo 60 bis, deberá informarse del periodo de revisión en el que se llevará a cabo los exámenes.

En el marco de un proceso de fiscalización

Fiscalización iniciada por requerimiento del artículo 59 del Código Tributario: Dentro de los plazos de prescripción se podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por el contribuyente, se realizará un requerimiento de antecedentes para dar inicio al procedimiento.

- Notificación del requerimiento: Se deberá mencionar los periodos de revisión en la notificación.
- Puesta a disposición de los antecedentes solicitados: La puesta a disposición ocurrirá una vez que se acceda a la totalidad de la información solicitada en la notificación.

Se entenderá puesta a disposición cuando se cumplan las siguientes condiciones: entrega de antecedentes de los sistemas tecnológicos, poner a disposición alguna persona con conocimientos técnicos e informáticos necesarios para la revisión.

- Certificación de la puesta a disposición de los antecedentes: El funcionario a cargo deberá

certificar la entrega de antecedentes por parte del contribuyente de oficio.

En conformidad al artículo único de la ley 18.320: El servicio puede examinar la exactitud de las declaraciones impositivas y verificar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el decreto ley N°825 de 1974, sobre impuesto a las ventas y servicios. A quienes el servicio le realice un requerimiento de antecedentes, este podrá proceder accediendo o conectándose a los sistemas tecnológicos del contribuyente de acuerdo con el artículo 60 bis del Código Tributario.

En el marco del examen, verificación y obtención de información de los contribuyentes: Sin dar inicio a un procedimiento de fiscalización, el servicio podrá solicitar información de acuerdo con el artículo 60 del Código Tributario (circular N°57 del 2015). Necesariamente deberá realizar una notificación para la solicitud de información.

En el marco de la verificación del correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos del contribuyente: Con el fin de verificar, con fines tributarios exclusivamente, el correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos para evitar la manipulación o destrucción de información necesaria. El servicio notificará al contribuyente, mencionando la facultad del artículo 60 bis de verificar los sistemas, informar los periodos de revisión y entregar información acerca de los derechos de los contribuyentes. En el caso de determinar la existencia de inconsistencias que pudieran derivar en diferencias de impuesto, se iniciará un proceso de fiscalización. En el caso de que los funcionarios constaten un deficiente funcionamiento de los sistemas y/o manipulación o destrucción de datos necesarios, el servicio procederá a acciones de fiscalización como también al de acciones infraccionales o penales según corresponda. El servicio podrá revocar la autorización para sustituir los libros contables por medios tecnológicos.

Sanción para el caso que se entabele o interfiera la fiscalización

El servicio deberá mediante resolución, declarar que la información que fue requerida tiene la calidad de sustancial y pertinente para los fines de fiscalización, dicha declaración indicará que aquella información que no se pudo acceder por motivos relacionados al contribuyente, no será

admisible en un posterior procedimiento de reclamo relacionado con la misma acción de fiscalización.

Informe foliado y acta.

Los resultados del procesamiento y fiscalización de los sistemas tecnológicos, deberá constar en un informe suscrito por los funcionarios a cargo de la fiscalización. Se entregará al contribuyente un acta detallada con la información a la cual se tuvo acceso, a la que fue copiada y los sistemas revisados, con respecto a la información copiada esta deberá ser desechada al final de la revisión.

Resultado de la fiscalización o verificación.

Los resultados de la fiscalización informática se notificarán en forma de citación, liquidación, giro o resolución.

Deber de reserva.

Se tendrá el deber de reserva de acuerdo con el artículo N°35 del Código Tributario.

2.5.1.3 DESCRIPCIÓN DE LA RESOLUCIÓN EXENTA N°56 DEL 2017, NORMATIVA QUE REGULA LOS PROCEDIMIENTOS DEL ARTICULO 60 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

Se establecen los procedimientos, formas y plazos para el ejercicio de la facultad del artículo 60 bis del Código Tributario.

Notificación del ejercicio de la facultad

La notificación deberá efectuarse dando cumplimiento a la normativa y las instrucciones vigentes, además deberá contemplar:

- Señalar expresamente que se ejerce la facultad del artículo 60 bis del Código Tributario.
- Señalar las características de los perfiles de usuario o acceso.

- Que los perfiles tengan un usuario y una clave asignada.
- Señalar que los perfiles no deban permitir ingresos, eliminar, ocultar o modificar en forma alguna la información.
- Indicar los plazos de activación de los perfiles.

El servicio podrá mantener vía remota un control de los sistemas tecnológicos que administran o sirven de soporte a la información contable y tributaria del contribuyente.

