



NUEVAS FACULTADES DE FISCALIZACION

PARTE II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGISTER ENTRIBUTACION**

**Alumna : Alejandra Vargas Carlier
Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde**

Santiago, Septiembre de 2017.

2. Artículo 69 inciso final del Código Tributario

En relación a los problemas que se plantean en relación a la introducción del último inciso al artículo 69 del Código Tributario, por la ley N°20.899, es importante señalar que las modificaciones introducidas por la ley N°20.780 de 29 de septiembre de 2014, en relación al término de giro, fueron relevantes. Complementó el inciso 4 e introdujo los incisos N° 5 y 6, incorporando un nuevo caso de citación obligatoria- a las ya existente de los artículos 21 inciso segundo, 22 y 27 inciso segundo- y aumentando los plazos de prescripción, tal reforma parecía orientada a una mayor y mejor fiscalización del término de giro.

Es así como, después de esa reforma, el artículo 69 señala lo siguiente:

“Toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos, deberá dar aviso por escrito al Servicio, acompañando su balance final o los antecedentes que éste estime necesario, y deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance, dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable

solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual , relativos al giro o actividad respectiva, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión. No obstante, las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la ley de la Renta, dentro del plazo señalado en el inciso primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

Cuando con motivo del cambio de giro, o de la transformación de una empresa social en una sociedad de cualquier especie, el contribuyente queda afecto a otro régimen de tributario en el mismo ejercicio, deberán separarse los resultados afectados con cada régimen tributario sólo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio.

*No podrá efectuarse disminución de capital en las sociedades sin autorización previa del Servicio. **También deberá dar este aviso en el caso de las disminuciones de capital o cuotas de fondos de inversión o en general patrimonios de afectación.***

Si el Servicio cuenta con antecedentes que permiten establecer que una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, ha terminado

su giro o cesado en sus actividades sin que haya dado el aviso respectivo, previa citación efectuada conforme a lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario, podrá liquidar y girar los impuestos correspondientes , en la misma forma que hubiera procedido si dicha persona, entidad o agrupación hubiere terminado su giro comercial o industrial , o sus actividades, según lo dispuesto en el inciso primero .

En tales casos, los plazos de prescripción del artículo 200 se entenderán aumentados en un año contado desde que se notifique legalmente la citación referida, respecto de la empresa, comunidad, patrimonio de afectación o sociedad respectiva, así como de sus propietarios, comuneros, aportantes, socios o accionistas.

El ejercicio de la facultad a que se refiere el inciso quinto procederá especialmente en los casos en que las personas y entidades o agrupaciones referidas, que estando obligadas a presentar declaraciones mensuales o anuales de impuesto u otra declaración obligatoria ante el Servicio, no cumpla con dicha obligación o, cumpliendo con ella, no declare rentas, operaciones afectas, exentas o no gravadas con impuestos durante un período de dieciocho meses seguidos, o dos años tributarios consecutivos , respectivamente. Asimismo, esta norma se aplicará en caso que, en el referido período o años tributarios consecutivos, no existan otros elementos

o antecedentes que permitan concluir que continúa con el desarrollo del giro de sus actividades.³³”

Estas modificaciones introducidas por la ley N°20.780 era coherentes con los objetivos de esa reforma, por lo mismo, en ese contexto cuesta explicar la introducción del último inciso en la última reforma tributaria, la que no parece seguir la misma línea que las anteriores modificaciones.

En efecto, el inciso final introducido por la ley N°20.899 es el siguiente:

"Cuando la persona, entidad o agrupación 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. Dicha resolución podrá reclamarse de acuerdo a las reglas generales. El Servicio deberá habilitar un expediente electrónico con los antecedentes del caso incluyendo la constancia de no tener el contribuyente deuda tributaria vigente, en la forma y plazos señalados en el artículo 21."

