



NUEVAS FACULTADES DE FISCALIZACION

PARTE I

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGISTER EN TRIBUTACION**

**Alumna : Mariela Sáez Saavedra
Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde**

Santiago, Septiembre de 2017

RESUMEN

El trabajo aborda las modificaciones de la Reforma Tributaria contenidas en la Ley N°20.780 del año 2014 y la Ley N°20.899 del año 2016, referente a las a las Nuevas Facultades de Fiscalización contenidas en el Código Tributario, este trabajo se enfoca en las modificaciones de los artículos 60 y artículo 69 inciso final, respectivamente.

Para ello, en primer lugar, analizan en los mensajes presidenciales de las reformas mencionadas en busca de las razones del porqué de estos cambios, se proporciona un marco teórico de los artículos mencionados y evolución hasta las modificaciones señaladas.

A continuación, se realiza un análisis de las modificaciones, se intenta establecer el sentido y alcance y los problemas que gatillan estas nuevas disposiciones.

Finalmente, se expone que la materia abordada, genera un retroceso en los derechos del contribuyente artículo 8 bis esto relacionado con el artículo 60 y que la facultad del Servicio de Impuestos Internos del artículo 69 inciso final relacionado con el término de giro mediante resolución, puede ser revocada por el interesado.

TABLA DE CONTENIDOS

1 INTRODUCCIÓN.....	1
CONTEXTO HISTÓRICO GENERAL.....	3
MARCOTEÓRICO.....	11
CONCEPTOS A CONSIDERAR.....	28
2 DESARROLLO DE LOS PROBLEMAS PLANTEADOS.....	30
Artículo 60 del Código Tributario.....	30
Artículo 69, inciso final del Código Tributario.....	43
3 CONCLUSIONES.....	62
4 BIBLIOGRAFÍA.....	65

1. INTRODUCCIÓN

La reforma tributaria de la ley N°20.780 del año 2014, que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, y la ley N°20.899 del año 2016, que tuvo como objeto simplificar la reforma tributaria, introdujeron una serie de reformas significativas en nuestro sistema tributario. Entre ellas, nuevas facultades de fiscalización en el Código Tributario, las que en esta tesis nos referiremos a dos de ellas, específicamente, las establecidas en el artículo 60 y en el inciso final del artículo 69.

En relación al artículo 60, que consagra la facultad general de examinar, verificar y obtener información de contribuyentes y retenedores de impuestos, se han generado diversos problemas debido a la extensión de las facultades de revisión que incluye la totalidad de la información contable del contribuyente, tanto físicos como tecnológicos, lo que puede significar estar ejerciendo las mismas facultades señaladas en el artículo 59 del Código Tributario, por más que indique que no se trataría de un procedimiento de fiscalización. Esto se podría constituir en un mecanismo para evitar la aplicación de los plazos que establece el referido artículo 59 y la ley N°18.320, afectando, con ello lo establecido en el artículo 8 bis del Código Tributario que consagra los derechos de los contribuyentes, específicamente con los números 3 (derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización), 6 (derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados), y especialmente, con el número 8 que establece el derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada

que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.

Además, en relación al inciso final del artículo 69 introducido por la ley N°20.899, que incorporó un nuevo inciso final que dispone que, cuando un contribuyente presente 36 o más períodos tributarios continuos sin operaciones y no tenga utilidades ni activos pendientes de tributación o no se determinen diferencias netas de impuestos, y no posea deudas tributarias, se presumirá legalmente que ha terminado su giro, lo que deberá ser declarado por el Servicio mediante resolución y sin necesidad de citación previa. Con relación a ello, se presenta cierta ambigüedad en relación a los presupuestos de la presunción legal y su verificación práctica, lo que podría llevar a los contribuyentes a someterse a dicho procedimiento de manera intencional, con efectos elusivos o evasivos, lo que atentaría contra el sentido original de estas modificaciones.

Relacionado con lo anterior, se presentan dudas en relación a los efectos de la resolución que declara el término de giro por el Servicio de Impuestos Internos, que está basado en presupuestos que permiten la presunción legal y, la factibilidad de su eventual invalidación.

Considerando la importancia práctica de estas modificaciones y que afectarán a todos los contribuyentes, nos dedicaremos en este trabajo a plantear los problemas y sus eventuales soluciones para aportar a una fiscalización más efectiva, con pleno resguardo de los derechos de los contribuyentes.

CONTEXTO HISTÓRICO GENERAL

El año 2014 el gobierno de Michelle Bachelet Jeria, cumpliendo una de sus promesas de campaña, envió el 1 de abril de ese año el proyecto de ley¹ que tenía como objeto impulsar una reforma tributaria a través de cambios estructurales al sistema de tributación de la renta e introducir diversos ajustes en el sistema tributario.

Para tener el real contexto de esta reforma, se requiere una serie de antecedentes que exceden lo que puede abarcar esta tesis. Sin embargo, es necesario dejar en evidencia que el mensaje presidencial da cuenta de los antecedentes y motivaciones que en ese momento, el ejecutivo tuvo en cuenta para realizar esta reforma tributaria. Quedará para los historiadores, sociólogos y economistas discutir a futuro, que tan ciertos eran estos supuestos que quedaron establecidos para la historia, en el mensaje presidencial.

Ahora bien, considerando la envergadura de esta reforma, se esperaría que el mensaje presidencial aportara datos concretos, precisos y fundados en relación a una serie de afirmaciones que se hacen a lo largo de éste y que se utilizan como fundamento para los cambios.

A futuro se discutirá, que tan necesaria era esta reforma o si sus alcances fueron correctos, por ahora y para nuestros efectos, solo nos referiremos al contexto histórico que consideró el ejecutivo, para realizarla.

¹ 1.1. Historia de la ley 20.780. Mensaje, fecha 1 de abril, 2014, sesión 7. Legislatura 362.

En el mensaje se explica el sentido y alcance de este proyecto comenzando con el título “Antecedentes” dentro del cual, en el primer subtítulo se refiere a la “motivación”. En este subtítulo se explicita que en definitiva, ésta no es otra que la necesidad de resolver las brechas de desigualdad. Para cumplir con esto, se requiere, transformaciones que permitirán avanzar hacia una educación más equitativa y de calidad en todos sus niveles, la que producirá una mayor inclusión social, con profesionales y técnicos más calificados se dará impulso a la economía. Para lo anterior se necesitan recursos permanentes.

Se señala que la sola estructura tributaria, contribuirá a la disminución de la brecha entre ricos y pobres, ya que quienes tienen más, aportarán más, tal como ocurre en los países desarrollados presentes en la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico).

A continuación, en el segundo subtítulo denominado “sistema tributario y crecimiento económico”, se hace alusión que a medida que se desarrollan los países, la ciudadanía demanda más bienes y servicios públicos y para hacer frente a esta demanda en forma exitosa, sostenible y responsable en términos fiscales, los países deben aumentar su carga tributaria. A continuación, se hace referencia a la situación de Chile en el contexto latinoamericano, afirmando que la carga tributaria en Chile está en promedio de los países latinoamericanos a pesar de tener el mayor ingreso per cápita de la región. Después se hace una comparación con los países de la OCDE afirmando en el mensaje, que en relación a los impuestos indirectos somos similares, no así en relación a los impuestos al

ingreso, y en cuanto a los impuestos vinculados al cuidado del medio ambiente nuestra carga tributaria es baja.

En relación a los impuestos al ingreso, reconoce que existen en nuestro país una serie de exenciones que permiten que parte importante de las rentas queden exentas de la aplicación de impuestos, y que la exención de mayor envergadura corresponde al mecanismo del Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

Se hace una referencia directa a que la recaudación tributaria también se ve fuertemente afectada por la evasión y la elusión, y se reconoce que el Servicio de Impuestos Internos en los últimos años ha sufrido un estancamiento en su proceso modernizador e incluso un retroceso en áreas claves, como la inversión tecnológica. Se vincula en el mensaje estos hechos, con el incremento de la tasa de evasión a niveles superiores al 26% en el caso del IVA.

Posteriormente en el mensaje, se afirma que existe un creciente consenso en torno a que nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas y se reconoce que nuestro sistema tiene dificultades para sancionar este tipo de planificaciones. Se afirma que la elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo, ya que, los que tienen recursos para financiar planificaciones tributarias, pagan menos impuestos de los que les corresponde. Así la estructura, de nuestra carga tributaria, la evasión y la elusión, hacen que nuestro sistema tributario no contribuya a mejorar la distribución del ingreso. Explícitamente, se

señala, que, para seguir mejorando las condiciones de vida de nuestro país y la distribución del ingreso, se debe retomar la senda sostenida de crecimiento económico.