Características de los perfiles de acceso o privilegio

Los perfiles de acceso deben permitir:

- El acceso a los sistemas, módulos o registros.
- Tener solo acceso de visualización, extracción e impresión de la información.
- Permitir solo extraer de los sistemas informes, bases de datos, parametrizaciones y programaciones.
- Realizar validaciones.
- Permitir accesos directos a las bases de datos, archivos y otros.
- Los perfiles de usuario deben tener asociado un usuario y clave.
- No se debe permitir: ingresar o modificar registros a los sistemas, ocultar o manipular valores de los sistemas.

Cumplimiento de la puesta a disposición de los antecedentes requeridos

La información debe encontrarse ordenada, y debe entregarse minuta explicativa del sistema de archivos, manuales de los sistemas y cualquier otra información necesaria para el acceso a los sistemas.

Se debe disponer de algún encargado.

Los funcionarios deberán emitir de forma diaria un acta de acceso o conexión diaria.

Incumplimiento del requerimiento

Se puede dar en las siguientes situaciones:

- Se otorga de manera parcial el acceso a los sistemas.
- No se da cumplimiento a lo notificado.

En estos casos se realizará una segunda notificación reiterando los requerimientos solicitados, y en caso de no dar cumplimiento en ninguna de las situaciones señaladas se deberá cursar infracción del inciso 3 del número 6 del artículo 97 del Código Tributario.

Plazos para ejercer la facultad

En general los plazos están dados por la prescripción definida en el Código Tributario, a excepción de los procesos de fiscalización cuyos plazos de utilización de la facultad del artículo 60 bis del Código Tributario estarán definidos en el artículo N°59 del Código Tributario.

Resultados del ejercicio de la facultad del artículo 60 bis del Código Tributario

Comunicación de los resultados al contribuyente.

En la situación de que se informe al contribuyente, se notificará en forma de citación, liquidación, giro o resolución.

En la situación que no se informa al contribuyente, cuando esta revisión sea solo para verificación de antecedentes y cuando no se encuentren observaciones ni inconsistencias.

Destrucción de la información copiada

Se deberá emitir un acta de destrucción de información electrónica, en la cual se detallará la información desechada, se debe comunicar al contribuyente la circunstancia de haberse desechado la información electrónica, el aviso de destrucción de información electrónica se deberá

realizar en el plazo de 10 días hábiles.

2.5.2 INFORMES INTERNACIONALES REFERIDOS A LA REVISIÓN DE SISTEMAS

TECNOLÓGICOS

2.5.2.1 AUDITORÍA DE REGISTROS CONTABLES AUTOMATIZADOS (CIAT ECUADOR)

Surge la necesidad de una auditoria que brinde una evaluación de la confiabilidad de los registros contables y del flujo de la información hacia la contabilidad.

La auditoría informática deberá velar por la evaluación de los sistemas de información, de sus entradas, procedimientos, controles, archivos y seguridad. Esta se vuelve necesaria debido a los riesgos de manipulación de la información de los registros contables al punto de no tener certeza sobre la validez de la información entregada a la administración tributaria.

Proceso

Es importante señalar que cada empresa posee sistemas de información distintos y acordes a sus necesidades.

Objetivo

Evaluar la integridad, confiabilidad y disponibilidad de los registros contables.

Descripción del proceso

- Requerimiento de un cuestionario técnico de conocimiento general bajo un formato preestablecido.
- Se solicitará la auditoría informática.
- Solicitud se realizará bajo formato preestablecido al supervisor.
- Se evaluará el tiempo dedicado a la auditoría en cuestión.
- Finalmente se realizará un informe por parte del auditor.

Etapas

- Estudio inicial del entorno auditable: El auditor para conocer la organización, el entorno operacional, aplicaciones de bases de datos y ficheros aplica en cuestionario mencionado en los puntos anteriores.
- Proceso de auditoría: Comprende la evaluación de controles, sistemas, procedimientos de informática y de los equipos de computo del contribuyente, esto a través de pruebas de auditoría para definir el riesgo y la confiabilidad de los sistemas.
- Informe: Se compone de la introducción, la indicación de observaciones, recomendaciones y las conclusiones de la revisión efectuada.

Aspectos administrativos

El auditor tributario informático, deberá garantizar el principio de confiabilidad de la información, evaluar la confiabilidad de la información, identificar riesgos y emitir criterios que sustenten o mitiguen los riesgos encontrados.

Aspectos tecnológicos

Se manejan las siguientes aplicaciones tecnológicas: excel, access y acl.

Los registros contables en la practica empresarial en Ecuador

Objetivos

- Realizar cuestionarios
- Realizar entrevistas a técnicos de sistemas y usuarios de la información.
- Reconocer los flujos de la información.
- Realizar evaluación de la confiabilidad de los registros contables.

