



**UNIVERSIDAD VIÑA DEL MAR**  
**ESCUELA DE NEGOCIOS**

**NUEVAS HERRAMIENTAS DE FISCALIZACIÓN  
INCORPORADAS POR LA LEY 20.780**  
**ANÁLISIS CRÍTICO A LA LUZ DE LOS DERECHOS DE  
LOS CONTRIBUYENTES**

**INFORME DE TRABAJO FINAL PARA OPTAR AL GRADO DE MAGISTER  
EN DIRECCIÓN TRIBUTARIA**

**GRADUADOS:**      INGRID INALEF GARZÓN  
                         PAULA VELASQUEZ MAULEN  
                         FLOR GUTIERREZ PUEBLA  
                         ERICK QUIROZ ORTIZ

**PROFESOR GUIA: JOSE FRANCISCO FUENTES**

**AÑO 2018**

*...Este trabajo es el resultado del esfuerzo comprometido de personas que se unieron de forma responsable en alcanzar una meta común, se agradece el apoyo a todos aquellos que nos facilitaron el camino para obtenerla y especialmente a nuestras familias que han sido un pilar fundamental en este proceso y en alcanzar este gran sueño.*

*Flor, Paula, Ingrid y Erick.*

# INDICE

GLOSARIO	1-3
LISTADO DE ABREVIATURAS	4
RESUMEN	5
ABSTRACT	6
INTRODUCCIÓN	7-9
<b>CAPITULO 1</b> ESCENARIO ECONÓMICO, POLÍTICO Y SOCIAL QUE DA ORIGEN A LOS CAMBIOS EN LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS EN RELACIÓN A LEY 20.780 Y 20.420 (ARTÍCULOS 60, 60 BIS, 8 BIS N° 3 Y 8, 59 TODOS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)	10-13
<b>CAPITULO 2</b> OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION	14
1. Objetivo General	14
2. Objetivos Específicos	14-15
3. Alcances de la Investigación	15
4. Justificación de la Investigación	15
5. Metodología de la Investigación	16
<b>CAPITULO 3</b> MARCO TEÓRICO DEL ARTICULO 60 Y 60 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y ANÁLISIS CRÍTICO RESPECTO DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE	17
• MARCO LEGAL DE LAS MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 60 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	17
1. Norma Legal	17-20
2. Alcance de la Norma	20-27
3. Los Derechos del Contribuyente	27-30
4. Análisis Crítico de la Facultad del Artículo 60 del Código Tributario Bajo la Mirada del Derecho consagrado en el Artículo 8 Bis N°s 3 y 8 del Código Tributario	31-39
• MARCO LEGAL DEL NUEVO ARTÍCULO 60 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	40
1. Norma Legal	40-41
2. Alcance de la Norma	41-48
3. Los Derechos del Contribuyente	48-49
4. Análisis Crítico de la facultad contenida en el nuevo Artículo 60 Bis del Código Tributario Bajo la Mirada del Artículo 8 Bis N°3 del Código Tributario	49-55
<b>CAPITULO 4</b> CONCLUSIONES	56-61
Referencias Bibliográficas	62-63
Anexos	64-65

## GLOSARIO

**PROCEDIMIENTO:** Término que hace referencia a la acción que consiste en proceder, que significa actuar de una forma determinada. El concepto, por otra parte, está vinculado a un método o una manera de ejecutar algo.

**FISCALIZACIÓN:** Es la acción y efecto de fiscalizar: el verbo indica el control y crítica de las acciones u obras de alguien, o el cumplimiento del oficio de fiscal (la persona que investiga y delata operaciones ajenas o el sujeto que representa y ejerce el ministerio público en tribunales) la fiscalización consiste en examinar.

**FIDEDIGNA:** La etimología de fidedigno se remite a dos vocablos Latinos: fides que puede traducirse como “fe” y dignus que se traduce como “digno”. Lo fidedigno, por tanto, es aquello digno de fe.

**PROTOCOLO:** Es el término que se emplea para denominar al conjunto de normas, reglas y pautas que sirven para guiar una conducta o acción.

**DESFORMALIZADO:** Su contenido actual puede abarcar dos direcciones: una, de carácter restringido, la cual considera que la forma es la cualidad que circunda el acto y constituye su exteriorización; y la otra, que es amplia, se refiere a las condiciones de lugar y tiempo en que se realiza el acto.

**REQUERIMIENTO:** Es el acto y la consecuencia de requerir. Este verbo que tiene su Origen etimológico en el término Latino *requirere*, refiere a solicitar, pedir, avisar o necesitar algo.

**TUTELA:** Es una institución jurídica cuyo objeto es la guarda de la persona y sus bienes, o solamente de los bienes o de la persona, de quien, no estando bajo la patria potestad, es incapaz de gobernarse por sí mismo por ser menor de edad o estar declarado como incapacitado.

**DILACIÓN:** Retraso en un proceso o actividad. "si advirtiere la necesidad de reparaciones urgentes deberá comunicarlo sin dilación al administrador; por las eternas dilaciones burocráticas, luchas de intereses, etc.,

**PROBIDAD:** La etimología de probidad se remite a la lengua Latina, más precisamente al término probitas. La probidad es la honestidad y la rectitud.

**EQUIDAD:** Del latín aequitas, el término equidad hace referencia a la igualdad de ánimo. El concepto se utiliza para mencionar nociones de justicia e igualdad social con valoración de la individualidad. La equidad representa un equilibrio entre la justicia natural y la ley positiva.

**PLAN ESTRATEGICO:** El Plan Estratégico es un documento que recoge las principales líneas de acción, es decir, la estrategia, que una organización se propone seguir en el corto y medio plazo. Así, el Plan Estratégico se redacta en función de los principales objetivos que la organización pretende y en él se especifican las políticas y líneas de actuación concretas orientadas a la consecución de los objetivos y los intervalos de tiempo precisos que deben ser cumplidos para cada una de las acciones propuestas.

**EVASION TRIBUTARIA:** La evasión tributaria se define como el uso de medios ilegales para reducir el pago de impuestos que le correspondería pagar a un contribuyente. El evasor actúa de mala fe, en forma ilícita, incurriendo en dolo para pagar menos impuesto

**ELUSION TRIBUTARIA:** La elusión tributaria se define como la utilización de medios legales para reducir la cantidad de impuesto a pagar. Es decir, el contribuyente hace uso de las normas que están dentro de la ley para conseguir este propósito

**AUDITORIA TRIBUTARIA:** La Auditoría Tributaria es un procedimiento, basado en la normativa legal y administrativa vigente, destinado a fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes. ... Detectar oportunamente a quienes no cumplen con sus obligaciones tributarias.

**CONTRIBUYENTE:** Son las personas naturales o jurídicas, o los administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

**TIPIFICAR:** Clasificar u organizar en tipos o clases una realidad o un conjunto de cosas.

**IMPUGNACION:** Solicitar la nulidad de una decisión demostrando su injusticia o ilegalidad, rechazar la validez de una idea mediante argumentos.

**INADMISIBLE:** Que no puede ser considerado válido o verdadero, que no puede ser tolerado por considerarse muy grave, que no puede ser creído.

**AD INITIUM:** Palabra en latín, que significa “al inicio”

## **LISTADO DE ABREVIATURAS**

SII: Servicio de Impuestos Internos, Servicio

PIB: Producto Interno Bruto

D.L.: Decreto Ley

C.T: Código Tributario

## RESUMEN

El 2 de abril de 2014, la Reforma Tributaria 2014 comenzó con el primer trámite constitucional en la Cámara de Diputados, pasando al segundo trámite de constitucionalidad a la Cámara del Senado. Cabe mencionar que con fecha 8 de julio de 2014, se suscribió un Protocolo de Acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y la Comisión de Hacienda del Senado que tuvo como fin perfeccionar el proyecto ley por medio de indicaciones que fueron incorporadas al proyecto el 9 de agosto de 2014, modificando de manera relevante el texto original.

En el año 2015, con todas las modificaciones antes señaladas, entra en vigencia la Reforma Tributaria y su principal objetivo fue generar recursos para mejorar el régimen educacional, financiar políticas de protección social y el déficit estructural en las cuentas fiscales.

Este trabajo se basa en el análisis crítico de las nuevas herramientas de fiscalización, incorporadas en los artículos 60 y 60 bis de la ley 20.780 de 2014 y su simplificación contenida en la Ley 20.899 de 2016, que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario chileno.

Palabras claves: *reforma tributaria, fiscalización, sistema tributario.*



## **ABSTRACT**

On April 2, 2014, the 2014 Tax Reform began with the first constitutional procedure in the Chamber of Deputies, moving on to the second constitutional procedure in the Chamber of Deputies. It is worth mentioning that on July 8, 2014, a Memorandum of Understanding was signed between the Ministry of Finance and the Senate Finance Committee, the purpose of which was to perfect the project by means of indications that were incorporated into the project on August 9, 2014, thereby significantly modifying the original text.

In 2015, with all the above-mentioned modifications, the tax reform came into effect and its main objective was to generate resources to improve the educational system, finance social protection policies and the structural deficit in the fiscal accounts.

This work is based on the critical analysis of the inspection tools, based on articles 60 and 60 bis of Law 20.780, which modifies the income tax system and introduces various adjustments in the Chilean tax system.

Keywords: tax reform, inspection, tax system.

# INTRODUCCIÓN

La Administración Tributaria de nuestro país está compuesta por tres instituciones, las cuales son el Servicio de Impuestos Internos, el Servicio Nacional de Aduanas y la Tesorería General de la República.

De acuerdo al Plan estratégico Institucional 2018-2022 (“Plan estratégico Institucional SII 2018-2022,” 2018)<sup>1</sup>, la misión asumida por el Servicio de impuestos Internos, es “Procurar que cada contribuyente cumpla cabalmente sus obligaciones tributarias, aplicando y fiscalizando los impuestos internos de manera efectiva y eficiente, con estricto apego a la legalidad vigente y buscando la facilitación del cumplimiento, en el marco que establecen los principios de probidad, equidad y transparencia, en un ambiente de trabajo que propicie el desarrollo integral de los funcionarios, para lograr un desempeño de excelencia que aporte al progreso del país”.

Dicha misión reconoce como un aspecto relevante la fiscalización de los impuestos internos, la que sólo es posible de cumplir en la medida que la ley entregue al ente fiscal herramientas efectivas y eficaces para velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias, contenidas en la legislación vigente.

Para que esta labor se cumpla, el SII realiza planes estratégicos para el cumplimiento de la fiscalización con el fin de reducir los niveles de evasión y elusión tributaria. Este fin se logra mediante la utilización de herramientas de fiscalización, de orden tanto preventivo como reactivo. En el primer grupo se encuentran aquellas mediante las cuales se genera una instancia de prevención del incumplimiento mediante la generación de revisiones desformalizadas o análisis de los sistemas del contribuyente (habitualmente informáticos) para velar por su adecuada utilización. Por su parte, en el segundo grupo, se encuentran herramientas que persiguen la corrección ex post de conductas reñidas con la ley (normalmente en este ámbito se identifica la auditoría tributaria).

---

<sup>1</sup> Plan estratégico Institucional 2018-2022. [http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/plan\\_estrategico\\_sii.pdf](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_estrategico_sii.pdf)

En este doble ámbito de la fiscalización, la reforma tributaria innovó en la implementación de importantes herramientas y, a la vez mejoró las ya existentes con el fin de optimizar los resultados esperados con un alto nivel de efectividad, estableciendo estrategias de control y acciones que permiten el cumplimiento tributario de estas áreas más riesgosas.

Estas acciones masivas y selectivas van enfocadas al control del cumplimiento tributario con el fin de revisar el comportamiento tributario del contribuyente que se encuentra en procesos de fiscalización.

En ámbito de las herramientas preventivas y reactivas de fiscalización a las que se viene haciendo referencia, la Ley 20.780 del 29 de septiembre del 2014, ejecuta cambios e incorpora normativas nuevas al Código Tributario. Estas nuevas atribuciones otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, representan una potente herramienta de control fiscal y una exigencia mayor a las empresas en lo referente a gestionar su información y respaldo contable ante posibles fiscalizaciones.

Si bien pareciera que pudiese tener desventajas este nuevo cambio para las pequeñas y medianas empresas ya que los costos involucrados para adaptarse a estos nuevos sistemas tecnológicos y la preparación de la información es alto tanto económicamente como a nivel de recursos humanos, para las grandes empresas pudiese ser una gran ventaja que le permita ordenarse en sus sistemas que ya utiliza y los obligara a mantener una información en línea lo que les permitirá estar preparados ante eventuales revisiones.

