

UNIVERSIDAD AUSTRAL DE CHILE
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO



**ARTÍCULO 59 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO: UNA NUEVA
LIMITACIÓN A LA FACULTAD FISCALIZADORA DEL SERVICIO
DE IMPUESTOS INTERNOS**

ROBERTO HERNÁN VAN HASSELT GARRIDO

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

PROFESOR PATROCINANTE: HUGO OSORIO M.

VALDIVIA – CHILE

2012

Valdivia, 13 de marzo de 2013

Señor
Director
Instituto de Derecho Público
Presente

Estimado Director:

Por medio de la presente, informo memoria de prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile de don **Roberto Hernán Van Hasselt Garrido**, titulada "Artículo 59 del Código Tributario: Una nueva limitación a la facultad fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos."

El trabajo analiza los fundamentos, características y problemas relacionados con el nuevo artículo 59 del Código Tributario, incorporado mediante la Ley 20.420. La norma busca materializar diversos derechos de los contribuyentes, consagrados en el nuevo artículo 8°bis del Código Tributario y, muy especialmente, el derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias. Con tal objeto, se establecen plazos precisos para las auditorías que se inicien mediante un requerimiento de antecedentes, los que comenzarán a correr desde la certificación que debe hacer el Servicio de Impuestos Internos una vez que el contribuyente haya entregado los documentos.

Desde el punto de vista formal, el trabajo es efectivo y consistente. El lenguaje utilizado es preciso, sencillo y técnicamente correcto. El plan de estudio es claro y eficaz. Las citas y bibliografía son adecuadas. Respecto a la bibliografía, cabe destacar que, no obstante tratarse de una disposición reciente, el trabajo logra reunir e integrar un interesante cuerpo doctrinal, especialmente respecto al contexto histórico y normativo que explica el nacimiento de la norma.

En relación al fondo, el trabajo analiza y discute ordenadamente las diversas cuestiones teóricas y prácticas que surgen a propósito de la nueva disposición.

En el capítulo primero, se expone exhaustivamente el contexto histórico, doctrinario y legislativo en que se enmarca el nuevo artículo 59 del Código Tributario. Se refiere a la consagración, tanto a nivel comparado como nacional, de garantías constitucionales impositivas y catálogos de derechos de los contribuyentes y detalla las discusiones que rodearon la tramitación legislativa de la norma. El trabajo argumenta convincentemente que el nuevo artículo 59 del Código Tributario constituye una manifestación más, dentro de una tendencia general,

nacional e internacional, hacia el aseguramiento de garantías para los contribuyentes frente a la inevitable imposición de tributos por los estados modernos. Propone, además, profundizar este proceso mediante la creación de entes que velen por tales derechos, en línea con algunas experiencias comparadas. Es indudable que el análisis propuesto se enmarca en una visión de corte libertario, en la que los tributos constituyen un mal quizá necesario, pero en todo caso negativo y cuestionable. Semejante punto de vista es, desde luego, debatible, y debiera ser contrastado con la justificación que la tributación tiene en el contexto mayor de las convicciones de justicia predominantes en los estados modernos. Sin embargo, la perspectiva propuesta permite contextualizar, doctrinaria e históricamente, la materia en estudio y entrega herramientas hermenéuticas para resolver algunas de las dificultades prácticas que la aplicación del nuevo artículo 59 del Código Tributario podría originar.

A continuación, en el capítulo segundo, se analiza el requerimiento que, conforme dispone el nuevo artículo 59 del Código Tributario, inicia el procedimiento de fiscalización. Frente a la ausencia de antecedentes jurisprudenciales o doctrinales, se propone acertadamente un estudio preliminar, comparando el requerimiento en estudio con aquel previsto en la Ley 18.320 o "Ley Tapón", para a continuación analizar detenidamente los requisitos o menciones que el requerimiento debe contener, las vías de impugnación frente a su incumplimiento, los límites del requerimiento, y la posibilidad y efectos de nuevos requerimientos sobre procedimientos de fiscalización en curso o fiscalizaciones ya agotadas. El estudio del requerimiento del nuevo artículo 59 no sólo es exhaustivo, sino que original y agudo, proponiéndose diversas soluciones de alto interés a los múltiples problemas que se originan, especialmente con relación a la posibilidad de iniciar nuevas revisiones, dentro de los períodos de prescripción, pero en duplicación con revisiones ya existentes.

Enseguida, en el capítulo tercero, se estudia la certificación de haberse puesto a disposición del Servicio los antecedentes objeto de requerimiento. Se analiza la naturaleza jurídica de la certificación, la forma de la entrega de los documentos, la polémica cuestión del plazo en que el Servicio debe hacer la certificación, ya sea de oficio o a petición de parte, los medios de impugnación frente a la no certificación o certificación negativa, y se hace un alcance sobre la posibilidad de aplicar el silencio administrativo en la materia. Respecto al plazo de certificación, y luego de un detenido análisis en el que se cuestiona la consciente omisión del Servicio en la materia, se concluye que el plazo, cuando no existe solicitud de certificación, es uno "breve y razonable", pero que frente a la cantidad de documentos que pueden solicitarse, resulta difícil fijar, a *priori*, un plazo; en cambio, respecto a los casos en que sí existe solicitud

previa, afirma que su naturaleza, a la luz de lo señalado en la Ley de Bases del Procedimiento Administrativo, es de una gestión de mero trámite, por lo que la certificación no podrá demorar más de 48 horas, aunque reconoce que en ciertos casos, semejante plazo podría resultar, en la práctica, problemático. Resulta hasta cierto punto sorprendente la conclusión propuesta, especialmente a la luz de la posición más bien garantista en otras secciones del trabajo. Sostener que frente a la solicitud del contribuyente, sí existe un plazo específico pero que, en su ausencia, aun cuando exista la obligación de hacer la certificación de oficio, no existe un plazo máximo predeterminado, parece colocar en una situación ventajosa a los contribuyentes con asesoría tributaria. El plazo de 48 horas, conforme a la Ley de Bases del Procedimiento Administrativo, se cuenta no sólo desde la solicitud, sino que también, en su caso, de la recepción del documento o expediente.

El capítulo cuarto, de menor extensión e interés, analiza los plazos de revisión previstos en el nuevo artículo 59, discutiendo si su naturaleza jurídica es de prescripción o caducidad.

El nuevo artículo 59 del Código Tributario fue saludado por los operadores tributarios como un primer paso hacia una regulación prudente y sensata del procedimiento administrativo-tributario, con el objeto de limitar las relevantes dificultades y costos que este tipo de revisiones, en Chile y en el mundo, origina a los contribuyentes. Naturalmente, está por verse si tal objetivo se cumple o si la ley, como tantas otras iniciativas legales, se traducirá sólo en un trámite adicional, vaciado de objeto y resultados. Es este contexto, el trabajo evaluado, con su decidida visión garantista, exhaustivo análisis y novedosas propuestas, constituye un aporte del mayor interés.

En síntesis, don **Roberto Hernán Van Hasselt Garrido** ha realizado un excelente trabajo, en una materia novedosa y relevante, dentro del género memoria que es conducente al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile. De conformidad a lo anterior, informo la presente memoria "Autorizada para empaste" con nota 7,0 (siete).



HUGO OSORIO MORALES
PROFESOR ADJUNTO
TRIBUTACIÓN DE EMPRESAS

INDICE

RESUMEN	2
ABSTRACT	2
INTRODUCCION	3
CAPITULO I: LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES, EVOLUCION HISTORICA, CONSAGRACION EN CHILE Y ORIGEN DEL ARTICULO 59	5
1. Fundamento de derechos de los contribuyentes.....	5
2. Evolución de los derechos de los contribuyentes.....	6
2.1. Consagración y protección de los derechos humanos	6
2.3. Derechos de los contribuyentes en Chile	8
2.3.1. Derechos de los contribuyentes a nivel constitucional.....	8
2.3.2. Derechos de los contribuyentes a nivel legal.....	10
2.4. Desafíos pendientes.....	10
3. Historia de la Ley 20.420.....	11
4. Análisis del artículo 59	13
5. Fundamento del artículo 59	15
CAPITULO II: REQUERIMIENTO DE ANTECEDENTES	17
1. Características del requerimiento del artículo 59.....	17
2. Requisitos del requerimiento	18
2.1. Incumplimiento de los requisitos del requerimiento	21
3. Contenido del requerimiento.....	23
3.1. Limitaciones a la solicitud de antecedentes	23
3.2. Antecedentes que se pueden solicitar.....	24
3.3. Requerimientos posteriores	25
3.3.1. Nueva solicitud en el mismo proceso fiscalizador	25
3.3.2. Nueva fiscalización respecto de los elementos ya fiscalizados	26
4. Plazo para responder la solicitud	29
CAPITULO III: CERTIFICACION DE ENTREGA DE LOS ANTECEDENTES REQUERIDOS	30
1. Aspectos generales.....	30
2. Naturaleza de la certificación.....	31
3. Formas de poner a disposición del fiscalizador los antecedentes	32
4. Momento en que se deberá realizar la certificación.....	33
4.1. Certificación de oficio.....	34
4.2. Certificación a petición parte	36
4.2.1. Plazo para la certificación a petición de parte	36
5. Mecanismos de protección en caso de que no se realice la certificación	38
5.1. Silencio administrativo.....	39

5.2. Controles a los que es susceptible el acto denegatorio.....	41
5.2.1. Control administrativo.....	41
5.2.2. Certificación mediante reclamo por vulneración de derechos.....	42
5.3. Responsabilidad administrativa o disciplinaria.....	44
CAPÍTULO IV: PLAZO DEL ARTICULO 59	45
1. Naturaleza del plazo.....	45
1.1. Distinción entre prescripción y caducidad	45
1.2. Determinación de la naturaleza jurídica del plazo	47
2. Plazo de nueve o doce meses únicamente para las fiscalizaciones iniciadas mediante solicitud de antecedentes.....	48
CONCLUSION	50
BIBLIOGRAFIA.....	52

RESUMEN

Este trabajo busca identificar y determinar los problemas prácticos y jurídicos que surgen como consecuencia de la aplicación del renovado artículo 59 del Código Tributario, tanto desde la perspectiva de los derechos del contribuyente, como de las obligaciones del Servicio de Impuestos Internos. En primer término, se identificarán los eventuales conflictos normativos, partiendo con su marco teórico, para luego determinar su implicancia práctica. Posteriormente se analizará de manera sistemática la normativa vigente y aplicable en materia tributaria para así, finalmente, poder formular propuestas jurídicas para la solución de estos problemas.

ABSTRACT

This paper seeks to identify and determine the practical and legal problems that arise from the application of new Article 59 of the Tax Code, both from the perspective of taxpayer rights and the obligations of the Internal Revenue Service. Identifying such problems will begin, first with its theoretical framework, and then determining its practical implication. Subsequently will analyze systematically the applicable regulations and taxation to make, in the end, legal proposals for the solution of these problems.

INTRODUCCION

El día diecinueve de febrero de dos mil diez, por medio de la Ley 20.420, se realizó una serie de modificaciones al Código Tributario que tenían como objetivo consagrar legalmente un catálogo de derechos del contribuyente. Sin embargo, en medio de la discusión legislativa el Ejecutivo realizó una indicación sustitutiva al proyecto en la que no sólo se creaba este catálogo de derechos para el contribuyente, sino que además realizaba una serie de reformas al Código Tributario. Dentro de estas reformas destaca la modificación del artículo 59 del mismo cuerpo legal, en la que se instaura una nueva limitación a la facultad fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos¹.

Esta nueva limitación consiste en que el Servicio tendrá un plazo fatal de nueve o doce meses para examinar y revisar antecedentes, citar por el artículo 63 del Código Tributario, liquidar o girar los impuestos sujetos a declaración, y en general todo acto fiscalizador. Dicho plazo comenzará a correr desde que el Servicio certifique que el contribuyente hizo entrega de todos los antecedentes que le fueron solicitados en el respectivo requerimiento.

Antes de esta reforma, la ley no definía los plazos en los cuales se podían extender dichas fiscalizaciones, de manera que la única limitación que tenía el Servicio en esta materia era la relativa a los plazos de prescripción de la obligación tributaria. La modificación del artículo 59 intenta limitar el tiempo que puede durar esta fiscalización, estableciendo un plazo fatal para la misma.

Pese a este avance, este nuevo artículo 59 genera una serie de interrogantes y problemáticas que merecen especial atención, de forma que el objetivo del presente trabajo será su identificación, análisis y posible solución.

Expuesto lo anterior, la hipótesis defendida en este trabajo será que las diversas interrogantes y problemáticas que puedan surgir en la aplicación práctica del artículo 59 pueden encontrar respuesta en una interpretación sistemática, exhaustiva y lógica del conjunto de normas que rigen el derecho tributario y el derecho público, manteniendo siempre pleno respeto a los derechos de los contribuyentes.

Para ello, el presente trabajo estudiará el contexto en el que surge este artículo 59, analizando la evolución de los derechos de los contribuyentes, partiendo de su base teórica hasta su consagración a través de Ley 20.420, para luego estudiar su fundamento y conocer la necesidad de su establecimiento.

Luego, siguiendo con el análisis de la limitación del artículo 59, se examinará el requerimiento de antecedentes que da inicio a la fiscalización, intentando establecer sus

¹ En adelante “el Servicio”

requisitos, así como las consecuencias de su incumplimiento. Posteriormente, se buscará clarificar si el Servicio puede volver a requerir antecedentes en el mismo proceso fiscalizador o en uno posterior, ya sea por los mismos hechos, por los mismos períodos o por los mismos impuestos.

El siguiente punto a estudiar será la certificación de la entrega de los antecedentes requeridos, hecho que marca el momento exacto desde el cual comienza a correr el plazo fatal de nueve o doce meses. Para esto, se partirá determinando la naturaleza jurídica de dicha certificación, bajo qué circunstancias se debe realizar, si debe realizarse de oficio o a petición de parte y cuáles son, si es que existen, los plazos para realizarla. Se finalizará este análisis estableciendo los mecanismos de protección que posee el contribuyente en caso de que no se realice dicha certificación.

Por último, se analizará el plazo de nueve o doce meses que limita la fiscalización, donde se intentará establecer su naturaleza jurídica y las implicancias de ésta.

Conforme a lo anterior, es necesario establecer que las soluciones que se propongan para resolver los conflictos generados por esta nueva normativa, deberán basarse en el conjunto de normas que rigen el Derecho Tributario, esto es, tanto el Código Tributario como las demás leyes tributarias y las circulares dictadas por el Servicio. En caso de silencio de la normativa tributaria, se deberá recurrir a las normas generales del Derecho Administrativo.

CAPITULO I: LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES, EVOLUCION HISTORICA, CONSAGRACION EN CHILE Y ORIGEN DEL ARTICULO 59

1. Fundamento de derechos de los contribuyentes

Al político e inventor estadounidense Benjamín Franklin se le ha atribuido la famosa frase "en este mundo sólo hay dos cosas seguras: la muerte y pagar impuestos". Aquí, no sólo se expresa el carácter ineludible de los impuestos, sino que también lo desagradable que resultan para la gran mayoría de las personas.

Este desagrado que son capaces de generar no se limita al cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino que también viene de la mano con la "tortura" psicológica e intelectual que significa para muchos -en especial en el caso de los pequeños contribuyentes- el Derecho Tributario y las relaciones con el Servicio de Impuestos Internos, donde pueden llegar a sentirse indefensos ante la "omnipotencia" que ven en el órgano estatal, el cual se encuentra imbuido de un número tal de potestades especiales que serían el sueño de cualquier acreedor en una relación obligacional privada.

Como bien señala gran parte de los autores a nivel comparado², la Administración, como titular del crédito tributario, no se ubica en una posición superior a la del contribuyente, sino que únicamente se encuentra en posición de exigir lo que el ordenamiento jurídico le permite y no más que eso, de manera que la relación entre contribuyente y Administración deberá ser vista siempre como una relación jurídica y no de poder³. Esto es especialmente relevante toda vez que en un Estado de Derecho, las relaciones jurídicas, incluida la relación entre el contribuyente y la Administración, deben estructurarse sobre la base de la igualdad, pues es ahí donde desaparece todo atisbo de autoritarismo y arbitrariedad⁴.

