



**REQUERIMIENTOS DE ANTECEDENTES COMO MEDIOS DE
FISCALIZACIÓN: UN PROBLEMA FRENTE A LA AUDITORÍA
TRIBUTARIA, PARTE 1**

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

Alumno: Armando Angulo Humeres

Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, diciembre 2018

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. REQUERIMIENTO FORMALIZADO Y DESFORMALIZADO.....	5
2.1. Marco conceptual.....	5
2.2. Evolución normativa del artículo 59 del Código Tributario.....	7
2.3. Evolución normativa del artículo 60 del Código Tributario.....	8
2.4. Problemáticas que se presentan con la regulación actual de los artículos 59 y 60 del Código Tributario.....	12
3. OPERATIVIDAD DE LOS REQUERIMIENTOS DE ANTECEDENTES CONTENIDOS EN LOS ARTÍCULOS 59 Y 60 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.....	16
3.1. Requerimiento de antecedentes contenido en el artículo 59 del Código Tributario.....	16
3.1.1. Intimación del requerimiento.....	18
3.1.2. Certificación de la entrega de la documentación.....	18
3.1.3. Plazos para llevar a cabo la fiscalización.....	21
3.2. Requerimiento de antecedentes contenido en el artículo 60 del Código Tributario.....	23
3.2.1. Facultad del Servicio de examinar hojas sueltas o sistemas tecnológicos que sirvan de respaldo para la información impositiva de los contribuyentes.....	23
3.2.2. Facultad del Servicio para requerir antecedentes, sin dar inicio a un proceso de fiscalización.....	24
3.2.3. Requerimiento de antecedentes.....	25

3.2.4. Requerimiento desformalizado de antecedentes.....	26
3.2.5. Petición de antecedentes a través de notificación del artículo 60 del Código Tributario.....	28
3.2.6. Situaciones que se pueden presentar para contribuyente frente al requerimiento de antecedentes.....	30

TABLA DE CONTENIDOS (continuación)

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
4. CONCLUSIONES.....	32
BIBLIOGRAFÍA.....	34

1. INTRODUCCIÓN

La relación entre el Estado y sus ciudadanos, en el ámbito tributario, se refleja en cómo éstos últimos aportan, a través del pago de los respectivos impuestos, para la consecución de objetivos comunes de índole general, como pueden ser, entre otros, corregir externalidades negativas, proveer bienes públicos o redistribuir la riqueza¹.

Dentro de los métodos que se utilizan para efectos de determinar el *quantum* del aporte que cada ciudadano debe proveer para la persecución de estos fines, está el de la autodeterminación de la obligación tributaria, mecanismo mediante el cual, es el ciudadano (propriadamente contribuyente en esta faceta) quién determina y declara ante el organismo recaudador el monto a enterar en arcas fiscales (sin perjuicio de que hay casos en que el contribuyente solicita devolución de impuestos).

Es en virtud de esta autodeterminación de la obligación tributaria, que el legislador otorgó diversas facultades al ente encargado de fiscalizar en este ámbito, específicamente el Servicio de Impuestos Internos (en adelante el Servicio), quien debe velar por el correcto cumplimiento de las disposiciones tributarias tanto principales como accesorias, y determinar, en definitiva, si lo declarado por los contribuyentes se ajusta a su realidad económica. Así, como señala Evans, (2010, p.20), el poder tributario existe radicado en el Estado aun antes de que se materialice su ejercicio.

¹ Al menos esos objetivos se señalan por parte del Ministerio de Hacienda, en <http://www.hacienda.cl/preguntas-frecuentes/impuestos/por-que-los-ciudadanos-tienen-que-pagar.html>

Dentro de estas facultades de fiscalización otorgadas por el legislador, y para efectos de iniciar procesos de auditoría tributaria, en los cuales el Servicio recopila antecedentes de los contribuyentes para efectos de compararlos con la información que posee en sus sistemas o la proporcionada por terceros, está el denominado “requerimiento de antecedentes”.

El requerimiento de antecedentes, como medio de fiscalización propiamente tal, fue introducido al artículo 59 del Código Tributario², contenido en el artículo 1° del Decreto Ley N° 830 de 1974 (en adelante Código Tributario), por la Ley N°20.420, de fecha 19 de febrero de 2010. Sin embargo, cabe señalar que esta introducción normativa en el Código Tributario dice relación sólo con los impuestos a la renta, ya que, en materia del Impuesto al Valor Agregado, se consagró este medio de fiscalización en el artículo único de la Ley N°18.320, de fecha 17 de julio de 1984.

Este medio de fiscalización, no obstante su vital importancia en los procesos de auditoría que realiza a diario el Servicio de Impuestos Internos, genera inconvenientes prácticos que dan lugar al desarrollo del presente trabajo.

En primer lugar, con la modificación introducida por la Ley N°20.780, de fecha 29 de septiembre de 2014, al artículo 60 del Código Tributario, en el sentido de incorporar lo que se denominó el “requerimiento de antecedentes desformalizado”, el que según la propia ley no se trata de un procedimiento de fiscalización, surge la interrogante válida relativa al correcto uso que se le puede

² Los requisitos formales del requerimiento de antecedentes pueden observarse en la Circular N°49, de fecha 12 de agosto de 2010.

dar a esta prerrogativa por parte del ente fiscalizador, y la eventual vulneración que podría provocarse a los derechos de los contribuyentes.

Asimismo, y en relación al mismo ámbito, es preciso dilucidar si la actual regulación contenida en los artículos 59 y 60 del Código Tributario en esta materia, es coherente y se justifica, o si bien, es ambigua, considerando las modificaciones legales que se han generado en dichas normas.