Para entender esta introducción, estudiamos la historia de la ley N°20.899 y concluimos que la razón de la incorporación de este inciso, no fue otra que eliminar de los registros del Servicio de Impuestos Internos una cantidad de contribuyentes con más de seis años sin actividad. Así ha quedado registrado en

³³ Lo destacado en negrita, corresponde a lo agregado por la ley N°20.780.

la historia de la ley³⁴, lo inquietante es que ante la afirmación del Servicio de Impuestos Internos de que existen 260.000 contribuyentes con más de seis años sin actividad, ninguno de los parlamentarios preguntó por la situación exacta de esos contribuyentes ni tampoco, cuestionaron los alcances de la introducción de ese inciso más allá de esos 260.000 contribuyentes. Simplemente de la historia de la ley podemos, concluir que ese inciso fue pensado para solucionar la situación de 260.000 contribuyentes, pero, la ley tiene alcances generales, por lo que el efecto de esa introducción va a afectar a todos los contribuyentes que cumplan con esos requisitos, por lo que, si bien la fundamentación para la introducción de ese último inciso es solo solucionar un problema práctico, los efectos nunca fueron lo suficientemente pensados ni analizados.

Tal como se señaló en la introducción, 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.

Comenzaremos abordando el primer problema.

³⁴ Historia de la ley N° 20.899.2. Segundo trámite constitucional: Senado.2.3. Discusión en sala. Fecha 26 de enero. Diario de Sesión en Sesión 96. Legislatura 363. Discusión General.

De acuerdo a lo que establece el inciso final introducido, los sujetos a los que se aplica este inciso es a personas, entidades o agrupaciones obligadas a presentar declaraciones anuales o mensuales de impuestos u otra declaración obligatoria y los presupuestos para que proceda este término de giro, son los siguientes:

1.- Que presenten 36 o más periodos tributarios continuos sin operaciones.

2.-No tengan utilidades ni activos pendientes de tributación o no se determinen diferencias netas de impuestos.

3.-No posean deudas tributarias.

De cumplir estos presupuestos, se configura una presunción legal de término de giro.

Ahora bien, antes de seguir con el análisis, es necesario que nos detengamos en estos presupuestos, que, de cumplirse configuran la presunción legal. En relación a estos presupuestos es que encontramos las primeras dificultades, ya que constatar los requisitos de los N° 1 y 2 no presenta mayores dificultades ya que se pueden constar con relativa facilidad. El Servicio de Impuestos Internos tiene como saber si un contribuyente no ha tenido operaciones comerciales durante cierto tiempo, y en relación a las deudas tributarias, también puede saber fácilmente si tiene deudas fiscales por giros, multas o contribuciones.

Sin embargo, saber si un contribuyente no tiene utilidades ni activos pendientes de tributación o no se determinen diferencias netas de impuestos,

depende del tipo de contribuyente si es fácil acceder o no a esa información, por lo que en cuanto a este requisito no parece ser de constatación inmediata y más bien, parece que, dependiendo del contribuyente, necesariamente se deben obtener los antecedentes que los justifiquen.

Uno de estos casos en que a nuestro juicio no se puede solo aplicar formalmente el cumplimiento de este requisito, es el caso de los contribuyentes acogidos al derogado régimen de tributación del artículo 14 bis de la ley de Impuesto a la Renta. Si bien, ya ese régimen no existe, porque fue derogado por la ley N°20.780 desde el 1 de enero de 2015, es relevante señalar que los contribuyentes que se encontraban acogidos a este sistema hasta el 31 de enero de 2014, podían continuar utilizándolo hasta el 31 de diciembre de 2016³⁵ en tanto cumplan los requisitos para tal efecto.

Se debe tener presente que este nuevo inciso del artículo 69 del Código Tributario, rige a contar del 1 de agosto de 2016, por lo que, si formalmente se aplicaron los presupuestos a contribuyentes de este régimen, es relevante destacar que el cumplimiento del presupuesto N° 2 no era inmediato, a menos que se revisara.