La protección de los derechos y garantías de los ciudadanos, por ende, toma especial importancia en el Derecho Tributario, pues aquí el individuo pareciera adoptar una actitud de sumisión en la relación con el Estado, ya que las potestades y atribuciones que tiene este último van mucho más allá de las emanadas de los derechos subjetivos que surgen de la relación jurídica ante el deudor⁵. Es por ello que los derechos de los contribuyentes se han ido posicionando como mecanismos jurídicos dirigidos a atenuar la sensación de desprotección de los contribuyentes en sus actuaciones frente al Servicio como contrapeso a las facultades especiales de éste, donde por

² V.gr. vid. BERTAZZA H., "Derechos Humanos y tributación", en *Anales de la XX jornadas del ILDT: año 2000-Salvador-Bahí*, ADBF (associação brasileira de direito financeiro), Brasil, (2000) y Luchena M., "La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible", disponible en <http://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf>, visitado el 27 feb, 2013.

³ Cfr. JARACH, D., *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, (1982), p. 55.

⁴ Cfr. BERTAZZA H., "Derechos Humanos...", Ob cit., p 85.

⁵ Cfr. ÁLAMOS, D., *Los derechos del contribuyente chileno: procedimiento de reclamo un análisis de la Ley No.20.420 de 2010*, Santiago (2010), p. 1.

un lado, obliga al Servicio a asumir determinadas conductas y, por otro, limita sus actuaciones en defensa del contribuyente.

Para comprender de mejor manera la situación en que se encuentra Chile en materia de derechos del contribuyente, se analizará, someramente, la protección de los derechos humanos a nivel internacional, así como su implicancia en materia tributaria para, finalmente, analizar su situación en el ordenamiento nacional.

2. Evolución de los derechos de los contribuyentes

2.1. Consagración y protección de los derechos humanos

En los últimos cien años se ha hecho cada vez más patente el cambio del paradigma que ha sufrido el Derecho, donde los derechos fundamentales han tomado un rol protagónico en el Derecho a nivel internacional, asignando al individuo un lugar central en el ordenamiento jurídico, incluso por sobre el estado nación⁶, y donde el rol del Estado se ha centrado especialmente en su servicio y protección de sus derechos⁷.

El protagonismo de los derechos fundamentales en el ámbito internacional comenzó a tomar fuerza principalmente con la creación de instrumentos internacionales que tenían como objetivo el reconocimiento de estos derechos y el posicionamiento del hombre como centro de la acción del Estado. Luego, y a consecuencia principalmente de lo ocurrido en la segunda guerra mundial, el Derecho a nivel global fue testigo del fenómeno de constitucionalización de los derechos fundamentales, donde no sólo fueron reconocidos por un gran número de Estados, sino que llegaron a instaurarse como principios básicos de los distintos ordenamientos jurídicos.

Es aquí donde toma gran importancia el denominado “garantismo”, un neologismo que hace referencia a las técnicas de tutela de los derechos fundamentales existentes en las diversas normas constitucionales⁸. Ferrajoli clasifica estas garantías en primarias y secundarias, entendiendo a las garantías primarias como las obligaciones o prohibiciones derivadas de los derechos subjetivos garantizados y, a las garantías secundarias, como la posibilidad de accionar procesalmente en caso de actos que violen los derechos subjetivos⁹.

Actualmente, hay consenso en que las garantías constitucionales, establecidas como elementos centrales del Estado Democrático de Derecho, constituyen una limitación general en la

⁶ Vid. STROMQUIST N., “Theorizing Global Citizenship: Discourses, Challenges, and Implications for Education”, en *Inter-American Journal of Education for Democracy*, vol. 2, núm. 1,(2009), p. 9.

⁷ Cfr. SILVA BASCUÑÁN A., *Tratado de derecho constitucional, Tomo IV*, Editorial jurídica de Chile, Santiago (1997), pp. 65-78.

⁸ Cfr. FERRAJOLI L., “Garantías”, en *Jueces para la democracia*, núm. 38, (2000), pp. 39-41, disponible en http://dialnet.unirioja.es/servlet/dfichero_articulo?codigo=174825, visitado el 27 feb, 2013.

⁹ Cfr. FERRAJOLI L., “Las garantías constitucionales de los derechos fundamentales”, en *Doxa*, Nº 29, 2006, pp. 25-26.

actuación del Estado¹⁰, de manera que cada vez que se infrinja alguna de estas limitaciones por parte de un órgano estatal, los ciudadanos estarán facultados para accionar algún mecanismo jurídico para hacer valer la garantía constitucional infringida.

2.2. Consagración de los Derechos de los contribuyentes

Ferrajoli entiende los derechos fundamentales como los derechos subjetivos comunes a todos los seres humanos en consideración a su calidad de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar¹¹, y bajo esta concepción teórica hay que comprender a los derechos de los contribuyentes como manifestación de tales derechos, como garantías primarias y, específicamente, como parte de los denominados derechos económicos, sociales y culturales o derechos de segunda generación¹². En este sentido, en el campo del Derecho Tributario, los derechos humanos se traducen en límites explícitos y directos al poder de imposición y garantías del contribuyente frente al mismo¹³, así como frente a la actuación del Servicio como órgano ejecutivo.

En este ambiente global de protección de los derechos de las personas, han tomado fuerza una serie de regulaciones de corte “garantista”, que basadas en los derechos fundamentales, protegen a grupos de personas en condiciones de aparente igualdad y que en la realidad son objeto de abusos e injusticias, casos tales como el de mujeres, minorías étnicas, trabajadores, consumidores, etc. En la misma línea, se ha buscado la protección de los contribuyentes respecto de los poderes especiales que detentan los Estados cuando se trata de establecer, aplicar y cobrar los tributos, tema que ha despertado el interés de la mayoría de los países de Occidente¹⁴.

Ejemplo de lo anterior, fue lo ocurrido en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en las que la protección de los derechos de los contribuyentes fue el tema central y en las cuales se recomendó expresamente la adopción formal de un estatuto o código de defensa del contribuyente, ya sea dentro del código tributario o en ley especial, toda vez que la seguridad de los derechos individuales de los contribuyentes es un valor fundamental del Estado Democrático de Derecho¹⁵.

A nivel internacional, se tutelaron por vez primera los derechos fundamentales de los contribuyentes en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789, al establecerse en el artículo 13 que “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad”, consagrándose los

¹⁰ FERRAJOLI L., *Garantías...*, *Ob. cit.*, pp. 40-42.

¹¹ FERRAJOLI L., *Derechos y garantías: la Ley del más débil*, Trotta, Madrid (2001), p. 37.

¹² VARELA DEL SOLAR J. Y UGALDE PRIETO R., *El recurso de protección en materia tributaria*, Editorial Jurídica ConoSur Ltda., Santiago (1993), p. 16.

¹³ PALACIOS L., “Derechos humanos y tributación”, en *Anales de la XX jornadas del ILDT: año 2000-Salvador-Bahí*, ADBF (associação brasileira de direito financeiro), Brasil, (2000), p. 471.

¹⁴ BERTAZZA H., “Derechos humanos y tributación”, *Ob. cit.*, p. 82.

¹⁵ Disponible en <http://www.iladt.org>

principios de generalidad, equidad y proporcionalidad; y luego, en su artículo 14 que señala que “los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración”.

Hoy en día como ejemplo de normativas de protección de los contribuyentes se pueden mencionar la “Declaración de los Derechos de los Contribuyentes de California” de Estados Unidos¹⁶, la “Declaración de los derechos del contribuyente” de Canadá¹⁷, la “Carta del contribuyente” de Francia¹⁸, la “Carta del contribuyente” del Reino Unido¹⁹, la “Carta de los derechos del contribuyente auditado”, de México (1994), la “Taxpayers rights and obligations”, de la O.C.D.E.²⁰ y, de especial importancia para el derecho nacional por ser su principal inspiración en esta materia, la Ley 1/1998, de “Derechos y Garantías de los Contribuyentes” en España.

2.3. Derechos de los contribuyentes en Chile

2.3.1. Derechos de los contribuyentes a nivel constitucional

Antes de la dictación de la Ley 20.420, el contribuyente, en su calidad de tal, gozaba únicamente de los derechos emanados de la Constitución Política de la República. La doctrina en este punto ha identificado una serie de garantías que cobran gran relevancia en materia tributaria, aunque, como bien señala el profesor Patricio Masbernat, no hay acuerdo doctrinal en esta materia por lo que cada autor tiene su propio punto de vista sobre el tema fundamentado en sistemas o enfoques distintos²¹. Aun así, y como el objetivo de este trabajo no es hacer un estudio sistemático de las garantías constitucionales de los contribuyentes, se hará una mención somera de éstas.

Los derechos de los contribuyentes existentes en la Constitución son:

A) *Principio de legalidad*: Consagrado principalmente en los artículos 63 N°14, 64 inciso 4 N° 1 y 65 inciso 2° de la Constitución y, según una parte de la doctrina nacional²², también está consagrado en el artículo 19 N° 20. El principio de legalidad ha sido entendido históricamente en el sentido que no puede haber tributo sin ley previa y expresa “nullum tributum sine lege”. Sobre

¹⁶“California Taxpayers' Bill of Rights”, Estados Unidos, 1988.

¹⁷“Declaración of taxpayers rights”, Canadá, 1985; esta Declaración se complementa con otras normas como la “Ley sobre libertad de información y la protección de la vida privada” (1983).

¹⁸ “Charte du contribuable”, Francia, 1987. Complementada con otras disposiciones de las Leyes de “Libertad de acceso a los documentos administrativos” y “Justificación de las decisiones administrativas” (ambas de 1978).

¹⁹“Taxpayer charter”, Reino Unido, 1986.

²⁰ “A survey of the situation in O.E.C.D. countries”, París, 1990

²¹ MASBERNAT P., “Garantías constitucionales del contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina tradicional”, en *Ius et Praxis*, Talca, v. 8, núm. 2, (2002), Disponible en http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010&lng=es&nrm=iso, visitado el 27 feb, 2013.

²² VID. IBIDEM; AVILÉS V., *Legalidad tributaria*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, (2005), p. 80 y EVANS ESPÍNEIRA E., *Los tributos en la Constitución*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, (2010), pp. 102-105.

la amplitud del principio de legalidad la doctrina se encuentra dividida teniendo, por un lado, la doctrina de la reserva legal restringida²³ la cual señala que basta con que la ley cree y precise los elementos esenciales de la obligación tributaria y, por otra parte, está la doctrina de la reserva legal amplia²⁴ que señala que no basta con determinar los sujetos y los hechos gravados, sino que hay que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria.

B) *El principio de igualdad*: Se encuentra establecido en los artículos 19 N° 2, N° 20 y N°22 de nuestra Constitución, el cual más que tener por objetivo que todos paguen exactamente los mismos tributos, está enfocado en que haya igualdad de sacrificio, de manera que se dé un tratamiento igual a quienes se encuentran en similares condiciones. Es por ello que se permite hacer distinciones o crear categorías especiales, siempre y cuando se basen en criterios razonables y excluyan toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías o grupos de personas.

C) *El principio de generalidad*: Para muchos autores constituye un subprincipio de la igualdad ante la ley, pero para otros, es un principio autónomo que señala que toda persona que se encuentre en los supuestos de hecho que generan una obligación tributaria deben verse afectados a ella y sólo se podrán hacer excepciones bajo los supuestos del artículo 19 N° 22 inciso segundo.

D) *Derecho de propiedad*: Por la naturaleza misma de los tributos, es evidente que es el derecho que se ve más afectado con la imposición de cargas tributarias, de manera que para ser tolerado por el ordenamiento jurídico debe sopesar dos principios fundamentales de la Constitución. Por un lado se debe cumplir con el fin social que debe cumplir el Estado, y por otro, como ordena el artículo 19 N° 26, la normativa legal no puede afectar los derechos en su esencia. Dicho de este modo, nuestro ordenamiento jurídico tolera la vulneración del derecho de propiedad por parte de la normativa tributaria siempre y cuando no se afecte este derecho en su esencia y se realice con la mera intención de cumplir con la función social del Estado. Vinculado a este principio, se encuentran los subprincipios de irretroactividad de la ley tributaria y el principio de no confiscatoriedad.

E) *Protección jurisdiccional del contribuyente*: Se traduce en la existencia de mecanismos de protección frente a la violación de las garantías constitucionales en las que pueda incurrir la autoridad²⁵, mecanismos que por lo demás, deben enmarcarse dentro del justo y debido proceso. Constitucionalmente, esta garantía se encuentra dentro del artículo 19 N°3 incisos 1°,4° y 5° de la Constitución, así como en los tratados internacionales relacionados e integrados a nuestro ordenamiento a través del artículo 5.

²³ CFR. ASTE C., *Curso sobre Derecho y Código Tributario*, LexisNexis, Santiago, (2007), pp. 5-6.

²⁴ CFR. EVANS ESPIÑEIRA E., *Los tributos...*, Ob. cit., pp.102-105; AVILÉS V., *Legalidad...*, Ob. cit., pp.90-98.

²⁵ Cfr. Masbernat P., "Garantías...", Ob. cit.

2.3.2. Derechos de los contribuyentes a nivel legal

La primera aproximación a esta materia se realizó el 2006, donde el Servicio, bajo la dirección de don Ricardo Escobar Calderón, dictó la circular N° 41 del 26 de julio de 2006, en la que se consagró por primera vez un catálogo de derechos del contribuyente en su relación con el Servicio. Este catálogo recogía principalmente los derechos ya existentes en el ámbito administrativo (principalmente de la Ley N° 19.880) y los traducía al ámbito de la relación contribuyente-Servicio. Pese a ser un reglamento que únicamente vinculaba al Servicio y que no otorgaba derechos propiamente tales, ni mecanismos para su protección, no deja de ser un antecedente valorable por parte del Servicio, camino a la consagración legal de los derechos de los contribuyentes.

Los derechos de los contribuyentes hoy en día 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. Posteriormente, con la dictación de la Ley N° 20.494 que agregó los artículos 8° ter y quáter, se incorporaron derechos relativos a la autorización de documentación electrónica e iniciación de actividades. Todo esto bajo el párrafo 4° del título preliminar del Código Tributario.

2.4. Desafíos pendientes

Esta protección del contribuyente debe ir más allá de la mera creación de derechos, instaurando organismos similares a la defensoría penal pública o laboral, que defiendan a los pequeños contribuyentes en sus actuaciones frente al Servicio, o a lo menos, como el Servicio Nacional del Consumidor, que orienten a éstos para que logren sobrellevar el a veces “traumático” proceso de fiscalización y así evitar que los pequeños contribuyentes terminen viéndose obligados a pagar grandes sumas de dinero por multas, intereses y reajustes simplemente por el desconocimiento de la normativa tributaria y la poca instrucción en la materia.

Lo anterior no es nada nuevo a nivel comparado y ya ha sido aplicado en varios países del globo, como es el caso del Defensor de los Derechos de los Contribuyentes (Taxpayers' Rights Advocate) en Estados Unidos, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en México, el Consejo para la Defensa del Contribuyente en España, El Defensor del Pueblo Francés, entre otros. También fue un tema tratado en las ya mencionadas XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, recomendando el establecimiento del Ombudsman o Defensor del Contribuyente como órgano independiente con plena autonomía funcional, cuya misión sea

tutelar los derechos de los contribuyentes ante hechos, actos u omisiones de la Administración en materias tributarias.

3. Historia de la Ley 20.420

El 14 de abril del año 2005, el senador Baldo Prokurica inició una moción que tenía como finalidad, precisamente, la instauración legal de los derechos de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico nacional.

En dicha moción, el senador Prokurica dejó de manifiesto la sensación de desprotección que tienen las personas frente a los abusos o deficiencias en que puede incurrir la acción estatal, especialmente en el ámbito tributario. Luego, como se señaló anteriormente, destacó que los derechos de los contribuyentes son expresión de los derechos humanos, por lo que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado. Por último, agrega, a modo ejemplar, el tratamiento de este tema en las legislaciones española, francesa y estadounidense, donde ya se han consagrado los derechos de los contribuyentes y ya constan con órganos encargados de la protección de estos.

Esta moción proponía la creación de un nuevo artículo 5 bis al Código Tributario, que incorporaba un catálogo de doce derechos de los contribuyentes. A este proyecto se le hizo una serie de indicaciones, donde entre otras cosas, se buscó que las restricciones al Servicio sean más severas proponiendo que los plazos para el examen de los antecedentes sea de seis meses (siendo que en el proyecto original no se proponía ningún plazo) contados desde la 1° notificación y que cualquier acción u omisión de los funcionarios del Servicio que afecten los derechos de los contribuyentes sea sancionado con la suspensión de sus funciones hasta por dos meses. Finalmente estas indicaciones terminaron siendo retiradas por sus mismos autores.