Con el objeto de efectuar el análisis de las problemáticas planteadas previamente, y para efectos de enunciar las conclusiones pertinentes, es imprescindible el estudio de la historia fidedigna del establecimiento de las normas atingentes al caso, específicamente los artículos 59 y 60 del Código Tributario, por lo que se hará uso en este trabajo del método histórico-dogmático, lo que permitirá al lector comprender si las instituciones contenidas en dichas normas, tienen justificación o carecen de la coherencia y pertinencia deseables en todo sistema tributario.

Por consiguiente, el objetivo que se plantea este trabajo es aportar, a través de una visión analítica, en mejorar la regulación de una política tributaria que apunte a simplificar el sistema, desde una doble óptica: i) desde el punto de vista de los contribuyentes, para que en los procesos de auditoría efectuados por el Servicio de Impuestos Internos tengan absoluta claridad en cuanto a los antecedentes que deben aportar y en qué plazos, resguardando con ello sus derechos consagrados por el legislador; y ii) desde el punto de vista del Servicio de Impuestos Internos, para que en estos mismos procesos no se produzcan

consecuencias negativas al interés fiscal, por situaciones totalmente evitables, maximizando con ello los recursos limitados que posee para estos fines.

2. REQUERIMIENTO FORMALIZADO Y DESFORMALIZADO

Con el objeto de comprender los problemas de aplicación que pueden surgir de la aplicación de los artículos 59 y 60 del Código Tributario (en adelante CT), en

cuanto a una aparente doble regulación en materia de requerimiento de antecedentes, resulta fundamental revisar los cambios que han sufrido las citadas disposiciones desde su origen, hasta la actualidad. Para ello, enunciaremos las leyes que han dado lugar a las modificaciones que nos llevan a su actual redacción y a su vez abordaremos un marco conceptual de lo que debemos entender por “requerimiento de antecedentes”, de manera de poder dilucidar si nos encontramos o no ante eventuales problemas de aplicación.

2.1. Marco conceptual.

Si bien nuestro ordenamiento jurídico no contempla un concepto legal de lo que debemos entender por “requerimiento de antecedentes”, es precisamente el otro cuerpo normativo que abarca el presente trabajo, esto es la Ley N° 18.320 que en su numeral 1° de su artículo único la que por primera vez menciona a esta herramienta de fiscalización de la que goza el Servicio al establecer que “se procederá al examen y verificación de los últimos treinta y seis períodos mensuales por los cuales se presentó o debió presentarse declaración, anteriores a la fecha en que se notifique al contribuyente requiriéndolo a fin de que dentro del plazo señalado en el artículo 63 del Código Tributario, presente al Servicio los antecedentes correspondientes.” Sin embargo, si bien dicha disposición marca un precedente en el orden tributario nacional al instalar al requerimiento de antecedentes como una herramienta de fiscalización, como indicamos previamente, no existe un concepto legal que nos otorgue un marco conceptual de este, por lo que debemos recurrir a la doctrina para encontrar un concepto que nos guíe en cómo debemos comprenderlo para efectos del presente trabajo, es por

ello que recogeremos la definición otorgada por Zurita (2017, p. 230) quien define el requerimiento como “un acto administrativo, mediante el cual la administración manifiesta, a un contribuyente determinado, su decisión de ejercer sus facultades fiscalizadoras en un procedimiento administrativo de revisión y que produce efectos legales para la administración y para el contribuyente.” De la definición citada, podemos deducir claramente que el requerimiento es un acto que forma parte de la etapa de “iniciación” de los procedimientos administrativos que menciona el artículo 18 inciso 2° de 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, procedimiento que además está conformado, de acuerdo a la misma disposición por las etapas de “instrucción” y “finalización”. De lo anteriormente señalado, es decir ya teniendo a nuestra disposición un concepto de lo que entenderemos por “requerimiento de antecedentes” en el presente trabajo, entraremos al estudio de los artículos objeto del actual apartado, estos son los artículos 59 y 60 del Código Tributario, de manera de poder llegar a identificar los problemas de aplicación de estas disposiciones que parecen redundante a la hora de tratar esta herramienta de fiscalización.

2.2. Evolución normativa del artículo 59 del Código Tributario.

Con el objeto de comprender por qué es importante detenerse en la actual redacción de esta norma, es que de debemos referirnos a su origen, el que se

remonta al DFL 190 del año 1960, emanado del Ministerio de Hacienda que aprueba el Código Tributario, que en su artículo 59 establecía que “Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes.”

Como podemos observar, se trataba de una norma que se limitaba a fijar los márgenes temporales dentro de los cuales el Servicio podía ejercer sus facultades de fiscalización, la que se mantuvo por años de esa manera hasta el día 19 de febrero de 2010, en que se publicó la Ley N° 20.420 que vino en modificar el Código Tributario, norma que acaparó la atención pública por tratarse de aquella que consagró los denominados “Derechos del Contribuyente”, como los conocemos en la actualidad. Sin embargo, además de la incorporación de dichas garantías para el contribuyente, además, fue una indicación del Ejecutivo la que agregó a la moción parlamentaria original, la mencionada modificación al artículo 59, consagrando de esta forma la redacción inmediatamente anterior a como la conocemos hoy, obteniendo como resultado una especificación más acotada de los plazos dentro de los cuales el Servicio podría ejercer sus facultades fiscalizadoras, estableciendo que dicho organismo tendría un plazo fatal de nueve o doce meses para examinar y revisar antecedentes, citar en base al artículo 63 del Código Tributario, liquidar o formular giros de impuestos.

Luego, fue la denominada Reforma Tributaria contenida en la Ley N° 20.780, la que modifica de manera definitiva la mencionada norma, ya que incorpora un cambio aparentemente mínimo, pero de una relevancia significativa, ya que lo que hizo fue suprimir la expresión “fatal”, dejando espacio a la

interpretación de los plazos con los que cuenta el Servicio para ejercer sus facultades fiscalizadoras.

Sin perjuicio de lo anterior, lo que queda de manifiesto es que las facultades de fiscalización quedan en definitiva plasmadas en este artículo, al consagrar el requerimiento de antecedentes como herramienta para dichos fines, además de los plazos dentro de los cuales deben ejercerse dichas facultades.