También, , se explica por qué no es efectivo vincular la reforma tributaria con una disminución en el ritmo de crecimiento y señala que la tributación es solo uno de los elementos que inciden sobre la inversión, asegurando que los atributos más relevantes que la afectan son: la cohesión social y la estabilidad política; la calidad y credibilidad de las instituciones públicas; la accesibilidad y competitividad de los mercados, entre otros, los financieros; la infraestructura y una adecuada legislación económica.

En la estructura del mensaje, bajo el segundo título denominado “objetivos” se especifican éstos, para posteriormente en el tercer título referirse al “contenido del proyecto” en el cual se refiere a los distintos cambios introducidos, sin que se vinculen específicamente a los objetivos.

En cuanto a los objetivos, estos se señalan expresamente y son:

1. Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales.

2. Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares.

3. Introducir nuevas y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.

4. Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

Después bajo el título “Contenido del proyecto” se detallan los cambios que se introducen. Resumiremos éstos, para tener claridad en cuanto a los objetivos en que se encuentran vinculados las modificaciones al Código Tributario que trataremos en este trabajo, con especial énfasis en aquellas modificaciones que se relacionen con la evasión y la elusión, ya que entendemos que las nuevas facultades de fiscalización introducidas, son precisamente con el fin de evitar estas figuras, sin perjuicio de contribuir en forma general a la concreción de los objetivos generales de la reforma tributaria.

En el contenido del proyecto, comienzan con (1) los cambios al impuesto a la renta. Se hace una alusión directa a que la dilación del pago de los impuestos a las utilidades no retiradas, algunos regímenes especiales o el tratamiento del ahorro, se han desviado sustancialmente de sus objetivos iniciales y se han convertido en fuente de elusión e incluso de evasión de estos impuestos.

Se plantea un conjunto de modificaciones:

- a. Aumento de la tasa del impuesto de primera categoría.
- b. Tributación sobre base devengada y término del Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

- c. Ajustes a la tasa máxima marginal del impuesto de las personas.
- d. Ajuste a la tributación sobre las ganancias de capital.
- e. Ajuste a la tributación de los fondos.
- f. Modificación de normas sobre tributación internacional.

En esta última, se establecen modificaciones legales para que Chile converja a los estándares contra la elusión y evasión del proyecto “BEPS” (Base Erosion and Profit Shiftng).

Al respecto, destacamos:

- i. Se establece una norma general antielusión en virtud de la cual la administración tributaria podrá cuestionar los acuerdos, estructuras u otras actividades llevadas a cabo por las empresas cuando tales actividades se hayan llevado a cabo con la finalidad exclusiva o principal de eludir el pago de impuestos. El ejercicio de esta norma, será susceptible de control por los tribunales, garantizando el debido proceso.

Otras modificaciones son: los (2) incentivos a la inversión y al ahorro, entre ellas se especifican: (a) mejora en los mecanismos de depreciación, (b) reglas especiales para empresas pequeñas, (c) incentivo al ahorro de las personas; (3) impuestos ligados al cuidado del medio ambiente, entre los que se han incluido : (a) impuesto a las emisiones de fuente fija, (b) impuesto a vehículos livianos más contaminantes; (4) Impuestos correctivos; (5) Impuestos Indirectos, entre éstos:

(a) IVA en los bienes inmuebles, (b) aumento de la tasa del impuesto de timbres y estampillas; (6) Derogación del Decreto ley N°600 Estatuto de la Inversión Extranjera, y finalmente (7) Reducción de la evasión y elusión, a la que nos referiremos a continuación.

Estas modificaciones son las que resultan más relevantes para nuestros temas de tesis, ya que las nuevas facultades fiscalizadoras del Servicio, tienen su explicación en éstas.

En el mensaje, al referirse a la reducción de la evasión y la elusión, se vuelve a destacar el estancamiento que ha sufrido el Servicio de Impuestos Internos en su proceso modernizador e incluso, el hecho de haber sufrido un retroceso en áreas claves, como fiscalización e inversión tecnológica.

Se señala que un elemento central de esta reforma consiste en mejorar la efectividad de la fiscalización del pago de impuestos, mediante el diseño de estrategias y planes de fiscalización. El análisis de riesgo y la inteligencia fiscal son un conjunto de técnicas y estrategias que buscan conseguir este objetivo, a través del uso de información, técnicas estadísticas, criterios de segmentación u otros que permiten una asignación eficiente de los recursos. Para esto, se implementarán:

(a) La incorporación en el Código Tributario de una norma general antielusión que permitirá al Servicio de Impuestos Internos rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar

a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en el diseño.

(b) Faculta al Servicio de Impuestos Internos para acceder a la información necesaria para cumplir su misión fiscalizadora, ya que hay información de gran relevancia de la cual no se dispone.

(c) La incorporación al Código Tributario de facultades para permitir al Servicio de Impuestos Internos acceder a la información de compras pagadas por medios electrónicos, y utilizar métodos estadísticos para determinar diferencias tributarias.

(d) Se fortalecerá la capacidad fiscalizadora de las instituciones de la administración tributaria, con más tecnología, más profesionales y mayores facultades.

(e) Derogación del crédito por impuesto territorial pagado por empresas inmobiliarias.

(f) Pondrán freno al abuso en las compras con facturas que realizan las empresas en supermercados y comercios similares.

(g) Limitar el régimen de renta presunta a micro empresas.

En relación a este trabajo, a continuación se expondrán los antecedentes históricos de los artículos 60 y 69 del Código Tributario, con referencias a artículos relacionados, en relación a estas facultades.

MARCO TEÓRICO

Historia del artículo 60

La historia de este artículo, tiene varios antecedentes que a continuación vamos a revisar para efectos de este trabajo:

Para comenzar, es importante referirnos a las modificaciones legales del artículo 60 del Código Tributario:

Por el decreto ley N°830, publicado en el Diario Oficial (D.O.) el 31 de enero de 1974, se aprueba el nuevo texto del Código Tributario, que rige desde el 1° de enero de 1975. El artículo 204 de este nuevo texto deroga al D.F.L N°190 del 5 de abril de 1960² anterior Código Tributario y sus modificaciones. Las modificaciones tenían por objeto incorporar al código ciertas disposiciones que estaban contenidas en la ley de impuesto a Renta, y que hizo necesario incorporar a dicho código disposiciones de carácter general. Es así como el artículo 60 en los incisos 2° y 3° incorpora las normas contenidas en el antiguo artículo 71 de la ley de la Renta ley N°15.562 del año 1964, la facultad del Servicio de Impuestos

² DFL. N° 190.- Santiago, 25 de Marzo de 1960 señala en su artículo 60 que: Con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones o de obtener información, el Servicio podrá examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración. Con iguales fines podrá el Servicio examinar los libros y documentos de las personas obligadas a retener un impuesto.

La confección o modificación de inventarios podrá ser presenciada por funcionarios del Servicio debidamente autorizados, quienes, además, podrán confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales, pero sin interferir el normal desenvolvimiento de la actividad correspondiente.

Este examen o confrontación deberá efectuarse con las limitaciones indispensables de tiempo y forma que determine el Servicio y sólo en el lugar en que el interesado deba mantener los libros, documentos, antecedentes o bienes o en otro que el Servicio señale de acuerdo con él.

Internos para exigir a determinados contribuyentes que presenten un estado de situación.

Esta facultad experimentó dos modificaciones:³

a) La atribución que antes radicaba en la Dirección Nacional, corresponde desde esta fecha al Director Regional.

b) Esta facultad que estaba limitada a los contribuyentes del Impuesto Global Complementario se ha hecho extensiva a todo tipo de contribuyentes.

Modificaciones de fondo de este nuevo Código Tributario.

Esta materia se subdivide en tres capítulos:

- a) Normas generales
- b) Modificaciones relativas a delitos tributarios y
- c) Normas sobre reclamaciones.

El artículo 60 en su inciso N°8, facultaba al Servicio para pedir declaración jurada por escrito o a citar a toda persona para que concurra a declarar bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes relacionados con terceras personas, exceptuando de esta obligación al cónyuge y ciertos parientes. En la modificación del nuevo texto, ya no están exceptuados el cónyuge ni parientes en cuyo caso sean miembros de una sucesión o de otro tipo de comunidad, y la

³ Circular N° 23 de 1975 ,del Servicio de Impuestos Internos

declaración que se les solicita diga relación con hechos, datos o antecedentes relativos a estas comunidades.