Tiempo después el proyecto fue remplazado como consecuencia de una indicación sustitutiva del ejecutivo, que prefirió ubicar el artículo en un nuevo párrafo 4° sobre “Derechos de los contribuyentes”, como un nuevo Artículo 8° bis, con el fin, como indica el profesor Javier Jaque López, de dar un carácter declaratorio a estos derechos, sin perjuicio de que se les otorgue un procedimiento eficiente a los titulares de tales derechos²⁶.

Esta indicación del ejecutivo no se limitó sólo a cambiar de ubicación el proyecto original y a establecer un catálogo de derechos del contribuyente, sino que también buscó complementarlo realizando una serie de modificaciones al Código Tributario.

²⁶ JAQUE J., “Reseña del establecimiento de la Ley 20.420”, en *Reporte Tributario*, núm. 4, (2010), disponible en http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=62:resena-del-establecimiento-de-la-Ley-20-420&catid=58:reporte-tributario-no4-mayo-2010-&Itemid=81, visitado el 27 feb, 2013.

De esta forma los derechos de los contribuyentes establecidos en este catálogo son los siguientes:

1° Derecho a ser atendido cortésmente, con el debido respeto y consideración; a ser informado y asistido por el Servicio sobre el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones.

2° Derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas.

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.

4° Derecho a ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado.

5° Derecho a obtener copias, a su costa, o certificación de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.

6° Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados.

7° Derecho a que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por este Código.

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.

9° Derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.

10° Derecho a plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones de la Administración en que tenga interés o que le afecten.

A su vez, se modificaron otras normas al Código, que supone que:

a) Se estableció que en caso de vulneración de cualquiera de estos derechos se podrá reclamar ante el Juez Tributario y Aduanero mediante el procedimiento especial de reclamos por vulneración de derechos;

b) Se incluyó a los correos electrónicos como medios válidos de notificación de las actuaciones del Servicio;

c) Se obligó al Servicio mantener a disposición de los contribuyentes en su sitio de internet las circulares o resoluciones destinadas a ser conocidas por los contribuyentes en general y los oficios de la Dirección que den respuesta a las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias, y

d) Se modificó el artículo 59 estableciendo un plazo para la fiscalización del servicio que comienza con un requerimiento.

Respecto a la aplicabilidad del procedimiento especial por vulneración de derechos, resulta curioso que no fuera ampliable a los posteriormente promulgados artículos 8 ter y quáter, dando la impresión que se debió a un simple descuido del legislador. Esto considerando que, por un lado, no existe motivo para dejarlos fuera del procedimiento especial de reclamaciones pues, como derechos del contribuyente, tienen igual calidad que los derechos del artículo 8 bis y, por otro lado, si se analiza la historia fidedigna de la Ley N° 20.494 se podrá ver que no existe mención alguna sobre este punto, como si efectivamente se hubieran olvidado de la existencia de dicho procedimiento.

Finalmente, luego de una larga discusión legislativa, la indicación del ejecutivo fue aprobada con modificaciones meramente formales, siendo promulgada el 22 de enero del 2010 y publicada en el Diario Oficial el 19 de febrero del mismo año.

4. Análisis del artículo 59

Una vez examinada la forma en la que el artículo 59 alcanzó su estado actual, cabe hacer un pequeño análisis sobre su contenido.

El inicio del artículo no dice nada nuevo, pues es anterior a la reforma de la Ley N° 20.420, e indica que “dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes”. Esto es de toda lógica, siempre que, si con la prescripción se extingue la acción del Fisco, no tiene sentido que el contribuyente se vea sometido a una fiscalización para determinar el monto de una obligación que luego no podrá ser exigida.

Con la Ley N° 20.420 se agregó, primero, que:

Cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deberán ser presentados al Servicio por el contribuyente, se dispondrá del plazo fatal 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 para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros.

Lo anterior, en pocas palabras, significa que una vez certificada la entrega de los antecedentes solicitados y transcurrido el plazo de nueve meses, el Servicio no podrá citar según el 63, liquidar ni girar el o los impuestos en cuestión.

Posteriormente amplía el plazo de nueve a doce meses, en los siguientes casos:

- a) Cuando se efectúe una fiscalización en materia de precios de transferencia.
- b) Cuando se deba determinar la renta líquida imponible de contribuyentes con ventas o ingresos superiores a 5.000 unidades tributarias mensuales.
- c) Cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización empresarial.
- d) Cuando se revise la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas.

El objetivo de este plazo mayor es, como parece obvio, dar más tiempo al Servicio para estudiar y analizar los antecedentes entregados, en consideración a la complejidad o cantidad de información recibida, de manera que tenga tiempo suficiente para realizar una correcta fiscalización.

Posteriormente, la norma exime de la aplicación de los plazos de nueve o doce meses en los casos en se requiera información a alguna autoridad extranjera o en aquéllos casos relacionados con un proceso de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161 del Código Tributario.

Por último se agrega que “el Servicio dispondrá de un plazo de doce meses, contado desde la fecha de la solicitud, para fiscalizar y resolver las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas”. Aquí se encuentra un supuesto totalmente diferente a los anteriores, pues habrá que recordar que el fundamento de la modificación de este artículo era fundamentalmente el numeral 8° del Artículo 8 bis, que da derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada la recepción de todos los antecedentes solicitados. En este último inciso por el contrario, ya no corresponde a un requerimiento de antecedentes, por lo que ya no se busca la protección de tal derecho, sino que en cambio, se estaría otorgando un nuevo derecho al contribuyente, el cual sería precisamente, el derecho que las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas sean fiscalizadas y resueltas en un plazo de doce meses contados desde la fecha de la solicitud.

5. Fundamento del artículo 59

Luego de todo lo anteriormente expuesto y centrándose más en el tema sobre el cual trata el presente trabajo, cabe determinar si a la sombra del catálogo de derechos del artículo 8° bis del Código Tributario, era realmente necesaria la modificación y establecimiento del nuevo artículo 59. Para ello, habrá que analizar la necesidad de este nuevo plazo en consideración al ya existente plazo de prescripción, si era necesaria o no para garantizar el artículo 8 bis N° 8 y si se justifica una sanción tan radical como la imposibilidad de liquidar o girar el o los impuestos una vez transcurrido el plazo.

Antes que todo, habrá que recalcar que, como el origen de esta modificación surge de la consagración de los derechos del contribuyente, y específicamente como mecanismo de operativización del artículo 8° bis N°8, lo que se busca es limitar el tiempo en el que el Servicio puede realizar la fiscalización, determinando legalmente cuando existe una dilatación o espera innecesaria, toda interpretación y aplicación de este artículo deberá ser siempre coherente y respetuoso con los derechos de los contribuyentes.

Sobre su necesidad, en relación a la existencia de un plazo de prescripción, hay que destacar que el objetivo de éstos es distinto, pues éste último lo que busca es limitar el período sobre el que puede actuar el Servicio, de manera de dar certeza jurídica respecto de los hechos gravados sobre los que se puede realizar la fiscalización. En cambio, el plazo del artículo 59 lo que busca es dar celeridad a las actuaciones del Servicio, pues para todo contribuyente resulta incómodo un proceso de fiscalización extremadamente largo, en el que se encuentra con sus libros y documentos retenidos indefinidamente y sin una noción clara de cuánto tiempo durará.

En pocas palabras, existen ahora dos limitaciones temporales a la actividad fiscalizadora del Servicio (tres considerando la Ley N° 18.320), por un lado hay un plazo para limitar “hasta *cuando* fiscalizar” y otro para limitar “*cuánto* tiempo puede durar esa fiscalización”, atendiendo de esta forma a dos principios y a dos necesidades distintas. Así, por ejemplo, se puede dar el caso de tener períodos breves de prescripción, pero que la duración de las fiscalizaciones sea extremadamente larga, de modo que existe plena certeza jurídica sobre los períodos a fiscalizar pero donde igualmente se vea vulnerado el derecho del 8 bis N°8.

Ahora, sobre el segundo punto a analizar, respecto de si se podía garantizar este derecho sin esta norma, hay que recordar que el mecanismo jurídico establecido en caso de vulneración de cualquier numeral del 8 bis del Código Tributario es el reclamo especial por vulneración de derechos, el cual debe ser presentado por escrito ante el Tribunal Tributario y Aduanero dentro del plazo de 15 días hábiles contados desde la ocurrencia del acto u omisión, o desde que se haya tomado conocimiento cierto del mismo.

El punto anterior genera el problema de determinar cuándo se puede establecer que hubo una omisión por parte del Servicio. No existe un parámetro para poder determinar cuándo un retardo pasa a ser una omisión, por lo que en el mejor de los casos, esto quedaría plenamente al arbitrio judicial, donde las consideraciones podrían variar de tribunal a tribunal generando una enorme falta de certeza jurídica, sin contar que en la práctica el contribuyente podría tender a no accionar por la vulneración de este derecho, al considerarlo un gasto inútil de recursos. En cambio, como se verá más adelante, este artículo 59 sí dispone de fechas ciertas para accionar, así como también otorga motivaciones importantes para que, por un lado, el contribuyente exija el cumplimiento de sus derechos, y por otro, para que el Servicio se preocupe de realizar las fiscalizaciones dentro de un tiempo prudente.

Quizás lo que puede generar mayor controversia sobre esta norma dice relación con la necesidad de establecer como consecuencia de la no actuación del Servicio en estos nueve o doce meses, la imposibilidad de éste de girar o liquidar el impuesto. La respuesta a esta pregunta definitivamente variará de persona a persona dependiendo de su visión sobre la materia. Por un lado, quienes tengan una visión “pro fisco” indudablemente considerarán esta norma como una creación de parte de quienes buscan por todos los medios posibles no pagar impuestos y que la única consecuencia que traerá consigo es la disminución de las arcas fiscales y la afectación del principio redistributivo. Y por otro lado, habrá quienes lo vean como un triunfo y justa consecuencia de la ineficiencia del Servicio y como un mecanismo óptimo para asegurar el derecho de los contribuyentes a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilataciones, requerimientos o esperas innecesarias.

Lo cierto es que es sumamente difícil crear una norma que logre dar celeridad a un procedimiento sin establecer una sanción clara y significativa y que, a su vez, dicha sanción no recaiga sobre los funcionarios que no necesariamente serán responsables de la tardanza. De manera que, aun siendo cuestionable el mecanismo utilizado, pareciera que en la práctica resultará ciertamente eficaz.

CAPITULO II: REQUERIMIENTO DE ANTECEDENTES

Se comenzará el análisis del artículo 59 discutiendo sobre el requerimiento de antecedentes, pues es este acto el que da inicio a la fiscalización del Servicio y que, además, delimita las materias que serán objeto de la fiscalización. Para ello, se examinarán las características de este requerimiento, se intentará determinar sus requisitos y las consecuencias de su incumplimiento, luego, se hará un análisis de su contenido, se estudiará el caso de requerimientos posteriores y, finalmente, se tratará el plazo del contribuyente para dar respuesta a este requerimiento.

1. Características del requerimiento del artículo 59

La noción de “requerimiento de antecedentes” es nueva en el Código Tributario, no obstante constituye una práctica habitual y necesaria en los procedimientos fiscalizadores.

En principio, se puede señalar que su naturaleza corresponde a un acto administrativo de mero trámite, toda vez que da curso progresivo al procedimiento de fiscalización del artículo 59²⁷, específicamente, dándole inicio. Respecto a su regulación, debido a su escaso o nulo tratamiento legal y doctrinal, ésta se debe deducir de los derechos del contribuyente, de los límites a las facultades del Servicio y de las circulares que el Servicio ha impartido al respecto.

Para facilitar el análisis, se contrastará este requerimiento con el otro existente en materia tributaria, el establecido en la Ley N° 18.320 en su artículo único N°1. En efecto, en dicha ley se señala que:

Se procederá al examen y verificación de los últimos treinta y seis períodos mensuales por los cuales se presentó o debió presentarse declaración, anteriores a la fecha en que se notifique al contribuyente requiriéndolo a fin de que presente dentro del plazo señalado en el artículo 63° del Código Tributario, al Servicio los antecedentes correspondientes.

De este modo, si se hace un análisis comparativo de ambos requerimientos, se destacan las siguientes diferencias:

A) El requerimiento del artículo 59 no presenta una plazo legal dentro del cual el contribuyente deba hacer entrega de los antecedentes, por lo que será el Servicio el que en el mismo acto determine el plazo que tiene el contribuyente para realizar dicha entrega. El requerimiento de la Ley 18.320, en cambio, se remite expresamente a los plazos establecidos en el artículo 63 del Código Tributario.

²⁷ BERMÚDEZ J., *Derecho administrativo general*, Legal Publishing, Santiago, (2010), p. 83.

B) Relacionado con lo anterior, la notificación del requerimiento no tiene implicancia directa en la subsecuente limitación a las facultades fiscalizadoras del Servicio. En cambio, en el caso de la Ley 18.320, la notificación da inicio al plazo del contribuyente para la entrega de los antecedentes, el cual una vez cumplido, sin importar la fecha en la que el contribuyente efectuó la entrega de los antecedentes, comienza a correr la limitación temporal de las facultades fiscalizadoras del Servicio.

C) Sobre el período respecto del cual pueden solicitar antecedentes, si bien por regla general coinciden materialmente en el plazo de 36 meses, en el caso de la Ley 18.320 será ampliable dentro de los plazos de prescripción cuando del examen y verificación de estos antecedentes se detecten omisiones, retardos o irregularidades en la declaración, en la determinación o en el pago de los impuestos. En cambio, el período fiscalizable del artículo 59 se remite directamente a las normas de la prescripción de la obligación tributaria.

D) En relación con lo mismo, estos 36 meses se cuentan desde que la obligación tributaria es exigible y no, como es el caso que se da en la Ley 18.320, desde la notificación de la solicitud de antecedentes.

2. Requisitos del requerimiento

La ausencia de regulación de este requerimiento dificulta la determinación de los requisitos adjetivos o sustantivos que debe cumplir, de modo que estos se deberán determinar mediante un análisis sistemático de las normas tributarias y de circulares emanadas del Servicio.

A. Identificación del contribuyente

Si bien la norma en comento no indica que el contribuyente deba ser individualizado, es de la naturaleza de cualquier acto administrativo identificar a la persona a la cual se dirige, no existiendo justificación para excluir al requerimiento.

B. Derecho de informar sobre la naturaleza y materia a revisar

B.1. Análisis legal

El primer punto a estudiar es el derecho consagrado en el artículo 8 Bis N° 3 del Código Tributario²⁸, en virtud del cual el contribuyente tiene derecho a que al inicio de todo acto de fiscalización se le informe sobre la naturaleza y materia a revisar. Como salta a la vista, el requerimiento del artículo 59, por ser el primer acto del procedimiento de fiscalización, deberá informar necesariamente sobre la naturaleza de la fiscalización que se realizará, así como la materia que ésta abarca.

²⁸ Artículo 8° bis.- Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes: 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.

Antes que todo, hay que recalcar que el primer elemento lógico que trae consigo esta obligación, es el de informar al contribuyente que se realizará una fiscalización en su contra, de manera que necesariamente deberá constar esto en el requerimiento.

Luego, y entrando más en el fondo de la discusión, habrá que determinar qué se entiende por naturaleza y materias a revisar. Primero, por la voz “materias a revisar”, naturalmente habrá que entenderlo como el contenido de la revisión, es decir “qué se va a revisar”, de modo que esta obligación se verá satisfecha con la indicación de a lo menos los períodos e impuestos que serán sujetos a revisión.

Respecto al alcance de la voz “naturaleza de la revisión”, el profesor Álamos señala que habrá que entender por ésta a la esencia y característica de la fiscalización, lo que se cumpliría, según él, con informar el tipo de impuesto a ser revisado, los períodos que serán examinados, detallar la causa, los motivos y las razones de hecho y derecho involucrados en la fiscalización²⁹. La interpretación propuesta por el profesor Álamos, sin embargo, pareciera vincular el concepto más con los elementos que el Servicio (como se expondrá más adelante) considera que se deben informar que con el alcance mismo de la voz “naturaleza”. En efecto, remitiéndose a la definición que da la RAE de naturaleza, la conceptualización que más se puede ajustar al tema en cuestión es la de “virtud, calidad o propiedad de las cosas”, por lo que la información que el Servicio está obligado a entregar pareciera estar más dirigida a los atributos o características propias de la fiscalización en cuestión y no a sus motivaciones, causas o fundamentos de hecho.