2.3. Evolución normativa del artículo 60 del Código Tributario.

Esta norma, al igual que el previamente mencionado artículo 59 mantuvo una estructura prácticamente inmutable desde su origen, igualmente contenido en el DFL 190 del año 1960, emanado del Ministerio de Hacienda que aprueba el Código Tributario, sin embargo fue igualmente la Ley N° 20.780, la que introduce una modificación que da origen a la problemática que se va a abordar en la presente investigación, y que como hemos dicho anteriormente, dice relación con los problemas de aplicación e interpretación que pueden surgir de la convivencia de dos normas que tratan el requerimiento de antecedentes, considerando que esta última modificación legal incorpora a nuestro ordenamiento tributario una “petición desformalizada de antecedentes”, que si bien en la teoría y en el texto se señala que no reviste los caracteres de una fiscalización, en la práctica viene a tornar un tanto borrosa la frontera que existía hasta antes de esta modificación, entre los artículos 59 y 60 del Código Tributario, dónde en el primero se consagraban las facultades fiscalizadoras, mientras que en la segunda disposición se fijaba la potestad del Servicio para verificar la exactitud de declaraciones o los

elementos que deben servir de base para la determinación de un impuesto u otros elementos que figuren o debieran figurar en una declaración.

En cuanto a los alcances de esta nueva “petición desformalizada de antecedentes”, es la Circular N° 57 de fecha 26 de junio de 2015 la que viene a impartir las instrucciones en cuanto a su interpretación y aplicación. Sin embargo, antes de adentrarnos en su contenido, para efectos del presente trabajo, unos de los puntos que concentrará nuestra atención, es que esta Circular señala que, si bien se incorpora una nueva prerrogativa para el Servicio consistente en una nueva especie de requerimiento de antecedentes, esta al no revestir los caracteres de una fiscalización, la facultad del Servicio para examinar la contabilidad y documentos del contribuyente y de los agentes retenedores, con el fin de verificar la exactitud y contenido de las declaraciones no se ve alterada, punto que precisamente consideramos que puede llevar a conflictos de aplicación en lo que respecta a esta disposición, una vez que esta nuevo requerimiento de antecedentes se lleve a la práctica.

En lo particular, dicha Circular describe esta nueva facultad como un *“reconocimiento legal explícito a 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 auditoría tributaria, y por consiguiente, sin que proceda dar aplicación a lo dispuesto en el artículo 59 del Código Tributario, norma que se refiere al*

requerimiento de antecedentes que se practica con el fin de dar inicio a un proceso de fiscalización, como también, sin que cobren aplicación las disposiciones del artículo único de la Ley N°18.320, relativas a la verificación de la correcta determinación de los impuestos contenidos en el Decreto Ley N° 825.”

Luego agrega que en consecuencia “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 2015 , 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 información de los contribuyentes requeridos, y no dar inicio a un procedimiento de fiscalización de los impuestos, según se analizará a continuación.”

Luego la misma Circular enfatiza en que “estos requerimientos desformalizados de información tienen entre sus objetivos 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.”

De lo anteriormente señalado, que corresponde a la descripción de esta nueva facultad para requerir antecedentes sin dar inicio a un proceso de fiscalización, se observan una serie de afirmaciones emanadas por la Autoridad Fiscal, que como indica previamente, pueden ser perfectamente entendidas en la teoría, pero que a la hora de llevarlas a la práctica pueden originarse los problemas de aplicación que pretenden abordarse en el desarrollo del este trabajo, como los son en primer lugar la exoneración de este requerimiento de antecedentes de los plazos y limitaciones establecidas en el artículo 59 del Código Tributario, asimismo exonera al Servicio de emitir una certificación de la entrega total de los antecedentes solicitados, y como consecuencia de lo anterior del deber también de emitir un acto administrativo como citación, liquidación o giro de impuestos, asimismo se observa que además se amplía el espectro de tipos de impuestos susceptibles de ser examinados mediante este requerimiento de antecedentes, haciéndolo extensivo a impuestos como el Impuesto a la Ventas y Servicios, regulado de manera especial en la Ley N° 18.320, todo lo anterior fundamentado en el carácter desformalizado de este nuevo requerimiento de antecedentes.

Incluso más, siempre en el plano de lo difuso que puede resultar el hecho de que este requerimiento de antecedentes desformalizado no reviste el carácter de una fiscalización, es que autores como Aste (2015, p.33) consideran que la incorporación de la palabra “no”, al referirse a que este requerimiento de

antecedentes no resulta ser un proceso de fiscalización, obedece a un error de redacción, puesto que considera que lo lógico es que se indique al contribuyente de que se trata algo, y no de que “no” se trata algo, en este caso un requerimiento de antecedentes.

2.4. Problemáticas que se presentan con la regulación actual de los artículos 59 y 60 del Código Tributario.

Es necesario analizar las consecuencias que puede traer para el contribuyente el hecho de dar o no dar cumplimiento a este requerimiento de antecedentes, principalmente en la caso de no dar respuesta, dar respuesta incompleta o errónea o extemporánea, ya que la nueva redacción del artículo 60, lo que es confirmado por la Circular respectiva, ya que en este caso esta circunstancia se considerará como un antecedente en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización, lo que aparentemente resulta ser, si bien no un proceso de fiscalización propiamente tal, un germen de un proceso de fiscalización futura, lo que acentúa precisamente el carácter difuso entre lo que se entiende por un proceso de fiscalización formal como el contenido en el artículo 59 y este nuevo procedimiento desformalizado de antecedentes, debiendo considerar además que aparentemente de esta modificación se amplían los límites en cuanto a los impuestos susceptibles de ser revisados, ya que este nuevo requerimiento desformalizado de antecedentes parece ser aplicable incluso al IVA, norma cuya fiscalización y requerimiento de antecedentes correspondiente, está establecido en una ley especial, esta es la Ley N° 18.320.