Por lo tanto, el inciso primero de este artículo, de 1975, introduce los primeros lineamientos para la fiscalización en base a información que el contribuyente debe tener de manera disponible y además, entrega los primeros esbozos de lo que será más adelante los cambios con las normas antielusivas, en relación a los delitos tributarios al incorporar en su inciso 8° más bases de prueba para fiscalizar en base a declaraciones juradas por antecedentes de un tercero.

Luego con la ley N°19.806 de mayo de 2002, en sus artículos N° 43, 44 y 45 introdujo nuevos cambios al Código Tributario, además de cambios a la ley Orgánica de SII, y también modificaciones a la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Los cambios del artículo 43 de esta ley modifican entre otros el artículo 60, en su inciso final, donde sustituye al artículo 191 del Código de Procedimiento Penal, por el artículo 300 del Código Procesal Penal. Los alcances de este cambio, por la modificación al inciso final, se liberan de la obligación de concurrir a declarar ante el Servicio a las personas exceptuadas de comparecer al llamamiento judicial ante un tribunal con competencia en lo penal, conforme al artículo 300 del Código Procesal Penal.

Pero no fue hasta el año 2014, donde se hizo una reestructuración del sistema impositivo, con la ley N°20.780 de Reforma Tributaria, la que, introduce una serie de cambios donde se propone modificar de manera estructural el sistema de tributación de la renta e introducir diversos ajustes al sistema tributario.

El artículo 10°, número 1 de la ley N°20.780 modifica el artículo 4° del DL N° 830 sobre Código Tributario se remplazó del inciso 1°, en donde el Servicio de Impuestos Internos, tendrá un rol activo en la etapa previa a una fiscalización, sin enmarcarse en un proceso formal.⁴

En el mensaje de propuesta de ley, en el artículo específico, faculta al Servicio de Impuestos Internos, para examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad, hojas sueltas, o sistemas tecnológicos que se hayan autorizado o exigido de acuerdo al artículo 17 del Código Tributario incisos cuarto y final, con iguales fines podrá el Servicio examinar los libros y documentos, o sistemas tecnológicos que los sustituyan, de las personas obligadas a retener un impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, para establecer si procede iniciar una fiscalización en los términos que establece el artículo 59, el Servicio podrá requerir a los contribuyentes toda la información y documentación referida al correcto cumplimiento tributario. El requerimiento podrá realizarse telefónicamente o por la vía más expedita posible, sin perjuicio de notificar, conforme a las reglas

⁴ Ley N°20.780 de 2014, en su artículo 10, referido a las modificaciones en el Código Tributario, contenido en el artículo 1° del DL N°830 de 1974, en el N°15 artículo, se modifica en el siguiente sentido el artículo 60.inciso 1: Con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones u obtener información, el Servicio podrá examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad, documentos del contribuyente y hojas sueltas o sistemas tecnológicos que se hayan autorizado o exigido, en conformidad a los incisos cuarto y final del artículo 17, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración. Con iguales fines podrá el Servicio examinar los libros, documentos, hojas sueltas o sistemas tecnológicos que los sustituyan, de las personas obligadas a retener un impuesto. El requerimiento de antecedentes podrá realizarse telefónicamente o por la vía más expedita posible, sin perjuicio de notificar, conforme a las reglas generales, la petición de antecedentes al contribuyente o su representante, indicando las materias consultadas, el plazo otorgado para aportar la información requerida, el que no podrá exceder de un mes contado desde el envío de la notificación. En todo caso, ésta deberá consignar que no se trata de un procedimiento de fiscalización. De no entregarse los antecedentes requeridos dentro del precitado plazo, o si los entregados contienen errores o son incompletos o inexactos, el contribuyente podrá subsanar tales defectos, en los plazos que al efecto fije el Director para el ejercicio de la facultad a que se refiere este inciso, sin que al efecto sean aplicables los previstos en el artículo 59."

generales, la petición de antecedentes al contribuyente o su representante, indicando las materias consultadas y el plazo otorgado para aportar la información requerida, el que no podrá exceder de un mes contado desde el envío de la notificación electrónica. En todo caso, ésta deberá consignar que no se trata de un procedimiento de fiscalización. En caso de deficiencias, el contribuyente podrá subsanarlas dentro de éste procedimiento sin que sea aplicable el inciso segundo del número 11 del artículo 97 de este código. La falta de respuesta solamente se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización.

Se intercala en el inciso quinto: “En los casos a que se refiere el inciso final del artículo 17, el Servicio podrá efectuar por medios tecnológicos, el examen de la contabilidad, libros y documentos que el contribuyente lleve por dichos medios”.

Cabe mencionar que además se incorporan nuevos artículos relacionados con el artículo 60, para identificar y separar las áreas críticas que el Servicio de Impuestos internos podrá pre-evaluar, ante una fiscalización formal, si lo estima conveniente.

A continuación, nos referiremos en términos generales a la **discusión del proyecto** en relación a este artículo, teniendo presente que se enmarca dentro de las nuevas facultades de fiscalización que se le otorgan al Servicio, y que se encuentran vinculadas a las nuevas medidas en contra de la elusión y evasión.

Por medio del Código Tributario, la modificación del artículo mencionando viene a facultar al Servicio de Impuestos Internos, para acceder a la información

necesaria para cumplir su misión fiscalizadora, señalando que hay información de gran relevancia de la cual hoy no se dispone, de entidades tales como la Superintendencia de Valores y Seguros, la Comisión Chilena del Cobre, el Servicio Nacional de Geología y Minería, y los Conservadores de Minas, entre otros.

En el mensaje de la ley, la exposición del entonces Ministro Arenas, manifestó que la meta de recaudación del conjunto de las medidas de la reforma tributaria es de 3.02 % del PIB, en régimen, la que se descompone en 2.50 % del PIB, proveniente de cambios a la estructura tributaria, y 0.52 % del PIB, por medidas que reducen la evasión y elusión.

Por cuanto la incorporación en el Código Tributario de una norma general antielusión, permitirá al Servicio de Impuestos Internos rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño. Faculta al Servicio de Impuestos Internos para acceder a la información necesaria para cumplir con su misión fiscalizadora.

En la primera votación del proyecto, la opinión general es que es complejo establecer normas respecto de las cuales no queda claro a qué atenerse, señalan que esta reforma significa un cheque en blanco para los fiscalizadores, a pesar de que existen tribunales tributarios autónomos e independientes. Se advierte que el contribuyente no siempre tiene los medios para ir a los tribunales y además la defensa del contribuyente ante el aparato público y las dificultades prácticas para

fiscalizar que tendrán los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos. Existe un aumento importante de facultades discrecionales, la autoridad tributaria actúa como juez y parte, se consideró necesario especificar la figura de la recalificación.

Por otro lado, se indicó que la norma asume el principio de la mala fe, se enfatiza, que se entrega esa facultad al Servicio de Impuestos Internos y no a los tribunales tributarios o a los tribunales civiles, y son ellos los que tienen que recalificar si hay simulación.

Otro de los puntos discutibles son las normas antielusión y **nuevas facultades** que se otorgan al Servicio de Impuestos Internos, ha sido uno de los puntos más controversiales y criticados transversalmente por todos los sectores políticos, ya que se señala, que deja al contribuyente en una situación de desequilibrio en su posibilidad de defenderse frente a normas tan ambiguas, como el concepto de lo artificioso y lo impropio.

En las sucesivas presentaciones en Sala, se revisa en general el proyecto de ley, **no se presenta separadamente una discusión de la modificación del artículo 60 del Código Tributario, por cuanto se analiza en su conjunto las modificaciones en relación al ítem número cuatro del proyecto de ley.**

La intervención de uno de los honorables, Senador señor Zaldívar, sostuvo que es evidente que el Servicio de Impuestos Internos deba contar con las herramientas necesarias para afrontar la evasión y la elusión. No obstante, pareciera que las atribuciones que el **artículo 60 del Código Tributario**⁵ le provee

⁵ Primer Informe Comisión Hacienda, Historia de la Ley N°20.780 pág. 1.591

son suficientes para cumplir con esos fines, como testimonia el hecho de que cuando el Servicio de Impuestos Internos desarrolló una buena política de control, los índices de evasión, fundamentalmente, y elusión, se redujeron notablemente. Algo ha pasado que dichos índices han vuelto a incrementarse, quizás porque el Servicio no cuenta con el instrumental jurídico, humano, tecnológico, etc., para acometer ese desafío. Continua, que lo cierto, es que ninguna autoridad administrativa, por muy importante que sea, puede ejercer funciones jurisdiccionales, propias, como se sabe de los tribunales de justicia. Jurídicamente no es posible que una resolución administrativa deje sin efecto contratos celebrados por las partes; deben ser, entonces, los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) los que se pronuncien, que si fueron creados fue justamente para dar respuesta a un antiguo anhelo de los contribuyentes en sus relaciones con el Fisco. En el perfeccionamiento de lo que el Ejecutivo ha propuesto, planteó que una posibilidad podría ser hacer responsable en costas al Servicio de Impuestos Internos por acciones mal fundadas que incoara ante los TTA.