Programas de auditoría informática a empresas de ventas al por menor

Objetivos

- Revisar los saldos de las cuentas de ingreso y de inventario.
- Facilitar la identificación de inconsistencias contables.
- Facilitar la identificación de ajustes y transacciones sin respaldo. (Barberan, 2013)

2.5.2.2 AUDITORÍA DE SISTEMAS CONTABLES AUTOMATIZADOS (CIAT ALEMANIA)

Hace 20 años que se viene estudiando el desarrollo en las auditorías tributarias de los sistemas contables automatizados. De acuerdo con la experiencia alemana se puede decir que no se requieren expertos especiales en procesamiento electrónico de datos. Cualquier auditor bien adiestrado en tributaria podrá en un tiempo corto, llevar a cabo una auditoría de este tipo.

Principios básicos

- Los ingresos totales, deben aumentarse siempre y cuando los costos y gastos de auditoría sean proporcionalmente aumentados con respecto a los nuevos ingresos.
- El auditor mediante pruebas al azar verificará los sistemas contables.
- El auditor deberá centrarse en encontrar fallas a los sistemas contables y los errores en la aplicación de la normativa, para esto necesita una sólida formación y práctica.
- Una de las consecuencias será la de instar al contribuyente a evitar errores en el futuro, la auditoría provoca un efecto educativo y disuasivo.
- Cualquier consideración económica no relacionada con la tributación no debe influir en la auditoría.
- Discreción tributaria, los contribuyentes cooperarán de buena fe, siempre y cuando se les asegure que la información no se utilizará con un fin distinto al tributario.

Técnica de auditoría

- Importancia de los registros básicos: La obligación de registrar todas las transacciones comerciales en su totalidad y sin demora es la mejor manera de disminuir la evasión.
- Errores contables comunes: No se producen generalmente por el sistema, si no por la incorrecta aplicación de la normativa a las transacciones gravadas, al atribuir dichas transacciones a periodos contables equivocados, y a la alteración de transacciones y asientos de cierre.

Material de control

- Realizar cruces de información con otros contribuyentes o agencias del estado.
- Asegurarse de que el sistema esta diseñado para producir un resultado tributario que se ajuste a los requisitos.
- Asegurarse de que haya programas para procesar datos contables que garanticen un correcto resultado y que estos hayan sido usados.
- Determinar si la información auditada puede ser recopilada.

Inspección del sistema

- El auditor debe saber cuales datos son ingresados de forma manual y cuales datos son ingresados de forma mecánica.
- La detección de errores y especialmente en la rutina de corrección de estos errores.

Verificación del programa

Se realizan 3 métodos, dependiendo de la situación del contribuyente: El primero, elegir un periodo y un numero de transacciones, para poder rastrear sus etapas en el sistema contable, segundo procesar un caos de prueba, y el tercero examen propio del programa, determina si el procesamiento de datos cumple con los datos correctos.

Exigencias formuladas al sistema de contabilidad del contribuyente

- Mantenimiento de documentos: Los documentos contables se encuentren completos y en original, que los registros de inventario se encuentren en original.
- Pista de auditoría: Que la pista de auditoría sea perceptible, que se pueda determinar lo realizado en cada asiento contable e identificar el total en el cual esta se encuentra incluido en una etapa posterior en el sistema.
- Descripción del sistema: Proporcionar una descripción general del sistema contable, para poder determinar las etapas del procesamiento de datos de este, se necesita que se provea de la información acerca de los lineamientos sobre la organización interna del sistema contable.
- Documentación del programa: Se deberá disponer de la documentación del programa que indique la definición del problema, diagrama de secuencias del programa, los informes sobre pruebas y publicación del programa, así como el registro de documentación de uso u modificaciones del programa.
- Otros informes de auditoría: las autoridades tributarias podrán exigir la entrega de otros informes de auditoría realizados.

Normativa

Las administraciones tributarias deberán promulgar reglamentos al respecto y señalar en detalle los documentos que un contribuyente debe mantener y presentar. (Muuss, H.(Ciat), 1982)

3.DESARROLLO DEL CONTENIDO

3.1 ANÁLISIS DEL SUBTEMA

Las instrucciones asociadas al artículo 60 bis del Código Tributario (fiscalización electrónica), se encuentra en la circular N°59 del año 2015 y en la resolución N°56 del año 2017, en donde se dan los lineamientos generales para los procedimientos de fiscalización a realizar, es también donde no se ha referenciado los procedimientos específicos de conexión, ni los requerimientos técnicos básicos que debe tener presente el contribuyente para poder realizar este proceso de revisión.