Ahora bien, incluso si el contribuyente diera respuesta al requerimiento aportando los antecedentes solicitados, la misma Circular establece que *“en el evento que producto del examen practicado, dichos funcionarios determinan la existencia de inconsistencias u observaciones que pudieran derivar en eventuales diferencias de impuestos, procederán también a dejar constancia de tal hecho en el expediente respectivo, y a iniciar las acciones de fiscalización que correspondan, de conformidad a las normas generales.”* Evento en el cual, recién comenzarán a regir las disposiciones establecidas en el artículo 59, aplicables a un requerimiento formal de antecedentes y propios de un procedimiento de fiscalización.

Por lo tanto, surge la interrogante en torno a la naturaleza del primer requerimiento desformalizado, que por el hecho de observar inconsistencias u observaciones, habilitó al respectivo funcionario a poner en marcha el aparataje fiscalizador del Servicio, lo que no se condice con los objetivos de este procedimiento planteados en las instrucciones contenidas en la atingente Circular, que dicen relación con *“que estos requerimientos desformalizados de información tienen entre sus objetivos 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.”*

Asimismo, otro problema de aplicación que se observa en relación a estos dos artículos, es que se rompe de alguna manera la regla general que rige a los actos administrativos, en particular a aquellos llevados a cabo por el Servicio, que

dice relación con la posibilidad que tiene dicho organismo de poder revisar por una sola vez los impuestos respectivos, lo que se traduce en que una vez efectuado un requerimiento de antecedentes por parte de la Administración Fiscal, esta queda inhabilitada para poder requerir nuevamente los antecedentes relativos a los mismos impuesto y por el mismo periodo fiscal. Si bien efectivamente existen algunas excepciones dentro de nuestro ordenamiento tributario, como aquella que contempla la Ley N° 18.320 en su numeral 4° de su artículo único que señala que *“Podrán ser objeto de un nuevo examen y verificación por el Servicio, alguno o algunos de los períodos ya examinados que se encuentren comprendidos dentro de los últimos veinticuatro períodos mensuales, que son material de una revisión conforme a las normas del N.º 1.º.”*, este nuevo procedimiento desformalizado, nuevamente en base las instrucciones contenidas en la Circular 57 del año 2015, indica que *“en el caso que el contribuyente no da cumplimiento al requerimiento formulado, o da cumplimiento parcial a éste, el o los funcionarios actuantes harán constar este hecho en el expediente, pudiendo a continuación efectuar un nuevo requerimiento al contribuyente, practicando esta vez una notificación en la forma establecida en el inciso primero del artículo 60, o en el evento que se estime pertinente, requiriéndolo para el inicio de un proceso de fiscalización.”* Si bien es comprensible en el caso que el contribuyente no diera cumplimiento al requerimiento, para que el funcionario a cargo del proceso proceda a notificar un nuevo requerimiento, esta vez indicando expresamente que se está en presencia de un procedimiento de fiscalización, el problema surge con la determinación del alcance de los puntos intermedios, como lo es el caso de la expresión “parcial” y su consiguiente extensión al momento de considerar que un contribuyente ha

aportado parcialmente los antecedentes requeridos, ya que perfectamente se puede dar el caso en que un contribuyente requerido inicialmente de manera desformalizada, aporte prácticamente la totalidad de los antecedentes solicitados, y se encuentre imposibilitado por diversas circunstancias de sumar a los antecedentes requeridos una mínima parte de lo inicialmente solicitado, en definitiva; ¿Estamos en presencia de un cumplimiento parcial que habilita al funcionario pertinente a solicitar nuevamente los antecedentes pedidos en un principio, pero esta vez bajo la etiqueta de un procedimiento formal de requerimiento de antecedentes?.

Es así como hemos planteado las problemáticas de aplicación que surgen de los artículos 59 y 60, ambos del Código Tributario, y que se buscará abordar en el presente trabajo, de manera de llegar a una comprensión y búsqueda de una convivencia armónica de ambas disposiciones.

3. OPERATIVIDAD DE LOS REQUERIMIENTOS DE ANTECEDENTES CONTENIDOS EN LOS ARTÍCULOS 59 Y 60 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Con el fin de identificar los puntos de comparación de los requerimientos de antecedentes establecidos en estas normas, es que a continuación abordaremos la operatividad de esta herramienta de fiscalización, a partir de la redacción de cada una de estas disposiciones, de manera de levantar los puntos que nos puedan llevar a un análisis de los eventuales problemas de aplicación que se han planteado con anterioridad.

3.1. Requerimiento de antecedentes contenido en el artículo 59 del Código Tributario.

Conforme a lo prescrito por la citada disposición y las instrucciones contenidas en la Circular N°33, del 13 de mayo de 2015, podemos inferir que en aquellas situaciones en que el Servicio lleve a cabo un procedimiento de fiscalización, y que para ello requiera de antecedentes que el contribuyente deba aportar, el competente funcionario deberá intimarle un requerimiento claro y preciso de lo solicitado. En este punto, si bien no existe una norma que establezca las formalidades de esta petición, estas mismas instrucciones establecen que este requerimiento debe dejar constancia expresa de a lo menos, los siguientes antecedentes:

- Individualización del contribuyente, lo que implica el señalamiento de su nombre o razón social, domicilio y RUT.
- La documentación específica que se requiere presentar.

- La Unidad del Servicio y la identificación del funcionario a quien se debe allegar la documentación solicitada.
- El plazo para la pertinente presentación de la documentación requerida.