Con ese punto de partida, da la impresión que el deber de informar la naturaleza de la fiscalización implicaría señalar al contribuyente qué tipo de fiscalización se realizará, los fundamentos de derecho de dicha fiscalización y que en virtud de ésta deberá poner a disposición del Servicio los antecedentes que se le soliciten.

B.2. Postura del Servicio

El Servicio, por su parte, se ha referido al contenido de este derecho tanto en la circular N° 49 del 12 de agosto del 2010³⁰, como en la circular N° 19 del 1 de abril del 2011³¹.

En la primera circular, que trata específicamente las modificaciones del artículo 59, se establece como requisitos del requerimiento que conste “en forma clara y precisa, que se ha iniciado un proceso de fiscalización al contribuyente sobre una determinada materia, indicándole el o los impuestos que se revisarán, y el o los períodos o años que se auditarán”.

Luego, en la segunda circular, agrega que los funcionarios a cargo de la fiscalización deberán informar al contribuyente “el origen y los motivos de la fiscalización, detallando las

²⁹ Cfr. ÁLAMOS D, *Los derechos...*, Ob. cit., p. 47.

³⁰ En adelante “circular 49”

³¹ En adelante “circular 19”

materias que se revisarán, sus contenidos y fundamentos”. Para poder esclarecer el significado de esta interpretación, habrá que determinar qué se debe entender por origen y motivo de la fiscalización y por el fundamento de la materia que se revisará.

Sobre el primer punto, el Servicio pareciera referirse a las circunstancias que impulsaron la fiscalización, el “por qué se fiscaliza”, de modo que éste debería indicar en el requerimiento, por ejemplo, que la fiscalización fue motivada por denuncia, por incongruencia entre la información que maneja el Servicio respecto del contribuyente y la entregada por él o que simplemente se trata de una fiscalización al azar³².

Por fundamentos de la materia que se revisará, pareciera hacer referencia a que el Servicio debería argumentar por qué fiscalizará determinados períodos o impuestos, de modo que no sólo se debe señalar el “por qué se fiscaliza”, sino que también el “por qué se quiere fiscalizar lo que se va a fiscalizar”.

De lo anteriormente expuesto, parece deducirse que ya no bastaría con fundamentar la fiscalización y la materia, sino que además debería haber concordancia entre ambos, toda vez que la inconsistencia entre ambos elementos podría significar que la información dada fue deficiente y que, por lo mismo, se vulneró el N° 3 del artículo 8 bis.

C. Informar acerca de la identidad y cargo del funcionario responsable de la fiscalización.

En virtud del derecho 4° del artículo 8 bis³³ y en consideración a que se trata de un acto que dará inicio a la fiscalización, corresponderá señalar además la identidad y el cargo de los funcionarios del Servicio responsables de la fiscalización.

D. Antecedentes que se deben entregar y plazo para hacerlo.

Sobre los antecedentes que el contribuyente deberá poner a disposición del Servicio, nada hace entender que debe ser muy exhaustiva y precisa la solicitud, de forma que el Servicio incluso puede señalar genéricamente, por ejemplo, que el contribuyente deberá entregar todas las facturas de determinados períodos tributarios.

Respecto a la determinación de un plazo, todo indica que no sería un elemento esencial del requerimiento, pues su omisión únicamente implicaría la inexistencia de un límite temporal para la entrega de los antecedentes, lo cual únicamente perjudica a quien lo emite.

³² No obstante este tipo de fiscalizaciones aleatoria haya sido criticado por la CIAT en “El control fiscal, selección de contribuyentes a fiscalizar”. Disponible en http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/selcontri.htm, accedido en 27 feb, 2013.

³³ Artículo 8° bis.- Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes: 4° Derecho a ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado.

A modo de síntesis, para que el requerimiento se considere completo, este debe contener los siguientes elementos:

1. Individualizar al contribuyente, con su nombre o razón social, RUT y domicilio.
2. Indicar de forma expresa que se le realizará una fiscalización.
3. Indicar al contribuyente que deberá poner a disposición del Servicio una serie de antecedentes.
4. Señalar el tipo de fiscalización que realizará.
5. El o los impuestos y períodos que son objeto de la fiscalización.
6. Los fundamentos de hecho, origen y motivo de la fiscalización y de la materia a fiscalizar.
7. Los fundamentos de derecho de la fiscalización, esto es, las normas involucradas tras este acto.

La importancia de lo anterior viene dada por una doble dimensión de las menciones señaladas. Por un lado, vienen a ser requisitos de validez del acto de requerimiento, de manera que la omisión de alguno de estos elementos implicaría su nulidad y, eventualmente, degeneraría en un procedimiento de fiscalización viciado. Por otra parte, en el caso de las menciones que deben ser incluidas en virtud del artículo 8 bis N°3, éstas devienen en un límite al Servicio, en el sentido que una vez realizadas, la ulterior fiscalización deberá restringirse a ellas, so pena de declarar nulo el procedimiento fiscalizador por vulnerar el derecho N°8 del artículo 8 bis.

Y en concordancia con lo dicho, resulta evidente que, si el objetivo del derecho recientemente tratado es que el contribuyente se encuentre informado, dicha solicitud deberá ser debidamente notificada. A falta de normativa especial, este requerimiento deberá ser notificado según las reglas generales del artículo 11 del Código Tributario, es decir, personalmente, por cédula, por carta certificada o por correo electrónico si el interesado así lo solicitara.

2.1. Incumplimiento de los requisitos del requerimiento

Lógicamente, la inobservancia de algunos de los requisitos del requerimiento trae como consecuencia la anulabilidad del acto fiscalizador, pues por tratarse este requerimiento de un acto administrativo formal, el incumplimiento de sus requisitos deviene en que el acto puede ser declarado inválido por ausencia de legalidad y validez de un acto administrativo con efecto tributario³⁴.

Esto incluye la violación de los numerales 3 y 4 del artículo 8 bis, pues estos derechos devienen en el deber correlativo del Servicio de informar en los términos ya expuestos³⁵.

³⁴ Cfr. *Ídem.*, pp. 48-49.

³⁵ Cfr. *Ibidem.*

2.1.1. Violación del 8 bis N°3

No obstante lo anterior, la violación de los requisitos del requerimiento cobra especial importancia cuando el incumplimiento se origina por una falta al deber de informar. Se puede entender, por ejemplo, que se vulnera el derecho 8 bis N°3 cuando la fiscalización se amplía a impuestos no señalados en el requerimiento, pues en este caso, se incumpliría el requisito de señalar el o los impuestos que serán objeto de la fiscalización, de modo que el Servicio infringiría su deber de informar sobre la materia a revisar.

Lo anterior se reafirma con lo dicho por el propio Servicio en la circular 49, cuando señala que no es pertinente formular cobros respecto a las diferencias encontradas sobre impuestos que no son objeto de la fiscalización, por ser esto contrario a lo dispuesto en el N° 3 del artículo 8 bis del Código Tributario. La razón de lo anterior viene dada en que la fiscalización sólo puede abarcar las materias señaladas en el requerimiento respectivo, puesto que si se cobraran diferencias correspondientes a impuestos no señalados en la respectiva solicitud, no se habría informado adecuadamente las materias que son objeto de la fiscalización y, por ende, se habría vulnerado el artículo 8 bis N°8 del Código Tributario.

Respecto al caso de la liquidación de impuestos no comprendidos en el requerimiento de antecedentes, puede ser discutible el procedimiento de reclamo aplicable, esto es, si corresponde el general de reclamaciones o el especial por vulneración de derechos. Esta duda surgirá en general en los casos en que exista un acto u omisión del Servicio que vulnere los derechos del contribuyente y que a su vez sea susceptible de reclamo a través del procedimiento general.

Por un lado, el procedimiento general de reclamaciones permite al contribuyente formular reclamos respecto de la totalidad o alguna de las partidas o elementos de una liquidación, exceptuando los casos en que dicho reclamo se encuentra regido expresamente por los Títulos III y IV del Libro III del Código Tributario, los cuales son, los procedimientos especiales y los procedimientos para la aplicación de sanciones, cabiendo dentro del primero, el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos.

Por su parte, este último reclamo tiene cabida toda vez que un acto u omisión del Servicio vulnera los derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° de la Constitución Política de la República o los derechos contemplados en el artículo 8° bis del Código Tributario, siempre que no se trate de aquellas materias que deban ser conocidas en conformidad a determinados procedimientos establecidos en el código, entre ellos, el procedimiento general de reclamaciones. Lo anterior, en una primera lectura, pareciera dar a entender que ambos procedimientos expresamente excluyen su aplicación cuando el otro resulta aplicable, de manera que de ser ambos reclamos aplicables a un caso en específico, ninguno lo sería.

La interpretación más lógica pareciera ser entender que el carácter de especial del recurso por vulneración de derechos se manifiesta, tanto en su función tutelar de los derechos del contribuyente, como en su ámbito de aplicación, limitándolo únicamente a los casos en los que no resulta aplicable el procedimiento general de reclamaciones.

3. Contenido del requerimiento

Ahora cabe analizar el alcance del contenido de esta solicitud, es decir, qué antecedentes se pueden solicitar y qué antecedentes no pueden ser solicitados, tanto respecto de una fiscalización en particular como de una realizada de manera posterior.

La regla general es que el Servicio puede solicitar todos los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración. No obstante, hay algunos casos en los que ésta facultad se verá limitada o en los que su solicitud puede resultar controvertida.

3.1.Limitaciones a la solicitud de antecedentes

La facultad de solicitar antecedentes puede verse afectada respecto a su contenido si se hace aplicación de otras normas del ordenamiento tributario, específicamente, respecto a la solicitud de antecedentes no correspondientes al procedimiento o respecto de los cuales cesó la obligación del contribuyente de mantenerlos bajo su poder.

A. Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento.

El primer punto mencionado se relaciona con el derecho consagrado en el N° 6 del artículo 8 bis del Código Tributario³⁶ respecto a la facultad del contribuyente de eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya haya entregado al Servicio. Este derecho resulta especialmente peculiar pues, siguiendo la clasificación de Hohfeld respecto a las relaciones jurídicas, ya no se trata de un derecho subjetivo del contribuyente sino que de una inmunidad, toda vez que el contribuyente tiene una libertad frente a la potestad fiscalizadora del Servicio quien correlativamente es incompetente para exigir la entrega de tales antecedentes³⁷. Esto tiene sentido recordando que la potestad del Servicio en materia fiscalizadora, según el artículo 60 del Código Tributario, alcanza únicamente los antecedentes necesarios para la determinación de los tributos sujetos a revisión, de modo que, entendiendo que la competencia

³⁶ Artículo 8° bis.- Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes: 6° Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados.

³⁷ Cfr. HOHFELD W., *Conceptos jurídicos fundamentales*, Fontamara, Coyoacán México, (2001), p.81.

del Servicio para exigir antecedentes alcanza únicamente a los documentos que corresponden al procedimiento, el N° 6 del artículo 8 bis, en este punto, no haría más que hacer patente la inmunidad correlativa a la incompetencia del Servicio.

B. Cese de la obligación de mantener antecedentes en su poder.

Otra limitación en este ámbito, se encuentra en relación a la solicitud de antecedentes cuya obligación del contribuyente de mantenerlos en su poder ya ha cesado. Esto se puede dar toda vez que para la correcta determinación de un impuesto sean útiles antecedente de períodos anteriores que el contribuyente ya no se encuentra obligado a mantener en su poder.

La obligación del contribuyente de mantener la contabilidad y los documentos correspondientes a determinada declaración, en virtud del artículo 17 del Código Tributario, se extiende mientras esté pendiente el plazo del Servicio para la revisión de las declaraciones, que según el artículo 59, corresponde a los plazos de prescripción de la acción tributaria. De manera que una vez transcurrido ese lapso de tiempo, el contribuyente se encuentra en libertad de disponer de tales antecedentes, sin perjuicio que existan motivos económicos para mantenerlos, como por ejemplo, probar la existencia de pérdidas de períodos anteriores que se imputen a utilidades posteriores.

Según el artículo 200 del Código Tributario, el plazo de prescripción es de tres años ampliable a seis años en caso de impuestos sujetos a declaración cuando ésta no se presentó o presentándose fuera maliciosamente falsa. Considerando además que se trata de períodos tributarios cuyo cálculo es diferente a los años calendario, la obligación de conservar los documentos se extiende entonces por un plazo superior a seis años calendario. Además, como el artículo 59 dice que la facultad de revisar del Servicio está vigente dentro de los plazos de prescripción, habrá que entender que también se ve afectada por la suspensión o interrupción de la prescripción.

Visto de esta manera, una vez liberado el contribuyente de su obligación de mantener los libros en su poder, la solicitud de antecedentes por parte del Servicio no se puede extender a estos documentos, toda vez que no se puede obligar al contribuyente a presentar antecedentes que no está obligado a mantener.

3.2. Antecedentes que se pueden solicitar

Nada obsta que se puedan solicitar antecedentes relativos a períodos anteriores a los que están sujetos a fiscalización mientras no cese el deber de guardarlos, es decir, se soliciten antecedentes de operaciones no directamente involucradas en la fiscalización, pero que sean necesarios para la determinación de algunos impuestos o hechos de la respectiva fiscalización.

Esto es similar a lo señalado en la Ley N° 18.320, en su artículo único N° 1 inciso 3, al señalar que “este examen o verificación también podrá comprender, pero únicamente para estos efectos y salvo lo señalado en el N° 2°, todos aquellos antecedentes u operaciones generados en períodos anteriores, que sirvan para establecer la situación tributaria del contribuyente en los períodos bajo examen”. La razón por la que se debió explicitar esto en ésta materia, fue que en su momento el período examinable por la Ley 18.320 era muy limitado, de modo que hacía falta una norma expresa que permita analizar períodos anteriores a los permitidos, con el único fin de determinar situaciones posteriores.

Luego, en relación a la fiscalización del artículo 59, no hay razón para que el Servicio se vea limitado sólo a los antecedentes u operaciones del período fiscalizado, toda vez que la fiscalización tiene como objetivo precisar el impuesto adeudado, de modo que si se requiere para estos fines la revisión de antecedentes anteriores no tiene sentido que se le impida mientras no se infrinja alguna norma legal o se vulnere algún derecho.

Respecto al ya mencionado N° 6 del artículo 8 bis, el requerimiento de estos antecedentes, aun cuando no pertenece al mismo período tributario, sí corresponde al mismo procedimiento fiscalizador, en el sentido que dicho procedimiento lo que busca es revisar determinadas declaraciones, para lo cual puede necesitar de este tipo de antecedentes.

3.3. Requerimientos posteriores

Lo que sí puede generar controversia es la idea de que el Servicio realice un nuevo requerimiento ya avanzado el proceso de revisión de antecedentes o que realice un nuevo requerimiento en una fiscalización posterior, que abarque alguno o algunos de los elementos anteriormente examinados. Vistas así las cosas, habrá que determinar, primero, si se puede volver a solicitar antecedentes una vez entregados los ya solicitados, y luego, si se puede volver a hacer un requerimiento respecto de los mismos hechos, impuestos o períodos ya fiscalizados.

3.3.1. Nueva solicitud en el mismo proceso fiscalizador

Respecto a la solicitud de más antecedentes una vez iniciada la fiscalización, el Servicio en la circular 49 ha indicado que dentro del plazo de revisión, se pueden solicitar otros antecedentes relacionados con la auditoría, sin que esto afecte el plazo originado desde la certificación. Esto no afectaría el N°6 del artículo 8 bis, pues lo que garantiza es la exención de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y, como queda patente, se trata sólo de antecedentes no aportados correspondientes al mismo procedimiento. Tampoco se vulnera el derecho N°3 del artículo 8 bis mientras se soliciten antecedentes relacionados con lo informado en el requerimiento, pues la obligación de informar

la naturaleza o las materias a fiscalizar no implica la determinación de la totalidad de los antecedentes necesarios para la fiscalización.

Además, habrá que entender que se trata de un requerimiento necesario para una correcta fiscalización, de manera que no se estará vulnerando el derecho a que las actuaciones del Servicio se lleven a cabo sin requerimientos innecesarios una vez certificada la entrega de antecedentes solicitados del artículo 8 bis N° 8.

Este nuevo requerimiento cuadraría fácilmente con las amplias facultades otorgadas por el artículo 60 del Código Tributario, pues el Servicio como órgano del Estado, sólo puede actuar dentro las facultades otorgadas por la ley, por lo que difícilmente se podría argumentar que el Servicio estaría sobrepasando sus facultades con este requerimiento complementario.