Cabe hacer presente que, como punto de equilibrio entre las herramientas de fiscalización y el arbitrio que su utilización pudiese generar, la ley N°20.420 de 19 de febrero de 2010 incorporó en el artículo 8 Bis del Código Tributario un listado de derechos que amparan al contribuyente y que, en todo caso, ya reconocía la ley N°19.880 de 2003 sobre BASES DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS QUE RIGEN LOS ACTOS DE LOS ORGANOS DE LA ADMINISTRACION DEL ESTADO.

De esta forma el legislador limita el ejercicio de la acción fiscalizadora a ciertos parámetros, cuya vulneración –al menos en teoría– reconoce tutela legal expresa mediante el establecimiento, tanto de derechos como de recursos especiales como lo es que reconoce el

Artículo 155<sup>2</sup> del Código Tributario, que instituye el Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos.

Sin embargo, se verá, la institucionalidad que se estructura en torno a la fiscalización y sus nuevas herramientas, no está exenta de problemas prácticos que demandan especial atención y que, a la postre, podrían relativizar la aparente solidez del sistema.

En tal sentido, la presente investigación abarcará los Artículos 60, 60 bis, 59 y 8 bis N°3 y 8° del Código Tributario generando una explicación de cada uno de ellos, y propiciando un análisis crítico y comparativo para cada uno de ellos en torno a su aplicación y conexión con los Derechos del Contribuyente.

---

<sup>2</sup> Artículo 155.- Si producto de un acto u omisión ilegal o arbitrario del Servicio, un particular considera vulnerados sus derechos contemplados en los numerales 21º, 22º y 24º del artículo 19 de la Constitución Política de la República, podrá recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se haya producido tal acto u omisión ilegal o arbitrario, siempre que no se trate de aquellas materias que deban ser conocidas en conformidad a alguno de los procedimientos establecidos en el Título II o en los Párrafos 1º y 3º de este Título o en el Título IV, todos del Libro Tercero de este Código. (252a)

La acción deberá presentarse por escrito dentro del plazo fatal de quince días hábiles contados desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión, o desde que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos, lo que se hará constar en autos.

Interpuesta la acción de protección a que se refiere el artículo 20 de la Constitución Política, en los casos en que ella proceda, no se podrá recurrir de conformidad a las normas de este Párrafo, por los mismos hechos. (253)

## **CAPITULO 1**

### **ESCENARIO ECONÓMICO, POLÍTICO Y SOCIAL QUE DA ORIGEN A LOS CAMBIOS EN LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS EN RELACIÓN A LEY 20.780 Y 20.420 (ARTÍCULOS 60, 60 BIS, 8 BIS N° 3 Y 8, 59 TODOS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO).**

El impacto que el sistema tributario de un país tiene en su economía depende de cuánto, para qué y cómo se recauda a nivel del Estado, mientras que a nivel del contribuyente es la necesidad de tener un sistema de tributación que permita coexistir a la empresa de acuerdo a las características del negocio, las proyecciones financieras del negocio, entre otras. A su vez, en la forma de recaudar se puede distinguir entre la estructura impositiva y la administración del sistema, la cual será más eficiente en la medida que, los costos del sistema tributario sean menores.

Una correcta evaluación debe considerar todos los costos del sistema tributario, es decir, la pérdida de bienestar que provocan los impuestos al distorsionar las decisiones económicas; el gasto de la administración tributaria; los costos en que incurren los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias; el costo asociado al riesgo que asumen los contribuyentes que evaden; las imperfecciones de mercado producto de la competencia desleal que realizan quienes evaden impuestos, y los recursos que usan los contribuyentes para evadir y eludir impuestos (Slemrod & Yitzhaki, 1996)<sup>3</sup>.

En el contexto de la Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, se debe recordar el programa de gobierno presentado en octubre de 2013 por la candidata presidencial Sra. Michelle

---

<sup>3</sup>Slemrod, Joel y Shlomo Yitzhaki, 1996, "The Costs of Taxation and the Marginal Efficiency Cost of Funds," International Monetary Fund Staff Papers; 43(1): 172-98.

Bachelet para que se implementara, en el caso de resultar electa, en el periodo 2014-2018. El programa contenía una reforma tributaria, la cual tenía 4 objetivos. Cita textual:

1. *Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional que emprenderemos, 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 nuevos 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. La meta de recaudación del conjunto de las medidas de la Reforma Tributaria será de 3% del PIB. Esta meta se descompone en 2,5% del PIB provenientes de cambios a la estructura tributaria y 0,5% del PIB de medidas que reducen la evasión y la elusión. Esto es hacer propuestas responsables frente al país, que permitan avanzar sólidamente en las transformaciones que Chile necesita.<sup>4</sup>*

Con respecto a la reducción de la Elusión y Evasión fiscal el Servicio de Impuestos Internos, necesitará realizar una modificación de sus procesos en la fiscalización y la inversión tecnológica.

Cita textual del programa de gobierno de la Ex Presidenta de la República, menciona lo siguiente:

*“En primer lugar, desarrollaremos una mayor efectividad de la fiscalización, mediante el fortalecimiento de: i) la detección y persecución de delitos tributarios y facturas falsas; ii) las actividades de control preventivo en terreno; iii) la fiscalización de contribuyentes de*

---

<sup>4</sup> [http://www.subdere.gov.cl/sites/default/files/programamb\\_1.pdf](http://www.subdere.gov.cl/sites/default/files/programamb_1.pdf)

*altos ingresos y, iv) el análisis de riesgo e inteligencia fiscal, que permita, sobre la base de la información disponible de distintas fuentes de datos, identificar a los contribuyentes de mayor riesgo.*

*En segundo lugar, provereemos de más recursos y fortaleceremos la administración tributaria: i) aumentando la dotación de fiscalizadores y la inversión en capacitación; ii) revisando y fortaleciendo las facultades de fiscalización y de acceso a información con que cuenta el SII; iii) revisando el nivel de las sanciones al fraude fiscal e incumplimiento tributario; iv) uniformando y transparentando la política de condonaciones; v) incrementando la inversión en tecnología para, entre otras cosas, hacer viable la masificación de la factura electrónica; vi) incorporando al Código Tributario una Norma General Anti-elusión, que permita sancionar a aquellos que incurran en esta práctica sólo por razones tributarias, y no por la naturaleza de su actividad económica, así como también a aquellos asesores tributarios que colaboren con el diseño de planificaciones tributarias agresivas; y vii) mejorando la coordinación entre el SII, el Servicio Nacional de Aduanas y la Tesorería.*

*Por último, se realizará un decidido avance en mejorar los servicios y la atención a los contribuyentes. En este plano se contempla i) reducir los costos de cumplimiento para contribuyentes medianos y pequeños, mediante la simplificación de los trámites en oficina, lo que redundará en mayores facilidades para el emprendimiento; ii) reforzar el respeto a los derechos de los contribuyentes en todas las actuaciones de la administración, propiciando un trato justo en los procesos de cumplimiento; iii) establecer compromisos de servicio en los trámites y requerimientos más frecuentes, lo cual redundará en una mayor certeza acerca de los plazos de respuesta a las solicitudes; y iv) desarrollar mejores servicios de atención y asistencia a través de los distintos canales, adaptando la comunicación a los medios actualmente disponibles, lo que permitirá acercar la administración fiscal a las necesidades de los contribuyentes”.<sup>5</sup>*

Dado estos tres últimos puntos se entiende que el proyecto de la Reforma Tributaria contemplaba un incremento en los ingresos fiscales para la economía del país y poder

---

<sup>5</sup> [http://www.subdere.gov.cl/sites/default/files/programamb\\_1.pdf](http://www.subdere.gov.cl/sites/default/files/programamb_1.pdf)

realizar con una mayor holgura sus inversiones sociales, ya sea en educación y salud. Asegurando el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes entregando diversos elementos al Servicio de Impuestos Internos para fiscalizar y evitar incrementos en las tasas de evasión y elusión, así mismo otorgando al contribuyente mejoras en los servicios y la atención por parte del organismo fiscalizador.

En consecuencia, el otorgamiento al ente fiscal de mayores y mejores herramientas de fiscalización en los términos planteados por la reforma tributaria obedece a la necesidad de armonizar el sistema tributario del país con las nuevas formas de hacer negocios y con el cada vez más creciente advenimiento de herramientas de planificación tributaria. En efecto, en el primer orden, se puede advertir un creciente dinamismo en los negocios, lo que demandaba la implementación de herramientas de auditoría que permitieran un contacto directo y dinámico con el contribuyente, exento de formalismos y, a la vez, la utilización de aplicaciones informáticas para una fiscalización más directa. Por otra parte, el legislador advierte que es una práctica cada vez más frecuente de los contribuyentes la de contratar asesoría tributaria, siendo necesario, entonces, establecer criterios claros que permitieran enfrentar posibles figuras elusivas. En este último orden, la reforma tributaria incorpora las normas generales antielusivas, materia que no se analizará en este trabajo, pero que, sin duda, constituyen una importante herramienta de fiscalización del correcto cumplimiento y observancia de las normas tributarias.

Es interesante hacer notar que las nuevas normas de fiscalización incorporadas al Código Tributario, vienen a coexistir con un espacio que, años antes, habían conquistado los contribuyentes mediante la incorporación al mismo cuerpo normativo de una serie de derechos que gozan de tutela jurisdiccional establecidos por la ley N° 20.420 de 2010.

Producto de esta “convivencia” normativa, podrían generarse contingencias que estos tesisistas consideran dignas de ser analizadas, toda vez que en ellas se juega parte importante de la eficacia del modelo y, a la postre, del logro de los objetivos que el legislador tuvo a la vista al momento de implementar las nuevas herramientas de fiscalización que se analizarán.



## CAPITULO 2

### OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

En esta oportunidad la investigación se orienta a desarrollar un análisis crítico de las nuevas facultades de fiscalización introducidas por la reforma tributaria Ley 20.780, basando el objeto de estudio, en las facultades del artículo 60 y 60 Bis del Código Tributario bajo la mirada de los derechos del contribuyente, contenidos en el artículo 8 Bis N°3 y 8° y artículo 59 del Código Tributario.

#### 1. Objetivo General

El objetivo general del presente trabajo consiste en analizar críticamente las herramientas de fiscalización introducidas por la ley 20.780 publicada el 29 de septiembre de 2014 sobre Reforma Tributaria y su Simplificación Ley 20.899 publicada el 08 de febrero de 2016 , principalmente las introducidas en los artículos 60 y 60 bis a la luz de los derechos del contribuyente contenidos en la Ley 20.420 publicada el 19 de Febrero del año 2010 que incorpora diez derechos para los contribuyentes en el Código Tributario en su artículo 8 Bis, que para objeto de esta investigación serán considerados los numerales 3 y 8 de éste, alcanzando dicho análisis también al artículo 59 del Código Tributario.

#### 2. Objetivos Específicos

- ❖ Interpretación de los artículos de la ley que hacen relación con las herramientas de fiscalización, artículos 60, 60 bis, 8 bis N°3 y 8, y 59 del Código Tributario.
- ❖ Determinar vacíos legales en relación a las garantías que debió incorporar el legislador en torno a la autoridad fiscalizadora y al contribuyente.

- ❖ Comparar los vacíos legales, ventajas y desventajas en relación a la autoridad fiscalizadora y al contribuyente.
- ❖ Indicar propuestas que permitan garantizar la igualdad de derecho para ambos actores.

### **3. Alcances de la Investigación**

El presente trabajo sólo es factible para las herramientas fiscalizadoras chilenas, referente al artículo 60, 60 bis, 8 bis N°3 y 8, y 59 del Código Tributario y no es viable para otros países.

### **4. Justificación de la Investigación**

Para comprender las nuevas formas de fiscalización del SII, se debe tener presente “¿cuál es la obligación y deberes de un contribuyente obligado a llevar contabilidad?”, “¿cuál será el procedimiento de fiscalización por parte del ente fiscalizador?” y “¿cuáles son las sanciones tributarias a que se verán expuestos?” por infringir el mandato tributario en los contribuyentes.

Este trabajo se justifica en el análisis crítico de las nuevas herramientas de fiscalización incorporadas en la Reforma Tributaria y su simplificación, que tendrá como finalidad entregar un mayor conocimiento sobre el tema de la contingencia nacional que involucra tanto al ente fiscalizador como a los distintos grupos de contribuyentes del país.