Lo anterior, es una clara referencia y concordancia con lo prescrito en el artículo 8° bis del Código Tributario, disposición que consagra los llamados “Derechos del Contribuyente”, y en particular con su numeral 3° que establece el *“Derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la naturaleza y materia a revisar, y conocer en cualquier momento, por un medio expedito, su situación tributaria y el estado de tramitación del procedimiento.”*

La finalidad de entregar esta información al contribuyente, es hacerle saber la naturaleza de la actuación de fiscalización que se está llevando a cabo, sus alcances y de manera especial, establecer que la actual fiscalización se somete al plazo referido en este artículo. Es importante mencionar que en cada proceso se deberá indicar que el plazo se contará a partir de la fecha de la pertinente certificación en el caso de que se presenten la totalidad de antecedentes requeridos, ya que este puede variar en consideración de la naturaleza y situaciones particulares que se puedan dar en su desarrollo, teniendo como consecuencia que el plazo puede pasar de ser de nueve meses, a doce o incluso no regirse por estos términos, por ejemplo en el caso de requerir información a alguna autoridad extranjera.

Cabe hacer presente que de presentarse diferencias en otro impuesto distinto al que fuere originalmente objeto de revisión, no procede formular dicho

cobro con ocasión del mismo proceso, ya que dicho proceder iría en contra del citado precepto atingente a los derechos del contribuyente, en particular con la garantía que le asiste al contribuyente respecto de ser informado al inicio de la fiscalización sobre la naturaleza y materia objeto de la revisión. Sin embargo en el evento de presentarse dicha situación, son las mismas instrucciones las que indican que se deberá poner en conocimiento del jefe directo del funcionario a cargo, siendo este el que deberá tomar las medidas necesarias para que lo comunique a la autoridad pertinente en el caso de ser una unidad distinta, o en el caso que fuera la misma, para que lo ponga en conocimiento de la jefatura competente para instruir un nuevo requerimiento, siempre teniendo en consideración lo establecido en el artículo 8° bis, número 3, del Código Tributario, antes mencionado.

3.1.1. Intimación del requerimiento.

El requerimiento de antecedentes debe ser notificado al contribuyente de manera formal, esto, con el fin de dejar expresa constancia de la información que se le está solicitando. En cuanto a esta notificación, esta debe hacerse conforme a lo prescrito en el artículo 11 del Código Tributario, esto es, personalmente, por cédula, por carta certificada o mediante correo electrónico, si dicha forma de notificación ha sido solicitada por el contribuyente.

3.1.2. Certificación de la entrega de la documentación.

Con el fin de marcar el comienzo del plazo que fija este artículo, el funcionario a cargo de la fiscalización, una vez que se han puesto a su disposición

la totalidad de los antecedentes solicitados, inmediatamente deberá certificar de oficio o a solicitud del contribuyente la mencionada situación.

A partir de las instrucciones administrativas relativas a esta materia, se puede observar que esta puesta a disposición puede entenderse como cumplida de dos maneras, que son:

- La correspondiente entrega física de los documentos al pertinente funcionario, o;
- El otorgamiento de una comunicación formal en que el contribuyente manifiesta su voluntad expresa para que la revisión se lleve a cabo en el lugar donde los antecedentes se encuentran almacenados.

Cabe señalar que esta segunda opción, solo será admitida en el caso que en consideración al volumen o cantidad, no resulte razonable su entrega en las dependencias de la correspondiente unidad del Servicio de Impuestos Internos.

Resulta importante mencionar que en cuanto a la tratada certificación, esta solo versa sobre el cumplimiento en cuanto a la entrega total e identidad formal de los documentos solicitados, mas no en cuanto a la aptitud probatoria o autenticidad de los antecedentes aportados, materia que será precisamente objeto de la fiscalización que se llevará a cabo en los plazos establecidos en el artículo 59 del Código Tributario. Sin perjuicio de lo anterior, es dable señalar que los documentos que se pongan a disposición del Servicio deben corresponder a la documentación original o tratarse de copias otorgadas ante los respectivos

Ministros de Fe establecidos por ley, además de constar en idioma español, o en su defecto con la respectiva traducción.

Por último, en lo relativo a la citada certificación, cabe destacar lo establecido en el numeral 6° del ya mencionado artículo 8° bis del Código Tributario, que establece que el contribuyente tiene *“Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados.”*, norma que se encuentra en armonía con el artículo 17 letra c) de la Ley N° 19.880, que fija los derechos de las personas en sus relaciones con la Administración, y que establece que estas tienen derecho a *“Eximirse de presentar documentos que no correspondan al procedimiento, o que ya se encuentren en poder de la Administración;”* ya que claramente se trata de un límite legal al actuar de la Administración o al Servicio de Impuestos Internos en esta caso en particular, estableciendo que los funcionarios no podrán exigir al contribuyente el entregar documentación que no corresponda al procedimiento o que ya hubiese sido puesta a disposición de la Autoridad Fiscal, situación que si bien debería ser constatada por el funcionario a cargo, el contribuyente también podrá hacer valer dicha circunstancia, incluso mediante instancia jurisdiccional, derecho que igualmente se encuentra en concordancia con la letra e) del artículo 84 de la Ley N° 18.834, conocida también como Estatuto Administrativo, que prohíbe a los funcionarios de la Administración el Estado *“Someter a tramitación innecesaria o dilación los asuntos entregados a su conocimiento o resolución, o*

exigir para estos efectos documentos o requisitos no establecidos en las disposiciones vigentes.”

3.1.3. Plazos para llevar a cabo la fiscalización.

El citado artículo 59 del Código Tributario establece diferentes plazos para efectuar la correspondiente fiscalización que se inicie mediante requerimiento de antecedentes, en atención a la complejidad o alcances de las materias revisadas, fijando al respecto:

- Un plazo de nueve meses para las fiscalizaciones en general, y;
- Un plazo de doce meses para:
 - o Cuando se efectúe una fiscalización en materia de precios de transferencia.
 - o Cuando se deba determinar la renta líquida imponible de contribuyentes con ventas o ingresos superiores a 5.000 unidades tributarias mensuales.
 - o Cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización empresarial, y;
 - o Cuando se revise la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas.