El señor Director del SII precisó que el Servicio en ningún caso deja sin efecto actos jurídicos; simplemente califica para fines tributarios, al igual como acontece con la facultad de tasación. Asimismo, aclaró que los TTA ya se encuentran facultados para condenar en costas al Servicio de Impuestos Internos, como de hecho ha ocurrido en algunas ocasiones.

El Ministro Arenas manifestó la completa disposición del Ejecutivo a realizar las precisiones y perfeccionamientos que sean necesarias para velar por los derechos de los contribuyentes, el único objetivo perseguido: es que, en definitiva,

los impuestos se paguen como corresponde, cumpliendo la meta de que la evasión y elusión sean disminuidas en al menos US\$ 1.400 millones.

Posteriormente en el acuerdo de protocolo, lo que se propuso fue avanzar en la implementación de la reforma y darle sustentabilidad y estabilidad a la misma, pero previendo los cuatro objetivos que se han ido instalando como fundamentales de la propuesta original, existiendo consenso en elevar la carga tributaria en US\$ 8.200 millones. El punto es, que el Servicio de Impuestos Internos debe cumplir con la estimación de Hacienda, de aportar con una recaudación de 0,5% del PIB en el paquete global de la reforma, de 3,02% del PIB en régimen, como resultado de las medidas antievasión y antielusión.

La ley N°20.899 Simplificación del Sistema de Tributación a la Renta perfecciona el artículo 60 del Código Tributario, con el fin de dar mayor certeza y garantizar de mejor forma los derechos de los contribuyentes, se propone que el plazo se cuente desde “la notificación” al contribuyente y no desde su envío.

En relación al artículo 69 del Código Tributario, el inciso final del artículo 69 del Código Tributario fue introducido por la ley N°20.899, por lo que resulta relevante conocer cuál fue el sentido de esta ley, y en particular, por qué se introdujo este inciso.

En el mensaje, se señala que se inicia un proyecto de ley que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. En los antecedentes, el mensaje establece que la gradualidad y participación ha llevado al gobierno a la convicción de que en esta etapa de la

implementación de la reforma tributaria resulta pertinente volver al principio de la simplicidad y sus principales insumos son las opiniones y propuestas de un gran número de contribuyentes de los distintas áreas de la economía y las instituciones que las representan, expertos tributarios y gremios o asociaciones de profesionales que llevan a cabo sus actividades en el campo de los impuestos: académicos, economistas y de la administración tributaria y muy especialmente de sus funcionarios y asociaciones gremiales.

Los objetivos del proyecto son:

(1) avanzar decididamente en la simplificación del sistema de tributación a la renta aprobado por la reforma tributaria de la ley N°20.780, aprovechando la experiencia obtenida hasta ahora en su proceso gradual y participativo de implementación y manteniendo sus principios esenciales, es decir, aumentar la recaudación tributaria en alrededor de 3 puntos del PIB, mejorar su progresividad y combatir la evasión y la elusión tributaria.

(2) Simplificar y perfeccionar las disposiciones de la ley sobre impuesto a la renta y servicios con el fin de cautelar la correcta aplicación de las disposiciones legales aprobadas en la reforma tributaria, especialmente aquellas transitorias que liberan del impuesto al valor agregado (IVA) a ciertas operaciones que ya estaban en desarrollo al aprobarse la ley.

(3) Perfeccionar algunas disposiciones del Código Tributario, por ejemplo, con el fin de precisar adecuadamente la vigencia y ámbito de aplicación de la norma general antielusión.

(4) Código Tributario. En esta materia el proyecto busca perfeccionar y fortalecer aquellas disposiciones legales que promuevan el cumplimiento tributario voluntario y la certeza jurídica de los contribuyentes. Además se busca precisar ciertas facultades de la administración tributaria, con la finalidad de que ellas sean ejercidas de forma eficiente y eficaz, con los menores costos para los contribuyentes y el Estado. Pero si bien, el mensaje hace alusión a las modificaciones al código, no se hace una referencia a la inclusión del inciso final del artículo 69.

Revisada la historia de la ley, se encuentra muy poca referencia al inciso incorporado. Solo en el segundo trámite constitucional del Senado, en la discusión en sala de 26 de enero de 2016, se encuentran interesantes antecedentes en relación a esta incorporación, las que solo se señalarán ya que su análisis y crítica se desarrollarán posteriormente.

El senador García explica por qué van a aprobar este inciso final. Señala que les parecía extraño que el Servicio de Impuestos Internos tuviera la facultad de poner término de giro a una actividad, para después referirse a que el Servicio les explicó que actualmente existen 260 mil contribuyentes con más de seis años sin actividad. Se trata de personas sin deudas tributarias y que no están ejerciendo la actividad que iniciaron. Quizá, por distintas razones (algunas veces no tener los recursos para pagar a un profesional que le haga el término de giro; otras, un poco por dejación, en fin), mantienen una situación tributaria pendiente, en circunstancias de que no están ejerciendo ninguna actividad comercial, ni industrial, ni productiva, etc.

Por lo tanto, el referido inciso permitirá que unas 260 mil personas que en su mayoría son pequeños contribuyentes, limpien su situación tributaria; que queden en condiciones de realizar una nueva iniciación de actividades si lo desean.

Por supuesto, también se alivia al Servicio de Impuestos Internos por cuanto en sus archivos aparecen 260 mil personas que en realidad no es tan efectuando ninguna actividad productiva, ni comercial.

En su intervención, expone que les costó entender eso, sobre todo porque se hace sin citación previa. Finalmente señala, que comprenden que se trata de una medida beneficiosa, especialmente para esos 260 mil pequeños contribuyentes, quienes a través de una acción del Servicio de Impuestos Internos podrán, por así decirlo, limpiar completamente su situación tributaria.

En otra intervención, esta vez del señor Coloma, expresa que está de acuerdo con la incorporación y agrega que resulta importante consignar que esto no es para efectos recaudatorios y que para efectos de la historia fidedigna de la ley, señala que entendió que estamos hablando de la posibilidad de colaborar para liberarse de archivos y contabilizaciones y dar de baja a determinados contribuyentes en la medida que no tenga deudas. Agrega que si alguien pretende terminar el giro de un servicio, debe hacer la citación respectiva y llevar acabo el procedimiento normal. O sea, no puede simplemente declararse, que es que se permite por esta vía, porque teóricamente eso se puede hacer hoy día. Pregunta ¿cuál es la diferencia? Y responde, que hoy se puede hacer, pero citando, uno por

uno. Se entiende que ello no es lo más deseable. Lo razonable es hacer una operación más grande, en la cual se pueda limpiar archivos. Por eso, insiste, en que no debe entenderse, bajo ningún concepto, que en virtud de esto se giren determinados impuestos.

Si un contribuyente quiere volver a activar el giro, la declaración de término realizada no tiene un efecto negativo: está en perfectas condiciones para seguir actuando en su momento.

El señor Zaldívar también interviene en relación a la incorporación de este inciso y expresa que se trata de una norma pro-contribuyente, no anti-contribuyente. Ello no pone término a la estructura jurídica que pudo haber ejecutado esa tarea, que está sujeta al término de giro. Eso seguirá. Pero tributariamente habrá dejado neutra su situación para el próximo tiempo. Cree que se trata de una norma positiva, conveniente. Por eso, agrega, la comisión se pronunció a su favor.

Interviene también el señor Navarro, señala en resumen, que no sabe si 36 meses dan cuenta del efecto en la empresa o en el emprendimiento de personas que, de manera momentánea o transitoria, han viajado al extranjero para realizar un doctorado o han asumido una actividad paralela, como ingresar al gobierno o a un servicio público. Le parece que 3 años es un periodo o que si puede terminar afectando a personas a las que, habiendo suspendido temporalmente sus actividades, se les elimine el giro o tengan que efectuar este procedimiento de nuevo.