Lo único que puede generar suspicacias, es que el Servicio en la misma circular habla de que “resulta conveniente para efectos de prueba, que en el requerimiento respectivo se exprese (...) los antecedentes que se le especificarán, identificándolos en forma clara y concreta”. No obstante, dicha afirmación de poco sirve para argumentar que el Servicio debe limitarse únicamente a los antecedentes indicados en la solicitud, pues no corresponde a una orden interna, sino a una mera recomendación que no resulta correlativa a ninguna exigencia legal según lo ya estudiado y que sólo tiene por objetivo que se indiquen al contribuyente los antecedentes que deberán ser puestos a disposición del Servicio sin limitar la fiscalización a estos antecedentes. No obstante, lo recomendable siempre será que en el requerimiento consten todos los antecedentes necesarios para que la fiscalización se lleve a cabo sin ningún contratiempo.

A modo de síntesis, se puede señalar que no es imprescindible que en el requerimiento consten todos los antecedentes necesarios para la correcta realización de la fiscalización, siempre y cuando se haya cumplido anteriormente con el deber de informar sobre la naturaleza y materia a revisar, de modo que se pueda entregar certeza al contribuyente respecto del contenido de la fiscalización a la cual será sometido.

Respecto a lo anterior y como acertadamente señala el Servicio, este requerimiento complementario no puede implicar la suspensión del plazo fatal de nueve o doce meses, ni tampoco su interrupción, de modo que el plazo se vuelva a calcular desde la fecha de la entrega de los nuevos documentos. Esto, como se verá más adelante, deriva básicamente del hecho de que este plazo es de caducidad, de manera que no puede suspenderse ni interrumpirse.

3.3.2. Nueva fiscalización respecto de los elementos ya fiscalizados

En cuanto a la realización de una nueva fiscalización una vez transcurrido el plazo establecido, cabe analizar las distintas aristas del tema.

Sobre esta materia se pueden distinguir tres variables íntimamente relacionadas que resultan relevantes respecto del acto fiscalizador y sus limitaciones. Estas variables se pueden denominar como los elementos temporales, normativos y fácticos de la fiscalización, que no corresponden a otra cosa que a los períodos, impuestos y hechos gravados involucrados en la fiscalización.

Antes de ahondar en estos elementos, habrá que recordar que en el ordenamiento jurídico nacional existen variados mecanismos de accertamiento o determinación de los impuestos, siendo el principal el de autodeterminación, en virtud del cual es el mismo contribuyente, en su declaración de impuesto, quien determina la existencia de un hecho gravado en un determinado período tributario, calcula los montos por la respectiva obligación tributaria, los declara y luego los paga. Por ende, se puede extraer que los elementos esenciales de la determinación son el hecho gravado, el período declarado y el impuesto adeudado.

Respecto de cada variable se puede señalar lo siguiente:

A) *Variable temporal*: Como ya se señaló, el artículo objeto del presente estudio permite examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes dentro de los plazos de prescripción, de modo que este examen debería abarcar única y totalmente el período declarado, pues de lo contrario el Servicio podría fraccionar la fiscalización y someter al contribuyente a una serie de requerimientos seguidos dirigidos a fiscalizar el mismo período tributario, pudiéndose dilatar indefinidamente mediante actos sucesivos la fiscalización de una sola declaración.

De esta manera, debe entenderse que el Servicio no se encontraría en condiciones de volver a fiscalizar los períodos comprendidos en la declaración o declaraciones ya fiscalizadas, pero únicamente respecto a los hechos e impuestos que el contribuyente declaró o debió incluir en la respectiva declaración. O expresado de otra manera, esta limitación temporal a un nuevo requerimiento sólo alcanza al contenido de la declaración fiscalizada y no a otros hechos gravados o impuestos que hayan surgido en el mismo lapso de tiempo pero que no exista el deber de incluir en la declaración respectiva.

B) *Variable Legal (el impuesto)*: Siguiendo con la idea de que la fiscalización se realiza sobre una declaración determinada, dicha declaración debería contener todos los impuestos que serán aplicables según sea el caso, de modo que el Servicio se centrará en calcular que el impuesto esté correctamente determinado o que no se encuentre omitido. Visto de esta manera, no es concebible la idea de que una vez terminada la fiscalización el Servicio vuelva a examinar determinados impuestos cuando ya tuvo la oportunidad de hacerlo o cuando ya lo hizo.

Esto no obsta, nuevamente, a una posterior fiscalización respecto de impuestos que no debieron estar contenidos en la declaración ya revisada aun cuando correspondan al mismo período.

C) *Variable fáctica (el hecho gravado)*: En este punto ocurre algo similar a lo señalado respecto al impuesto, básicamente por lo íntimamente relacionados que se encuentran estos dos elementos.

No existe problema en una nueva fiscalización por hechos gravados que no debieron ser incluidos en la declaración ya revisada, aun cuando sucedieran en el mismo período de la declaración fiscalizada, mas no parece aceptable la idea de fiscalizar los hechos gravados correspondientes a una declaración ya revisada, cuando ya fueron revisados o cuando en su oportunidad no se hizo.

Por el contrario, no habría problema en volver a fiscalizar algunos hechos gravados, siempre que esta nueva fiscalización se fundamente en la determinación de impuestos distintos a los ya fiscalizados o que debieron serlo.

Como se verá más adelante, el plazo de nueve o doce meses corresponde a un plazo de caducidad, de modo que su objetivo es precisamente que la fiscalización se realizara en un plazo breve y fatal de nueve o doce meses, de forma tal que una vez culminada ésta o cumplido el plazo, se extingue la facultad del Servicio de poder fiscalizar dichas materias.

Expuesto lo anterior, resulta rechazable la idea de que se pueda realizar una nueva fiscalización sobre hechos o impuestos correspondientes a determinados períodos tributarios cuya declaración ya fue fiscalizada y que el Servicio no examinó en su debida oportunidad. Señalar lo contrario, correspondería a:

- a) Una falta grave al principio de economía procedimental consagrado en el artículo 9 de la Ley 19.880³⁸, toda vez que la administración debe responder a la máxima economía de medios con eficiencia y donde se deben decidir en un solo acto todos los trámites que por su naturaleza admitan impulso simultáneo, siempre que no sea obligatorio su cumplimiento sucesivo, de forma que si puede hacer fiscalizar a cabalidad una determinada declaración deberá hacerlo;
- b) El espíritu de la ley, en el sentido que el plazo otorgado por el artículo 59 buscaba limitar la facultad fiscalizadora del Servicio. De entenderse que se pueden volver a realizar indefinidas fiscalizaciones por parte del Servicio sobre los elementos que ya fiscalizó o debió fiscalizar sería restarle toda utilidad a dicha norma;
- c) Afecta la certeza jurídica del contribuyente, quien deberá estar expectante a que, eventualmente, se le vuelva a fiscalizar por los mismos hechos o impuestos dentro de los mismos períodos, de modo que nunca podrá tener la certeza de que su actuación fue conforme a derecho, y por último,
- d) Desvirtuaría la noción misma de caducidad, permitiendo ejercer potestades ya extintas por el sólo ministerio de la ley,

³⁸ En adelante LBPA

e) Vulneraría el artículo 8 bis N° 8, siempre que requerir reiteradamente respecto de elementos que ya debieron ser fiscalizados no es más que un “requerimiento innecesario”.

La única referencia que hace el Servicio sobre esta materia es en la circular 49, cuando indica que respecto a la fiscalización de los mismos períodos y de los mismos hechos, no es posible iniciar un nuevo requerimiento respecto de aquellos. Esto es lógico, en el sentido que realizar este nuevo requerimiento significaría repetir uno ya realizado, afectándose, como recién se señaló, el espíritu de la ley y los principios de economía procedimental y certeza jurídica.

A mayor abundamiento, se puede señalar la situación dada en la Ley 18.320 en su artículo único N° 4 inciso segundo, donde, a propósito del plazo de seis meses que otorga al Servicio para fiscalizar, lo faculta expresamente para volver a examinar alguno o algunos de los períodos ya fiscalizados, lo que incluiría obviamente los impuestos y hechos gravados respectivos. Esto implica que el legislador, consciente que el transcurso del plazo extingue la facultad fiscalizadora del Servicio, le otorga nuevamente la potestad de revisar los antecedentes anteriormente fiscalizados. Por el contrario, respecto al Código Tributario, el legislador no volvió a hacer lo mismo, limitando definitivamente la facultad del Servicio al plazo ya señalado.

4. Plazo para responder la solicitud

Una vez hecho el requerimiento y habiendo cumplido éste con todos los requisitos legales, es momento de analizar el plazo que tiene el contribuyente para responder y qué consecuencias puede traer el retraso o el incumplimiento de éste.

En relación al plazo existente para la entrega de los antecedentes requeridos, la Ley 18.320 respecto a su requerimiento otorga el mismo plazo establecido en el artículo 63 del Código Tributario, esto es, un plazo de un mes prorrogable por un mes más a solicitud del contribuyente. A su vez, establece un hito más cierto y fácil de determinar para el cómputo del plazo de caducidad, esto es, desde el vencimiento del plazo del contribuyente para hacer entrega de los antecedentes.

Respecto a la normativa general, al no existir un plazo expreso en la ley, el Servicio, en la circular 49 anteriormente citada, indica que resulta conveniente señalar en el requerimiento, entre otras cosas, el plazo que tiene el contribuyente para la entrega de los antecedentes. No obstante la ausencia de plazo, hay que entender que la limitación a la facultad fiscalizadora del Servicio se calcula desde que se certifica la entrega de los antecedentes requeridos, de manera que lo más conveniente para el contribuyente es hacer la entrega lo más pronto posible.

CAPITULO III: CERTIFICACION DE ENTREGA DE LOS ANTECEDENTES REQUERIDOS

1. Aspectos generales

Un aspecto especialmente problemático respecto a la aplicación práctica del artículo 59 del Código Tributario, es el relativo a la certificación de la entrega de los antecedentes requeridos. Este acto, como se ha señalado, marca la fecha exacta a partir de la cual comienza a correr el plazo fatal de nueve o doce meses que tiene el Servicio para liquidar, girar o citar por el artículo 63.

Esta certificación corresponde a un documento emanado del funcionario a cargo de la fiscalización, quien será un funcionario perteneciente al escalafón fiscalizador, el cual deja constancia que el contribuyente cumplió íntegramente con la entrega de los antecedentes requeridos.

El legislador no entrega ningún requisito respecto a la forma o contenido de esta certificación, de manera que el Servicio se dio la libertad de dar el siguiente modelo de certificación:

En(lugar)....., a(fecha)....., para fines de lo dispuesto en el artículo 59 del Código Tributario, certifico que el contribuyente(nombre o razón social)....., RUT. N°(N° Rol Único Tributario)....., puso a disposición del Servicio de Impuestos Internos la totalidad de los antecedentes requeridos en notificación(número)....., de fecha(fecha requerimiento).....

(Nombre, firma y timbre del fiscalizador actuante).

Respecto a la ubicación temporal de este acto en el procedimiento de revisión, tiene lugar una vez que el contribuyente pone a disposición del Servicio los antecedentes que fueron debidamente requeridos con anterioridad. En este punto, es pertinente diferenciar a la certificación que es objeto del presente trabajo del Acta de Recepción de Documentos, que es el documento emitido por el Servicio que da constancia de los documentos que fueron puestos a disposición del Servicio por parte del contribuyente. Dicha acta tiene como finalidad dejar constancia de cada uno los antecedentes que fueron entregados al Servicio por parte del contribuyente. En este documento, el funcionario a cargo no hace más que identificar cada uno de los antecedentes que el contribuyente pone a disposición del Servicio. La certificación del artículo 59, en cambio, no busca hacer constancia de los documentos entregados, sino del cumplimiento de la obligación tributaria, por lo que no requiere hacer individualización alguna de los antecedentes, sino únicamente se limita a declarar expresamente que el contribuyente cumplió en su totalidad con la solicitud que el Servicio le realizó en su momento.

Tomando en cuenta lo importante que resulta ser esta certificación, toda vez que limita la facultad fiscalizadora del Servicio, es lógico que surjan ciertas interrogantes respecto a su aplicación práctica. A raíz de esto, habrá que investigar, entre otras cosas, la naturaleza jurídica de la certificación, el alcance de la voz “poner a disposición” que utiliza el legislador como antecedente necesario para la certificación, los plazos que tiene el Servicio para certificar y los mecanismos jurídicos que tiene el contribuyente para hacer efectiva esta certificación en caso de inactividad formal del Servicio.

2. Naturaleza de la certificación

Para determinar la naturaleza jurídica de esta certificación, antes que todo, corresponde hacer un breve análisis del acto administrativo en el ordenamiento jurídico nacional, determinando la situación jurídica de este acto certificatorio y así poder establecer la normativa aplicable.

De este modo, doctrinalmente se ha entendido al acto administrativo como una declaración de voluntad, juicio, conocimiento o deseo realizada por la Administración en el ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria³⁹. Tomando la idea de acto administrativo como acto de conocimiento, se entiende que hay una declaración de conocimiento toda vez que la Administración se limita a puntualizar y acreditar determinados hechos, como por ejemplo, al realizar una certificación⁴⁰.

Conforme con lo anterior, la LBPA en su artículo N°3 entiende al acto administrativo como las decisiones formales que emitan los órganos de la Administración del Estado en las cuales se contienen declaraciones de voluntad, realizadas en el ejercicio de una potestad pública, así como los dictámenes o declaraciones de juicio, *constancia o conocimiento* que realicen los órganos de la Administración en el ejercicio de sus competencias.

Así, la noción de acto administrativo claramente incluye a los actos certificatorios, toda vez que una certificación es el ejemplo paradigmático de un acto administrativo de constancia. Esta idea es compartida por el Servicio, quien en su circular N°49 entiende que “la certificación es un documento en que el funcionario que ha efectuado un requerimiento de entrega de antecedentes en un proceso de fiscalización, *hace constar*, en conformidad a la ley, que el contribuyente ha dado cabal cumplimiento a la entrega de aquellos que le han sido solicitados”.

Yendo más allá, el profesor Hugo Caldera considera a los actos certificatorios como un tipo especial de acto administrativo, entendiéndolos como aquellos que expresan la constatación oficial de una situación o de un hecho por parte de la administración, ya sea por antecedentes que

³⁹ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. Y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T., *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I*, Ed. Civitas, Madrid, (1992), p. 530.

⁴⁰ Cfr. MARTÍN MATEO R., *Manual de derecho administrativo*, Ed. Arazandi, Madrid, (2004), p. 229.

tiene en su poder o por otros de los que ha tenido conocimiento, caracterizándolos por no crear ni modificar situaciones jurídicas⁴¹.

Respecto de las clasificaciones de acto administrativo, toma especial importancia la distinción entre actos administrativos preparatorios o de trámite y decisorios o terminales. Los primeros se han entendido como aquellos que se dictan dentro de un procedimiento administrativo y que dan curso progresivo al mismo, en cambio los actos decisorios o terminales son aquellos en que radica la resolución administrativa, es decir, la decisión que pone fin al procedimiento⁴². Luego, difícilmente se puede entender a la certificación como un acto decisorio o terminal, puesto que es un acto de constancia que no tiene como finalidad emitir una decisión que ponga fin al procedimiento administrativo, sino que sólo busca corroborar el cumplimiento de una obligación tributaria para poder dar inicio al proceso de fiscalización. Visto lo anterior, todo hace entender que la certificación del artículo 59 corresponde a un acto administrativo trámite.

3. Formas de poner a disposición del fiscalizador los antecedentes

El artículo 59 señala que el plazo fatal de nueve o doce meses comenzará a correr desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición. El Servicio, en su circular 19, señala que existen dos formas mediante las cuales el contribuyente puede cumplir con el deber de poner a disposición del funcionario a cargo de la fiscalización los antecedentes que fueron requeridos. La primera, lógicamente, corresponde a la entrega material de los antecedentes por parte del contribuyente al funcionario, de forma que estos queden físicamente a su disposición. La segunda forma es a través de una comunicación hecha por el contribuyente en la que señale que se encuentra llano a que la revisión se ejecute en el lugar donde los documentos se encuentran guardados o almacenados.

Si se toma en cuenta que en virtud del artículo 33 del Código Tributario el contribuyente se encuentra obligado a presentar los documentos y antecedentes que la ley, los reglamentos o las instrucciones del Director Regional indiquen, resulta claro entender que esta última situación es de naturaleza excepcional, en el sentido que sólo deberá ser admisible en los casos en que por su cantidad o volumen los antecedentes no pudieran ser entregados en las oficinas del Servicio.