Recordemos que el artículo 14 bis era un régimen de tributación establecido en la ley de Impuestos a la Renta que establecía ciertos beneficios que resumiremos para explicar el problema que se presenta en relación a el inciso final del artículo 69 introducidos:

³⁵ De acuerdo artículo 3° número II transitorio de la ley N°20.780 de 29.09.2014

Lo contribuyentes acogidos a este régimen tenían como beneficios, **(1)** *pagar los impuestos anuales de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, sobre todos los retiros en dinero o en especies que efectúen los propietarios, socios o comuneros, y todas las cantidades que distribuyan a cualquier título las Sociedades Anónimas o en comandita por acciones, sin distinguir o considerar su origen o fuente, o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas. Para los efectos de determinar las bases imponibles de los Impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, según corresponda, deberán llevar el Libro de Inventario y Balance, donde registrarán todos los retiros en dinero o en especies que efectúen los propietarios, socios o comuneros, y todas las cantidades que distribuyan, a cualquier título, las Sociedades Anónimas o en comandita por acciones.*

(2) *Podían reinvertir utilidades en otras empresas que lleven contabilidad completa y registro FUT, según lo dispuesto en la letra A, número 1º, c), del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta. No siendo aplicable dicha modalidad de reinversión cuando los referidos retiros se reinviertan en empresas acogidas al régimen del artículo 14 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta.*

(3) *No estaban obligados a llevar el detalle de las utilidades tributarias y otros ingresos que se contabilizan en el Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas, practicar inventarios, aplicar la corrección monetaria referida en el artículo 41, efectuar depreciaciones, así como tampoco confeccionar el balance general anual.*

Por lo tanto, podría una de estos contribuyentes cumplir formalmente todos los presupuestos y, aun así, tener que tributar, ya que solo se determina su tributación cuando retira y es él el que lleva el registro al que solo accede el Servicio cuando efectivamente tributa. Por lo que, en estos casos, si es necesario revisar, más allá de que formalmente pueda cumplir con los tres presupuestos.

La conclusión de lo anterior es que no es de fácil constatación atendido a los diversos tipos de contribuyentes, el presupuesto del N° 2 y necesariamente habría que revisar.

Lo mismo podría ocurrir en relación a contribuyentes que al momento de comenzar a regir ese inciso, cumplían con los presupuestos 1 y 3, pero que mantenían deudas por pagar, como consecuencia de un préstamo, por ejemplo, o que le deban dinero- caso en el cual serían activos, pero, ¿cómo podría el Servicio de Impuestos Internos solo con esa información, dar por supuesto que esos activos no están pendientes de tributación o que no existan diferencias netas de impuestos? en nuestra opinión no podría sin una previa revisión.

Por otra parte, en la historia de la ley el Servicio señaló que existían 260.000 contribuyentes con más de seis años sin actividad, cabe preguntarnos si con respecto a esos contribuyentes se verificó el cumplimiento de esos presupuestos y si parte de ellos corresponden a los que mediante la Resolución Exenta N° 127 de 28 de diciembre de 2016, les dio término de giro.

Lo anterior porque como ya constatamos, parece necesario verificar el presupuesto N° 2 en relación a ciertos contribuyentes, sino, se corre el riesgo de terminar el giro a contribuyentes que si debían tributar.

Ahora bien, como señala el inciso en estudio cumplidos los supuestos que configuran la presunción legal, deberá ser declarado el término de giro por el Servicio mediante resolución y sin necesidad de citación previa. Dicha resolución podrá reclamarse de acuerdo a las reglas generales.

En relación a lo que establece este nuevo inciso “sin necesidad de citación previa” a nuestro entender, no excluye la citación. Esa inclusión si se explica en la historia de la ley, ya que la finalidad de introducir esta modificación no era otra que sacar de los registros del Servicio de Impuestos Internos a determinados contribuyentes, pero la facultad de citar para comprobar esos presupuestos no se encuentra excluida.

En definitiva, en casos de dudas, se debería citar y el problema que se plantea para el Servicio es determinar cuáles son los casos de dudas. Por lo expuesto en la historia de ley pareciera que solo no hay dudas con respecto a 260.000 contribuyentes.

Más aún, si en caso de dudas en relación al cumplimiento de estos presupuestos no se revisa previamente, podemos plantear escenarios en que ciertos contribuyentes, que no quieran hacer un término de giro mediante el procedimiento que establecen los otros incisos del artículo 69 y que implica

revisiones, prefieran adaptar su situación tributaria para el cumplimiento de esos presupuestos, de manera tal, que el Servicio dicte la Resolución respectiva.

En conclusión, este inciso introducido parece tener solo aplicación en esos 260.000 contribuyentes y para otros casos, sería necesario revisar previamente lo que en casos más dudosos ameritaría una citación, lo que haría en el mediano o corto plazo que este inciso quedara en desuso.