El señor García-Huidobro cree que la norma tiene un sentido muy positivo, dice que debería hacerse lo mismo en Tesorería.

Como se puede constatar, los antecedentes históricos de la incorporación de este inciso, son pocas.

Finalmente, y por su relación con el artículo 60 modificado, estimamos relevante referirnos brevemente a los antecedentes históricos de los artículos 59 y 8 bis del Código Tributario:

En relación al artículo 59 del Código Tributario, con fecha 19 de febrero de 2010 por medio de la ley N°20.420, se realizaron una serie de modificaciones al Código Tributario.

En la discusión del proyecto, el Senador Vásquez y el Senador Prokurica, en sus pronunciamientos buscan además fijar un plazo máximo de duración para las fiscalizaciones del Servicio de Impuestos Internos. No parece adecuado para ellos que, algunos contribuyentes estén durante años con el Servicio encima y que deban preocuparse, no sólo de administrar su negocio, sino, además, de atender a Impuestos Internos⁶. Se fijó un plazo de 9 meses como regla general, con algunas excepciones que estimó fundamentales para que aquél pueda hacer bien su trabajo. Ahondando en lo mismo, el señor Sabag se refiere, cuando el Servicio de Impuestos Internos los somete a una revisión, recibe vejámenes realmente increíbles, pues los plazos no corren, los citan una y otra vez, pierden los

⁶ En el DFL. 190 de 25 de marzo de 1960, el artículo 59 señalaba lo siguiente: Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes

documentos. En general se recibe a bien la indicación que se formuló en orden a mantener, a lo menos, por nueve meses la fiscalización, porque hay contribuyentes en todo el país que viven muchos años con una incertidumbre en tal sentido. Esa es otra situación de abuso.⁷

Con la Reforma tributaria de 2014 por la ley N°20.780, puso sobre la mesa nuevamente, este artículo, donde hubo cambios e incorporaciones de acerca de las medidas antielusivas que deben ser analizadas y relacionadas en este cuerpo legal. Una de las modificaciones, en particular, es que suprime la palabra fatal, que era el tiempo máximo de revisión en una fiscalización formal por parte de la autoridad tributaria. Otra inclusión en este artículo corresponde a las medidas antielusión del artículo 4 y siguientes del Código Tributario.

No se encontró ninguna discusión en sala, en la ley N°20.780 ni en la ley N°20.899 al hecho de modificar este artículo en relación a los plazos de revisión, solo el excluir la palabra “fatal”, toda vez que en la ley N°20.420, la discusión que se analizó fue que las revisiones se extendían por años, extemporáneas, y eso provocaba un abuso por parte de Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo a lo que señalaba el Senador Prokurica.

En relación a la modificación legal artículo 8 bis Código Tributario:

Los primeros lineamientos de estos derechos fueron establecidos en la circular N° 41 de 2006, sin embargo como se contemplaban en un reglamento

⁷ Esta discusión se puede revisar en detalle en la historia de la ley N°20.420, de fecha 05 de junio, 2007. Diario de Sesión en Sesión 21. Legislatura 355. Discusión Particular.

interno, no se otorgaban ni se reconocían los derechos como tal, ni tampoco contaban los mecanismos para su protección⁸.

Con fecha 19 de febrero de 2010, por medio de la ley N°20.420 se realizó una serie de modificaciones al Código Tributario, que tenían como objeto incluir el catálogo de derechos del contribuyente. Hasta antes de esta ley, los contribuyentes solamente contaban con los derechos establecidos de la Constitución Política de la República, estos son:

A) *Principio de legalidad*: Consagrado principalmente en los artículos 63 N°14, 64 inciso 4 N°1 y 65 inciso N° 2° de la Constitución y, según una parte de la doctrina nacional, también está consagrado en el artículo 19 N°20 . El principio de legalidad ha sido entendido históricamente en el sentido que no puede haber tributo sin ley previa y expresa “nullum tributum sine lege”.

B) *El principio de igualdad*: Se encuentra establecido en los artículos 19 N°2, N°20 y N°22 de nuestra Constitución, el cual más que tener por objetivo que todos paguen exactamente los mismos tributos, está enfocado en que haya igualdad de sacrificio, de manera que se dé un tratamiento igual a quienes se encuentran en similares condiciones.

C) *El principio de generalidad*: Para muchos autores constituye un sub-principio de la igualdad ante la ley, pero para otros, es un principio autónomo que señala que toda persona que se encuentre en los supuestos de hecho que

⁸ La Circular N°41 del 26 de julio del 2006 del Servicio de Impuestos Internos, se refiere a los derechos de los contribuyentes en sus relaciones y procedimientos ante el servicio de impuestos internos.

generan una obligación tributaria deben verse afectos a ella y sólo se podrán hacer excepciones bajo los supuestos del artículo 19 N°22 inciso segundo.

D) *Derecho de propiedad*: Por la naturaleza misma de los tributos, es evidente que es el derecho que se ve más afectado con la imposición de cargas tributarias, de manera que para ser tolerado por el ordenamiento jurídico debe sopesar dos principios fundamentales de la Constitución. Por un lado se debe cumplir con el fin social que debe cumplir el Estado, y por otro, como ordena el artículo 19 N°26, la normativa legal no puede afectar los derechos en su esencia.

Protección jurisdiccional del contribuyente: Se traduce en la existencia de mecanismos de protección frente a la violación de las garantías constitucionales en las que pueda incurrir la autoridad, mecanismos que por lo demás, deben enmarcarse dentro del justo y debido proceso. Constitucionalmente, esta garantía se encuentra dentro del artículo 19 N°3 incisos 1°, 4° y 5° de la Constitución, así como en los tratados internacionales relacionados e integrados a nuestro ordenamiento a través del artículo 5.

Con esta ley se incluyó el artículo 8 bis al Código Tributario que otorgó al contribuyente un catálogo de derechos que los protegen y resguardan. Esta ley nace como una moción en el Senado (Prokurica), quien deja de manifiesto la sensación de desprotección que tienen las personas frente a los abusos o deficiencias que puede incurrir la acción de la autoridad tributaria, por tanto se extiende que son una extensión de los derechos humanos por cuanto se entienden que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado,

donde a modo de ejemplo se menciona que ya en ese año, al menos Francia, España y EEUU, ya los habían consagrado como derechos y estaban consagrados en las autoridades tributarias de dichos países.

CONCEPTOS A CONSIDERAR

Brevemente y por su relación con las nuevas facultades de fiscalización, trataremos algunos términos relevantes:

Fiscalización⁹: de acuerdo al Servicio de Impuestos Internos, la fiscalización es un proceso que comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria, cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos.

Ahora bien, el Servicio para fiscalizar está autorizado por ley para examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes dentro de los plazos de prescripción, y puede revisar cualquier deficiencia en su declaración, también puede liquidar y girar.¹⁰

En relación a la **fiscalización, se ha distinguido entre medios directos de fiscalización e indirectos**. Lo relevante para distinguirlos, es como el Servicio toma conocimiento de los hechos. Si es el Servicio de Impuestos Internos es quien acciona para tomar conocimiento de ciertos actos, estamos ante un medio directo de fiscalización.¹¹ Ejemplo de ellos es el requerimiento, la citación y la liquidación

⁹ Servicio de Impuestos Internos. Preguntas frecuentes “concepto de fiscalización” En la página www.sii.cl

¹⁰ Artículos 24, 63 y 200 del Código Tributario

¹¹ La fuente de lo que se señala, la encontramos en el libro “El acto administrativo tributario” de Milenko Zurita Rojas, Editorial Libromar 2º edición de 2017, quien en su libro se refiere a todos los

(artículos 59, 63 y 24 del Código Tributario). Las nuevas facultades de fiscalización, en específico las del artículo 60, sería un medio directo de fiscalización.

Son indirectos¹² los también llamados deberes formales, aquellos en que el Servicio toma conocimiento por actos del contribuyente, ejemplo de ellos son el inicio de actividades, las declaraciones juradas que presenta el contribuyente y, el término de giro. Pero actualmente con las modificaciones introducidas al artículo 69 del Código Tributario, que trata del término de giro, en algunos casos y en especial en el del inciso final, sería un medio directo.

En relación a los conceptos de elusión y evasión, hacemos la prevención que ambas definiciones son complejas, de hecho, existen numerosas definiciones de éstos. Como este trabajo no se trata de estos complejos términos, elegimos utilizar las definiciones que tienen más aceptación lo que no significa que no se sigan discutiendo.