Dentro del marco teórico, se establece a modo de estructura tributaria como referencia importantes organizaciones como son OCDE y CIAT, los cuales son centros de información tributaria que definen las formas de actuar de las diferentes administraciones tributarias a nivel mundial, en este caso se revisaron diferentes estudios referentes a fiscalización electrónica, pero para el caso específico de la revisión de sistemas tecnológicos como lo define la normativa nacional, se tomaron el estudio de auditoría a los sistemas contables de los países de Alemania y Ecuador, con respecto a estos, se realizará un análisis comparativo con la normativa chilena, con el fin de establecer y definir las diferencias entre los procedimientos realizados en los diferentes países, para exponer las diferencias que se han generado en los diferentes procedimientos y entendimiento de la normativa por los diferentes países.

Referente al análisis comparativo, la normativa chilena que se encuentra en estudio, se instauró en el año 2014, por lo tanto, su estudio es reciente, de momento cuenta con una circular y una resolución sobre los procedimientos a realizar, es relevante generar comparaciones con diferentes usos de la normativa a nivel mundial, para poder mejorar y ampliar el uso de las herramientas que genera la fiscalización electrónica.

Conceptualmente, en la normativa chilena respecto al artículo 60 bis del Código Tributario, se hace alusión a diferentes conceptos informáticos que no se explican en la norma en cuestión, por tanto, es importante dar contexto a la normativa para su mejor entendimiento.

El análisis se realizará referente a los diferentes conceptos que se explican en el artículo 60 bis del Código Tributario, en la circular N°59 del año 2015 y en la resolución N°56 del 2017, con el fin de exponer las diferentes concepciones de cada punto a revisar.

3.1.2 RELACIÓN DE LA NORMATIVA NACIONAL E INTERNACIONAL

En el artículo 60 bis del Código Tributario en su inciso primero, se define que podrán realizar exámenes accediendo o conectándose directamente a los sistemas tecnológicos de los contribuyentes, también especifica que esta facultad tiene el objeto de verificar el correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos, con el fin de evitar la manipulación o destrucción de datos necesarios para comprobar la correcta determinación de la base imponible y otros, en la circular N°59 del año 2015, se hace mención a los objetivos de la norma en revisión, en este caso se especifica que los objetivos del artículo N°60 bis, son los de facilitar el acceso a la información para mejorar y hacer más expeditas las acciones de revisión y por otro lado, el segundo objetivo nombrado en la circular es verificar el correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos.

Para poder unificar la información y el análisis que se pretende realizar, es que es necesario explicar el alcance del objetivo mencionado en el párrafo anterior, de verificar el correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos, primero es importante definir que es lo que se pretende verificar, en este caso los “sistemas tecnológicos”, dentro del marco conceptual se encuentra definido este concepto, que fue introducido en la circular N°54 del año 2015, y que indica que por sistema tecnológico se entiende “cualquier sistema automático de datos que permita la generación, conservación y transmisión fidedigna de la información contable y adicional o auxiliar que la ley o el servicio hayan elegido”, ahora dentro de los sistemas que cumplen con este propósito se hizo referencia a dos conceptos definidos como “tecnologías de la información en la pequeña y mediana empresa” los cuales son los ERP y los ASP, los ERP, se definen como una solución integral de las diferentes áreas de la organización de una empresa, cuyo fin es la colaboración integrada a través de los sistemas de información, y los ASP, corresponden a servicios de aplicación que ofrecen acceso a software y soluciones informáticas, pagando una cuota mensual por este servicio, estos conceptos de ERP y ASP son conocidos como sistemas

contables automatizados, por tanto lo que busca en este sentido la norma es realizar exámenes para verificar el correcto funcionamiento de los sistemas contables automatizados, como son los utilizados en la generalidad por las empresas, en este aspecto el CIAT posee dos informes, dando a conocer como han llevado a cabo la revisión de sistemas contables automatizados por parte de Alemania y Ecuador.

3.1.3 OBJETIVOS

Como se mencionaba anteriormente, dentro de los objetivos de la normativa se encuentran el de facilitar el acceso a la información para mejorar y hacer mas expeditas las acciones de revisión y verificar el correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos, en el caso de Alemania dentro de lo que busca la realización de la auditoria informática, se encuentra instar al contribuyente a evitar errores futuros y busca que los contribuyentes cooperen de buena fe, en el caso de Ecuador los objetivos son claros, estos son evaluar la confiabilidad, integridad y disponibilidad de los registros contables, mas específicamente determinar los riesgos que conllevan los sistemas contables, volver mas eficiente y el proceso de control tributario y minimizar el riesgo de evasión fiscal.

Como se puede analizar de acuerdo con los objetivos explicados, cada país define de diferentes maneras el fin de realizar las revisiones a los sistemas contables, pero es importante poder tomar aquellos objetivos que complementen la normativa nacional y que aún no se han definido como relevantes.