Por otra parte, esta posibilidad de reclamar de esa Resolución que tiene el contribuyente, significa que al momento de introducir esta modificación se pensó- aunque no hay antecedentes en la historia de la ley- que podrían existir errores por parte del SII en la dictación de la misma. Como no tenemos antecedentes, solo podemos concluir que esa posibilidad que se le da al contribuyente es para resguardar sus derechos, los que eventualmente podrían verse vulnerados.

El hecho que el artículo 69 inciso final introduce una presunción legal, esto es, que admite prueba en contrario también podría dar cabida a que el mismo Servicio desvirtúe esa presunción legal.

En definitiva, una vez resuelto el término de giro, el contribuyente puede reclamar de él, pero, en caso que el Servicio obtenga otros antecedentes que acrediten que la presunción legal no se cumplió, ¿podría dejar sin efecto esa resolución?, y de ser así, ¿de qué forma podría hacerlo sin afectar la buena fe y los derechos adquiridos del contribuyente ?, o definitivamente, ¿no podría hacerlo.

Para dar respuesta a esta serie de problemas, que se configurarían si el Servicio posterior a la dictación de la Resolución que otorga el término de giro, por

hechos posteriores, toma conocimiento que cometió errores en la constatación de los presupuestos que configuraron la presunción legal, porque en el caso que el afectado sea el contribuyente, como señala el mismo inciso, puede reclamar ante el Tribunal Tributario y Aduanero respectivo.

Lo primero que hay que señalar al respecto, es que la Resolución que declara el término del giro, es un acto administrativo y como tal, debe cumplir con todos los requisitos para su existencia y validez.

El concepto de acto administrativo se encuentra en la ley N°19.880 que establece las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado, y, por lo tanto, es aplicable a los actos administrativos del Servicio.

En su artículo 3 inciso 1 ° y 2° dispone la señalada ley:

Artículo 3º. Concepto de Acto administrativo. Las decisiones escritas que adopte la Administración se expresarán por medio de actos administrativos.

Para efectos de esta ley se entenderá por acto administrativo las decisiones formales que emitan los órganos de la Administración del Estado en las cuales se contienen declaraciones de voluntad, realizadas en el ejercicio de una potestad pública.

Se ha discutido si ciertos actos del Servicio tienen esa calificación. Esa discusión excede este estudio, pero de acuerdo a la definición que la ley señala,

no cabe duda que esa Resolución lo es, ya que es una decisión escrita que adopta el Director, la que contiene una decisión.

El mismo artículo en su inciso 5° expresamente define que es una resolución, señalando que: *Las resoluciones son los actos de análoga naturaleza que dictan las autoridades administrativas dotadas de poder de decisión.*

Por lo tanto, siendo un acto administrativo, goza de una presunción de legalidad, de imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios, desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa, salvo que mediare una orden de suspensión dispuesta por la autoridad administrativa dentro del procedimiento impugnatorio o por el juez, conociendo por la vía jurisdiccional.³⁶

Esto es, el acto una vez dictado y notificado, tiene plena validez para el destinatario, a menos que medie una suspensión ordenada por autoridad administrativa o judicial.

Debemos tener presente que nuestra hipótesis es que ese acto terminal (resolución que declaró el término de giro) fue dictado con infracción al ordenamiento y por eso es ineficaz y para reestablecer ese orden, debe remediarse con la invalidación (ya que estamos dentro del ámbito administrativo, si estuviéramos en el ámbito jurisdiccional, debería ser a través de una nulidad).

Si bien por la doctrina se ha cuestionado la invalidación, sosteniendo que carece de sustento jurídico porque sería la propia administración la que retira un

³⁶ Inciso final del artículo 3 de la ley N° 19.880.

acto por estimarlo contrario a derecho, siendo así una autotutela declarativa, lo cierto es que la ley N°19.880 la consagró expresamente.³⁷

Por lo tanto, si la Resolución se dictó con infracción a derecho, podría invalidarse.