Respecto a la entrega material por parte del contribuyente, el Servicio entiende que se habrá cumplido siempre que se haga entrega real y efectiva de todos los documentos al funcionario respectivo, es decir, la entrega física de estos antecedentes.

⁴¹ CALDERA H., *Tratado de Derecho Administrativo, Tomo II*, Ediciones Parlamento Ltda., Santiago, (2001), p. 149.

⁴² BERMÚDEZ J., *Derecho Administrativo...*, Ob. cit., p. 83.

Sobre el segundo caso, el Servicio entiende que el contribuyente pone los antecedentes a su disposición cuando facilite su examen en el mismo lugar en el que estos se encuentren, cumpliendo con los siguientes requisitos:

A. El recinto que sirve de almacén de los antecedentes debe presentar el espacio y el mobiliario necesario para su correcto examen.

B. Que los antecedentes en cuestión se encuentren en orden, así como que se le entregue una minuta explicativa del sistema de archivo utilizado al funcionario a cargo de la diligencia.

C. Que ponga a disposición de dicho funcionario a uno de sus dependientes para facilitar el examen.

D. Que se entreguen los originales o copias simples de la documentación o antecedentes que sean solicitados específicamente por el funcionario a cargo de la revisión.

Respecto del tercer punto, es difícil entender cómo su sólo incumplimiento puede significar que los antecedentes requeridos no se encuentren a disposición del Servicio, considerando que éste cuenta con su propio personal para realizar la fiscalización, de forma tal que si el Servicio negara la certificación por el sólo hecho que el contribuyente no dispensó a un trabajador de sus funciones para estar a disposición del funcionario en cuestión, sería una violación al N° 5 del artículo 8 bis del Código Tributario.

La revisión anteriormente señalada sólo tiene por finalidad constatar la puesta a disposición de los antecedentes requeridos y no el valor probatorio o autenticidad de tales, pues esto último corresponde a la actividad que se realizará durante los nueve o doce meses de fiscalización.

Por último, resulta valorable la aclaración realizada por el Servicio, puesto que la voz “poner a disposición” claramente posee una extensión que va mucho más allá de la entrega meramente material de antecedentes.

4. Momento en que se deberá realizar la certificación

Según el artículo 8 bis N° 5 del Código Tributario⁴³, el Servicio se encuentra obligado a certificar la entrega de los antecedentes requeridos. Sin embargo, nada dice respecto a los plazos que tiene para realizar dicha certificación.

Es más, el Servicio no hace mención alguna sobre el tema, limitándose a señalar en la circular 49 que una vez puesta a disposición del funcionario a cargo de la fiscalización la totalidad de los antecedentes requeridos, éste debe certificarlo de oficio o a petición de la parte

⁴³ Artículo 8° bis.- Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes: 5° Derecho a obtener copias, a su costa, o certificación de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.

interesada, no dando señal alguna sobre cuándo debe éste certificar. Como se expone posteriormente, todo indica que la regla general es que el Servicio debe certificar de oficio y que sólo excepcionalmente y por un asunto de utilidad práctica, la certificación deberá ser otorgada a petición de parte.

4.1. Certificación de oficio

El ordenamiento nacional es bastante claro respecto a las actuaciones de los órganos de la Administración, prescribiendo en virtud de los principios de celeridad y oficialidad que éstas deben ser ágiles, expeditas y de oficio.

El principio de oficialidad se encuentra consagrado en el artículo 8° de la Ley N° 18.575, donde establece uno de los principios rectores de la actividad de la administración, esto es, que los órganos de la Administración del Estado deben actuar de propia iniciativa en el cumplimiento de sus funciones y que, por el contrario, la actuación a petición de parte será relegada a los casos en que la ley lo exija expresamente o cuando se haga uso del derecho a petición o reclamo⁴⁴. De manera que la Administración se encuentra obligada a actuar de oficio sin que deba esperar que los particulares la compelan a actuar⁴⁵. La norma también agrega que es obligación de los órganos de la Administración procurar la simplificación y rapidez de los trámites.

El principio de celeridad, por su parte, se encuentra consagrado en el artículo 7 de la LBPA, disponiendo que el procedimiento administrativo se debe impulsar de oficio en todos sus trámites. La Contraloría respecto de este principio ha señalado que implica un deber de la Administración el actuar oportunamente y ajustada a tiempos razonables y que el incumplimiento de este principio puede generar eventuales responsabilidades administrativas⁴⁶.

Respecto al plazo que tiene el Servicio para realizar la certificación de oficio, ni éste ni el Código Tributario lo precisan. Sobre esta materia, la Contraloría ha indicado en una serie de dictámenes⁴⁷ que, sin perjuicio de la inexistencia de plazos, la Administración debe siempre tener en consideración los artículos 8° de la Ley N° 18.575, en relación al deber de la Administración de impulsar de oficio el procedimiento y procurar la rapidez de sus actuaciones, y 7° de la LBPA, que impone el imperativo de actuar por propia iniciativa en la iniciación y prosecución del procedimiento, haciendo expeditos los trámites que se deban cumplir y evitando cualquier elemento que pueda retrasar la pronta y debida decisión.

⁴⁴ Vid BOCKSANG G., *El procedimiento administrativo chileno: estudio analítico y sistemático de coherencia*, Legal Publishing, Santiago, (2009), p. 35.

⁴⁵ SILVA CIMMA, E., *Derecho administrativo chileno y comparado: actos, contratos y bienes*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, (1992), p. 97.

⁴⁶ LARA J. Y HELFMANN C., *Repertorio Ley de procedimientos administrativos*, Legal Publishing, Santiago, (2011), pp. 76-77

⁴⁷ V. gr., dictamen N° 79.178 de 2010 y N° 61.070 de 2010 de la Contraloría General de la República.

Resulta evidente entonces que, aun cuando no existe plazo legal para que el Servicio realice esta certificación, éste se encuentra en la obligación legal de realizarla dentro de un plazo razonable y breve. En materia tributaria es bastante frecuente que el cumplimiento del requerimiento implique la entrega de cientos o miles de documentos, de manera que el plazo que tendrá el Servicio para certificar el cumplimiento cabal del requerimiento variará según el caso, pero siempre deberá ser breve y razonable.

Por último, cabe recordar que como el contribuyente, en virtud del artículo 8 bis N°5, tiene el derecho a obtener la certificación de las actuaciones realizadas, el Servicio automáticamente tiene el deber correlativo de realizar éstas certificaciones. De este modo y en consideración al principio de oficialidad y celeridad, se puede colegir que el deber del Servicio no se limita al mero deber de certificar, sino que para ser más exactos aún, el Servicio está legalmente obligado a certificar la entrega de todos los antecedentes solicitados de oficio y en un tiempo razonable.

El Servicio por su parte, cuando hace referencia al derecho N°5 del artículo 8 bis en la circular 19, efectivamente hace alusión a los plazos para el ejercicio de ese derecho, pero únicamente en relación a los plazos de la entrega de copias de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, omitiendo completamente cualquier mención a los plazos de la certificación.

Si se suma esta omisión consciente de establecer los plazos para la certificación, a la declaración del Servicio de que la certificación puede ser iniciada de oficio o a petición de parte - donde pareciera desligarse de su obligación de certificar de oficio- da la impresión que el Servicio tiene la intención de no verse afectado por la limitación del artículo 59. Claro ejemplo de esto es la respuesta otorgada por el Servicio al consultársele sobre la cantidad de certificaciones realizadas desde la entrada en vigencia de la Ley N° 20.420 hasta el 29 de mayo del año 2012⁴⁸, donde señala que se han iniciado alrededor de 6.000 fiscalizaciones mediante requerimiento de antecedentes y donde sólo en 17 ocasiones se ha realizado esta certificación, siendo únicamente 3 los casos en los que dicha certificación se realizó de oficio, cuando el deber del Servicio en razón del principio de oficialidad es que se certifique de oficio en todos los casos.

Incluso yendo más allá, es posible alegar la ilegalidad de la circular 49, toda vez que implica una violación al principio de oficialidad que imbuje a todo el Derecho Administrativo, puesto que según éste, la Administración en el cumplimiento de sus funciones actuará a petición de parte en el caso que la ley lo exija expresamente o se haga uso del derecho de petición o reclamo y, si se sigue esta interpretación que hace el Servicio, en la práctica ya no se entendería

⁴⁸ Solicitud de Información según Ley N° 20.285 realizada el 29 de mayo del 2012, Folio de Petición LT: AE006W50003717.

que el funcionario está obligado a certificar de oficio en un tiempo razonable, sino que sería facultativo al permitir que el contribuyente pueda instar la certificación.

4.2. Certificación a petición parte

Según lo ya señalado corresponde al Servicio realizar la certificación de oficio en un plazo razonable, pero en la práctica, la solicitud de dicho acto por parte del contribuyente deviene en el mecanismo más eficiente para la obtención de dicha certificación, considerando que la tasa de certificaciones de oficio que realiza el Servicio es de aproximadamente el 0,05%. Esta facultad del contribuyente se origina directamente en el artículo 19 N° 14 de la Constitución Política de la República, al prescribir que todas las personas tienen derecho a presentar peticiones a la autoridad sin otra limitación que proceder en términos respetuosos y convenientes.

No obstante, tampoco existe un plazo expreso para que el Servicio realice la certificación una vez realizada la solicitud, es por ello que primero habrá que determinar qué señala el régimen subsidiario en esta materia.

4.2.1. Plazo para la certificación a petición de parte

La LBPA en su capítulo II, denominado “El procedimiento administrativo”, establece una serie de plazos supletorios respecto a las actuaciones de la Administración. De hecho, el mensaje presidencial con el que se inició el proyecto de dicha ley principia señalando que el objetivo de ésta era que la Administración responda de manera oportuna a las peticiones de las personas, estableciendo plazos determinados para la actuación de los órganos estatales.

Es en virtud de lo anterior que la LBPA, en su artículo 24, establece tres plazos distintos para las actuaciones de la Administración, según el tipo de acto ante el cual se encuentre:

1. Providencias de mero trámite:

Estos tipo de actos deben dictarse por quien deba hacerlo, dentro del plazo de 48 horas contado desde la recepción de la solicitud, documento o expediente.

2. Los informes, dictámenes u otras actuaciones similares:

Estos actos deben evacuarse dentro del plazo de 10 días, contado desde la petición de la diligencia.

3. Decisiones definitivas:

Se deben expedir dentro de los 20 días siguientes, contados desde que, a petición del interesado, se certifique que el acto se encuentra en estado de resolverse.

Pues bien, en el artículo en cuestión claramente se distingue entre actos administrativos terminales, tratándolos como decisiones definitivas, y actos trámite, dividiendo estos últimos entre actos de mero trámite e informes, dictámenes u otras actuaciones similares. Sabiendo que una certificación es un acto trámite, habrá que determinar, siguiendo la distinción del artículo 24, si se trata de un informe, dictamen u otra actuación similar o, por el contrario, corresponde a un acto de mero trámite.

Un dictamen, según la RAE, es una opinión y juicio que se forma o emite sobre algo, de modo que corresponde a un acto de juicio emanado por la Administración, algo muy diferente a una constancia como lo es una certificación. En general, en el ámbito administrativo, los actos de dictamen se han entendido como actos que tienen como objetivo una emisión de juicio por parte de la Administración, pero sin tener el carácter de acto terminal⁴⁹. Ejemplo de lo anterior es lo señalado por la Contraloría en su dictamen N° 14.199 de 1996, donde definió a sus dictámenes como la opinión o juicio que se emite acerca de la correcta aplicación de un cuerpo normativo.

Los informes, por su parte, corresponden a un mecanismo para recopilar información con el fin de resolver un procedimiento⁵⁰. Respecto a su naturaleza dentro de los actos administrativos, se le ha catalogado tanto como un acto de juicio⁵¹ como un acto de conocimiento⁵², variando según las circunstancias. Los informes, según el artículo 37 de la LBPA, sólo se pueden solicitar cuando la ley así lo señale o cuando sean necesarios para resolver, fundamentando la conveniencia de reclamarlos.

La característica fundamental que llevó al legislador a dar los informes, dictámenes u otras actuaciones similares un plazo especial, es que son actos que sustancian el procedimiento, teniendo como objetivo la obtención de la mayor cantidad de información posible para la dictación de un acto terminal posterior⁵³.

Es claro que esta certificación está lejos de ser un acto similar a un dictamen o un informe, toda vez que no busca suministrar datos a la Administración, sino que únicamente pretende hacer constar que el contribuyente cumplió con su obligación de entregar los antecedentes requeridos. Por ende, la certificación de la entrega de estos antecedentes no puede sino entenderse como un acto de mero trámite, que debe dictarse por quién deba hacerlo dentro del plazo de 48 horas contadas desde que el contribuyente solicite la certificación, ampliable hasta por 24 horas más en virtud del artículo 26 de la LBPA.

⁴⁹ SILVA CIMMA, *Derecho Administrativo...*, Ob. cit., p. 96.

⁵⁰ BERMÚDEZ J., *Derecho Administrativo general...*, Ob. cit., pp.119-120.

⁵¹ V. gr. POBLETE J., *Actos y contratos administrativos*, Lexis Nexis, Santiago, (2007), p.7, García de Enterría E., *Curso derecho...*, Ob. cit., p. 531 y PAREJO L., *Derecho administrativo: Instituciones generales: bases, fuentes, organización y sujetos, actividad y control*, Ariel, Barcelona, (2003), p. 896.

⁵² V. gr. POBLETE J., *Actos y contratos...*, p. 35 y la historia fidedigna del establecimiento de la Ley N° 19.880 , p. 59.

⁵³ MORAGA C., *Tratado de derecho administrativo: la actividad formal de la administración del estado, Tomo VII*, Legal Publishing, Santiago, (2010), p.157.

El problema que puede surgir, como se señaló anteriormente, es que en muchas ocasiones el cumplimiento del requerimiento implica la entrega de cientos o incluso miles de documentos, cuestión sumamente difícil de verificar en 48 o 72 horas.

Lo más probable es que el Servicio busque aumentar este plazo alegando que por las características que presenta esta certificación no se trataría de un acto de mero trámite, sino que de un acto similar a un informe o dictamen. No obstante, la existencia de un gran número de antecedentes a revisar, que claramente conllevan un gran esfuerzo por parte de la Administración, no puede implicar un cambio en la naturaleza constatoria de la certificación, la cual si bien se trata de un acto mucho más complejo que una certificación normal, no por eso deja de ser una constancia.

Resulta evidente que la regulación en este punto resulta deficiente, sin embargo bajo la redacción actual del artículo 24 de la LBPA, el plazo para dictar la certificación una vez hecha la solicitud por el contribuyente no puede ser otro que el de 48 horas desde la solicitud del contribuyente.

5. Mecanismos de protección en caso de que no se realice la certificación

La no certificación de la entrega de los antecedentes requeridos por parte del Servicio implica una vulneración de una gran cantidad de normas jurídicas, como son el derecho otorgado en el artículo 8 bis N° 5, el principio de servicialidad de la Administración consagrado en el artículo 1 de la Constitución y en el artículo 3 de la Ley 18.575, el principio de celeridad, el principio de oficialidad y, en caso de que se solicite la certificación y el Servicio no responda, los artículos 24 y 25 de la LBPA y el derecho a petición consagrado en el artículo 19 N° 14 de la Constitución, toda vez que implica el deber correlativo de la Administración de responder⁵⁴.

La violación a esta serie de normas es relevante, especialmente considerando la forma reiterada en que se da, pues como ya se señaló respecto de la consulta realizada al Servicio, desde la entrada en vigencia del nuevo artículo 59 se habían realizado cerca de 6.000 fiscalizaciones mediante requerimiento de antecedentes, donde sólo en 17 casos se ha realizado esta certificación.

Si bien el nivel de incumplimiento al deber de certificar es altísimo, no sería de extrañar que estas infracciones reiteradas se deban al desconocimiento de los funcionarios de su obligación de certificar, en especial considerando que el Servicio señala en la circular 49 que puede certificarse de oficio o a petición de parte, por un lado, así como de los contribuyentes que

⁵⁴ Vid. MARTINEZ P., "El principio de inexcusabilidad y el derecho de acción desde la perspectiva del Estado Constitucional", en *Rev. chil. derecho*, Santiago, v. 39, núm. 1, (2012) y Aguerrea P., "El derecho de petición ante la administración del Estado: acerca de la obligación de respuesta" en *Ius publicum*, vol. 5, núm. 9, Santiago, (2002).

rara vez ejercen su derecho a que estas actuaciones se certifiquen. De esta manera, no sería de extrañar que baste con que el contribuyente solicite la certificación para que ésta se realice.