3.1.4 PROCESO DE REVISIÓN DE LOS SISTEMAS CONTABLES AUTOMATIZADOS

En la normativa nacional referente a la fiscalización electrónica, los procesos de revisión de los sistemas contables en el artículo 60 bis de Código Tributario, los define como exámenes a los sistemas tecnológicos y en la circular N°30 del año 2016 define “sistemas tecnológicos que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios y permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados” , los procedimientos definidos en la circular, definen los estándares de la notificación, la determinación de inconsistencias que pudieran derivar en diferencias de impuesto y

procesos a realizar en estos casos, también define los procesos en caso de constatar deficiencias en los sistemas y por último la revocación de autorizaciones, en el caso de la resolución, aquí se identifican las características de los perfiles de acceso o privilegio, el cumplimiento de la puesta a disposición de los antecedentes y el informe final, estos procesos son los que se relacionan al proceso de revisión de los sistemas.

En el informe de Ecuador, se hace referencia a las etapas de la auditoría, las cuales son el estudio inicial del entorno auditable, el proceso de auditoría y el informe, también se hace referencia a los aspectos tecnológicos, aquí se explican las aplicaciones que se manejan en la administración tributaria para las revisiones los cuales son Excel, Access y acl, otro tema que se explica en el informe es la realización de cuestionarios, entrevistas, reconocimiento de flujos de información y evaluación de la confiabilidad de los registros contables.

En el informe referente a Alemania, con respecto al proceso de revisión de los sistemas contables se hace mención a la importancia de los registros básicos y los errores contables comunes del contribuyente, con respecto a la inspección del sistema se especifica que los auditores deben saber que información es ingresada manualmente y cual de manera mecánica, se especifica que los auditores deben poder revisar la rutina de corrección de errores, con respecto a la verificación del programa se realizan 3 métodos de revisión, el primero, elegir un periodo y un número de transacciones, para poder rastrear sus etapas en el sistema contable, segundo procesar un caso de prueba, y el tercero examen propio del programa, determina si el procesamiento de datos cumple con los datos correctos y por último se determinan exigencias a los sistemas de contabilidad del contribuyente, entre estos se encuentran la mantención de documentos, las pistas de auditoría, la descripción del sistema y documentación del programa.

En los procesos definidos en la normativa nacional, no se habla sobre auditoría informática, se hace mención a la verificación del correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos del contribuyente, esto a través de notificaciones, determinación de inconsistencias a través de exámenes a los sistemas tecnológicos, características del perfil de acceso y los informes finales de la revisión, sin embargo la definición de auditoría, indicada en el marco teórico, indica que

“corresponde a un examen de demostraciones y registros, con el fin de verificar la exactitud, como la veracidad de los estados o situaciones que se producen”. (Santillana González, J.R., 2004)

Con respecto a la revisión de los sistemas tecnológicos, Alemania y Ecuador indican auditorías informáticas, se especifican objetivos y procesos de revisión, que en la normativa nacional no se hace referencia, pero si, se identifica los procedimientos para realizar las revisiones como son las notificaciones, características de los perfiles y los informes para el adecuado proceder de las fiscalizaciones.

3.1.5 PERFILES

En la normativa nacional, se hace especificación de las características que deben tener los perfiles de acceso o privilegio, estos perfiles permiten el acceso a la información o como fue definido en el marco conceptual, “Los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a ellos, son la llave cibernética que permite ingresar a la esfera restringida y reservada de un sistema tecnológico, que anida en sus anaqueles y pasillos digitales, el resultado de la sustitución de los libros de contabilidad y registros auxiliares, que a un contribuyente se le autorizó o se vio obligado a implementar, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17, incisos 4 o final, respectivamente.” (Gustavo Miranda , 2016), sirven como nexo para poder ingresar a los sistemas tecnológicos tanto en los sistemas del contribuyente o vía remota como se explica en la resolución N°56 del 2017, esta información específica no se encuentra analizada en los informes internacionales.

3.1.6 SANCIONES

Es importante señalar que en el caso de Alemania, uno de los principios básicos indica “Una de las consecuencias será la de instar al contribuyente a evitar errores en el futuro, la auditoría provoca un efecto educativo y disuasivo”, como se indica dentro de los principios básicos de la auditoría informática, se establece el efecto educativo y disuasivo del uso de este tipo de herramientas, no se señala dentro de los principios básicos la sanción como medio de disuasión, si no la auditoría en si, en el caso Ecuatoriano, en el informe no se hace referencia al acto de

sancionar las malas practicas, en el caso de Chile, la normativa hace referencia en varias instancias siendo estas de carácter infraccional o penal, dentro del articulo 60bis del Código Tributario, en la circular N°59 del 2015 y en la resolución N°56 del año 2017, algunos casos son el incumplimiento del requerimiento, y el entramamiento de la fiscalización.