El tema a analizar se encuentra contenido en los artículos 60 y 60 bis del Código Tributario, que hace referencia a las nuevas herramientas de fiscalización bajo la mirada de los artículos 8 Bis número 3 y 8, del Código tributario en relación a los derechos del contribuyente y el artículo 59 del mismo texto legal.

## **5. Metodología de la Investigación**

La metodología aplicada al presente trabajo es investigativa, referida a leyes tributarias chilenas en plena vigencia, observando vacíos en su aplicación que podrían eventualmente vulnerar normas expresas establecidas por el legislador de la materia.

## CAPITULO 3

# MARCO TEÓRICO DEL ARTICULO 60 Y 60 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y ANÁLISIS CRÍTICO RESPECTO DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

En este capítulo, se abordarán las modificaciones introducidas por la reforma tributaria Ley 20.780 y su simplificación Ley 20.899 a los artículos 60 y 60 bis del Código Tributario, bajo la mirada del artículo 8 Bis del Código Tributario en sus numerales 3° y 8°. Si bien es cierto, la publicación de la Ley 20.420 el día 19 de febrero de 2010 establece la incorporación del artículo 8 Bis al Código Tributario D.L. 830, donde se enumeran diez derechos en favor de los contribuyentes, lo que junto con generar certeza para quienes colaboran con las arcas fiscales, establece límites temporales en los procesos de revisión que desarrolla el ente fiscalizador.

- **MARCO LEGAL DE LAS MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 60 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

### 1. Norma Legal

A continuación, se transcribe el artículo 60 del Código Tributario con las modificaciones introducidas por la Ley 20.780 y su simplificación:

<p><b>Artículo 60.</b> 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</p>
--

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 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.

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.

El Director Regional podrá disponer que los contribuyentes presenten, en los casos que así lo determine, un estado de situación. Podrá exigirse, además, que este estado de situación incluya el valor de costo y fecha de adquisición de los bienes que especifique el Director Regional.

No se incluirán en este estado de situación los bienes muebles de uso personal del contribuyente ni los objetos que forman parte del mobiliario de su casa habitación, con excepción de los vehículos terrestres, marítimos y aéreos de uso personal, los que deberán indicarse si así lo exigiere el Director Regional.

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

Este examen, confección o confrontación deberá efectuarse con las limitaciones de tiempo y forma que determine el Servicio y en cualquier lugar en que el interesado mantenga los libros, documentos, antecedentes o bienes o en otro que el Servicio señale de acuerdo con él. En los casos a que se refieren los incisos cuarto y 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.

El Director o el Director Regional, según el caso, podrá ordenar que el inventario se confronte con el auxilio de la fuerza pública, cuando exista oposición de parte del contribuyente.

Con el fin de llevar a efecto la medida de que trata el inciso anterior, el funcionario encargado de la diligencia podrá recurrir al auxilio de la fuerza pública, la que le será concedida por el Jefe de Carabineros más inmediato sin más trámite que la exhibición de la resolución que ordena dicha medida, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario.

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 exceptuadas de estas obligaciones las personas obligadas a guardar el secreto profesional.

No estarán obligadas a concurrir a declarar las personas indicadas en el artículo 300 del Código Procesal Penal, a las cuales el Servicio, para los fines expresados en el inciso precedente, deberá pedir declaración jurada por escrito.

## **2. Alcance de la norma**

Las modificaciones introducidas por la reforma tributaria Ley 20.780<sup>6</sup> y su simplificación Ley 20.899<sup>7</sup>, busca perfeccionar las formas mediante las cuales el Servicio de Impuestos Internos ejerce la facultad señalada en este artículo: *“Facultad general de examinar, verificar y obtener información de contribuyentes y retenedores de impuestos”*, incluyendo otros antecedentes que dicho organismo puede solicitar para una revisión, esto es, hojas sueltas y sistemas tecnológicos, estableciendo el procedimiento mediante el cual requerir los antecedentes destinados a verificar la exactitud de las declaraciones u obtener información de algún contribuyente, en los casos que no se trate de una fiscalización. Permite el *“requerimiento telefónico”* de antecedentes, contemplando, además, la opción amplia de requerirlos *“por la forma más expedita posible”*.

La nueva regulación interna de esta nueva facultad se encuentra en la Circular N° 57 de 26 de junio del año 2015 y la modificación introducida por la Ley N° 20.899<sup>8</sup> en la Circular N° 30 de 10 de mayo del año 2016.

El nuevo inciso primero del artículo 60 del Código Tributario, en su primera parte, incluye como objetos del examen y verificación que el Servicio ha de practicar a los contribuyentes en uso de sus facultades legales, ya no solo a los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, sino que también, a las *“hojas sueltas en que éstos se encuentren autorizados a registrar sus anotaciones contables, y a los sistemas tecnológicos”* que se les haya autorizado utilizar, o exigido llevar, en conformidad a las

---

<sup>6</sup> Artículo 10 número 15 Ley 20.780

<sup>7</sup> Artículo 3° número 4 de la Ley N° 20.899

<sup>8</sup> La Ley 20.899 elimina 3 palabras “el envío de...” en su Artículo 3 número 4

nuevas disposiciones del Código Tributario, siendo éstas, las referidas a los incisos cuarto y final del artículo 17 del Código Tributario<sup>9</sup>, los que también fueron modificados por la Ley N° 20.780<sup>10</sup>, incluyéndose a través del inciso cuarto aludido, la facultad del Servicio para autorizar la sustitución de los libros de contabilidad y adicionales o auxiliares por soportes de tipo tecnológico, y agregando mediante el inciso final la posibilidad de que el organismo fiscalizador disponga en forma obligatoria dicha sustitución.

Por tanto, considerando que en virtud de la modificación legal, los libros de contabilidad y adicionales o auxiliares de los contribuyentes podrán ser sustituidos por aplicaciones informáticas o sistemas tecnológicos, sea voluntariamente o por imposición del Servicio, se hizo necesario consagrar en términos legales la facultad del organismo fiscalizador para examinar la información contenida en dichos soportes, con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones y/o de obtener información.

La modificación al artículo incorpora expresamente la facultad del Servicio de Impuestos Internos de examinar la información contable contenida en hojas sueltas y sistemas tecnológicos que los sustituyan. Cabe hacer presente, que el examen de la contabilidad en hojas sueltas, siempre fue posible realizar por parte del Servicio de Impuestos Internos, pues contaba con la facultad de examinar la contabilidad y todo documento del contribuyente en cuanto se relacionara con los elementos que sirven de base a la determinación del impuesto.

El nuevo inciso primero del artículo 60 del Código Tributario, efectúa 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

---

<sup>9</sup> 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.

<sup>10</sup> Ley 20780 Art. 10 N° 9 a) - D.O. 29.09.2014



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 DE 1984, relativas a la verificación de la correcta determinación de los impuestos contenidos en el Decreto Ley N° 825.

Entonces, 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 el de dar inicio a un procedimiento de fiscalización de los impuestos. Para lo cual se observan dos casos:

a) **Requerimiento de antecedentes, sin dar inicio a un proceso formal de fiscalización.**

Este requerimiento desformalizado de información, tiene entre sus objetivos generar una instancia previa que evite el inicio de procedimientos de fiscalización innecesario, pudiendo incluso de ellos resultar acciones de simplificación o facilitación del cumplimiento tributario sobre la base de la información recabada.

El reconocimiento expreso de esta facultad en el artículo 60 del Código Tributario, dota de certeza jurídica al actuar del Servicio, ante jurisprudencia<sup>11</sup> que señalaba que cualquier requerimiento de información al contribuyente por parte del Servicio, implicaba el inicio de un proceso de fiscalización, excluyendo bajo toda circunstancia el ejercicio de facultades fiscalizadoras fuera de un proceso formal de fiscalización.

---

<sup>11</sup> Causa Rol N° 8415-2015 de fecha de fallo 28 de junio de 2016, CRISTIAN ALFONSO QUIROZ BECERRA CON S.I.I. IX DIRECCIÓN REGIONAL. Corte Suprema.

Por lo tanto, el requerimiento desformalizado, deberá indicar con precisión los antecedentes solicitados, sean estos los libros de contabilidad, los libros adicionales o auxiliares, la documentación soportante de sus anotaciones efectuadas en unos u otros, así como el o los períodos o años tributarios correspondientes, y deberán señalar un plazo para aportar dicha documentación, el que no podrá exceder de un mes, prorrogable por una sola vez a petición del contribuyente, debiendo el nuevo término ajustarse a lo establecido en el artículo 26 de la Ley N° 19.880<sup>12</sup>. Tanto la petición de ampliación que efectúe el contribuyente como la resolución de ésta, podrán ser realizadas de manera desformalizada, sin perjuicio de dejar constancia en el expediente que para estos efectos se levante, de todas las diligencias efectuadas.

b) **Requerimiento de antecedentes al contribuyente mediante la notificación establecida en el artículo 60 del Código Tributario**

Sin perjuicio de que la nueva disposición legal establece que el requerimiento de antecedentes puede efectuarse por cualquier medio que permita, de manera rápida, hacerse de los antecedentes solicitados, la norma deja a salvo la posibilidad de que el Servicio de Impuestos Internos pueda realizar este trámite mediante una notificación al contribuyente, con la petición de antecedentes conforme las reglas generales.

Por lo tanto, la propia ley establece las menciones que deberá contener dicho requerimiento, las que se enumeran a continuación:

- b.1 Las materias consultadas
- b.2 El plazo otorgado para aportar la información requerida, el que no podrá exceder de un mes contado desde la notificación
- b.3 Consignar que no se trata de un procedimiento de fiscalización

---

<sup>12</sup> Artículo 26. Ampliación de los plazos. 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.

Además de lo anterior, siempre debe observarse lo dispuesto en el N° 4 del artículo 8° bis del Código Tributario, debiendo los funcionarios actuantes identificarse ante el contribuyente que es requerido, señalando el cargo y la repartición del Servicio a la que pertenecen.

Dependiendo de la respuesta del contribuyente a este requerimiento, se puede observar tres situaciones:

I. Contribuyente entrega los antecedentes solicitados.

En este caso, el o los funcionarios actuantes procederán a realizar el examen y verificación de la documentación tributaria y contable del contribuyente, y a constatar también la exactitud de las declaraciones presentadas. Una vez terminado el examen de la documentación, los funcionarios actuantes deberán proceder a la devolución de los antecedentes proporcionados. Sin embargo, en el evento que producto del examen practicado, se determine la existencia de inconsistencias u observaciones que pudieran derivar en eventuales diferencias de impuestos, se debe proceder a iniciar las acciones de fiscalización que correspondan.

II. Contribuyente no entrega los antecedentes solicitados dentro del plazo otorgado, o los entregados contienen errores o son incompletos o inexactos

En este escenario, la parte final del inciso primero del artículo 60 indica, que tales defectos podrán ser subsanados por el contribuyente, lo que se hará, por ejemplo, dando respuesta al requerimiento efectuado y entregando los antecedentes solicitados, o completando la presentación de dichos antecedentes, todo ello dentro de los plazos que fijará el Director, mediante Resolución, para el ejercicio de la facultad a que se refiere este inciso, sin que sean aplicables, por expresa disposición legal, los plazos previstos en el artículo 59 del Código Tributario.

III. Contribuyente no responde, o su respuesta es incompleta, errónea o extemporánea

Si transcurridos los plazos a que se refiere el inciso segundo del artículo 60 del Código Tributario, el contribuyente no diera respuesta al requerimiento 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. En tal caso, estas circunstancias solo se considerarán como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización, lo que implica que tales circunstancias se valorarán a la luz de diversos antecedentes con los que cuente el Servicio, todas las cuales deberán ponderarse con el fin de determinar si el contribuyente de que se trata debe ser incluido o no en algún proceso de fiscalización posterior.

Por último, la Ley N° 20.780, agrega en el inciso quinto, que pasó a ser el sexto del artículo 60, la posibilidad de realizar examen de la contabilidad, libros y documentación por medios tecnológicos. Esta es también una facultad que la ley concede al Servicio en los siguientes casos:

- ❖ Cuando el Director Regional autorice la sustitución de los libros de contabilidad y sus registros auxiliares por hojas sueltas, escritas a mano o en otra forma.
- ❖ 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 (17 inciso 4° del Código Tributario).