Al respecto, el artículo 53 dispone: *Invalidación. La autoridad administrativa podrá, de oficio o a petición de parte, invalidar los actos contrarios a derecho, previa audiencia del interesado, siempre que lo haga dentro de los dos años contados desde la notificación o publicación del acto. La invalidación de un acto administrativo podrá ser total o parcial. La invalidación parcial no afectará las disposiciones que sean independientes de la parte invalidada.*

El acto invalidatorio será siempre impugnabile ante los Tribunales de Justicia, en procedimiento breve y sumario.

El órgano competente para invalidar será siempre la autoridad administrativa, pero no se señala cual, y ha sido la Contraloría General de La República (CGR) quien mediante sus interpretaciones ha llenado este vacío, y ha concluido que solo la autoridad que dictó el acto impugnado se encuentra habilitada para retirarlo del ordenamiento jurídico mediante la dictación de un acto posterior que lo deje sin efecto o derogue, ya que implica una potestad otorgada al

³⁷ Dictamen N° 33451 de 2006, de la Contraloría General de la República.

ente administrativo para llevar a cabo el procedimiento del que se trata, teniendo a la vista que el fin último de este, es la satisfacción de una necesidad pública.³⁸

Por lo tanto, en este caso la autoridad competente para invalidar la Resolución en comento, sería quien dictó, en este caso el Director Nacional³⁹.

Ahora bien, el inciso introducido y que es materia de este estudio, no establece quien debe dictar la Resolución, solo señala que debe ser declarada por el Servicio mediante Resolución. Al revisar la Resolución dictada posterior a la inclusión de ese inciso, está la firma el Director Nacional, por lo que podemos concluir que al referirse la ley al “Servicio” esa atribución es exclusiva del Director Nacional a menos que sea delegada en uso de sus facultades.

El problema que se plantea entonces es, si posterior a la dictación de la Resolución que declara el término de giro, por el Director Nacional, se constata que existieron errores en la determinación de los presupuestos que configuraron la presunción del legal del término de giro, podría el mismo Director invalidar esa Resolución.

Al tenor de lo dispuesto por el artículo 53 de la ley N°19.880 y que es aplicable en carácter supletorio en estos casos, la respuesta sería que sí, previa

³⁸ Dictamen N° 56.840, de 2010, la Contraloría General de la República ha expresado que “cabe señalar que este Ente Contralor ha manifestado, en sus dictámenes Nos 53.146, de 2005 y 27.879, de 2008, entre otros, que tal determinación le corresponde a la misma autoridad que dispuso el acto que se impugna, a través de la emisión de un nuevo decreto o resolución que ordene dejar sin efecto el primitivamente dictado, aun cuando éste haya cumplido con el trámite de toma de razón ante este Órgano Fiscalizador, y siempre que, por cierto, tal decisión sea procedente y los vicios se encuentren fehacientemente acreditados, por lo que aquélla debe formularse ante la superioridad de la cual emanó el acto administrativo que pretende impugnar, y no ante este Ente de Control”

³⁹ La Resolución Exenta N° 127 de 28.12.2016 que declara el término de giro según lo dispuesto en el inciso final del artículo 69 del Código Tributario incorporado por la ley N°20.899, del 08.02.2016, fue firmada por el Director Nacional (S).

audiencia del interesado y dentro del plazo de dos años, tal como dispone el artículo 53 de la ya señalada ley.

La obligatoriedad de la audiencia previa en estos casos, no está en duda y ha sido además reafirmado por la Contraloría General de la República⁴⁰, así como tampoco está en cuestionamiento, que el plazo de dos años para invalidar un acto administrativo contrario a derecho, es un plazo de caducidad y no de prescripción, ya que transcurridos los dos años, expira el plazo para invalidarlo⁴¹.

Pero ¿la invalidación que se consagra a partir de la ley N°19.880, en su artículo 53 siempre puede ejercerse cuando existe un error de derecho en el acto administrativo? La pregunta surge, porque ese acto afecta a terceros, entonces ¿sería aceptable dentro de nuestro ordenamiento jurídico que la propia autoridad que lo dictó lo invalidara, afectando los derechos adquiridos por la persona sujeta del acto?