La **Elusión**¹³ fiscal o tributaria consiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el derecho -aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica- y que no se encuentren tipificados expresamente como hecho imponible por la ley tributaria.

actos que comprenden las actuaciones del Servicio., de lo que se concluye lo afirmado en el presente texto.

¹² Idem

¹³ Ugalde, R y García J. Elusión ,Planificación y Evasión Tributaria (2 edición) LexisNexis ,Santiago ,2007 p.99

Evasión tributaria¹⁴ es la eliminación o disminución del monto tributario producido dentro del ámbito de un país, por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas y omisivas de disposiciones legales.

Un presupuesto indispensable de la evasión es la verificación del hecho imponible.

La gran diferencia entre la elusión y la evasión fiscal es que la primera no alcanza a nacer la obligación tributaria, proceso que si ocurre respecto del que evade.

La Notificación, es una actuación practicada por un funcionario competente del Servicio de Impuestos Internos que actúa como ministro de fe y con las mismas formalidades que prescribe la ley, con el fin de poner en conocimiento del contribuyente determinadas actuaciones o resoluciones.

DESARROLLO DE LOS PROBLEMAS PLANTEADOS.

1. Artículo 60 del Código Tributario.

Como se ha precisado en la problemática a resolver con relación al artículo 60 del Código Tributario la extensión de las facultades de revisión que incluye la totalidad de la información contable del contribuyente, tanto físicos como tecnológicos, puede significar estar ejerciendo las mismas facultades señaladas

¹⁴ Idem

en el artículo 59 del Código Tributario, por más que indique que no se trataría de un procedimiento de fiscalización.

Lo anterior se podría constituir en un mecanismo para evitar la aplicación de los plazos que establece el referido artículo 59 y la ley N°18.320, afectando, con ello lo establecido en el artículo 8 bis del Código Tributario que consagra los derechos de los contribuyentes, 3 (derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización), 6 (derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados), y especialmente, con el número 8 que establece el derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.

Mediante un proceso no formal, el Servicio de Impuestos Internos podrá verificar la veracidad de las declaraciones u otra información del contribuyente de acuerdo al inciso primero del artículo 60 del Código Tributario¹⁵, dando de plazo al

¹⁵ El actual artículo 60 señala lo siguiente.- Con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones u obtener información, el Servicio podrá examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad, documentos del contribuyente y hojas sueltas o sistemas tecnológicos que se hayan autorizado o exigido, en conformidad a los incisos cuarto y final del artículo 17, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración. Con iguales fines podrá el Servicio examinar los libros, documentos, hojas sueltas o sistemas tecnológicos que los sustituyan, de las personas obligadas a retener un impuesto. El requerimiento de antecedentes podrá realizarse telefónicamente o por la vía más expedita posible, sin perjuicio de notificar, conforme a las reglas generales, la petición de antecedentes al contribuyente o su representante, indicando las materias consultadas, el plazo otorgado para aportar la información requerida, el que no podrá exceder de un mes contado desde el envío de la notificación. En todo caso, ésta deberá consignar que no se trata de un procedimiento de fiscalización. De no entregarse los antecedentes requeridos dentro del precitado plazo, o si los entregados contienen errores o son incompletos o inexactos, el contribuyente podrá subsanar tales defectos, en los plazos que al efecto fije el Director para el ejercicio de la facultad a que se refiere este inciso, sin que al efecto sean aplicables los previstos en el artículo 59.

contribuyente de un mes, contado desde su notificación. De no entregarse la información solicitada en el plazo precitado, el Director puede extenderlo, pero en desventaja- en nuestra opinión- del contribuyente, este plazo no se puede enmarcar en los plazos previstos del artículo 59 del mencionado código.

Con estas modificaciones surgen nuevos planes de revisión, distintos al de Operación Renta que pretenden autenticar el cumplimiento tributario, que nacen del envío de la declaración de renta que ya es una declaración jurada. El Servicio de Impuestos Internos ha implementado desde julio el año 2013 la Oficina de Fiscalización Remota, con la finalidad de contactarse con el contribuyente vía telefónica o *mail*, cuya finalidad es contactar vía remota a contribuyentes o grupo de ellos que presentan incumplimientos y precisar las diferencias de impuestos y que el contribuyente pueda hacer las rectificaciones sin acudir personalmente a la unidad.

Con esta modificación legal, del artículo 60, el contribuyente entra en una etapa preparatoria de obtención de antecedentes, que puede servir de base para una eventual fiscalización formal lo que se enmarcaría en el artículo 59 del Código Tributario, por tanto en esta etapa previa donde no existe plazo de término, el Servicio de Impuestos Internos solicitará al contribuyente, vía telefónica, *mail* electrónico o mediante una notificación según los artículos 11 al 15 del mismo código, que aporte antecedentes, sin ello concurrir en un requerimiento formal de antecedentes bajo el artículo 59, que hasta antes de la reforma con la ley N° 20.780, era la forma de fiscalización de carácter general y dentro de los plazos fijados por ley.

De esta forma, por lo dispuesto en el artículo 60 modificado por la ley N°20.780, el contribuyente está sometido a una entrega de antecedentes, y el referido artículo no determina el tiempo límite para esta nueva acción fiscalizadora. Esto crea un problema hacia el contribuyente, el Servicio de Impuestos Internos, puede solicitar con este nuevo artículo 60, perfiles de acceso a los sistemas contables y datos anexos no contables relacionados con las operaciones y así comenzar con la revisión informática.¹⁶

A fin de evitar la manipulación o destrucción de datos necesarios para comprobar la correcta determinación de bases imponibles, rebajas, créditos e impuestos la autoridad tributaria podrá determinar en esta revisión no formal que la base imponible de impuestos, y hechos económicos contabilizados, están subvaluados, y/o que los antecedentes extracontables, a su juicio encuentra que falta información para determinar una base de cálculo, por lo que podrá eventualmente iniciar un proceso de fiscalización¹⁷. Se puede entender que esta etapa previa, busca establecer si realmente la base imponible de los impuestos es real, o si los elementos que la componen están acreditados, y cuando estime que no lo son, podrá requerir antecedentes al contribuyente, entendiéndose una solicitud de antecedentes formal bajo el artículo 59, y previa del artículo 63,

¹⁶ La Resolución N° 56 de 210, dispone : en términos generales los perfiles de acceso o privilegios deben tener las características de: visualización, validación, cálculos u operaciones, extracción e impresión, debiendo permitir al o los funcionarios actuantes, o a los sistemas o software que el Servicio de Impuestos Internos defina.

¹⁷ El artículo 60, inciso 2 del Código Tributario, dispone lo siguiente: Si transcurridos los plazos a que se refiere el inciso anterior, el contribuyente no diera respuesta o ésta fuera incompleta, errónea o extemporánea, ello solo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización. Sin perjuicio de lo anterior, para establecer si existen antecedentes que determinen la procedencia de un proceso de fiscalización, en los términos a que se refiere el artículo 59, el Servicio podrá requerir toda la información y documentación relacionada con el correcto cumplimiento tributario.

conociendo hoy que el ente fiscalizador ya no tiene un plazo fatal de nueve meses para su revisión general, sino que esta se enmarcará dentro de los plazos de prescripción.

Del artículo 60 se desprende que el contribuyente tiene la opción de responder o no a tal requerimiento, generalmente, procurará resolver desde ya el llamado, para no verse impedido de seguir operando normalmente. Hoy en día, la factura electrónica está en manos de la autoridad tributaria, y cuando hay observaciones de renta, sin resolver o esta acción demanda más tiempo del que se debe resolver – esto es por parte de la acción fiscalizadora-, el contribuyente comienza a padecer estos retrasos, primero por la imposibilidad de solicitar folios electrónicos y segundo por las observaciones que dejan a los socios personas jurídicas o personas naturales objetadas, con el aviso solo en las oficinas de SII de que está bloqueado este último.

Cabe señalar, que mediante las modificaciones de la ley N°20.780 el contribuyente puede ser objeto de una fiscalización no formal de las operaciones que datan en sus sistema contable¹⁸, y además la modificación del artículo 17¹⁹ del Código Tributario, la autoridad tributaria puede revisar las operaciones que el contribuyente realiza en sus sistema contable para las revisiones informáticas con las validaciones que efectuará sobre hechos económicos y su base imponible.

¹⁸ Artículo 60.- se referencia en Nota 8 (pag19).

¹⁹ El Artículo 17 del Código Tributario en su inciso 4° señala lo siguiente: 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.