Cuando el Servicio autorice o disponga la obligatoriedad de que los libros de contabilidad y los libros adicionales o auxiliares, que los contribuyentes lleven en soporte de papel, sean reemplazados por sistemas tecnológicos que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios y permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados. Para estos efectos, el Servicio certificará los sistemas que cumplan con tales requisitos. Este medio de fiscalización se aplicará a los contribuyentes autorizados a llevar sus libros y documentos por esos medios y aquellos obligados a llevarlos de esta forma.

La modificación indicada, tiene por objeto armonizar las disposiciones del Código Tributario, incorporando en aquellas que sea pertinente la facultad del Servicio para examinar la contabilidad, libros y documentos que el contribuyente lleve por medios tecnológicos. En el presente caso, mediante la incorporación efectuada por la Ley N° 20.780 en este inciso, se deja establecido que el examen de los inventarios de aquellos contribuyentes que en forma voluntaria solicitaron la sustitución de sus libros de contabilidad por sistemas tecnológicos, como asimismo de aquellos respecto de los cuales el Servicio dispuso su reemplazo de forma obligatoria, podrá ser llevado a cabo por el organismo fiscalizador a través de medios y sistemas tecnológicos.

La facultad indicada armoniza también con lo dispuesto en el nuevo artículo 60 bis del Código Tributario, que fuera incorporado también por la Ley N° 20.780, que contempla la facultad del organismo fiscalizador para acceder o conectarse a los sistemas tecnológicos del contribuyente, con el fin de examinar y verificar su contabilidad y libros auxiliares o adicionales.

Esta norma entró en vigencia el 30 de septiembre de 2015. En cuanto a la modificación introducida por la Ley N° 20.899, relativa al inicio del plazo que tiene el contribuyente para aportar la información requerida, entró en vigencia en la fecha de publicación de la citada ley, esto es el 8 de febrero del 2016.

Las instrucciones emanadas por el Servicio de Impuestos Internos sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 57, de 26 de junio de 2015 y Circular N° 30, de 10 de mayo de 2016.

### **3. Los derechos de los contribuyentes**

Es importante tener presente la armonización que deben tener las modificaciones introducidas al artículo 60 del Código Tributario, en lo que respecta al nuevo requerimiento desformalizado contemplado en el, con los derechos de los contribuyentes, los cuales se encuentran en plena vigencia desde el año 2010.

En dicho contexto, cabe señalar que el día 19 de febrero de 2010 se publicó la Ley 20.420 que incorporó el nuevo artículo 8 Bis al título preliminar del D.L. 830 de 1974 sobre Código Tributario, el que explícita y detalladamente señala cuales son los derechos mínimos de los contribuyentes que la ley reconoce, y que garantiza a través de las herramientas que el mismo cuerpo legal establece en el inciso 2° de este artículo para su debido resguardo. De acuerdo a la historia fidedigna de su establecimiento, el objetivo que se tuvo presente para la inclusión de esta declaración fue el refundir en la ley marco sobre asuntos tributarios, los beneficios mínimos que los sujetos pasivos poseían frente a la obligación impositiva, diseminadas hasta esa fecha en la propia Constitución, leyes de derecho común y pronunciamientos administrativos, equiparando, además, en cuanto a su categoría normativa, tanto sus deberes como sus derechos fundamentales. Tal es el caso de la Ley 19.880 publicada el 29 de mayo del 2003, que establece las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos del estado, donde se abordan una serie de derechos y deberes, tanto de los distintos órganos del estado como de las personas usuarias de éstos.

Es merito destacar que, la incorporación de estos derechos al rango legal específico, circunstancia que tiene un innegable valor simbólico, además, de práctico; se destaca que estos derechos ya eran reconocidos por la autoridad tributaria en diversos

pronunciamientos, los cuales fueron refundidos en la Ley 20.420 del 2010. El Artículo 8° Bis del Código Tributario dispone de 10 derechos para los contribuyentes, de los cuales en la presente investigación, se abordarán los números 3 y 8, los cuales se describen a continuación:

***Art. 8 Bis N° 3°: 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.***

***Art. 8 Bis N 8°: 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.***

Este derecho se relaciona con el remozado artículo 59, que dispone plazos máximos de auditorías fiscales. También recoge a nivel administrativo-tributario el principio de celeridad consagrado en el artículo 7° de la ley 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos.

De acuerdo al inciso 2° del artículo 8 Bis, los reclamos en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos del citado artículo serán conocidos por el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario<sup>13</sup>. Este procedimiento, creado por la Ley 20.322 de 2009, que perfeccionó la justicia tributaria y aduanera, se aplica cuando un contribuyente considera vulnerados por actos u omisiones del SII o Aduanas algunos de los derechos constitucionales establecidos en los numerales 21, 22 y 24 del artículo 19 de la Carta Fundamental<sup>14</sup>. Pueden ser reclamados, los actos u omisiones de la autoridad que atenten contra los derechos incorporados en el artículo 8 Bis.

---

<sup>13</sup> Del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos

<sup>14</sup> Constitución Política, Capítulo III DE LOS DERECHOS Y DEBERES CONSTITUCIONALES

Para este procedimiento se aplicarán supletoriamente las reglas procesales del procedimiento general de reclamaciones del artículo 124 y siguientes del Código Tributario. Esta instancia es incompatible con el recurso de protección, de forma que no pueden entablarse conjuntamente para resolver el mismo asunto. De acuerdo al artículo transitorio de la Ley N° 20.420, en aquellos lugares donde no estén instalados y en funcionamiento los tribunales tributarios y aduaneros, conocerá de estos reclamos el juez civil con competencia en el domicilio del contribuyente que reclama.

La Ley N° 20.420 también incorporó importantes modificaciones al artículo 59 del Código Tributario, que para el análisis es necesario considerar:

- ❖ En especial fija un plazo para el Servicio en el caso de que se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que se solicitan al contribuyente, ya que, la autoridad tributaria dispondrá del plazo de nueve meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar, liquidar o formular giros.
- ❖ La certificación que da origen al cómputo se puede exigir al tenor de lo que el propio 8 bis dispone en sus numerales 5° y 8°, pero sólo cuando exista una entrega completa e íntegra de los documentos exigidos por el requerimiento o aquellos que sean suficientes y pertinentes para resolver el caso de que se trate.
- ❖ Por razones de complejidad de la revisión y auditoría, se ha contemplado un plazo especial de doce para los siguientes casos:
  - 1) Cuando se efectúe una fiscalización en materia de precios de transferencia.



- 2) Cuando se deba determinar la renta líquida imponible de contribuyentes con ventas o ingresos superiores a 5.000 unidades tributarias mensuales
  - 3) Cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización empresarial.
  - 4) Cuando se revise la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas.
  - 5) Fiscalización y resolución de las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas.
- ❖ No se aplicarán plazos máximos como los señalados en los casos en que se requiera información a alguna autoridad extranjera ni en aquéllos relacionados con un proceso de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161<sup>15</sup> del Código Tributario.

---

<sup>15</sup> Artículo 161.- Las sanciones por infracción a las disposiciones tributarias, que no consistan en penas privativas de libertad, serán aplicadas por el Tribunal Tributario y Aduanero, previo el cumplimiento de los trámites que a continuación se indican:

10º.- No se aplicará el procedimiento de este Párrafo tratándose de infracciones que este Código sanciona con multa y pena privativa de libertad. En estos casos corresponderá al Servicio recopilar los antecedentes que habrán de servir de fundamento a la decisión del Director a que se refiere el artículo 162, inciso tercero.

#### **4. Análisis Crítico de la Facultad del Artículo 60 del Código Tributario Bajo la Mirada del Derecho consagrado en el Artículo 8 Bis N°s 3 y 8 del Código Tributario**

De acuerdo al análisis efectuado precedentemente, se aprecia que la facultad introducida al artículo 60 del Código Tributario, sobre la implementación de un procedimiento de fiscalización desformalizado, el cual permitirá al Servicio obtener información de la forma más expedita posible, o mediante una notificación, sin que ello signifique que está dando inicio a una fiscalización, se observa claramente que es beneficioso para el órgano fiscalizador, puesto que, puede solicitar antecedentes, revisarlos en los tiempos que estime, pues no tiene la presión del plazo contenido en el artículo 59 del Código Tributario ni de la Ley 18.320. Por otra parte, también se observa una desventaja para el contribuyente, o un retroceso en lo que respecta a no saber cuándo esta revisión de antecedentes podría terminar, situación ya regulada por los derechos del contribuyente establecidos en el Código Tributario en su artículo 8 bis N°8.

Se observa el cuadro N°1, donde se aprecian las diferencias de este proceso de fiscalización desformalizado versus los requerimientos del artículo 59 y la ley 18.320:

Cuadro N°1.- Comparativo de requerimientos:

SII	Requerimiento Artículo 60 Código Tributario	Requerimiento Artículo 59 Código Tributario	Requerimiento Ley 18.320
Objetivo requerimiento	Exploratorio	Fiscalización	Fiscalización
Materia requerida	todas	Renta	IVA
El SII puede solicitar más de 1 vez la documentación	Sí	Sí	Si, con limitación del plazo para citar, liquidar o girar
Sanción tipificada por no aportar los antecedentes	No aplica	Si aplica, artículo 97 N°6 Código Tributario	Si aplica, artículo 97 N°6 Código Tributario
Plazo SII para citar, liquidar o formular giros	no aplica	1. <b>de 9 meses</b> , desde la certificación de antecedentes por parte del funcionario a cargo 2. <b>de 12 meses</b> , cuando se trate de una fiscalización de precios de transferencia, cuando se deba determinar una RLI con ventas o ingresos superiores a 5.000 UTM, cuando se traten de reorganizaciones empresariales, cuando se revisen la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas	<b>de 6 meses</b> , desde que se presente la documentación requerida dentro de lo estipulado en el artículo 63 del CT
El contribuyente puede presentar reclamo por vulneración de derechos en el TTA	No, no es un proceso de fiscalización	Sí, puede invocar la vulneración de derechos del artículo 155 del CT, pues se está frente a un proceso de fiscalización	Sí, puede invocar la vulneración de derechos del artículo 155 del CT, pues se está frente a un proceso de fiscalización

Para seguir con el análisis, es importante dejar claramente establecido ¿qué es una fiscalización del Servicio de Impuestos Internos?, pues esto tiene relación con la nueva facultad introducida al artículo 60 del Código Tributario.

La Fiscalización<sup>16</sup>, 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.

Para esto, el SII está autorizado por ley para examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes dentro de los plazos de prescripción que tiene, y revisar cualquier deficiencia en su declaración, para liquidar y girar los impuestos pertinentes.

Una de las herramientas de fiscalización, corresponde a la auditoría tributaria, que constituye una actividad permanente de fiscalización, basada en verificar la exactitud de las declaraciones a través de la revisión de los antecedentes y documentación de los contribuyentes, sea ésta en papel o por medios electrónicos.

Se puede distinguir algunos procesos de fiscalización utilizados por el Servicio:

- a) Procesos masivos: que corresponden a los planes que enfrentan a un número significativo de contribuyentes, a través de procesos más estructurados de atención y fiscalización, y que cuentan para su ejecución con un apoyo informático uniforme a lo largo del país, con objeto de lograr eficiencia y efectividad en la fiscalización. En estos procesos la tasa de atención se caracteriza por ser alta, dado que es una fiscalización dirigida a un proceso particular del contribuyente.

Los principales programas de fiscalización de este tipo son la Operación IVA y la Operación Renta.

- b) Procesos selectivos: que corresponden a los planes orientados a actividades económicas o grupos de contribuyentes específicos, que muestran un incumplimiento mayor, con un enfoque menos estructurado, dependiendo del

---

<sup>16</sup> Portal educativo SII, [www.sii.cl](http://www.sii.cl)

objetivo que se desea alcanzar con cada programa. La tasa de atención es más baja, de acuerdo a que supone una revisión más extensiva e integral del contribuyente.

Bajo este contexto se encuentran los Cambios de Sujeto de IVA, la Revisión de Devolución de IVA Exportadores, las Auditorías Tributarias, etc.

- c) Contacto remoto: que corresponden a planes de asistencia vía telefónica, donde el contribuyente no asiste a la oficina a regularizar su situación tributaria, si no, que lo hace por internet. La tasa de atención es alta, y se agrupa por figura de inconsistencia tributaria. Por ejemplo: error en tasa de PPM, contribuyentes con brechas de incumplimiento tributario (no declarar una declaración jurada estando obligado), etc.