Al respecto, la Contraloría General de la República en su jurisprudencia posterior a la entrada en vigencia de la ley 19.880, ha establecido límites a esta potestad, los que son los siguientes:

1. Derechos adquiridos.
2. Buena fe
3. Seguridad jurídica
4. Confianza legítima en los actos

⁴⁰ Como ejemplos, Dictamen N° 42176 de 2005 y N° 39979 de 2010, de la CGR

⁴¹ Dictamen N° 18353 de 2009, de la CGR

5. Prescripción adquisitiva
6. Proporcionalidad

Lo anterior no implica que esos principios no hayan sido reconocidos anteriormente, a la ley N°19.880 que consagró la invalidación de los actos administrativos.

Brevemente, nos referiremos a estos:

Derechos adquiridos: “se ha adquirido un derecho cuando ha ingresado al patrimonio de un sujeto, e ingresa a él de modo diverso según se trate de derechos reales o personales, pues mientras los primeros requieren de un modo de adquirir, los segundos requieren de una fuente jurídica generadora de la obligación y derecho recíproco”.⁴²

En diversos dictámenes de la Contraloría, se ha consagrado este principio que resumidamente dispone que la invalidación no puede afectar situaciones jurídicas consolidadas.⁴³

Buena fe: es un principio general del derecho, que supone la convicción de lo que los destinatarios de un acto jurídico o de una norma se encuentran en una situación regular. De ahí que diversos dictámenes de la Contraloría han

⁴² Soto Kloss, Eduardo *Derecho Administrativo. Bases Fundamentales*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1996, p. 225.

⁴³ Entre otros, Dictamen N° 8058 de 2009 de la CGR, 7348 de 2008, 16238 de 2007 y 24337 de 2002.

reafirmado este principio, como una de los límites que se deben respetar en una invalidación.⁴⁴

Seguridad jurídica: es otro principio muy importante en nuestro ordenamiento jurídico, que, en definitiva, consagra que el sujeto conozca con anticipación cual es el comportamiento jurídico que se espera de él y de sus semejantes.

La Contraloría ha consagrado este principio desde antes de la ley N°19880 en diversos dictámenes.⁴⁵

Confianza legítima en los actos: “supone el amparo que debe dar el juez al ciudadano frente a la Administración Pública, la que ha venido actuando de una determinada manera, en cuanto esta lo seguirá haciendo de esa misma manera en lo sucesivo y bajo circunstancias (políticas, sociales, económicas) similares”⁴⁶.

Se ha referido a ella la Contraloría en diversos pronunciamientos.⁴⁷

Prescripción adquisitiva: la prescripción se define como un modo adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas, o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales.⁴⁸

⁴⁴ Idem nota 11.

⁴⁵ Entre otros N° 12.500 de 2002, 8058 de 2009

⁴⁶ Bermúdez Soto, Jorge. “El principio de confianza legítima en la actuación de la Administración como límite a la potestad invalidatoria”. *Revista de Derecho (Valdivia)*, Volumen XVIII, N° 2. Facultad de Derecho de la Universidad Austral, 2005, Valdivia, p. 85.

⁴⁷ Dictamen N° 48554 de 2004, entre otros.

⁴⁸ La definición de prescripción se encuentra en el artículo 2492 de nuestro código civil

Aplicando a la invalidación, este límite se relaciona con el transcurso del tiempo, si se han adquirido derechos por esta vía, ya no se puede invalidar el acto.

Proporcionalidad: “instituye una relación de medio a fin, como asimismo de utilidad de un acto, confrontando el fin de una intervención con los efectos de esta posibilitando un control de exceso, protegiendo a las personas respecto de los abusos o arbitrariedad del poder estatal”⁴⁹

Por otra parte, la Contraloría ha señalado que debe haber proporcionalidad entre la falta y la sanción, lo que sería aplicable en los casos de invalidación, ya que habría que considerar el acto y efecto que produciría la invalidación de éste.⁵⁰

⁴⁹ Nogueira Alcalá, Humberto. “El principio de proporcionalidad y su aplicación en Sudamérica por la jurisdicción constitucional, con especial mención al Tribunal Constitucional chileno”. En: Carbonell, Miguel (Edit.). *El principio proporcional en la interpretación jurídica*. Santiago: Librotecnia, 2010, p. 355.