Con estas modificaciones, se faculta al Servicio de Impuestos Internos para solicitar a aquellos contribuyentes, que se hayan acogido a la contabilidad por medio de sistemas tecnológicos, según la Resolución N° 56 de 2017 dictada a propósito de estas modificaciones, para que el contribuyente entregue un acceso a funcionarios²⁰, para revisar si las bases de los impuestos que se determinan mensualmente o si es que la base del impuesto de renta que se determina en abril son las que se declaran finalmente.

Es importante destacar que estas modificaciones no son nuevas, esta atribución la podemos ver en el año 1960²¹, y en relación a los medios electrónicos, el Director del Servicio dictó, en el año 1999 la Resolución N°4228 que establece el procedimiento para presentar solicitudes para llevar contabilidad en hojas sueltas²² y posteriormente más adelante dicta la Resolución N°150, con

²⁰ La Resolución N° 56 de 2017 dispone: en términos generales, los perfiles de acceso o privilegios deben tener las características de: visualización, validación, cálculos u operaciones, extracción e impresión, debiendo permitir al o los funcionarios actuantes, o a los sistemas o software que el Servicio de Impuestos Internos defina.

²¹ El DFL. N° 190 de 25 de Marzo de 1960, en su artículo 60 señala: Con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones o de obtener información, el Servicio podrá examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración. Con iguales fines podrá el Servicio examinar los libros y documentos de las personas obligadas a retener un impuesto.

La confección o modificación de inventarios podrá ser presenciada por funcionarios del Servicio debidamente autorizados, quienes, además, podrán confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales, pero sin interferir el normal desenvolvimiento de la actividad correspondiente.

Este examen o confrontación deberá efectuarse con las limitaciones indispensables de tiempo y forma que determine el Servicio y sólo en el lugar en que el interesado deba mantener los libros, documentos, antecedentes o bienes o en otro que el Servicio señale de acuerdo con él.

²² La Resolución N° 4228 de 1999 establece el procedimiento que deberá seguirse en el caso de presentación de solicitudes para llevar contabilidad en hojas sueltas y señala: "Que los avances tecnológicos en materia informática y el desarrollo experimentado por las comunicaciones hacen necesario actualizar las instrucciones vigentes y adecuarlas a los medios utilizados por los contribuyentes para llevar sus registros contables, a la forma en que envían y reciben información tributaria y a la manera en que deben presentar las declaraciones de impuestos, de modo que se compatibilicen con los medios tecnológicos que se autorizan para llevar la contabilidad."

vigencia a contar del 1° de Enero de 2006, por medio de la cual permite llevar la contabilidad por medios electrónicos²³.

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos dio autorización para que los contribuyentes, llevaran su contabilidad electrónica, eximiendo sus obligaciones de llevar los empastes de libros. Esta disposición cobra vital importancia hoy con los nuevos cambios del artículo 17, donde faculta al SII para examinar la contabilidad en hojas sueltas, los sistemas contables, a raíz de los sistemas tecnológicos que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios y permitan establecer la base de los impuestos, además de los otros documentos extracontables que sirvan para determinar la base de cálculo de los mismos.

Con la Resolución N°150 ya señalada, solo se cumplía con llevar la contabilidad por medios electrónicos, hoy en día, bajo este nuevo cambio legal la autoridad tributaria podrá revisar vía remota o mediante un perfil de usuario, los ajustes extracontables que estén involucrados en una operación comercial la que puede finalizar con un resultado negativo o positivo. El Servicio de Impuestos Internos podrá objetar si los costos o gastos se ajustan al tipo de negocio, y por ejemplo, podrá revisar si el contrato con un cliente no está dentro de los parámetros e indicadores con los cuales realizan sus validaciones en cada Unidad.

²³ La Resolución N° 150 de 2005 establece las normas y procedimientos de operación de la contabilidad electrónica, y dispone: Se hace necesario autorizar a los contribuyentes para que almacenen su información contable, para fines tributarios, en un medio digital cuya lectura y revisión pueda realizarse por medios tecnológicos, evitando el almacenamiento de grandes volúmenes de documentos en papel, con el consiguiente riesgo de pérdida o de destrucción de éstos.

Cabe preguntarse cómo podrá el contribuyente defender el hecho económico que nació con un contrato sustentable, y que por motivos ajenos a él, se pierda o entre las partes acuerden hacer una disminución del contrato, cuando el mercado se vuelve inestable, cuando los presupuestos datan de estándares y pronósticos, y cuando la realidad económica es otra.

Por otra parte la publicación de la ley no aclara en que situaciones podrá el Servicio de Impuestos Internos revisar de manera remota la información del contribuyente. Es así como en la circular N° 54 del 2015²⁴, que se refiere a modificaciones del artículo 10 de la ley N°20.780 al artículo 97 N° 6 del Código Tributario, señala los casos en que el contribuyente o grupo de contribuyentes, será notificado vía Resolución, para que determine su contabilidad distinta a los medios de papel y empastes, y tendrá que llevarla por sistemas tecnológicos.

Al respecto, en el normal funcionamiento de las empresas, hay procesos estandarizados, pero la mayoría de las operaciones y otros procesos comerciales de generación y cierre se realizan conforme ocurren día a día, a esto se debe considerar la revisión de auditores externos, entidades que la empresa debe

²⁴ La Circular N° 54 de 2015, del Servicio de Impuestos Internos, establece en lo pertinente que :” Dicha prerrogativa será ejercida por el Servicio con el objetivo de resguardar con mayor eficacia los intereses fiscales, haciendo también más expedita la fiscalización de los contribuyentes, aprovechando para ello los avances tecnológicos existentes A estos efectos, el Servicio de Impuestos Internos, mediante resolución que podrá tener carácter particular o dictarse para un grupo de contribuyentes, ordenará efectuar este reemplazo, señalando en dicha resolución las especificaciones técnicas correspondientes, así como un plazo prudente y razonable dentro del cual el o los contribuyentes deberán dar cumplimiento a lo ordenado, plazo que será fijado para cada caso, teniendo presente el tamaño del contribuyente de que se trate, considerando la definición y clasificaciones que la ley N°20.416 efectúa de empresas de menor tamaño. Dicho término, además, podrá ser prorrogado por una vez, de oficio por el Servicio, o en virtud de petición fundada del contribuyente, debiendo tener presente, para su concesión, lo dispuesto en el artículo 26 de la ley N°19.880 en cuanto a la oportunidad para solicitar y conceder la ampliación, al lapso por el cual podrá ésta otorgarse, y demás consideraciones que menciona la ley a tener en cuenta para que opere la prórroga”. (pág. 5)

reportar donde es regulada en Chile; y en los casos que la Casa Matriz, esté fuera de país, requiere además revisión de la autoridad tributaria externa. Posterior a ello, se deben revisar los resultados externos y agregarlos a la base de impuesto nacional, para determinar los impuestos que se deben pagar. A todo lo anterior, ahora hay que sumar que el contribuyente deberá tener a un funcionario con perfil habilitado²⁵ para revisar las operaciones, lo que desde el punto de vista del contribuyente, añade presión y complejidad al normal funcionamiento de su negocio.

Cabe preguntar si esta revisión informática, es para la revisión de una base de impuestos en base a una declaración mensual, o es para la determinación final de la base de primera categoría, u otros impuestos, la revisión informática que se quiere validar, la información del libro diario, o si el contribuyente está registrando las operaciones día a día.

Hoy en día, el envío de información es cada vez más precisa, hay declaraciones de balance línea a línea, renta líquida, información que solicita la autoridad tributaria de forma segmentada para distintos tipos de contribuyentes, y además se envían declaraciones juradas con información específica que se solicita en ellas.