3.1.7 DESTRUCCIÓN DE LA INFORMACIÓN

En la normativa nacional, se hace referencia a la destrucción de la información electrónica, se da un plazo de 10 días hábiles para la entrega del acta de destrucción y también se indica el deber de informar al contribuyente la circunstancia de haberse desechado la información electrónica, este punto es muy relevante, ya que va relacionado a uno de los principios básicos de la auditoria informática de Alemania, el cual indica que los contribuyentes cooperaran de buena fe, siempre y cuando se les asegure que la información no se utilizará con un fin distinto al tributario, por tanto, es importante transmitir que este procedimiento de destrucción sea lo mas especifico y correcto por parte del ente fiscalizador, con el fin de no generar desconfianza por parte de los contribuyentes.

3.1.8 RESERVA DE LA INFORMACIÓN

En la normativa nacional, se hace referencia al articulo N°35 del Código Tributario, donde se especifica “El Director y demás funcionarios del Servicio no podrán divulgar, en forma alguna, la cuantía o fuente de las rentas, ni las pérdidas, gastos o cualesquiera datos relativos a ellas, que figuren en las declaraciones obligatorias, ni permitirán que éstas o sus copias o los libros o papeles que contengan extractos o datos tomados de ellas sean conocidos por persona alguna ajena al Servicio...”, dentro del informe de Ecuador, se indica garantizar principio de confiabilidad de la información por parte de del ente fiscalizador.

3.1.9 INFORMES Y RESULTADOS

Una vez terminada la revisión por parte de la administración tributaria, en la normativa Chilena, el fiscalizador a cargo deberá entregar un informe indicando los resultados del procesamiento y fiscalización de los sistemas tecnológicos el cual formará parte del expediente de la fiscalización y en el caso de los resultados de la revisión estos se notificarán en forma de citación, liquidación, giro o resolución, en el caso de Ecuador, el informe indicará la introducción, la indicación de observaciones, recomendaciones y conclusiones de la revisión efectuada, en el caso de Alemania, se hace referencia al intercambio de información, esto es, que de la detección de errores en un contribuyente, serán indicados por escrito, y circulado por todos los auditores para quienes dicha información pueda resultar relevante, esto ya que todas las empresas tendrán sistemas contables basados en consideraciones similares, por lo que es probable que los errores detectados en uno se repliquen en otras empresas.

3.1.10 EXIGENCIAS A LOS SISTEMAS CONTABLES

En la normativa nacional, de acuerdo con la circular N°33 del año 2015, se hace referencia a la puesta a disposición de la información por parte del contribuyente, indicando que el contribuyente deberá entregar la información de manera ordenada, deberá entregar una minuta explicativa del sistema de archivo que corresponde a dicho ordenamiento, manuales de los sistemas o aplicaciones informáticas, lenguaje de programación, estructuras de bases de datos, glosarios.

En el informe CIAT de la administración tributaria de Alemania, se señala que las exigencias a los sistemas contables son la de mantener la documentación, la pista de auditoría, la descripción del sistema, la documentación del programa y otros informes de auditoría.

3.1.11 CONSIDERACIONES ECONÓMICAS

En la normativa nacional, se realizó una modernización tributaria en el año 2020, agregando un párrafo al artículo 60 bis del Código Tributario indicando lo siguiente "La facultad

establecida en este artículo sólo permitirá el examen de los registros y libros señalados en el inciso primero, excluyendo, en todo caso, información sujeta a secreto comercial o empresarial, entendiéndose, para estos efectos, que dicha información es aquella que no está disponible para el público en general y que es fundamental para la producción, distribución, prestación de servicios o comercialización, siempre que no formen parte de los referidos registros y libros. En ningún caso el ejercicio de las facultades establecidas en este artículo podrá afectar el normal desarrollo de las operaciones del contribuyente."

En el caso del informe de Alemania, se hace referencia como principio básico, que cualquier consideración económica no relacionada con la tributación no debe influir en la auditoría.

3.2 CONCLUSIÓN

Del análisis realizado a los informes de los países de Alemania y Ecuador referentes a los sistemas contables automatizados y a la normativa chilena referente a la fiscalización electrónica, se revisaron los diferentes procedimientos, objetivos y normativa de la fiscalización de los sistemas contables, estableciéndose las similitudes y diferencias en los distintos ámbitos de relación, con el fin de determinar propuestas de mejora a la estructura actual, para una mayor utilización por parte del ente fiscalizador, y para una mayor confiabilidad por parte de los contribuyentes.