El Servicio de Impuestos Internos tiene todas sus actuaciones reguladas por ley, y el legislador se ha preocupado por generar certezas en dichas actuaciones. Situación por la cual, resulta difícil para el contribuyente visualizar cuando se enfrente a un proceso de fiscalización desformalizado, puesto que, podría comenzar con un requerimiento. Situación por la cual, y para evitar esta confusión, la ley obliga al ente fiscalizador a que ésta actuación desformalizada sea identificada en el mismo requerimiento, de la forma como lo señala el artículo 60 del Código Tributario en su inciso 1º: “...ésta deberá consignar que no se trata de un procedimiento de fiscalización”, puesto que, si el contribuyente no da respuesta a este nuevo tipo de solicitud, o si ésta fuera incompleta, errónea o extemporánea, sólo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización. Este incumplimiento al requerimiento no tiene contemplada una sanción.

Este mecanismo de revisión y examen previo, no impone al fiscalizador la obligación legal de emitir una certificación de la entrega total de dichos antecedentes, como lo señala la circular N° 33 de 2015<sup>17</sup>, tampoco aplica que, del resultado de su examen, se gatille un cobro de impuestos a través de una citación, liquidación o giro, porque conforme a esta modalidad no se está frente a un proceso de fiscalización. Por lo tanto, no hay una fecha

---

<sup>17</sup> Imparte instrucciones respecto de los plazos que posee el Servicio para las actuaciones de fiscalización en las materias que indica.

de inicio del proceso formal de fiscalización, aun cuando el contribuyente haga entrega de todos los antecedentes solicitados, como tampoco existiría plazo para el Servicio de Impuestos Internos de citar, liquidar o emitir giros de impuestos, como sucede en los requerimientos del artículo 59 del Código Tributario o de la Ley 18.320 según sea el caso.

Lo anterior se debe a que el objeto del artículo 60 del Código Tributario, no es el de dar inicio a un procedimiento de fiscalización, masivo, selectivo o contacto remoto, por nombrar algunos, sino que la finalidad que busca 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. Es decir, es un mecanismo cuya finalidad es extraer información sobre una determinada operación tributaria, en otras palabras, es una simple verificación, donde la maquinaria fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos puede observar las operaciones que realiza una empresa de manera exploratoria. Esta herramienta permitirá al Servicio, aumentar el conocimiento y entender el comportamiento de las operaciones realizadas por los distintos contribuyentes, lo que permitirá hacer más certeras sus fiscalizaciones a futuro.

Al comparar las reglamentaciones, es decir, la establecida por el artículo 59 del Código Tributario y la Ley 18.320, con la nueva facultad del artículo 60 bis respecto al requerimiento desformalizado, éstas si tienen a favor del contribuyente, la claridad de cuando se inicia y termina un proceso de fiscalización, lo que está en plena concordancia con lo estipulado por el N°8 del artículo 8 bis del Código Tributario. Y en el caso en que el contribuyente vea vulnerados sus derechos tributarios, en este caso, 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*, podrá recurrir al procedimiento de reclamo contemplado en el artículo 155 del Código Tributario, pues claramente se trata de un proceso de fiscalización contenido en el artículo 59 del Código Tributario o en la Ley 18.320.

Sin embargo, esta nueva facultad que el legislador introduce a través de la Reforma Tributaria Ley 20.780 y en su simplificación Ley 20.899 al artículo 60 del Código

Tributario, no aborda los plazos que tiene el Servicio para mantener bajo su custodia la documentación solicitada.

El requerimiento al estar enmarcado en el artículo 60 del Código Tributario, no da inicio a un proceso de fiscalización, por lo tanto, libera al Servicio de responder legalmente frente a un plazo para dar una respuesta de su fiscalización al contribuyente a través de una citación, liquidación o giro. Entonces, las modificaciones efectuadas al artículo 60 del Código Tributario introducidas por las reformas tributarias, no fue armónica con los derechos de los contribuyentes consagrados en la Ley 20.420 del año 2010, pues en un caso extremo, la Ley podría dejarlos desamparados, cuando:

- a) un contribuyente es requerido al amparo del artículo 60 del Código Tributario, y el requerimiento no lo señala expresamente,
- b) el proceso exploratorio del Servicio, se dilata,
- c) no tiene la certidumbre de cuando finaliza la revisión de los antecedentes aportados,

Frente a esta situación, el contribuyente no podrá invocar la vulneración de derechos contenido en el artículo 155 del Código Tributario, pues no se trata de un proceso de fiscalización de los normados por el artículo 59 del Código Tributario ni el contenido en la Ley 18.320, sino, más bien se trata de una solicitud de antecedentes de acuerdo al modificado artículo 60 del Código Tributario, donde el contribuyente está sometido a una entrega de antecedentes en un plazo establecido, sin embargo, el referido artículo no determina el tiempo límite que tiene el Servicio de Impuestos Internos para resolver con esta nueva facultad fiscalizadora. De existir diferencias detectadas en la fiscalización desformalizada, ésta, puede servir de base para una eventual fiscalización formal, enmarcándola en el artículo 59 del Código Tributario o en la ley 18.320, existiendo, recién en esta instancia un límite de plazo para que el Servicio se pronuncie sobre su actuación.

Por lo tanto, la nueva facultad de fiscalización del artículo 60 del Código Tributario presenta problemas, en cuanto a que no consideró los derechos de los contribuyentes que establece el artículo 8 bis del Código Tributario, puesto que no se establece límite para su

ejercicio por parte del Servicio de Impuestos Internos, provocando incertidumbre para el contribuyente en dicha actuación.

Así las cosas, la modificación 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 herramientas de fiscalización:

- ❖ Sin que se computen los plazos que impone el artículo 59 del Código Tributario o la Ley 18.320 frente a un determinado procedimiento,
- ❖ Si obtiene los antecedentes requeridos por el artículo 60 del Código Tributario, podría evitar iniciar un proceso formal de fiscalización, que tiene más requisitos en cuanto a su formulación.

Esto, entendiendo que el objetivo del artículo 60 del Código Tributario, no se enmarca en una fiscalización formal, sino, que permite realizar un examen exploratorio previo que no tiene plazo de término definido ni normado, por lo tanto, el contribuyente requerido sólo le restará esperar hasta que el ente fiscalizador determine devolver los antecedentes solicitados en el momento que así éste lo determine.

Respecto del derecho a información que debe recibir todo contribuyente sometido a una fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos, se podría ver vulnerado en el artículo 60, ya que al no tratarse de un proceso de fiscalización, carece de tutela jurisdiccional debido a que el artículo 8 Bis N° 3 protege este derecho con el procedimiento que establece el artículo 155 del CT, “al inicio de todo acto de fiscalización” calidad de la que no participa el procedimiento que contempla el artículo 60 del Código Tributario.

De esta forma, ante la eventualidad que el SII no cumpliera con la obligación de informar la materia a revisar, al poner en movimiento este procedimiento desformalizado, el contribuyente se vería privado de tutela jurisdiccional efectiva, al no poder asilarse en la norma que contempla el Art. 8 Bis N° 3.

Cabe agregar que, ante esta situación el contribuyente tampoco podría reivindicar este Derecho, a luz de los derechos que reconoce y se tipifican en el artículo 17 de la ley N° 19.880 de 2003, toda vez que esta ley no tipifica este derecho en particular (él que es una



creación de la ley 20.420 de 2010) y aún en el evento de estimarse que pudiera invocarse por extensión el contenido en la letra a) del citado artículo 17, la vía de impugnación sólo sería el recurso de reposición, jerárquico o extraordinario de revisión que tipifican los párrafos 2° y 3° del Capítulo IV de dicha ley, los que al ser conocidos y resueltos por la misma administración, privan al contribuyente de la posibilidad de hacer valer este derecho ante un juez imparcial.

Frente a esto, tal vez la única salida que podría invocar el contribuyente para reivindicar judicialmente este derecho sería mediante una acción de protección inspirada en la vulneración del principio constitucional del debido proceso consagrado en el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República, sin embargo, esta alternativa se presenta como una solución más compleja y menos amigable para el contribuyente que carece de asesoría letrada.

En este contexto el legislador de la Ley 20.780, junto con introducir una modificación relevante al artículo 60 del Código Tributario, estableciendo una forma de revisión desformalizada, debió adaptar la normativa que tutela los derechos del contribuyente a este nuevo escenario, actualizando el numeral 3 del Art. 8 bis a fin de eliminar la expresión “de fiscalización” de suerte tal de hacer aplicable esta garantía a todo contribuyente, ya sea, que se encuentre sometido a un procedimiento formal (de aquellos iniciados conforme a lo dispuesto en el Art. 59 del CT o ley 18.320 de 1984) o a uno informal de aquellos que contempla este nuevo artículo 60.

Siempre en el mismo orden, cabe mencionar que el artículo 60 solo obliga al SII a informar al contribuyente sobre la materia a revisar, mas no respecto de su naturaleza. En este punto se debe señalar que hablar de “naturaleza” no es sinónimo a hablar de “materia”, pues mientras la primera acepción se refiere al sentido y alcance de la revisión (esto es, el contexto dentro del cual se requiere la información del contribuyente), la segunda se refiere principalmente a los impuestos y antecedentes que se solicitan. De esta forma, un contribuyente expuesto a un procedimiento de revisión desformalizado del artículo 60 del CT, más allá de los antecedentes que se le solicitan, carece del derecho a ser informado sobre el contexto en el que la administración le solicita determinados antecedentes.

Este es un punto que llama a la reflexión, toda vez que el artículo 8 Bis N° 3 estableció como un derecho del contribuyente el de ser informado sobre la naturaleza y materia a revisar, entendiendo el legislador de la Ley N° 20.420 que un estándar mínimo de calidad de la información que tenía derecho a recibir el contribuyente, se vinculaba precisamente con el contexto de la revisión de la que sería objeto, sin embargo este punto fue omitido por el legislador de la Ley 20.780 en el contexto de la revisión desformalizada tantas veces comentada.

A modo de conclusión, pareciera ser que, el legislador de la reforma tributaria debió armonizar de mejor forma el artículo 60 con el 8 Bis N° 3, incorporando en el primero una mención a la naturaleza de la revisión y, en el segundo, otorgando tutela jurisdiccional del artículo 155 del CT a la vulneración de tal obligación para todo aquel contribuyente que se encuentre sometido a una revisión -sea esta formal o informal-, eliminando el término “de fiscalización” al que hace mención el artículo 8 Bis N° 3 del Código Tributario.

- **MARCO LEGAL DEL NUEVO ARTÍCULO 60 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

**1. Norma Legal**

La Ley N° 20.780 de 2014 incorporó el nuevo artículo 60 bis al Código Tributario, esta norma señala que:

**Artículo 60 Bis:** En el caso de contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad y registros auxiliares por hojas sueltas escritas a mano o en otra forma, o por sistemas tecnológicos, de acuerdo al inciso cuarto del artículo 17, y en los casos del inciso final del mismo artículo, el Servicio podrá realizar los exámenes a que se refiere el artículo anterior accediendo o conectándose directamente a los referidos sistemas tecnológicos, incluyendo los que permiten la generación de libros o registros auxiliares impresos en hojas sueltas. Asimismo, el Servicio podrá ejercer esta facultad con el objeto de verificar, para fines exclusivamente tributarios, el correcto funcionamiento de dichos sistemas tecnológicos, a fin de evitar la manipulación o destrucción de datos necesarios para comprobar la correcta determinación de bases imponibles, rebajas, créditos e impuestos. Para el ejercicio de esta facultad, el Servicio deberá notificar al contribuyente, especificando el periodo en el que se llevarán a cabo los respectivos exámenes. El Servicio podrá requerir al contribuyente, su representante o al administrador de dichos sistemas tecnológicos, los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a ellos. Una vez que acceda o se conecte, el funcionario a cargo de la fiscalización podrá examinar la información, realizar validaciones y ejecutar cualquier otra operación lógica o aritmética necesaria para los fines de la fiscalización. En caso que el contribuyente, su representante o el administrador de los sistemas tecnológicos, entrobe o de cualquier modo interfiera en la fiscalización, el Servicio deberá, mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, de suerte que dicha información no será admisible en un posterior procedimiento de reclamo que incida en la misma acción de

fiscalización que dio origen al requerimiento, de conformidad a lo dispuesto en el inciso undécimo del artículo 132 de este Código. La determinación efectuada por el Servicio podrá impugnarse junto con la reclamación de la citación, liquidación, giro o resolución respectiva. Los resultados del procesamiento y fiscalización de los sistemas tecnológicos constarán en un informe foliado suscrito por los funcionarios que participaron en la acción de fiscalización, el que formará parte del expediente que se abra al efecto. Se entregará al contribuyente un acta detallada donde conste la información accedida o copiada o sistemas fiscalizados tecnológicamente. La información copiada será desechada al término de la revisión, sin perjuicio que en el expediente se incluirá un resumen de la información procesada. Se comunicará al contribuyente la circunstancia de haberse desechado la información electrónica en el plazo que se establezca en la resolución referida en el inciso siguiente. El resultado de estas actividades de fiscalización informática se notificará sólo en forma de citación, liquidación, giro o resolución, según proceda. El Director, mediante resolución, fijará el procedimiento, la forma y los plazos para el ejercicio de esta facultad. Serán aplicables las normas del artículo 35 a los funcionarios que participen en las actuaciones que se realicen en el ejercicio de la facultad otorgada en este artículo, incluidos los funcionarios que accedan, reciban, procesen y administren la información recopilada o copiada. Para estos efectos, el jefe de oficina ordenará identificar a los funcionarios en los respectivos expedientes, quienes deberán suscribirlos mediante firma e individualizar las actividades informáticas realizadas

## **2. Alcance de la norma**

El Artículo 60 bis contempla una nueva facultad de fiscalización, la cual es acceder directamente a los sistemas tecnológicos de los contribuyentes que se hubieran autorizado o que se hubieran dispuesto por el Servicio. La finalidad de esta facultad otorgada por el legislador es:

1. Revisar el correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos que permiten la generación de libros y registros auxiliares, para evitar la manipulación o destrucción

de datos necesarios para comprobar la correcta determinación de bases imponibles, rebajas, créditos e impuestos. Para el ejercicio de esta facultad, el Servicio deberá notificar al contribuyente, especificando el período en el que se llevarán a cabo los respectivos exámenes.