El artículo 60 del Código Tributario y de acuerdo a la Resolución N° 56 de 2017, señala que el contribuyente será notificado mediante alguna de las formas

²⁵ La Resolución N° 56 de 2017 dispone que: "En términos generales los perfiles de acceso o privilegios deben tener las características de: visualización, validación, cálculos u operaciones, extracción e impresión, debiendo permitir al o los funcionarios actuantes, o a los sistemas o software que el Servicio de Impuestos Internos defina".

del artículo 11 del mismo código²⁶, indicará la forma para habilitar los perfiles informáticos²⁷, entendiendo que no se trata de un proceso de fiscalización y que por tanto el examen y la solicitud de requerimientos no contempla un plazo de ejecución.²⁸ Con todo esto, cabe preguntarse si hay una vulneración de los derechos del contribuyente, que fueron decretados con la ley N° 20.420 y que el Servicio de Impuestos Internos los reconoce en la circular N° 19 del año 2011. En conocimiento de tales derechos, el contribuyente podría negarse a implementar estos sistemas, pero de negarse, esto tiene la sanción prevista en el artículo 97

²⁶ El artículo 11 del Código Tributario señala lo siguiente: Toda notificación que el Servicio deba practicar se hará personalmente, por cédula o por carta certificada dirigida al domicilio del interesado, salvo que una disposición expresa ordene otra forma de notificación o que el interesado solicite para sí ser notificado por correo electrónico. En este último caso, la notificación se entenderá efectuada en la fecha del envío del correo electrónico, certificada por un ministro de fe. El correo contendrá una transcripción de la actuación del Servicio, incluyendo los datos necesarios para su acertada inteligencia, y será remitido a la dirección electrónica que indique el contribuyente, quien deberá mantenerla actualizada, informando sus modificaciones al Servicio en el plazo que determine la Dirección. Cualquier circunstancia ajena al Servicio por la que el contribuyente no reciba el correo electrónico, no anulará la notificación. Exceptuando las normas especiales sobre notificaciones contenidas en este Código, la solicitud del contribuyente para ser notificado por correo electrónico regirá para todas las notificaciones que en lo sucesivo deba practicarle el Servicio. En cualquier momento el contribuyente podrá dejar sin efecto esta solicitud, siempre que en dicho acto individualice un domicilio para efectos de posteriores notificaciones. El Servicio, además, mantendrá en su página web y a disposición del contribuyente en su sitio personal, una imagen digital de la notificación y actuación realizadas.

²⁷ La Resolución N° 56 de 2017 dispone en relación a las características de los perfiles de acceso o privilegios, lo siguiente: En términos generales los perfiles de acceso o privilegios deben tener las características de: visualización, validación, cálculos u operaciones, extracción e impresión, debiendo permitir al o los funcionarios actuantes, o a los sistemas o software que el Servicio de Impuestos Internos defina.

²⁸ La Resolución N° 56 de 2017, en relación al ejercicio de la facultad en el marco del examen, verificación y obtención de información señala : El inciso primero del artículo 60 del Código Tributario, establece en forma explícita la facultad del Servicio de Impuestos Internos para requerir antecedentes contables y tributarios, y documentación soportante, con el fin de examinarlos y verificar la coherencia de las declaraciones presentadas y de obtener información de los contribuyentes, sin que dicho requerimiento o petición de antecedentes constituya el inicio de un procedimiento de fiscalización, y por lo tanto, esta facultad no contempla un plazo para la ejecución de dicho procedimiento. (pág. 5)

Nº6 del Código Tributario²⁹, por lo que al sancionar esta conducta, el legislador no consideró que esta exigencia vulnerara algún derecho.

Sin embargo, la infracción cursada si puede ser reclamada y ahí se discutirá si el contribuyente efectivamente entrabó la fiscalización o no.

Con estas nuevas atribuciones, nacen también nuevas Declaraciones Juradas (DJ) que los contribuyentes deben presentar. Tal es el caso de la DJ 1932 referida a “ rentas obtenidas de terceros” , la cual obliga al contribuyente a informar las rentas en custodia o que por otra razón estén en su patrimonio, según lo disponen las instrucciones contenidas en la Resolución Nº 123 de 2016³⁰ la que a su vez se encuentra relacionada con el artículo 60 inciso penúltimo³¹.

Por lo tanto, el Servicio de Impuestos Internos podrá revisar las cuentas de activos, pasivos, y otra información extracontable con movimientos relacionados

²⁹ El artículo 97 Nº6 inciso 3 del Código Tributario, dispone lo siguiente: Los contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional y aquellos autorizados a llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, que entraben, impidan o interfieran de cualquier forma la fiscalización ejercida conforme a la ley, con una multa de hasta 30 unidades tributarias anuales, con un límite equivalente al 10% del capital efectivo determinado al término del año comercial anterior a aquel en que se cometió la infracción. En caso que el contribuyente no esté obligado a determinarlo o no sea posible hacerlo, la multa a aplicar será de 1 unidad tributaria anual.

³⁰ La Resolución Nº 123 de 2016 se refiere a la declaración jurada anual sobre rentas obtenidas por terceros y dispone lo siguiente: “Lo dispuesto en los artículos 1º, 4º bis, y 7º de la ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1º del D.F.L. Nº 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; en los artículos 6º letra A) Nº 1), 34, 35 y 60 inciso penúltimo del Código Tributario, contenido en el artículo 1º del D.L. Nº 830, de 1974”.

³¹ El artículo 60, del Código Tributario en su inciso penúltimo señala la siguiente: Para la aplicación, fiscalización o investigación del cumplimiento de las leyes tributarias, el Servicio podrá pedir declaración jurada por escrito o citar a toda persona domiciliada dentro de la jurisdicción de la oficina que la cite, para que concurra a declarar, bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes de cualquiera naturaleza relacionados con terceras personas. Estarán exceptuados de estas obligaciones, salvo en los casos de sucesión por causa de muerte o comunidades en que sean comuneros los parientes, el cónyuge, los parientes por consanguinidad en la línea recta o dentro del cuarto grado de la colateral, el adoptante, el adoptado, los parientes por afinidad en la línea recta o dentro del segundo grado de la colateral de dichos terceros. Además, estarán exceptuados de estas obligaciones las personas obligadas a guardar secreto profesional.

con cuentas de terceros, los que no están siendo declarados ni por el titular ni por el tenedor de dichas rentas .

Entendemos que la autoridad tributaria es la encargada de velar por el cumplimiento tributario y asegurar que la recaudación sea sobre bases imponibles reales, por lo que en el cumplimiento de estos fines, se entiende que haya una mejor acción fiscalizadora, en relación a los cuatro objetivos primordiales de la Reforma Tributaria.

A la luz de lo anteriormente expuesto, resulta difícil enfrentar una fiscalización que no es fiscalización, según lo señala el artículo 60 en su inciso 1° *“ésta deberá consignar que no se trata de un procedimiento de fiscalización”*, el no dar respuesta a este nuevo tipo de solicitudes, o que fuera incompleta, errónea o extemporánea, solo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización, por lo que si no hay respuesta a estos requerimientos, no es sancionado.

Otro de los problemas es que este mecanismo de revisión y examen previo, es que no impone al fiscalizador la obligación legal de emitir una certificación de la entrega total de dichos antecedentes³², como lo señala la circular N° 33 de 2015,

³² La Circular N° 57 de 2015 del Servicio de Impuestos Internos, se refiere en lo pertinente , a la facultad para requerir antecedentes al contribuyente, sin dar inicio a un proceso de fiscalización por tanto, la facultad para solicitar la presentación de antecedentes a que se refiere el inciso primero del artículo 60, no impone al organismo fiscalizador la obligación legal de emitir una certificación de la entrega total de dichos antecedentes en la forma prevista por la Circular N° 33 de 20153, ni tampoco implica como consecuencia de dicho requerimiento, que el organismo fiscalizador deba emitir un acto administrativo como citación, liquidación o giro de impuestos, transcurrido que sea cierto plazo desde el acto de certificación. En el mismo sentido, cuando sean requeridos antecedentes relacionados con los impuestos contenidos en el DL N°825, tampoco deberá la administración tributaria sujetarse a las limitaciones establecidas en la ley N°18.320. Lo anterior, dado que el objetivo del requerimiento de antecedentes practicado en conformidad al artículo 60 del Código Tributario, será el de verificar la exactitud de las declaraciones presentadas u obtener

tampoco aplica de su examen que esta forma de requerimiento gatille en una citación, liquidación o giro de impuestos, porque conforme a esta modalidad no hay una fecha de inicio, aun cuando se hace entrega de todos los antecedentes, porque explícitamente el artículo 60, no da inicio a un proceso de fiscalización, aun cuando se aporten todos los antecedentes, por ende no comienzan a computarse los plazos de nueve o doce meses que menciona el artículo 59 que contempla para citar, liquidar o emitir giros de impuestos, es más, tampoco contempla los plazos de la ley N°18.320.

Lo anterior se debe a que el objeto del artículo 60, no es el de dar inicio a un procedimiento de auditoría, sino que la finalidad buscada es generar una instancia previa que evite el inicio de procedimientos de fiscalización innecesarios pudiendo incluso de ellos resultar acciones de simplificación o facilitación del cumplimiento tributario sobre la base de la información recabada.

información de los contribuyentes requeridos, y no dar inicio a un procedimiento de fiscalización de los impuestos.