3.2.1 RELACIÓN DE LA NORMATIVA NACIONAL E INTERNACIONAL

Es importante señalar la similitud de los procesos de revisión, y la poca claridad de la normativa chilena, ya que para este análisis, se tuvieron que definir conceptos, que no se encontraban directamente definidos en el artículo 60 bis, como se señalaba en la problemática, la poca claridad de la normativa para los contribuyentes se da en parte por esta situación, las definiciones de “sistemas tecnológicos”, “perfiles de acceso”, “administrador de sistema”, “el acceso o conexión”, “exámenes a los sistemas tecnológicos”, la ley de por sí, no es entendible para el contribuyente común, y aún teniendo conocimientos tributarios, se especifican varios conceptos informáticos, que no se definen conceptualmente, lo que dificulta su entendimiento, una de las propuestas de mejora, es definir conceptualmente todos aquellos términos que no den certeza de la función que se busca establecer, para un entendimiento mejor por parte de los contribuyentes, y no solo de los profesionales capacitados para este tipo de fiscalización.

Es así, que al definir los diferentes conceptos en el marco teórico de este estudio, se puede establecer una relación con la normativa internacional existente, los cuales se encuentran en el centro interamericano de administraciones tributarias(CIAT), y se encuentran definidos como “auditoría de sistemas contables automatizados”, de los cuales se encuentran 2 informes, uno de Alemania y otro de Ecuador, los cuales dan una referencia de los procedimientos utilizados en los diferentes países con respecto a la revisión de sistemas informáticos.

La normativa de la fiscalización electrónica, tiene como uno de sus objetivos el de verificar el correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos, una de las propuestas de mejora es definir los sistemas tecnológicos a verificar, esto es definir si son dispositivos personales como ordenadores, Smartphone o tabletas y por otro lado el tipo de sistema informático que se pretende revisar, como se indicó en el estudio, hay 2 sistemas informáticos masificados dentro de los contribuyentes en Chile los cuales son los ERP y los ASP.

3.2.2 OBJETIVOS

Dentro de los objetivos de la normativa Chilena se encuentran, facilitar el acceso a la información para mejorar y hacer mas expeditas las acciones de revisión y por otro lado la de verificar el correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos, en los casos analizados internacionalmente, hay puntos relevantes a tomar en consideración, por una parte definir objetivos específicos para la verificación del correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos, esto con el fin de establecer certeza de la utilización de esta normativa por parte del ente fiscalizador, ya que al revisar el objetivo definido en la circular N°59 del año 2015, no se puede definir que es lo que se busca revisar por parte de la administración tributaria, en el caso de Alemania y Ecuador, se identifican claramente los fines de la utilización de esta herramienta de fiscalización y que es lo que busca el ente fiscalizador.

3.2.3 PROCESO DE REVISIÓN DE LOS SISTEMAS CONTABLES AUTOMATIZADOS

Al analizar los informes internacionales y compararlos con la normativa nacional referente a la fiscalización electrónica, En Ecuador se hace referencia a las etapas de la auditoria, a los aspectos tecnológicos, y otro tema que se explica es la realización de cuestionarios, entrevistas, reconocimiento de flujos de información y evaluación de la confiabilidad de los registros contables, en el caso de Alemania, con respecto al proceso de revisión de los sistemas contables se hace mención a la importancia de los registros básicos y los errores contables comunes del contribuyente, en cuanto a los procesos de revisión, en la normativa nacional no se encuentran mejoras relevantes.

3.2.4 SANCIONES

En este concepto analizado, se encuentran definidos en la normativa nacional, diferentes sanciones de tipo infraccional o penal, a lo largo de las diferentes normas relacionadas a la fiscalización electrónica del artículo 60 bis del Código Tributario, al realizar el análisis comparativo con los países de Ecuador y Alemania, en el informe de Alemania, se encuentran definidos diferentes principios básicos en relación a la auditoría de sistemas contables automatizados, dentro de los cuales se indica “Una de las consecuencias será la de instar al contribuyente a evitar errores en el futuro, la auditoría provoca un efecto educativo y disuasivo”, o sea que como principio básico se busca tener un efecto educativo y no de sanción, por tanto, en este punto, la propuesta que se realiza es determinar menos castigos a las faltas del contribuyente, y por otro lado buscar la incorporación de la educación con respecto a la fiscalización electrónica por parte de los contribuyentes, con el fin de disminuir el efecto de evasión fiscal por este medio.

3.2.5 DESTRUCCIÓN DE LA INFORMACIÓN

En la normativa nacional, se indica que se debe entregar un acta de destrucción e informar la circunstancia de haberse desechado la información electrónica, sin embargo, no se especifica el procedimiento de destrucción de la información, en el informe analizado de Alemania, se indica que los contribuyentes cooperaran de buena fe, siempre y cuando se les asegure que la información no se utilizará con un fin distinto al tributario, es por esto, la búsqueda de la buena fe del contribuyente, que debe establecer específicamente los parámetros de como se realizará la destrucción de la información electrónica, con el fin de no generar dudas en el procedimiento.