Estos plazos tienen como finalidad que el Servicio pueda llevar a efecto la revisión de los antecedentes allegados por el contribuyente, y en base a ellos dar

curso a una citación de conformidad a lo señalado en el artículo 63 de Código Tributario, liquidar o girar.

Sin embargo, esta misma norma establece situaciones en la que no resultan aplicables estos plazos, y que son:

- En los casos en que se requiera información a alguna autoridad extranjera.
- Casos relacionados con un proceso de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161 del Código Tributario, esto es en los casos en que la autoridad competente, ante hechos que puedan constituir infracciones que ameriten pena privativa de libertad disponga que se dé inicio a un proceso de recopilación de antecedentes.
- Casos en que se revise alguna conducta elusiva contemplada en el denominado Estatuto General Antielusión (artículos 4° bis, 4° ter, 4° quater o 4° quinquies del Código Tributario).
- Casos en que se revise a un contribuyente domiciliado, residente o constituido en Chile que en forma directa o indirecta controle una entidad domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación, y que hagan aplicable la presunción establecida en el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Casos en que la revisión de un contribuyente, resulten aplicables los criterios contemplados en el artículo 41 H, con el objeto de establecer que un territorio o jurisdicción se trata de un régimen preferencial de tributación.

3.2. Requerimiento de antecedentes contenido en el artículo 60 del Código Tributario.

Como se ha señalado anteriormente, la Ley N° 20.780, incorporó determinadas modificaciones al artículo 60 del Código Tributario, agregando además de los libros de contabilidad, las hojas sueltas y sistemas tecnológicos, de manera de obtener un orden normativo armónico a la hora de referirse a la información contable de respaldo, incluyéndolos en la facultad de la que goza el Servicio para recabar información, examinar y verificar la contabilidad de los contribuyentes y demás sujetos obligados efectuar retenciones. De esta forma, se consagra la posibilidad por parte del Servicio de examinar hojas sueltas o sistemas tecnológicos que sirvan de respaldo para la información impositiva de los contribuyentes, facultad que pasamos a analizar a continuación.

3.2.1. Facultad del Servicio de examinar hojas sueltas o sistemas tecnológicos que sirvan de respaldo para la información impositiva de los contribuyentes.

Si bien se puede entender que este tipo de documentación se encontraba consagrada con anterioridad a las modificaciones normativas introducidas por la Ley N° 20.780 y N° 20.899, ya que la autoridad fiscal igualmente se encontraba facultada para revisar la contabilidad y toda documentación del contribuyente, siempre que sirvieran de base para la determinación del impuesto, el legislador consideró pertinente la inclusión explícita de estos elementos, de manera de evitar problemas de interpretación jurídica al momento de enfrentar un proceso de

fiscalización, es así como el nuevo artículo 60 del Código Tributario establece que *“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.”* De esta forma esta disposición queda en armonía con el mencionado artículo 17 del Código Tributario, norma que igualmente resultó modificada en su redacción, estableciendo la facultad del Servicio para autorizar la sustitución de los libros contables, adicionales o auxiliares por soportes tecnológicos.

3.2.2. Facultad del Servicio para requerir antecedentes, sin dar inicio a un proceso de fiscalización.

Como se ha indicado anteriormente, el citado inciso primero del artículo 60 del Código Tributario consagra explícitamente la facultad del Servicio para solicitar antecedentes contables y tributarios, con el objeto de examinar y verificar la congruencia de las declaraciones presentadas y de obtener información de los contribuyentes, y tal como lo indica su redacción, sin que este requerimiento consista en el comienzo de un procedimiento de auditoría tributaria, y en consecuencia, sin que resulte aplicable lo prescrito por el artículo 59 del mismo cuerpo normativo, norma que como contrapartida sí se refiere al requerimiento de antecedentes como una práctica que da inicio a una auditoría tributaria, e incluso

de la redacción de esta norma, se debe entender que de este requerimiento de antecedentes, tampoco resultan aplicables las reglas establecidas en el artículo único de la Ley N° 18.320, que versan sobre la verificación de la correcta determinación de los impuestos tratados en el Decreto Ley N° 825.

De lo anterior se desprende que la autoridad tributaria no se encontraría obligada a emitir un certificado que dé cuenta de la entrega total de los antecedentes solicitados, como tampoco se encontraría obligado a emitir una citación, liquidación o giro como producto de dicho requerimiento, eximición que también se extiende a antecedentes que tuvieren relación con impuesto contenido en el D.L N°825 y las limitaciones consagradas en la Ley N° 18.320.

Lo anterior, atendido a que en base a las instrucciones emanadas del Servicio, en particular la Circular N° 57 del 26 de junio del año 2015, debemos comprender que este requerimiento de antecedentes a diferencia del consagrado en el artículo 59, tiene como finalidad solamente el verificar la exactitud de las declaraciones presentadas u obtener información de los contribuyentes llamados a aportar antecedentes, y no dar inicio a una fiscalización tributaria.

3.2.3. Requerimiento de antecedentes.

Conforme a la redacción de este artículo, este requerimiento de antecedentes podrá efectuarse por cualquier medio que permita, de manera rápida, obtener la información solicitada, solicitud que podrá hacerse incluso por vía telefónica o por la vía más expedita posible. Lo previamente señalado, resulta ser una aplicación del principio de no formalización consagrado en el artículo 13

de la Ley N° 19.880 que sienta las Bases de los Procedimientos Administrativos que Rigen los Actos de la Administración del Estado, el que señala que *“el procedimiento debe desarrollarse con sencillez y eficacia, de modo que las formalidades que se exijan sean aquéllas indispensables para dejar constancia indubitada de lo actuado y evitar perjuicios a los particulares.”* Sin embargo, a pesar de lo desformalizado de este requerimiento de antecedentes, el Servicio igualmente podrá notificar al contribuyente, en base a las reglas generales, señalando en dicha notificación las materias consultadas y el respectivo plazo para aportar lo requerido, plazo que no podrá extenderse más allá de un mes, a partir de la fecha de notificación, debiendo de todas formas plasmar en dicha notificación, que no se está en presencia de un procedimiento de fiscalización.