Visto así, resulta relevante determinar de qué forma el contribuyente puede exigir el cumplimiento del artículo 8 bis N° 5 cuando la Administración deniegue el ejercicio de este derecho o actúe pasivamente, debiendo analizar las diversas opciones que nos da el ordenamiento jurídico.

5.1. Silencio administrativo

Probablemente el primer mecanismo jurídico que asoma como medio más eficiente para la obtención de la certificación por parte del Servicio en caso de incumplimiento es el silencio administrativo. Esta figura se fundamenta en el principio conclusivo y de inexcusabilidad consagrados en la LBPA, según los cuales la Administración tiene el deber de resolver las solicitudes que se le planteen previo procedimiento administrativo⁵⁵. Mediante este mecanismo, se puede sustituir la voluntad inexistente de la Administración por la presunción de que dicha voluntad se produjo con un contenido desestimatorio o afirmativo según el caso⁵⁶. De este modo el silencio administrativo se clasifica en silencio administrativo negativo o positivo, siendo negativo cuando el contenido presunto de la voluntad de la administración es desestimatorio y positivo cuando el contenido es afirmativo.

Esta materia se encuentra regulada en la LBPA, donde se delimita claramente el ámbito de aplicación de cada uno de estos silencios. En el caso del silencio positivo, éste tiene cabida toda vez que haya transcurrido el plazo legal para resolver una solicitud que origine un procedimiento sin que la administración se haya pronunciado. El silencio negativo, por su parte, implica entender rechazada una solicitud que no se resuelva dentro del plazo legal, siempre que el contenido de dicha solicitud afecte el patrimonio fiscal, en los casos que la administración actúe de oficio, cuando deba pronunciarse sobre impugnaciones o revisiones de actos administrativos o cuando se ejerza el derecho de petición del artículo 19 N° 14 de la Constitución. La ley termina señalando que los actos terminados por aplicación del silencio administrativo tienen los mismos efectos que los actos concluidos por resolución expresa.

En relación a si se puede o no aplicar el silencio administrativo a la certificación en análisis, habrá que diferenciar si, en ausencia de la certificación de oficio, el interesado solicitó o no que se realice la certificación. Si no la solicitó, el silencio administrativo no tiene cabida, puesto que exige como requisito para su aplicación que se incumpla el plazo legal que tiene la Administración para realizar el acto y, como ya se señaló, no existe plazo legal alguno para que la Administración actúe de oficio. Por el contrario, cuando el contribuyente solicita la certificación,

⁵⁵ Cfr. BERMÚDEZ J., *Derecho administrativo...*, Ob. cit., p. 125.

⁵⁶ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA E., *Curso derecho...*, Ob. cit., p. 576.

en virtud del artículo 24 de la LBPA, comienza a correr el plazo de 48 horas desde la recepción de la solicitud para que el Servicio certifique, dando cabida en esta ocasión a la aplicación del silencio administrativo.

Lo ideal en este punto sería utilizar el silencio positivo, pues implicaría obtener una certificación ficta en un plazo bastante breve, dando así una óptima protección a los intereses de los contribuyentes. Sin embargo, como dicha solicitud se realiza mediante el ejercicio del derecho a petición consagrado en el artículo 19 N° 14 de la Constitución, corresponde hacer uso del silencio negativo.

El objeto del silencio negativo es otorgar un acto desestimatorio por parte de la Administración que permite al ciudadano oponer los recursos que procedan. Para esto, y aunque suene paradójico, se entenderá denegada fictamente la solicitud desde la fecha en que se certifique que no se realizó la certificación en el plazo correspondiente, certificación que a diferencia de la que es objeto de estudio, por norma expresa, debe ser otorgada sin más trámite.

Si bien la función de este acto desestimatorio ficto es permitir que el sujeto interesado pueda recurrir, hay que recordar que los actos trámite, como es el caso de los actos de constancia, sólo son impugnables cuando hacen imposible continuar el procedimiento o generan indefensión.

De la lectura sistemática de las normas del Código Tributario, de los artículos 1°, 10, 15 y 53 de la LBPA y del artículo 10 de la Ley N° 18.575, se puede concluir que los contribuyentes tienen derecho a que, en forma previa a la presentación de cualquier reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero, puedan solicitar a la autoridad del órgano fiscalizador que se pronuncie sobre la corrección de los vicios o errores de legalidad en que se haya incurrido en una actuación de fiscalización llevada adelante por la Unidad del Servicio bajo su responsabilidad⁵⁷, de manera que la negación a la solicitud de certificar por parte del Servicio no puede sino dejar al contribuyente en un estado de indefensión, pues determina que éste se encuentre impedido de ejercer el derecho consagrado en el artículo 8 bis N° 5 del Código Tributario en sede administrativa. Esto porque no existe ningún mecanismo jurídico específico en su relación con el Servicio para lograr obtener esta certificación, por lo que sólo podría forzar al Servicio a cumplir con su obligación legal a través de la judicialización del conflicto mediante el procedimiento especial por vulneración de derechos, dilatando más el ejercicio de un derecho que por su naturaleza debe ser inmediato y expedito, manifestándose una limitación indebida a la defensa del contribuyente para ejercer su derecho a que se certifique la entrega de todos los antecedentes requeridos⁵⁸.

⁵⁷ Circular N°26 del 28 de abril del 2008

⁵⁸ La RAE define a la indefensión en materia de Derecho como la “situación en que se coloca a quien se impide o se limita indebidamente la defensa de su derecho en un procedimiento administrativo o judicial.”

Por último, hay que agregar que, en el caso que se solicite la certificación y ésta no se haga en el plazo respectivo, la Administración todavía puede resolver y que, por el contrario, una vez certificado el incumplimiento por parte de la Administración ésta se encuentra impedida de realizar la certificación presuntamente negada⁵⁹.

5.2. Controles a los que es susceptible el acto denegatorio

Una vez negada la certificación, ya sea vía silencio administrativo o resolución expresa, se puede acudir a los diversos tipos de controles de que dispone nuestro ordenamiento nacional, tanto administrativos como judiciales.

5.2.1. Control administrativo

El control administrativo es aquel que realiza el mismo Servicio con la finalidad de adecuar su actividad a la normativa vigente y su eficiencia a los estándares exigibles⁶⁰. Dentro de esta categoría se pueden identificar los recursos de reposición, jerárquico, extraordinario de revisión y, en el ámbito tributario, el procedimiento administrativo de revisión de las actuaciones de fiscalización.

De los recursos anteriormente señalados, la resolución denegatoria expresa o presunta respecto a la solicitud de certificación sólo podrá ser impugnada por los recursos de reposición y jerárquicos, puesto que son de aplicación general.

Por el contrario, tanto el recurso extraordinario de revisión como el procedimiento administrativo de revisión de las actuaciones fiscalizadoras no permiten incluir dentro de su ámbito de aplicación la denegación tácita o presunta de una solicitud de certificación bajo las circunstancias estudiadas. Esto porque, en el caso del recurso extraordinario de revisión, éste sólo es procedente por falta de emplazamiento, error de hecho determinante, aparición de documentos esenciales antes ignorados, sentencia que declare que el acto se dictó como consecuencia de un delito o en caso de documentos o testimonios declarados falsos por sentencia ejecutoriada. Respecto al procedimiento administrativo de revisión de las actuaciones fiscalizadoras, según lo que señala la circular N° 26 del 28 de abril del 2008, sólo son susceptibles a ser sometidas a este procedimiento las liquidaciones, giros y las resoluciones que incidan en el pago de un impuesto o en los elementos que sirven de base para determinarlo o que denieguen peticiones a que se refiere el artículo 126 del Código Tributario.

⁵⁹ Cfr. LARA J. y HELFMANN C., *Repertorio Ley...*, Ob. cit., p. 596.

⁶⁰ Cfr. Cgr, oficio N° 80.102/ 69

Respecto al recurso de reposición, no resultan aplicables las modificaciones que introduce el artículo 123 bis del Código Tributario por no tratarse de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirven de base para determinarlo o que denieguen peticiones a que se refiere el artículo 126 del Código Tributario. Por lo que, siguiendo las reglas generales, deberá interponerse dentro del plazo de cinco días desde la certificación que hace operar el silencio negativo o desde la dictación del acto desestimatorio ante el órgano que lo dictó ficta o expresamente, para que éste modifique, reemplace o deje sin efecto el acto impugnado, teniendo un plazo de 30 días para fallar.

El recurso jerárquico, por su parte, tampoco se ve afecto a las modificaciones del artículo 123 bis y puede ser interpuesto en subsidio del recurso de reposición o directamente ante el superior jerárquico, que en este caso será el Director Regional o los funcionarios a los cuales hay delegado esta facultad, para que éste, en un plazo de 30 días, dicte el acto de reemplazo.

Cabe agregar que, como no se aplican las modificaciones del artículo 123 bis, una vez interpuesta la reclamación el mismo reclamante no podrá accionar al Tribunal Tributario y Aduanero mientras no haya sido resuelta la reclamación, no obstante el plazo para la reclamación judicial se entenderá interrumpido.

5.2.2. Certificación mediante reclamo por vulneración de derechos

La otra alternativa que tienen los contribuyentes es mediante el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos, específicamente, por la vulneración del ya reiterado artículo 8 bis N°5.

Este procedimiento especial es aplicable cada vez que un particular, por una acción u omisión del Servicio, se sienta vulnerado en sus derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución y en el artículo 8 bis del Código Tributario.

En el caso en particular, se podrá alegar una omisión del Servicio siempre que hayan transcurrido 48 horas desde la solicitud de certificación hecha por el contribuyente sin que el Servicio hubiera respondido. Se podrá, en cambio, alegar como acción causante de la vulneración del derecho, la resolución desestimatoria expresa o presunta que surge como consecuencia de la aplicación del silencio negativo. El plazo para realizar el reclamo será de 15 días contados desde la fecha en que se realizó la acción u omisión que el contribuyente considera que vulneró su derecho.

De ser el fallo favorable, éste debe contener todas las providencias que el Tribunal juzgue necesarias para reestablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante. Si bien alguien podría estimar que las providencias necesarias para reestablecer el imperio del

derecho en el caso particular será que en la sentencia se resuelva que para todos los efectos legales se entienda certificada la entrega de la totalidad de los antecedentes requeridos desde la fecha en que ésta se realizó, esto no es posible, pues el tribunal estaría ejerciendo una potestad que es propia de la Administración. De manera que la única opción que tiene el tribunal en esta materia es compeler a la Administración para que dicte el acto en cuestión en determinado lapso de tiempo.

Este procedimiento no busca modificar, revocar o anular una resolución de la Administración, por el contrario, lo que se pretende es provocar la intervención jurisdiccional en resguardo de la observancia de los derechos del contribuyente, de modo que si el juez ordena en su sentencia la adopción de medidas para restablecer el imperio del derecho, deberá incluir medidas que permitan al contribuyente disfrutar del derecho que fue reclamado. Por lo mismo, deberá ordenar al Servicio la realización de actos que impliquen que el contribuyente pueda ejercerlo.

El principal fundamento de esta potestad viene del artículo 38 de la Constitución, artículo que, siguiendo su evolución histórica, viene a hacerse cargo de la ausencia de tribunales contencioso administrativos propiamente tales, señalando que “cualquier persona que sea lesionada en sus derechos por la Administración (...) podrá reclamar ante los tribunales que determine la ley”⁶¹.

Sabiendo que el Tribunal Tributario y Aduanero es un tribunal contencioso-administrativo legalmente facultado para resolver determinados asuntos que surjan entre el Servicio y los contribuyentes, que el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos es un procedimiento de carácter cautelar, que el Tribunal en virtud del artículo 156 del Código Tributario tiene la potestad de dictar las providencias necesarias para reestablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante respecto de un acto u omisión de la Administración y que en virtud del principio de inexcusabilidad se encuentra obligado a resolver las causas puestas bajo su conocimiento, se puede concluir que el tribunal se encuentra efectivamente en condiciones para ordenar a la Administración que dicte el acto certificatorio y ésta, a su vez, se encuentra obligada por la decisión judicial.

Respecto a una posible vulneración al principio de separación de poderes, hay que destacar que la certificación corresponde a un acto reglado y no a uno discrecional, de forma que lo que estaría haciendo el juez es actuar la voluntad de la ley. En cambio, cuando el contenido del acto es discrecional, la jurisdicción no podría sustituir o reemplazar a la Administración, sino únicamente anular el acto controlando algunos aspectos como su motivación, finalidad, etc.

⁶¹ BORDALÍ A., *Estudios de justicia administrativa*, Lexis Nexis, Santiago, (2008), p. 114.

5.3. Responsabilidad administrativa o disciplinaria

El problema de los mecanismos anteriormente estudiados, es que, o no solucionan el problema (como es el caso del silencio administrativo) o tardan demasiado en resolver el asunto (como es el caso de los controles administrativos y judiciales), siendo de la naturaleza de la certificación del artículo 59 que ésta se realice de la forma más celeré posible.

Es por ello que si se busca una solución de orden práctico, se puede acudir al ejercicio de la responsabilidad administrativa o disciplinaria del funcionario encargado de realizar la certificación. El ejercicio de esta responsabilidad disciplinaria vendría a actuar como modo de prevención especial, pues una vez sancionado el funcionario que incumplió con sus obligaciones es menos probable que reincida en dicha conducta.

En primer lugar, hay que recordar que es deber de las autoridades y jefaturas ejercer un control jerárquico permanente de la actuación del personal de su dependencia, extendiéndose dicho control a la legalidad y oportunidad de sus actuaciones⁶², de forma que una vez en conocimiento de que un funcionario bajo su dependencia infringió sus obligaciones o deberes funcionarios, deberá dar inicio al sumario administrativo.

Si bien el conducto regular en esta materia es el control jerárquico, también es posible hacerla efectiva a través de una solicitud de control vía control jerárquico. El fundamento de esta facultad se puede extraer de tres normas:

1. El artículo 17 letra G de la LBPA, donde se le reconoce el derecho a las personas de exigir las responsabilidades del personal de la Administración cuando corresponda legalmente.
2. El artículo 8 bis N° 10 del Código Tributario, que le otorga al contribuyente el derecho a plantear alguna queja sobre las actuaciones de la Administración que le afecten.
3. El principio de contradictoriedad consagrado en el artículo 10 de la LBPA, que permite a los interesados alegar, en todo momento, los defectos de tramitación a los que el contribuyente se ha visto afectado.

Esta eventual responsabilidad administrativa derivaría de la infracción al deber de los funcionarios de la administración de desempeñar personalmente las funciones de su cargo en forma regular y continua, deber elevado al rango de “obligación especial” por el artículo 61 letra a) de la Ley N° 18.834⁶³, así como los deberes impuestos por los artículos 8 bis N° 5 del Código Tributario, 7, 23 y 24 de la LBPA, el artículo 8 de la Ley N° 18.575 y 19 N° 14 de la Constitución.

⁶² Artículo 10 de la Ley N° 18.575 y artículo 64 letra A de la Ley N° 18.834.

⁶³ Cfr. SILVA CIMMA, E., *Derecho administrativo chileno y comparado: el control público*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, (1992), p. 167.

CAPÍTULO IV: PLAZO DEL ARTICULO 59

1. Naturaleza del plazo

Como se ha visto, el plazo que otorga el artículo 59 tiene considerable relevancia práctica para los operadores jurídicos, de manera que interesa poder precisar su naturaleza jurídica para así poder delimitar los efectos que trae consigo. Con este fin, habrá que comenzar determinando si se trata de un plazo de prescripción o caducidad, comparando ambas instituciones y analizando las visiones doctrinales y jurisprudenciales existentes respecto a esta materia, para así finalmente, poder hacer un pronunciamiento respecto a la naturaleza jurídica del plazo objeto de estudio.

1.1. Distinción entre prescripción y caducidad

La prescripción extintiva es tratada por nuestro Código Civil bajo el título de “De la prescripción”, definiéndola en su artículo 2.492 como un modo de extinguir las acciones y derechos ajenos por no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo y siempre que concurren los demás requisitos legales.

Para los efectos del presente trabajo, se puede destacar sobre la prescripción que:

A) Su finalidad es velar por la seguridad jurídica, toda vez que la inactividad del legitimado activo genera en el pasivo una legítima y razonable confianza de que el derecho no será ejercido⁶⁴, buscando otorgar certeza jurídica evitando que existan acciones que se encuentren pendientes de ejercitar por largos lapsos de tiempo⁶⁵.