2. Poder solicitar los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder a los sistemas y conectarse con ellos al Contribuyente o al Administrador de Sistemas Tecnológicos de la empresa. Una vez que el Servicio de Impuestos Internos accede a los sistemas tecnológicos este podrá examinar la información, realizar validaciones y ejecutar operaciones aritméticas que le permitan fiscalizar. El perfil que se otorgara no debe permitir efectuar modificaciones o suprimir información de ningún tipo, este será un perfil de consulta.
3. Si en el proceso de fiscalización el contribuyente entraba la entrega de información, el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, podrá declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, todo esto para que en un procedimiento posterior de reclamación esta información entrabada sea declarada como inadmisibile, de conformidad al artículo 132 de este Código Tributario.

Es importante destacar que el legislador estableció expresamente el deber de reserva respecto de la información que se obtenga con la aplicación de esta facultad.

En efecto, el inciso quinto del artículo 60 bis, se indica que serán aplicables las normas del artículo 35 a los funcionarios que participen de las actuaciones que se realicen en el ejercicio de la facultad otorgada en este artículo, incluidos los funcionarios que accedan, reciban, procesen y administren la información recopilada o copiada. Lo anterior se condice con el deber de destrucción de la información que impone la norma al terminar la fiscalización.

Durante este proceso se entenderá que el contribuyente pone los antecedentes a disposición cuando da las facilidades necesarias para su examen, cumpliendo con las siguientes condiciones:

1. Que la información se encuentre ordenada y se entregue al funcionario encargado de la diligencia una minuta explicativa del sistema de archivo a que corresponde dicho ordenamiento, y/o los manuales de las aplicaciones o sistemas informáticos, lenguajes de programación, estructuras de bases de datos, glosarios o nomenclatura utilizada en dichas bases, y cualquier otra instrucción que sea necesaria para acceder a la información y practicar la fiscalización informática.
2. Que se ponga a disposición del o los funcionarios actuantes, algún dependiente que posea los conocimientos técnicos e informáticos necesarios para absolver las consultas de dichos funcionarios, permitiendo de este modo el acceso a los sistemas y el examen de los antecedentes.
3. Que, en los casos en que resulte procedente, se habilite al interior del recinto donde se encuentran los computadores o sistemas tecnológicos en que se almacenan los antecedentes, un espacio separado con el mobiliario necesario que permita el adecuado examen de los mismos.

Los resultados del procesamiento y fiscalización de los sistemas tecnológicos realizados de acuerdo al Artículo 60 bis del Código Tributario constarán en un informe foliado suscrito por los funcionarios que participaron en la acción de fiscalización, el que formará parte del expediente que se abra al efecto.

Se entregará al contribuyente un acta detallada donde conste la información accedida o copiada o sistemas fiscalizados tecnológicamente. La información copiada será desechada al término de la revisión, sin perjuicio que en el expediente se incluirá un resumen de la información procesada. Se comunicará al contribuyente la circunstancia de haberse

desechado la información electrónica en el plazo que se establezca en la resolución referida en el inciso siguiente. El resultado de estas actividades de fiscalización informática se notificará solo en forma de citación, liquidación, giro o resolución, según proceda.

El Director, mediante resolución, fijará el procedimiento, la forma y los plazos para el ejercicio de esta facultad.

Las facultades contenidas en el artículo 60 bis del Código Tributario, con respecto a los sistemas tecnológicos utilizados por el contribuyente, podrán ser ejercidas por el Servicio tanto para examinar y verificar las declaraciones presentadas, para obtener información, como para verificar el correcto funcionamiento de los sistemas y en el caso de un procedimiento de auditoría.

Es importante mencionar que para ejecutar las facultades del artículo 60 bis, se deberá notificar al contribuyente, en alguna de las formas establecidas en el artículo 11 del Código Tributario, en esta se debe especificar el período en que iniciara la fiscalización. Deberá, asimismo, entregarse información acerca de los derechos de los contribuyentes consagrados en el artículo 8° bis del Código Tributario.

❖ Contribuyentes a quienes aplica el nuevo artículo 60 bis

- a) A los autorizados a sustituir sus libros de contabilidad y registros auxiliares por hojas sueltas escritas a mano o en otra forma;
- b) A los autorizados a sustituir sus libros de contabilidad y registros auxiliares por sistemas tecnológicos, de acuerdo al inciso cuarto del artículo 17, y;
- c) A los obligados por el Servicio a sustituir sus libros de contabilidad y libros adicionales o auxiliares que los contribuyentes lleven en soporte de papel, por sistemas tecnológicos que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios y permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados.

El nuevo artículo 60 bis contempla dos facultades relacionadas con el acceso a la información directamente de los sistemas, pero con objetivos totalmente diferentes:

- a) La norma faculta (no obliga) al Servicio para realizar los exámenes por medios tecnológicos que contempla el artículo 60 inciso final, accediendo o conectándose directamente a los referidos sistemas tecnológicos, incluyendo los que permiten la generación de libros o registros auxiliares impresos en hojas sueltas. En este caso, el acceso está relacionado con una fiscalización propiamente tal.
- b) También le da la facultad de fiscalizar el funcionamiento de los sistemas tecnológicos que soporten esa información. En este caso, el acceso se solicita para revisar el correcto funcionamiento del sistema.

Esta facultad contenida en el artículo 60 bis del Código Tributario, para acceder o conectarse a los sistemas tecnológicos utilizados por el contribuyente, podrá ser ejercida por el Servicio para:

- ❖ Examinar y verificar las declaraciones presentadas y de obtener información.
- ❖ En aquellos en que se busque verificar el correcto funcionamiento de los sistemas tecnológicos,
- ❖ También en el evento que se dé inicio a un procedimiento de auditoría respecto del contribuyente.

Para lo cual, se visualizan las siguientes alternativas que pueden suceder por motivo del ejercicio de la facultad del Art. 60 Bis:



A. Revisión efectuada en el marco del examen, verificación y obtención de información de los contribuyentes

La facultad establecida en el artículo 60 bis del Código Tributario, también podrá ser ejercida por el Servicio de Impuestos Internos en los casos en que se efectúe el examen y verificación de la exactitud de las declaraciones presentadas y se recabe información de los contribuyentes, sin dar inicio a un procedimiento de auditoría, en el marco de lo dispuesto en el artículo 60 del mismo cuerpo legal, disposición respecto de la cual se impartieron instrucciones en la Circular N° 57 de 2015.

Lo anterior procederá, respecto de aquellos contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad y registros auxiliares por soportes tecnológicos, y aquellos que hayan sido obligados a efectuar este reemplazo, conforme a lo establecido en el artículo 17 del Código Tributario.

El Servicio de Impuestos Internos en virtud del Artículo 60 Bis del Código Tributario notificará al contribuyente consignando lo siguiente:

- ❖ Señalando expresamente el periodo en que la revisión será realizada.
- ❖ Se deberá en esa instancia, entregar la información relativa a los derechos del contribuyente contenida en Artículo 8 Bis del Código Tributario.

B. Fiscalización iniciada por requerimiento del artículo 59 del Código Tributario

Según dispone el artículo 59 del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos, dentro de los plazos de prescripción, podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

Para ello, el Servicio practicará un requerimiento de antecedentes, fijando un plazo para la presentación de dicha información.

Una vez puesta a su disposición la totalidad de la información requerida, el organismo fiscalizador deberá certificar dicha circunstancia, instancia desde la cual contará con el término de nueve o doce meses para, alternativamente, citar, liquidar o formular giros, salvo los casos indicados en el inciso tercero del artículo 59, en que no aplican dichos plazos. Dicho procedimiento se encuentra instruido por la Circular N° 33 de 2015, la que se aplicará a la materia que nos ocupa, con las siguientes particularidades:

C. Fiscalización efectuada en conformidad al artículo único de la Ley N° 18.320

En virtud del artículo único de la Ley N°18.320, el Servicio de Impuestos Internos puede examinar la exactitud de las declaraciones impositivas y verificar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el Decreto Ley N° 825 de 1974, sobre impuesto a las Ventas y Servicios, debiendo el organismo fiscalizador, para efectuar dicha revisión, sujetarse al procedimiento establecido en la mencionada ley e instrucciones administrativas vigentes.

Tratándose de los contribuyentes que hayan sido autorizados, o respecto de los cuales el Servicio haya dispuesto obligatoriamente la sustitución de sus libros de contabilidad o registros auxiliares y documentación, por medios tecnológicos, y a quienes el organismo fiscalizador practique un requerimiento de antecedentes en virtud de lo dispuesto en el artículo único de la Ley N° 18.320, el Servicio podrá proceder a dicho examen accediendo o conectándose directamente a los sistemas tecnológicos, incluyendo aquellos sistemas que permitan la generación de libros o registros auxiliares impresos en hojas sueltas, lo que hará en ejercicio de la facultad establecida en el nuevo artículo 60 bis del Código Tributario.

Para estos efectos, el Servicio de Impuestos Internos se sujetará en todo a las disposiciones contenidas en la Ley N°18.320, con la sola salvedad que, atendida la naturaleza especial del medio en que se contienen los antecedentes a verificar, dicho examen será efectuado accediendo o conectándose a los sistemas tecnológicos que sirvan de soporte a los mismos.

En este sentido, para efecto de los procesos de fiscalización que se desarrollen en conformidad al artículo único de la Ley N°18.320, se entenderá que el contribuyente presenta o pone a disposición del Servicio los antecedentes solicitados en la notificación, una vez que el o los funcionarios a cargo de la fiscalización accedan a los sistemas tecnológicos utilizados por el contribuyente y constaten la existencia y disponibilidad para examen y revisión, en un medio tecnológico, de la totalidad de los antecedentes que fueron requeridos mediante notificación practicada en conformidad a la ley mencionada.

Es pertinente considerar, que de las observaciones obtenidas de los exámenes y revisión efectuados por el SII, éste podrá revocar la autorización otorgada para sustituir los libros de contabilidad y registros adicionales o auxiliares por medios tecnológicos, así como la obligatoriedad impuesta en tal sentido, de esta manera el contribuyente deberá llevar su contabilidad en un sistema de soporte en papel y finalmente a raíz de lo mencionado la contabilidad será considerada como no fidedigna. El plazo para la reconstitución de la contabilidad no podrá ser inferior a treinta días.