⁵⁰ Dictamen N° 4933 de 2005 de la CGR

3. CONCLUSIONES

Las modificaciones de la ley N°20.780 del año 2014 y la ley N°20.899 del año 2016, introdujeron cambios significativos a nuestro sistema tributario.

En relación a las hipótesis planteadas en relación a las nuevas facultades de fiscalización, en relación al artículo 60 se presentan problemas en cuanto a los derechos de los contribuyentes que establece el artículo 8 bis del Código Tributario, ya que no se establece límite para su ejercicio por parte del Servicio de Impuestos Internos.

La modificación entonces, se presenta como un retroceso para el contribuyente en cuanto a sus derechos y un avance en las facultades del Servicio quien cuenta con mayores medios de fiscalización, esto es, sin que se computen los plazos que impone el artículo 59 y además, si obtiene los antecedentes requeridos por el artículo 60, evita iniciar un proceso formal de fiscalización.

Actualmente, están en plena aplicación ambos artículos, los que apuntan al mismo objetivo, solo que el artículo 60 no se enmarca en una fiscalización y permite realizar un examen previo que no tiene plazo de término, y el artículo 59 que es una fiscalización formal con los plazos respectivos.

Así, entonces, se concluye que tenemos dos artículos cumpliendo el mismo fin, pero en un caso sin plazo y en el otro, con plazos definidos.

Por otra parte, la incorporación del inciso final del artículo 69 del Código Tributario, fue pensada para solucionar el problema puntual del Servicio de

Impuestos Internos que mantiene como contribuyentes activos en sus sistemas, a 260.000 contribuyente que hace seis años o más que no desarrollan su actividad económica. Respecto de estos contribuyentes, se dan los tres presupuestos que dan cabida a la presunción legal de término de giro, los que son:

1.- Que presenten 36 o más periodos tributarios continuos sin operaciones.

2.-No tengan utilidades ni activos pendientes de tributación o no se determinen diferencias netas de impuestos.

3.-No posean deudas tributarias.

Sin embargo, existen problemas en cuanto a la constatación del requisito N° 2 en relación a ciertos contribuyentes, respecto de los cuales su tributación se encuentra pendiente de determinar, pero que formalmente cumplirían ese presupuesto. En esos casos, sería necesario revisarlos y, en consecuencia, no sería recomendable aplicar esta norma, lo que, en el corto o mediano plazo, la haría inaplicable.

Por otra parte, en cuanto a la posibilidad de invalidar la Resolución que declara el término de giro, por constatar posteriormente errores en la determinación de los presupuestos, se concluye que es aplicable el procedimiento establecido en el artículo 53 de la ley N°19.880 y por lo tanto, se debe informar al contribuyente quien puede oponerse, con muchas posibilidades de éxito por parte del contribuyente afectado , atendida las limitaciones que la Contraloría General de la República ha impuesto a la invalidación, y en cualquier caso, ésta debe hacerse efectiva dentro de los dos años siguientes a la notificación del acto.

En consecuencia, la posibilidad de éxito por parte del Servicio de Impuestos Internos, en una invalidación de una Resolución dictada por el Servicio en que otorga término de giro a un contribuyente, es incierta.

4. BIBLIOGRAFÍA

Libros

1. Ugalde R., García J., 2006 *Elusión, Evasión y Planificación Tributaria*, 4ta. Edición, Lexis Nexis
2. Zurita R., Milenko, Julio 2017 *El Acto Administrativo Tributario*, 2da. Edición actualizada, Editorial Libromar.
- 3.- Soto K. E., 2012 *Derecho Administrativo Temas Fundamentales*, 3era. Edición Actualizada, Editorial Thomson Reuters.
4. Abundio P., R., 2013 *Manual de Código Tributario*, Editorial Legalpublishing.

Otros Documentos

1. Historia de la ley N°20.780 de 2014. Disponible en <http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/>
2. Historia de la ley N°20.899 de 2016. Disponible en <http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4829/>.
- 3.- Protocolo de acuerdo Protocolo de Acuerdo por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo. Disponible en http://www.senado.cl/prontus_senado/site/artic/20140708/asocfile/20140708113305/protocolo_de_acuerdo___por_una_reforma_tributaria_para_un_chile_mas_inclusivo.pdf.

4. Constitución Política de Chile. Disponible en
<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=242302>.