3.2.6 INFORMES Y RESULTADOS

En el caso de Alemania con respecto a los informes, se hace referencia al intercambio de información, esto es, que de la detección de errores en un contribuyente, serán indicados por escrito, y circulado por todos los auditores para quienes dicha información pueda resultar relevante, esto ya que todas las empresas tendrán sistemas contables basados en consideraciones similares, por lo que es probable que los errores detectados en uno se repliquen en otras empresas, esta

mejora, se propone ya que el fin que se busca es disminuir los riesgos de revisión al realizar una fiscalización por este medio.

3.2.7 CONSIDERACIONES ECONÓMICAS

En la normativa nacional, se realizó una modernización tributaria en el año 2020, haciendo alusión a un principio básico de Alemania, este es “que cualquier consideración económica no relacionada con la tributación no debe influir en la auditoría”, en conclusión, se sigue la normativa internacional con respecto a este principio.

4.BIBLIOGRAFÍA

- ACCENTURE DIGITAL. (2018). *El avance de la economía digital en Chile*. Obtenido de https://www.accenture.com/t00010101t000000z__w__/_cl-es/_acnmedia/pdf-71/accenture-digital-index-chile.pdf
- Albornoz, P., Vergara, E., & Ponce, F. (2002). *Tecnologías de información en la pequeña y mediana empresa y el papel del estado*. Tesis Universidad de Chile.
- Antonio Faúndez. (2018). *La auditoría tributaria por sistemas electrónicos frente a los derechos de los contribuyentes: Un estudio comparado en América Latina*. Obtenido de SCIELO: https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0719-25842018000200113
- Banco Mundial. (2016). *Informe sobre el desarrollo mundial 2016: Dividendos digitales*. Washington DC.
- Barberan, M. (2013). *Auditoría de registros contables informáticos(Ciat)*.
- Borghello, C. (2001). *Tesis "Seguridad informática: Sus implicancias e implementación"*.
- Diario Financiero. (febrero de 2020). Fiscalización remota: SII se ha conectado a los sistemas informáticos de 119 contribuyentes desde 2017.
- F. Barraza. (2000). *Una administración tributaria para el nuevo milenio*.
- Faúndez, A. (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.
- Ferreras, H. J. (2008). *Tesis: Aplicación de la usabilidad al proceso de desarrollo de paginas web*. Universidad Politécnica de Madrid.
- Gustavo Miranda . (2016). *Tesis de grado "la inadmisibilidad documentario en el código tributario chileno"* .

- MILENKO ZURITA. (Noviembre de 2017). *Nuevos tipos de requerimiento tributario creados por la ley 20.780*. Obtenido de <http://www.zuritaabogados.cl/publicacion/nuevos-tipos-de-requerimiento-tributario-creados-por-la-ley-20780/>
- Muuss, H.(Ciat). (1982). *Auditoría de sistemas contables automatizados*. Republica Dominicana: Ciat.
- OCDE. (2010). *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “Información comparada” (2010)*. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/administration/CIS-2010-ESP.pdf>
- OCDE. (2014). *Como abordar los desafíos fiscales de la Economía digital*.
- OCDE. (2014). *Como abordar los desafíos fiscales de la economía digital(versión preliminar)*.
- PWC. (2017). *Fiscalización remota SII notifica a primeros contribuyentes e inicia análisis de sistemas informáticos*. Obtenido de <https://www.pwc.com/cl/es/prensa/prensa/2017/Fiscalizacion-remota-SII-notifica-a-primeros-contribuyentes-e-inicia-analisis-de-sistemas-informaticos-2.html>
- PWC. (Julio de 2017). *Servicio Impuestos Internos reguló el procedimiento para auditorías informáticas o remotas de contribuyentes*. Obtenido de https://www.pwc.com/cl/es/publicaciones/assets/Boletin_tributario/Newsletter_Res56_2017_auditorias_tributarias_informaticas.pdf
- Santillana González, J.R. (2004). *Fundamentos de la Auditoría*. Thomson.
- Sarralde. (2019). *Panorama de las administraciones tributarias: Estructura: ingresos, recursos y personal: funcionamiento y digitalización*. ISORA Centro Interamericano de Administraciones tributarias(CIAT).
- Servicio de Impuestos Internos. (s.f.). *Código tributario*.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. (2013). *Procedimiento general de Auditoría Tributaria*. Obtenido de http://www.sii.cl/material_inf/Vol_35.pdf

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. (2015). *Fiscalización*. Obtenido de http://www.sii.cl/principales_procesos/fiscalizacion.htm

Servicio de Impuestos Internos. (2015). *Circular N°54. Reemplazo de libros de contabilidad y libros adicionales o auxiliares por sistemas tecnológicos*.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. (2016). *Tus derechos y obligaciones. En el ciclo del contribuyente*. Obtenido de http://www.sii.cl/destacados/sii_educa/contenidos/contribuyentes/derechos_del_contribuyente/94-GA-201405290650.pdf