### **3. Derechos de los contribuyentes**

En el ejercicio de la facultad del artículo 60 bis, el Servicio de Impuestos Internos puede acceder o contactarse directamente a los referidos sistemas tecnológicos, incluyendo los que permiten la generación de libros o registros auxiliares impresos en hojas sueltas, y así realizar los exámenes a que se refiere el artículo 60 del Código del Tributario. En el caso de los sistemas tecnológicos, el SII precisará de los perfiles de acceso o llave cibernética para obtener la información que requiera para realizar su fiscalización, en esta primera etapa es donde se visualiza una desventaja respecto de pequeños y grandes contribuyentes, puesto que, éste tipo de revisión sólo podrá ir orientada a los contribuyentes que posean sistemas contables computaciones, lo que en la actualidad solo sucede con los contribuyentes más grandes.

Cuando el contribuyente solicita llevar sus registros en hojas sueltas y timbradas no se realiza una discriminación sobre si se utiliza un sistema de contabilidad específico o no, o si es manual o informático, el SII da la autorización simplemente, por ende, este tipo de fiscalización hoy en día, no podría ser utilizado en todos los contribuyentes, lo que vendría a limitar la implementación de este sistema de control del Servicio de Impuestos Internos.

Otro punto importante, es que la norma señala como obligatorio mencionar el período a revisar, así como el impuesto y la materia a revisar, para dar cumplimiento al derecho del contribuyente contenido en el artículo 8 bis N° 3 y 59 del Código Tributario. Situación que no se visualiza claramente en el artículo 60 bis, puesto que se pide la llave para acceder a la información contenida plenamente en los sistemas contables informáticos y el contribuyente no es informado del alcance y naturaleza del examen hasta que, una vez finalizado el examen por parte de la autoridad tributaria, éste levanta un acta con los antecedentes que fueron fiscalizados.

El artículo 8 Bis del Código Tributario en sus numerales 3 y 8, hace mención que cada proceso de Fiscalización que inicie el Servicio de Impuestos Internos para cualquier contribuyente, deberá informar previamente la materia, alcance y naturaleza de la revisión y además, poner a disposición del contribuyente, la alternativa de conocer en cualquier momento el estado en que se encuentra su proceso de fiscalización.

#### **4. Análisis Crítico de la facultad contenida en el nuevo Artículo 60 Bis del Código Tributario Bajo la Mirada del Artículo 8 Bis N°3 del Código Tributario**

La norma contempla como obligatorio señalar en el requerimiento del 60 bis, el período en que se llevaran a cabo los exámenes, considera, el señalar el impuesto, la materia y el alcance que se va a revisar, lo que no daría cumplimiento al derecho del contribuyente contenido en el artículo 8 bis N° 3 del Código Tributario.

En cada proceso de fiscalización que inicie el Servicio de Impuesto Internos, dirigido a cualquier contribuyente deberá informar en el requerimiento la materia del cual será sujeto de revisión, el alcance de ésta y los periodos comprendidos bajo el examen, además de informar, que funcionario estará a cargo de la revisión, y poner a disposición la información de contacto de éste, con la finalidad de ir informando al contribuyente del estado en que se encuentra su caso en el momento que así lo determine el contribuyente respecto de su situación tributaria.

Otro aspecto fundamental, que viene a tomar una gran importancia en las fiscalizaciones que son originadas por el artículo 60 bis, en relación a los derechos de los contribuyentes es que éste no debe sufrir esperas innecesarias en la culminación del resultado de la fiscalización, como tampoco, ignorar cual es la materia sometida a examen por parte de la autoridad. Es importante señalar que de acuerdo a la Circular 57 de fecha 26 de junio de 2015 dictada por el SII, este procedimiento del 60 bis también puede ser desformalizado, cuyo procedimiento se encuentra analizado anteriormente.

Los derechos de los contribuyentes en la actualidad, no se limitan sólo a las garantías constitucionalmente establecidas en materia tributaria, pues mediante la dictación de la Ley N° 20.420 que incluyó el artículo 8° Bis al Código Tributario, se otorgó al contribuyente un catálogo no taxativo de derechos que los protegen y resguardan.

Se observa el cuadro N°2, donde se aprecia un esquema del artículo 60 Bis:

Cuadro N°2.- Resumen nuevo Artículo 60 bis Incorporado al Código Tributario en el Marco de la Reforma Tributaria Ley 20.780

ARTCULO 60 BIS	
Objetivo del requerimiento	Fiscalización informática tanto de contabilidad y sistemas informáticos
Nueva Facultad	El SII podrá acceder o conectarse a los sistemas tecnológicos del contribuyente y realizar una fiscalización remota de acuerdo al artículo 60 del CT
Requerimiento	El SII debe realizar una notificación para acceder o conectarse a los sistemas tecnológicos.
Materia y alcance del requerimiento	No obliga al SII a especificar la materia bajo examen, ni el periodo de las materias que serán fiscalizadas
Plazo del SII	el SII indicará el periodo en que se llevará a cabo el examen
Plazo SII para citar, liquidar o formular giros	El artículo 60 Bis no lo señala. Sin embargo, si se detectan diferencias, el SII podrá requerir de acuerdo al artículo 59 del CT o Ley 18.320, adoptando los plazos de inicio y termino de estas normas
A quien afecta	A los contribuyentes que utilicen medios tecnológicos para llevar su contabilidad, libros y registros auxiliares
Sanción tipificada por entabrar o interferir el acceso a los sistemas tecnológicos	No hay. Sin embargo, el Servicio puede invocar el art. 132 del CT, declarando que la información es sustancial y pertinente para la fiscalización.

En la materia de investigación surgen las siguientes interrogantes, ¿Existe vulneración de algún derecho de los contribuyentes con la aplicación del artículo 60 Bis del Código Tributario? ¿el Discovery tributario del artículo 132 del Código Tributario vulnera los derechos de los contribuyentes?

La incorporación del Artículo 60 bis, si bien es cierto es una herramienta potente para la entidad fiscalizadora, no deja muy claro algunos aspectos como por ejemplo, no se menciona en forma expresa en el artículo 60 bis, la obligación del Servicio de Impuestos Internos a informar al contribuyente sobre las materias que van a hacer objeto de revisión. Si bien en el caso del artículo 60 Bis, el legislador ha entendido que se está frente a una fiscalización, quedó un vacío en cuanto vulnera las garantías que otorga el Código

Tributario en su Artículo 8 Bis número 3, respecto a que es un derecho del contribuyente que al inicio de todo procedimiento o acto de fiscalización, éste debe ser informado sobre qué materia, alcance y naturaleza se realizará la fiscalización.

Contingencias en la unión del Discovery incorporado en el artículo 132 con la normativa del 60 bis, ambos del código tributario, en relación a los derechos del contribuyente.

- ❖ El ente fiscalizador puede invocar en una instancia judicial el Discovery contenido en el artículo 132 del Código Tributario, por el solo hecho de que el contribuyente no entrega el password o perfil de acceso a sus sistemas tecnológicos, ante una fiscalización del Artículo 60 Bis.
- ❖ El Servicio de Impuestos Internos también podría invocar el Discovery contenido en el artículo 132 del Código Tributario, por el hecho de que a su criterio indique que el contribuyente entraba o dificulte el acceso a los sistemas tecnológicos de alguna forma, ante una fiscalización del artículo 60 bis.

El Servicio, ante la situación señalada anteriormente, podrá declarar inadmisibile el aporte de los antecedentes que se hayan solicitado determinada y específicamente que no fueron entregados en la solicitud (inciso 12 Artículo 132 del Código Tributario), mediante resolución fundada y con los méritos de los antecedentes que tiene en su poder.

La fiscalización ejecutada por el Servicio bajo el alero del 60 bis, no indica cuales son los antecedentes solicitados, pero de igual manera el Servicio de Impuestos Internos se encuentra posibilitado de aplicar el Discovery, ya que, la norma se amplía de tal manera, que puede ser utilizada en este caso y de manera legal, generando la imposibilidad de que el contribuyente pueda aportar sus antecedentes en la etapa de reclamo cuando ni siquiera se enteró de la materia por el cual sería examinado.

El párrafo anterior se explica en su totalidad por el inciso 4 del Artículo 60 bis, el cual indica que al final del proceso de fiscalización, se entregará al contribuyente un acta detallada donde conste la información accedida o copiada de los sistemas fiscalizados tecnológicamente. Por lo tanto, en ningún momento del proceso de fiscalización el

contribuyente tuvo conocimiento sobre las materias fiscalizadas, como tampoco tuvo la oportunidad de defenderse ante la posibilidad de la invocación del Discovery por parte de la autoridad tributaria, ya que nunca supo cómo podría haber entrabado el proceso si no fue informado específicamente en la solicitud de antecedentes específicamente la materia requerida, tal como lo indica el Artículo 132 del Código Tributario.

Claramente, el requerimiento del 60 Bis, de acuerdo a lo analizado precedentemente no incorpora la materia bajo examen, que es necesario para que la autoridad tributaria invoque el Discovery del artículo 132, señalando específicamente los antecedentes requeridos y cuáles de ellos el contribuyente no presentó. De acuerdo a esto, tal vez se está frente a una vulneración de derechos del contribuyente desde su génesis, o por lo menos frente a una contradicción de las normas.

Es importante señalar que el contenido del Artículo 60 bis, también analizado bajo el contenido del artículo 8 Bis N° 3, toda vez que, si sobre este punto el artículo 60 del Código Tributario era pobre al remitirse sólo a la materia, el Artículo 60 Bis no impone al SII, ni siquiera tangencialmente, la obligación de informar al contribuyente ningún aspecto que pudiese servir a éste para conocer siquiera remotamente el sentido, alcance, impuesto, período o materias de las que pudiese versar la revisión de la que podrá ser objeto.

La norma así concebida obliga al contribuyente a transitar “a ciegas” en un proceso de revisión cuyos alcances resultan del todo desconocidos.

Esta situación atenta de manera clara y manifiesta en contra de la garantía consagrada en el artículo 8 Bis N° 3 del Código Tributario y, lo que es más grave, expone a revestir de ineficacia una norma que se implementó precisamente con la finalidad de dotar a la administración de una herramienta eficaz y moderna para acometer la función fiscalizadora que se encuentra legalmente llamada a ejercer.

Es tan claro que la ley prescinde del deber de informar ad initium de la naturaleza y materia a revisar, que el mismo artículo 60 bis se encarga de señalar que el SII, ex post, deberá entregar un “Acta” al contribuyente en la que se le rendirá cuenta del objeto de la revisión



Esta situación reviste suma gravedad, no solo por la vulneración de la garantía tantas veces comentada (lo que desde ya condena a la norma a una potencial sanción de ineficacia) sino que por el efecto en cadena que puede producirse a partir de la eventual negativa del contribuyente a colaborar con un procedimiento que al menos legalmente adolece de vicios.

En efecto, se piensa que un contribuyente al cual la autoridad fiscal lo notifica a fin de que, en una fecha o plazo determinado, permita el ingreso de la autoridad a sus sistemas o aplicaciones informáticas. Conforme a lo que se ha venido comentando, este contribuyente podría negarse a tal requerimiento argumentando (no sin razón) que, en los términos que se le formula tal petición, ésta atenta en contra de la garantía contemplada en el Art 8 Bis N° 3.

Se asume que la administración, ante tal negativa, emite la resolución que contempla el inciso 3° del artículo 60 bis e invoca ante un potencial reclamo deducido por el contribuyente conforme al Procedimiento General de Reclamaciones del Art 124 y siguientes del Código Tributario, la norma de inadmisibilidad probatoria que contempla el artículo 132 inciso 12 del Código Tributario, ¿sería justo privar al contribuyente de todo medio de prueba frente a un eventual reclamo, si nunca se le informó sobre los antecedentes que específica y determinadamente se le estaban solicitando? La respuesta pareciera ser negativa.

Se debe recordar que el “Discovery” o inadmisibilidad probatoria es una institución creada por la ley N°20.322 de fecha 27 de Febrero del año 2009, cuya finalidad fue sancionatoria, frente al contribuyente que no colabora en un procedimiento de fiscalización, como lo es la auditoría tributaria y que posteriormente, fuera de las instancias relativas al proceso administrativo por parte del Servicio de Impuestos Internos, pretenda valerse de información que no aportó en el requerimiento, para aportarla en una instancia judicial, de suerte tal, pareciera ser que a través de la importación de esta figura al nuevo Art 60 bis se le da a esta norma una aplicación extensiva que va en contra del sentido y alcance de la misma.

Por lo tanto, en este nuevo artículo 60 Bis, se encuentra la más amplia facultad del ente fiscalizador, permitiéndole actuar al amparo de la ley de manera contraria a las regulaciones

tributarias vigentes en Chile, como son las de enmarcar los procedimientos y actuaciones del Servicio de Impuestos Internos en el contexto de los derechos del contribuyente.