Cabe hacer presente, que como toda interacción entre la Administración Tributaria y el Contribuyente, en este tipo de requerimiento siempre la autoridad fiscal deberá ceñirse y actuar dentro de los márgenes otorgados por los llamados Derechos del Contribuyente, consagrados en el artículo 8° bis del Código Tributario.

3.2.4. Requerimiento desformalizado de antecedentes.

Cuando se efectúe un requerimiento de antecedentes por vía telefónica u otro medio igual de expedito, los funcionarios a cargo deberán siempre velar por cumplir con el artículo 8° bis, número 4 del Código Tributario, debiendo identificarse ante el contribuyente e indicando el cargo y unidad del Servicio en la que se desempeñan.

A continuación, deberán informar el objetivo del requerimiento de antecedentes que están llevando a cabo, esto puede ser ya sea la verificación de los antecedentes contables o tributarios del contribuyente, obtención de información, entre otros, e indicar expresamente que esos son los fines y que dicha solicitud no se trata de una fiscalización.

En lo referente a los antecedentes solicitados, el funcionario deberá indicar con precisión lo que se está requiriendo, esto es, libros contables, libros auxiliares, libros adicionales, hojas sueltas, entre otros, debiendo indicar con igual precisión los periodos tributarios dentro de los que se encuadran los antecedentes solicitados, debiendo finalmente indicar un plazo dentro del cual deberán ser allegados, el que no podrá exceder de un mes, pudiendo el contribuyente requerido solicitar por una sola vez la ampliación de dicho plazo, siendo plenamente aplicable lo señalado en el artículo 26 de la Ley N° 19.880 que establece que *“la Administración, salvo disposición en contrario, podrá conceder, de oficio o a petición de los interesados, una ampliación de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero.*

Tanto la petición de los interesados como la decisión sobre la ampliación, deberán producirse, en todo caso, antes del vencimiento del plazo de que se trate.

En ningún caso podrá ser objeto de ampliación un plazo ya vencido.”

Como respaldo de esta actuación administrativa, se deberá abrir un expediente en el que dejará constancia de la hora y fecha de esta solicitud, de la

vía que se ha utilizado, los antecedentes que se han requerido, los periodos tributarios objeto de revisión, el plazo que se ha otorgado y su respectiva prorrogas en el caso que haya sido concedida, y por último deberá constar si el contribuyente ha dado cumplimiento ya sea de manera total o parcial al requerimiento efectuado.

Cabe hacer presente que una vez cumplida la puesta a disposición de los antecedentes solicitados por parte del contribuyente, el funcionario a cargo deberá proceder de conformidad a los fines que hayan sido informados inicialmente, debiendo dejar constancia en el mencionado expediente del resultado del examen realizado, y posteriormente devolver la documentación al contribuyente conforme a las reglas generales. Como contrapartida, si de la revisión practicada se observaran inconsistencias que eventualmente puedan dar origen a diferencias de impuestos, se deberá igualmente dejar constancia de esta circunstancia en el citado expediente, e iniciar la fiscalización pertinente en base a las reglas generales.

Por otra parte, en el caso que el contribuyente no diera cumplimiento o diera cumplimiento de manera parcial al requerimiento de antecedentes, de igual forma el funcionario a cargo deberá hacer constar dicha circunstancia en el expediente respectivo, pudiendo a continuación efectuar un nuevo requerimiento, pero esta vez mediante notificación conforme a lo señalado en el artículo 60 o incluso mediante un requerimiento de antecedentes que dé inicio a un proceso de fiscalización como el del artículo 59.

3.2.5. Petición de antecedentes a través de notificación del artículo 60 del Código Tributario.

En el caso en que el requerimiento de antecedentes se efectúe mediante notificación, dicho emplazamiento deberá contener las materias que serán objeto de revisión, ya sean los libros contables, los libros auxiliares, libros adicionales, hojas sueltas, u otros, debiendo indicar con igual precisión los periodos tributarios dentro de los que se encuadran los antecedentes requeridos. En cuanto al plazo, este igualmente no podrá exceder de un mes, para lo cual se aplicarán todas las reglas generales en materia de cómputos de plazo relativos a notificaciones.

A su vez, al igual que la petición desformalizada, este requerimiento mediante notificación, igualmente deberá expresar explícitamente que no se está en presencia de un proceso de fiscalización. Esta mención para Salort (2018, p. 347) resulta relevante considerando que en el caso en que se aporten la totalidad de los antecedentes requeridos, no marcan el inicio del cómputo de los plazos de nueve o doce meses que consagra el artículo 59 del Código Tributario, para efectos de citar, liquidar o girar, como tampoco del plazo de seis meses contemplado en la Ley N° 18.320 para igualmente citar, liquidar o girar, ya que no se debe perder de vista que el fin de este requerimiento es verificar que la información o anotaciones efectuadas por el contribuyente se han realizado con normalidad y dentro de los márgenes legales. En segundo lugar, señala dicho autor que *“una o más notificaciones en conformidad al artículo 60 del Código Tributario, no obsta a que, una vez efectuado el examen y verificación de los antecedentes proporcionados, el Servicio pueda dar inicio a un procedimiento de*

auditoría en virtud de los dispuesto en el artículo 59 ya mencionado, para, en el evento en que sean detectadas inconsistencias, proceder a determinar las diferencias impositivas correspondientes.”

3.2.6. Situaciones que se pueden presentar para contribuyente frente al requerimiento de antecedentes.

La primera situación que se puede dar por parte del contribuyente, es el de aportar la totalidad de los antecedentes solicitados. En este caso el funcionario competente, a cargo del requerimiento, efectuará la correspondiente verificación, y una vez finalizada, deberá entregar la totalidad de los documentos aportados, conforme a las reglas generales. Sin perjuicio de lo anterior, en el caso en que se detectaren inconsistencias u observaciones que pudieran dar lugar a diferencias impositivas, dará inicio a las acciones de fiscalización que resulten aplicables, en base a las reglas generales.

En segundo lugar, puede darse el caso que el contribuyente no entregue los antecedentes solicitados dentro del plazo fijado, o entregue antecedentes que contengan errores, sean inexactos o incompletos. En este caso, estos defectos podrán ser enmendados ya sea entregando los antecedentes faltantes o completando aquellos que lo requieran, esto dentro del plazo que el Director otorgue de conformidad a la facultad que le asiste y que se encuentra consagrada en este mismo artículo.

Por último, en el caso que el contribuyente no diera respuesta, o lo hiciera de manera errónea, incompleta o extemporánea, ya sea fuera del plazo originalmente dado, o fuera del plazo otorgado por el Director para subsanar la presentación original, esto será considerado como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para ser fiscalizados. Lo anterior no obsta para que de observarse antecedentes que den pie para el inicio de un proceso de fiscalización, el Servicio requiera toda la información y documentación para efectos de hacer aplicable el artículo 59 del Código Tributario.

4. CONCLUSIONES

Del anterior análisis y revisión de la operatividad de los artículos 59 y 60 del Código Tributario, podemos concluir, tal como lo planteamos al inicio de este trabajo, que efectivamente en materia de Requerimiento de Antecedentes, conviven dos normas que versan sobre esta herramienta de fiscalización en un mismo cuerpo normativo.

Sin embargo, las aparentes dificultades al momento de su aplicación, se disipan, considerando que de este mismo estudio hemos podido notar diferencias significativas entre ambas, como por ejemplo el deber de acción que recae sobre el Servicio, de imperativamente tener que dictar un acto administrativo como citar, liquidar o girar como lo es el caso del artículo 59, y además dentro de un marco temporal, es decir dentro de los plazos de nueve o doce meses que esta disposición le fija a la autoridad fiscal, a diferencia del requerimiento de antecedentes contemplado en el artículo 60 del mismo cuerpo legal, requerimiento que no fija un deber de emitir un acto administrativo como el de citar, liquidar o girar, por lo que en consecuencia tampoco resultan aplicables los plazos antes mencionados. Lo anterior como consecuencia de la que consideramos resulta ser

la principal y más notoria diferencia entre ambos requerimientos, que es el carácter de procedimiento de fiscalización que reviste uno, como es el caso del requerimiento del artículo 59, en contrapartida al requerimiento del artículo 60, que el legislador explícitamente señala que no se trata de un procedimiento de fiscalización, si no que tan solo se trata de una gestión que tiene como objeto verificar la exactitud de las declaraciones u obtener información por parte de los contribuyentes, pudiendo incluso inferir que se trata de una gestión previa para establecer si existen antecedentes que determinen la procedencia de un proceso de fiscalización, en los términos a que se refiere el artículo 59.

Esta mencionada convivencia de dos normas que tratan el requerimiento de antecedentes, no nos lleva más que a concluir que las modificaciones introducidas al Código Tributario con ocasión de las últimas reformas tributarias (Leyes N° 20.780 y N° 20.899) se tratan de una especie de dotación de legalidad para gestiones que el Servicio viene realizando desde hace ya algunos años, y que eventualmente podía traer ciertos problemas de interpretación a la hora de que un contribuyente considerara que no era procedente el inicio de una fiscalización al ser requerido de manera desformalizada, tornando aún más engorrosos los procedimientos de revisión, logrando de esta forma una consagración explícita de estas facultades administrativas y encuadrándolas de manera armónica con el resto del universo normativo que resulta aplicable, como lo son la Ley N° 19.880 que Establece Bases de los Procedimientos Administrativos que Rigen los Actos de los Órganos de la Administración Del Estado, la ley N° 18.834 sobre Estatuto Administrativo y principalmente aquella contenida en el artículo 8° bis del Código

Tributario que consagra los denominados Derechos del Contribuyente, herramienta a la que el contribuyente siempre podrá recurrir de considerar que en alguno de los requerimientos de antecedentes de los que sea sujeto, ya sea el del artículo 59 o el del artículo 60, se estuviera contraviniendo alguna de estas garantías.

BIBLIOGRAFÍA

Pérez, A., 2017. *Manual de Código Tributario*. Thomson Reuters, Santiago.

Acuña, M., Espinoza, F. “Efectos del artículo 59 del Código Tributario en relación con los derechos del contribuyente”. Tesis para optar al grado de Magister en Tributación, Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile, Santiago, 2012.

Álamos, D., 2011. *Los Derechos del Contribuyente Chileno. Procedimiento de Reclamo. Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010*. Thomson Reuters, Santiago.

Araya, G., 2015. *Alcances de la Reforma Tributaria. Nuevo Enfoque en empresas y personas*. Thomson Reuters, Santiago.

Aste, C., 2015, *Reforma Tributaria*. Thomson Reuters, Santiago.

Evans, E., 2010. *Los Tributos en la Constitución*. Editorial Jurídica de Chile, Santiago.

Massone, P., 2013. *Principios de Derecho Tributario. Aplicación y Extinción del Impuesto (Tomo II)*. Thomson Reuters, Santiago.

Peña, C., 2007. "A dos décadas de vigencia de la Ley N° 18.320". *Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado*, N° 17, pp. 93-149.

Salort, V., 2018. *Código Tributario*, Edición Premium. Primera Edición. EDIG, Santiago.

Sobarzo, D. "Ley N° 18.320: Relevancia y Justificación". Memoria para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Valdivia, 2012.

Zurita, M., 2017. *El Acto Administrativo Tributario*. Segunda Edición. Libromar, Santiago.