## **CAPITULO 4**

### **CONCLUSIONES**

Luego del análisis realizado, de acuerdo a las modificaciones implementados con ocasión de la reforma tributaria ley 20.780 y su posterior simplificación ley 20.899 respecto de los artículos 60 y 60 bis, bajo la mirada crítica de los artículos 59 y 8 Bis N°3 y 8 del Código Tributario, se concluye que:

1. La Ley 20.780 y posterior simplificación Ley 20.899, vinieron dotar de nuevas facultades del Servicio de Impuestos Internos en materias de control, ahora se suma, la información tecnológica tanto en lo referido a sistemas contables, libros y auxiliares, como a software utilizados para generar la contabilidad, permitiéndole al organismo fiscalizador, lograr recabar la mayor información posible de los contribuyentes y retenedores de impuestos, con la mira puesta en minimizar la evasión y elusión tributaria y recaudar mayores impuestos.
2. Se ha realizado un análisis comparativo de las normas pre y post reforma, con el cual se ha determinado la existencia de cambios e incorporaciones significativas, que de acuerdo a la investigación realizada pueden generar controversias con los derechos de los contribuyentes y hacia qué tipo de contribuyentes apuntan las nuevas facultades. Ya que según el análisis, no es posible la aplicación del nuevo artículo 60 bis al universo de contribuyentes del país. Puesto, que es posible esperar que las medianas y grandes empresas cuenten con sistemas contables en base a software de última tecnología, que generen sus libros y auxiliares contables por este medio, por lo tanto, ellos serían los candidatos a ser sometidos a este tipo de revisiones y no otros.

3. Entonces, ¿cómo se pueden mejorar estos vacíos legales observados en la presente investigación y que vulneran los derechos del contribuyente? Algunas medidas y comentarios que se proponen son las siguientes:
- a) Educación tributaria al contribuyente, en lenguaje simple y de fácil comprensión, con el fin de que el contribuyente sea capaz de entender los procesos de fiscalización que el Servicio aplica. Si bien es cierto, el Servicio está preocupado de esta materia, lo cual se puede observar en su página web, la capacitación que se propone es respecto de los procesos de fiscalización que son sometidos los contribuyentes, a través de reuniones, folletos, etc.
  - b) Incorporación de todos los actores del sistema tributario de Chile a las nuevas tecnologías, proveyendo algún software que permita a los pequeños contribuyentes sumarse a esta modernización, siguiendo el modelo de implementación de facturación electrónica, permitiendo al Servicio de esta forma, fiscalizar a todos los contribuyentes, generando mejores oportunidades para el contribuyente de controlar sus operaciones y mantener sus registros actualizados.

Cuadro N° 3 Sobre propuesta de planificación en la incorporación de todos los contribuyentes al sistema de contabilidad computacional o por cualquier otro medio tecnológico

CALENDARIO DE INCORPORACION SEGÚN TAMAÑO DE EMPRESAS SISTEMA TECNOLÓGICO				
TAMAÑO	INGRESOS ANUALES ULTIMO AÑO CALENDARIO	UBICACIÓN	PLAZO	FECHA
Grandes	Mayor a 100,000,- UF	Todas	9 meses	xx/xx/xxx
Medianas y pequeñas Empresas	Mayor a 2,400,- UF y menor o igual a 100,000 UF,-	Urbana	18 meses	xx/xx/xxx
		Rural	24 meses	xx/xx/xxx
Microempresas	Menor a 2,400,- UF	Urbana	24 meses	xx/xx/xxx
		Rural	36 meses	xx/xx/xxx

**NOTA: Los datos en el Cuadro son previa evaluación del SII.**

- c) El legislador de la reforma tributaria debió armonizar de mejor forma el artículo 60 con el 8 Bis N° 3, incorporando en el primero una mención a la naturaleza de la revisión y, en el segundo, eliminando el término “de fiscalización” al que hace mención el artículo 8 Bis N° 3 del Código Tributario, otorgando de esa forma tutela jurisdiccional del artículo 155 del Código Tributario a la vulneración de tal obligación, para todo aquel contribuyente que se encuentre sometido a una revisión sea esta formal o informal.
- d) Respecto del artículo 60 bis se sugiere un cambio legal, de tal forma que este pueda estar armonizado con el artículo 8 Bis N°3 del Código Tributario, en cuanto a que el propio artículo 60 del Código Tributario obligue al SII a acotar la materia y objeto bajo exámen al momento de requerir a un contribuyente.
- e) El Servicio de Impuestos internos, tal vez reconociendo los defectos normativos destacados en la letra c) precedente, impartió instrucciones en Circular N° 57 de 2015 a través de la cual señaló que en un requerimiento des formalizado de antecedentes, debía informarse al contribuyente sobre las operaciones, períodos tributarios, antecedentes contables y documentación sustentatoria. Si bien ello constituye un avance importante en el intento de integrar vacíos legales que generó la redacción del Artículo 60 del Código Tributario (el que sólo se refiere a la materia consultada) estimamos que aquello, en caso alguno, soluciona el problema de certeza jurídica que, a partir de una deficiente técnica legislativa, se podría generar. Ello pues el Servicio siempre puede cambiar el criterio contenido en una instrucción interpretativa, como es el caso de una Circular, máxime si mediante esta vía, más que interpretar a la luz de lo dispuesto en el artículo 6 letra A N° 1 del Código Tributario, el Servicio derechamente integra la ley. Además de lo anterior, la aludida Circular no se hace cargo de la otra crítica que se esbozó en el cuerpo de esta tesis al analizar el Artículo 60 del Código Tributario, cual es que esta norma no

impone a la autoridad fiscal informar al contribuyente sobre la naturaleza de la materia a fiscalizar.

Resulta igualmente criticable que el legislador no haya adecuado el artículo 8 Bis N° 3 a las características de la nueva herramienta de revisión des formalizada que contempla el artículo 60 tantas veces citado, toda vez que al utilizar esta norma el término “acto de fiscalización”, la tutela jurisdiccional que contempla el procedimiento normado en el artículo 155 y siguientes del Código Tributario, queda limitada solo a este tipo de actos, calidad que, por expresa disposición del artículo 60, no aplica en este procedimiento des formalizado, el que, por expresa disposición legal no constituye un procedimiento de fiscalización. En este orden de cosas, creemos que este defecto sólo se solucionaría con una modificación al Artículo 8 bis N° 3 mediante el reemplazo del término “acto de fiscalización” por el de “procedimiento administrativo”, entendida esta última expresión en los términos más amplios que utiliza la ley N° 19.880 de 2003 para tal efecto.

Cabe señalar que de acuerdo al Artículo 18 de la Ley precitada, “El procedimiento administrativo es una sucesión de actos trámite vinculados entre sí, emanados de la Administración y, en su caso, de particulares interesados, que tiene por finalidad producir un acto administrativo terminal”.

Finalmente, resulta igualmente criticable que mediante la forma en que fue concebido el artículo 60 del Código Tributario, no resulte posible hacer aplicable a dicho procedimiento des formalizado la garantía contenida en el numeral 8 del Artículo 8 bis del mismo Código, toda vez que dicho artículo ha liberado al ente fiscal de la certificación que, para tutelar tal garantía estableció el artículo 59 del Código Tributario o el requerimiento que establece la ley N° 18.3290 de 1984. Esta situación nos parece especialmente delicada considerando que, independientemente

del nombre que se le dé al procedimiento, el procedimiento des formalizado podría, a la postre, ser utilizado como una forma de auditoría por la autoridad fiscal, sin que el contribuyente pudiera contar con una herramienta de tutela efectiva de su derecho a que su caso sea resuelto en un término razonable. Al respecto cabe señalar que el plazo de un mes que contempla el artículo 60 es necesario para el aporte de los antecedentes, pero, una vez aportados éstos, la autoridad podría extender la revisión por todo el tiempo que estimare, careciendo el contribuyente de una herramienta efectiva para controlar esto.

En tal sentido estos tesisas proponen la necesidad de incorporar en el artículo 60 plazos o al menos criterios para otorgar certeza al contribuyente respecto de la extensión de tiempo en que podría desarrollarse esta revisión, en el entendido que los parámetros que pudiere fijar el Servicio en uso de su potestad interpretativa, además de impedirle integrar la ley (no es un órgano colegislador), son esencialmente revocables mediante un cambio posterior de criterio.

Por su parte, en relación a lo indicado en la letra d) precedente, cuando el artículo 60 Bis da pie al inicio de un acto de fiscalización (haciendo presente que, de acuerdo a lo instruido en Circular 59 de 2015, podría utilizarse como una herramienta de revisión des formalizada similar a la del artículo 60 ya comentado) el Servicio no se encuentra obligado a precisar la materia a consultar ni mucho menos, su naturaleza. Lo anterior, a juicio de estos tesisas, constituye una abierta vulneración a lo dispuesto en el artículo 8 Bis N° 3, lo que expone a esta buena herramienta de fiscalización a caer en una condición de ineficacia, dada la posibilidad de que el contribuyente la impugne mediante el uso de los recursos que la ley pone a su disposición.

En tal sentido estos tesisistas estiman que debe corregirse esta herramienta, incorporando de manera expresa en el artículo 60 bis, la necesidad de informar a priori al contribuyente sobre la naturaleza y materia a revisar, única forma de poner a salvo la eficacia y perdurabilidad de este nuevo insumo legal.

Finalmente, creemos que el legislador fue poco prolijo al importar la figura del “Discovery” que contempla el artículo 132 inciso 12 del Código Tributario al caso del artículo 60 bis. Ello pues, por una parte, queda a criterio del Servicio de Impuestos internos calificar que se entiende por “interferir la fiscalización” y, por el otro, porque, a falta de una definición clara respecto de la información que se solicita ad initium al contribuyente, el aplicar la sanción en comento, equivaldría a dejarlo sin defensa judicial ante un futuro acto administrativo, lo que, estimamos, atenta en contra del derecho constitucional del debido proceso, consagrado en el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República.



## Referencias Bibliográficas

Plan estratégico Institucional SII 2018-2022. (2018).

Slemrod, J., & Yitzhaki, S. (1996). The Costs of Taxation and the Marginal Efficiency Cost of Funds. *Staff Papers - International Monetary Fund*, 43(1), 172.

<https://doi.org/10.2307/3867356>

Código Tributario DL 830

Ley 20.780 del 29.02.2014

Ley 20.899 del 08.02.2016

Circular N° 57, de 26 de junio de 2015

Circular N° 30, de 10 de mayo de 2016

Ley 18.320 de 1984, actualizada en el año 2001

Ley N° 20.420 del 19.02.2010

Constitución Política De La República De Chile, Capítulo III, De Los Derechos Y Deberes Constitucionales , Artículo 19 N° 21,22 y 24

### Sitios de Internet visitados:

[http://www.sii.cl/portales/reforma\\_tributaria/imp\\_codigo\\_tributario.html](http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/imp_codigo_tributario.html)

[http://www.sii.cl/portales/reforma\\_tributaria/c\\_codigo\\_tributario.pdf](http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/c_codigo_tributario.pdf)

<http://biblioteca.cchc.cl/datafiles/22348.pdf>

[http://www.sii.cl/portales/reforma\\_tributaria/c\\_codigo\\_tributario.pdf](http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/c_codigo_tributario.pdf)

[http://www.subdere.gov.cl/sites/default/files/programamb\\_1.pdf](http://www.subdere.gov.cl/sites/default/files/programamb_1.pdf)

[http://www.sii.cl/principales\\_procesos/fiscalizacion.htm](http://www.sii.cl/principales_procesos/fiscalizacion.htm)

<http://www.sii.cl/noticias/2018/230418noti01aav.htm>

[https://www.transtecnia.cl/newsletter/boletin\\_informativo/13\\_10\\_2014/contenido\\_tributar  
io\\_contable\\_laboral\\_2.htm](https://www.transtecnia.cl/newsletter/boletin_informativo/13_10_2014/contenido_tributar<br/>io_contable_laboral_2.htm)

[http://www.sii.cl/aprenda\\_sobre\\_impuestos/estudios/cursos/cursos1.htm](http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/cursos/cursos1.htm)

Portal educativo SII, [www.sii.cl](http://www.sii.cl)

# **Anexo 1**

**Ley 20.420 del 19.02.2010**

**Anexo 2**

**CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE  
CHILE**

**Capítulo III**

**DE LOS DERECHOS Y DEBERES CONSTITUCIONALES**

**Artículo 19 N°s 21, 22, 24**