B) Por regla general, debe ser alegada. Excepcionalmente, en materia tributaria, respecto a la prescripción de las acciones a favor del Fisco, el artículo 136 del Código Tributario señala que ésta será declarada de oficio por parte del Juez tributario y aduanero.

C) Puede ser renunciada una vez transcurrido el plazo de prescripción.

D) El plazo es susceptible de ser interrumpido y suspendido e incluso aumentado.

E) La prescripción no extingue la obligación, sino que lo que extingue es la acción para exigir el cumplimiento de la obligación, de manera que, como señala el artículo 1470 N° 2 del Código Civil, la obligación subsiste como natural.

La caducidad, por otra parte, si bien tiene efectos similares a la prescripción, también tiene otros completamente distintos. No se encuentra definida por ley pero si doctrinal y jurisprudencialmente. La doctrina nacional, siguiendo a Pietro Trimachi, ha definido a la caducidad como “la pérdida de un derecho por su falta de ejercicio dentro del término perentorio

⁶⁴ Cfr. PEIRANO P., *La prescripción de las acciones fiscalizadora y de cobro en el código tributario*, Ed. Jurídica Conosur, Santiago, (2000), p. 38.

⁶⁵ Cfr. UGALDE R. Y GARCÍA J., *La prescripción en materia tributaria*, Legal Publishing, Santiago, (2009), p. 3.

establecido por la ley o por la convención de las partes⁶⁶. La Corte Suprema en su sentencia rol N° 12686-1988 del 4 de mayo de 1990, por su parte, ha entendido que la caducidad es una especie de preclusión que se produce por extinción del plazo concedido para realizar el acto, asimilándola además en la misma sentencia, como sinónimo de plazo fatal.

La caducidad se diferencia de la prescripción extintiva básicamente en que:

- a) Su finalidad es evitar que se realicen actos fuera de plazo, procurar que determinados derechos se ejerzan en un plazo breve y fatal⁶⁷.
- b) Opera de pleno derecho, de modo que no requiere ser alegada ni declarada por un tribunal de justicia.
- c) Como opera de pleno derecho, la caducidad no es renunciable.
- d) La caducidad no es susceptible de suspensión ni interrupción, cosa que deriva de la función propia de la caducidad.
- e) La caducidad no sólo extingue la acción, sino que también el derecho⁶⁸.

Visto de esta manera, si se considera que este plazo de nueve o doce meses corresponde a un plazo de caducidad implicaría, primero, que opera ipso iure, de modo que no habría necesidad que sea declarado judicialmente ni tampoco podría ser renunciada, además, al extinguirse el derecho del Servicio, no sólo sería imposible cobrar el impuesto objeto de la fiscalización, sino que ni siquiera se trataría de una obligación natural, de manera que el contribuyente no sólo no se ve obligado a pagar, sino que de hacerlo, este pago carecería de causa, pudiendo entonces repetir.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, probablemente lo más importante respecto a esta distinción será que este plazo no puede ser aumentado, suspendido ni tampoco interrumpido. Esto significaría, sin perjuicio de las situaciones establecidas en el derecho común, que dicho plazo no se suspende por la ausencia del contribuyente o por la pérdida o inutilización de los documentos y libros de contabilidad, ni tampoco se interrumpe por el reconocimiento u obligación escrita por parte del contribuyente ni por un requerimiento judicial.

Respecto de las causales de suspensión e interrupción que implican la existencia de una liquidación, no tiene sentido mencionarlas, toda vez que en un inicio de fiscalización que principia con un requerimiento no puede existir aún una liquidación. Así mismo, tampoco toma importancia el aumento del artículo 63, pues es precisamente la citación que genera esta suspensión del plazo una de las alternativas de acción que tiene el Servicio dentro de estos nueve o doce meses.

⁶⁶ TRIMARCHI P., "Istituzioni di diritti Privato", Milano, (2000), N° 499, p. 570 apud Alessandri A., Somarriva M. y Vodanovic A., *Tratado de las obligaciones, volumen III*, Editorial jurídica de Chile, Santiago, (2001), p. 235.

⁶⁷ Cfr. UGALDE R. Y GARCÍA J., *La prescripción...*, *Ob. cit.*, p. 3.

⁶⁸ *Idem*, p.4.

Por el contrario, si se considera que se trata de un plazo de prescripción ocurriría exactamente lo contrario, es decir, este plazo estaría sujeto a los casos de suspensión e interrupción anteriormente señalados, así como también debería ser declarado judicialmente, sería renunciable y solamente se extinguiría la acción y no el derecho.

Por último y únicamente a mayor abundamiento, respecto a la relación entre la prescripción extintiva y la caducidad, se puede destacar su tratamiento disímil a nivel doctrinal. De este modo, existen dos posturas opuestas en esta materia donde, por un lado, hay una teoría dualista que las ve como dos figuras completamente diferentes, y por otro lado, una teoría unitaria, que considera a la caducidad como parte de la institución de la prescripción, la cual si bien posee algunos elementos propios, estos no serían suficientes para que pueda ser considerada una institución autónoma⁶⁹. Este tema, sin embargo, no ha sido objeto de mayor discusión en nuestro país y carece de total relevancia práctica, toda vez que ambas posturas reconocen efectos diversos en uno u otro caso.

Lo que hay que subrayar más allá de la discusión teórica de si la caducidad es un caso especial o no de prescripción, es la existencia de efectos jurídicos marcadamente distintos entre ambas, de modo que calificar este plazo de una u otra forma tiene serias consecuencias prácticas.

1.2.Determinación de la naturaleza jurídica del plazo

A objeto de determinar la naturaleza jurídica del plazo en estudio, un buen punto de partida es observar el texto legal. El artículo 59 del Código Tributario habla de este plazo como “plazo fatal”, concepto que como anteriormente se indicó es considerado sinónimo de caducidad según nuestra Corte Suprema.

En relación con el elemento teleológico involucrado en ambos, habrá que tener en cuenta que cuando se habla de prescripción se trata de situaciones que por su naturaleza pueden ser indefinidas, pero por razón de certeza jurídica, el ordenamiento jurídico permite que su inutilización pueda traer consigo su extinción. En cambio, en el caso de la caducidad, como ya se señaló anteriormente, su fin es que determinados derechos sean ejercidos dentro de un período breve⁷⁰.

Luego, sabiendo que este plazo fue creado con la intención de tutelar el N°8 del artículo 8 bis del Código Tributario y así evitar dilataciones o esperas innecesarias, es de plena lógica entender que fue configurado con la idea de hacer que las actuaciones del Servicio se realicen de forma celeré y en el lapso más breve posible, o en otras palabras, como un plazo de caducidad. Así también pareciera entenderlo el Servicio, al señalar en la circular N° 49, que respecto de los

⁶⁹ Cfr. URCULLÚ F., *De la prescripción extintiva en los tributos fiscalizados por la Dirección de Impuestos Internos, Jurídica de Chile*, Santiago, (1963), p. 24.

⁷⁰ Cfr. PEIRANO P., *La prescripción de las acciones...*, pp. 38-39.

plazos que tiene para realizar los actos de fiscalización, éstos son fatales, de modo que las actuaciones que el Servicio realice fuera del plazo no obligarán al contribuyente, donde habrá que entender que la voz “obligarán”, alcanza tanto a la obligación jurídica como natural.

Si bien, no hay referencias ni doctrinales ni jurisprudenciales sobre la norma en cuestión, mediante un análisis analógico se puede reafirmar lo anteriormente expuesto. Esto, básicamente en razón de lo que se ha indicado respecto del N° 4 de la Ley 18.320, la cual señala, en relación con la fiscalización de los impuestos contemplados en el decreto Ley 825, de que “el Servicio dispondrá del plazo fatal de seis meses para citar para los efectos referidos en el Artículo 5° artículo 63 del Código Tributario, liquidar o formular giros por el lapso que se ha examinado”.

Sobre la norma anteriormente citada, tanto la doctrina⁷¹ como la jurisprudencia⁷² han tratado a dicho plazo como un plazo de caducidad y no de prescripción.

Expuesto lo anterior, todo sugiere que el plazo en análisis es caducidad y, por ende, opera de pleno derecho, sin la necesidad de que deba ser declarado; no puede ser renunciado; extingue tanto la acción de cobro del Fisco como el derecho mismo y, por último, no puede ser suspendido ni interrumpido bajo ninguna de las causales generales del derecho común ni las especiales del Código Tributario.

Si bien la caducidad no requiere ser declarada, si el Servicio hace caso omiso del tema y liquida o gira dichas partidas, el contribuyente al formular el reclamo debe invocar la caducidad para que ésta no quede al margen de la controversia. Lo anterior no significa que el Tribunal deba declarar la caducidad de estas partidas, sino que, a diferencia del caso de la prescripción, el Tribunal requiere que la caducidad se alegue para poder reconocerla, aun cuando esta ya hubiera operado de pleno derecho⁷³.

2. Plazo de nueve o doce meses únicamente para las fiscalizaciones iniciadas mediante solicitud de antecedentes.

Algo que no genera ningún tipo de problemas, pero que no está de más mencionar, es que la limitación del artículo 59 sólo rige respecto de los casos en los que la fiscalización principia mediante requerimientos de antecedentes, excluyendo lógicamente las situaciones en las que la fiscalización inicia de otro modo o cuando exista normativa especial que rijan esa fiscalización, como por ejemplo, el caso de la Ley 18.320.

No obstante lo anterior, si se vuelve sobre el derecho 8° del artículo 8 bis, habrá que recordar que el derecho del contribuyente a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilataciones,

⁷¹ V. gr. véase Ugalde R. y García J., *La prescripción...*, *Ob. cit.*, p. 3 y Peña C., “A dos décadas de vigencia de la Ley N° 18.320”, en *Revista Derecho del Consejo de Defensa del Estado*, núm. 17, (2007), pp. 132-138, disponible en http://www.cde.cl/wps/wcm/connect/2d19f37b-ba84-45ab-abda-97faab7ef397/file_4820b08129d62.pdf?MOD=AJPERES, visitado en 27 feb, 2013.

⁷² Corte de Apelaciones de Concepción en su sentencia rol N° 439-93.

⁷³ Cfr. PEÑA C. “A dos décadas...”, *Ob. cit.*, pp. 136-138.

requerimientos o esperas innecesarias, tiene aplicación en los casos que exista una certificación sobre la entrega de los antecedentes solicitados. De esta forma, este derecho tendrá aplicación toda vez que el Servicio solicite antecedentes y se certifique la entrega de estos por parte del contribuyente, siendo la ley o el Juez Tributario y Aduanero quienes determinen si existe esta dilatación, demora o espera innecesaria.

Visto de esta manera, si bien el plazo de nueve o doce meses se encuentra limitado a determinadas circunstancias, en toda fiscalización en la que exista un requerimiento y la entrega sea certificada, el contribuyente se verá protegido por el N° 8 del artículo 8 bis, aunque en esos casos la determinación del tiempo necesario quedará al arbitrio del Juez Tributario y Aduanero.

Cabrá recordar que en caso de vulneración de este derecho 8°, el contribuyente podrá recurrir al Tribunal Tributario y Aduanero mediante reclamo por vulneración de derechos establecido en el artículo 155 del Código Tributario.

Situación especial es la de la fiscalización de las peticiones de devolución relacionada con la absorción de pérdidas, pues ésta se encuentra especialmente regulada en el inciso final del artículo 59, estableciendo un plazo especial para la fiscalización aun cuando ésta no se inició mediante solicitud de antecedentes.

CONCLUSION

El objetivo de este trabajo ha sido analizar el ya tantas veces renombrado artículo 59 del Código Tributario, tanto de una perspectiva jurídica como práctica, estudiando su relación con los derechos de los contribuyentes, así como sus elementos principales, los conflictos jurídicos que pueden surgir y las dificultades prácticas que éstos pueden implicar, pudiéndose obtener de esto una serie de conclusiones.

Primero que todo, partiendo del hecho que la modificación de este artículo se originó precisamente en la reforma que la Ley 20.420 hizo al Código Tributario, se ha podido determinar que la interpretación y aplicación de este artículo no sólo deberá ser siempre respetuosa con los derechos de los contribuyentes, sino que a su vez, debe tender a la efectividad de éstos.

El fundamento de este nuevo artículo 59 deviene de la necesidad de hacer efectivo el derecho consagrado en el N° 8 del artículo 8 bis del Código Tributario, limitando el tiempo que puede demorar la fiscalización realizada por el Servicio, y por ende, estableciendo de forma clara cuándo se está ante una dilatación o espera innecesaria.

Se ha podido concluir, además, que el requerimiento como acto que da inicio a la limitación del 59, implica que este artículo no sólo limita temporalmente la facultad fiscalizadora del Servicio, sino que también conlleva una limitación material, al no poder éste ampliar la fiscalización a materias no determinadas en dicho requerimiento. Si lo hiciera, sería posible declarar la ilegalidad, y por ende la nulidad, de este acto por infracción al deber del Servicio de informar la naturaleza y materia de la fiscalización. Otro punto que manifiesta la vinculación de este artículo con los derechos de los contribuyentes, es el deber que en este requerimiento conste, en virtud del N°4 del artículo 8 bis, la identidad y cargo del funcionario del Servicio responsable del proceso de fiscalización.

Respecto a la certificación de entrega de antecedentes, como hecho que permite comenzar el cálculo del plazo fatal de nueve o doce meses, cumple un rol sumamente relevante en la operativización del N°8 del artículo 8 bis. Sin embargo, aun cuando es obligación del Servicio realizar esta certificación de oficio, en la práctica se realiza muy rara vez, vulnerando grave y reiteradamente los derechos de los contribuyentes. Es más, el Servicio mediante su circular 49 pareciera dar a entender a sus funcionarios que la realización de dicha certificación es facultativa, contraviniendo flagrantemente el principio de oficialidad. Lo ideal en este punto sería una mejor regulación legal, pues de no cumplir el Servicio con su deber de certificar, el contribuyente puede solicitar la realización de este acto, dejando al Servicio con un plazo sumamente breve para constatar la entrega cabal de los antecedentes, generando una serie de problemas innecesarios y fácilmente evitables.

Como último elemento, el plazo de nueve o doce meses, asoma como el mecanismo mediante el cual el legislador vino a otorgar certeza jurídica al contribuyente respecto de la duración que puede tener el proceso fiscalizador, limitando la facultad fiscalizadora del Servicio únicamente a dicho plazo, impidiendo actuaciones posteriores sobre los elementos ya fiscalizados. Es más, por tratarse de un plazo de caducidad, no sólo extingue la acción que tiene el Fisco para cobrar, sino que incluso extingue el derecho mismo, haciendo improcedente el pago del contribuyente una vez cumplido el plazo.

A raíz de lo ya tratado, quedó demostrado lo relacionado que se encuentra el artículo 59 con los derechos de los contribuyentes consagrados en el Código, pues, más allá que su finalidad fuera la operativización del N° 8, su correcta aplicación implica el respeto de los demás derechos, como por ejemplo, los numerales 3,4,5 y 6 del artículo 8 bis.

Finalmente, todo indicaría que la hipótesis formulada al principio de este trabajo se da por satisfecha, pues del escaso tratamiento del artículo 59, se ha podido lograr extraer una serie de elementos capaces de solucionar un gran número de interrogantes relativas a la aplicación práctica de esta norma, demostrando nuevamente que, aun cuando una legislación no sea siempre exhaustiva, el carácter sistemático del ordenamiento jurídico nacional permite la solución de los conflictos jurídicos que puedan ir surgiendo.

BIBLIOGRAFIA

- AGUERREA P., “El derecho de petición ante la administración del Estado: acerca de la obligación de respuesta” en *Ius publicum*, vol. 5, núm. 9, Santiago, (2002).
- ALESSANDRI A., SOMARRIVA M. Y VODANOVIC A., *Tratado de las obligaciones, volumen III*, Editorial jurídica de Chile, Santiago, (2001).
- ÁLAMOS, D., *Los derechos del contribuyente chileno: procedimiento de reclamo un análisis de la ley No.20.420 de 2010*, Santiago (2010).
- ASTE C., *Curso sobre Derecho y Código Tributario*, Lexis Nexis, Santiago, (2007).
- AVILÉS V., *Legalidad tributaria*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, (2005).
- BERMÚDEZ J., *Derecho administrativo general*, Legal Publishing, Santiago, (2010).
- BERTAZZA H., “Derechos Humanos y tributación”, en *Anales de la XX jornadas del ILDT: año 2000-Salvador-Bahi*, ADBF (associacao brasileira de direito financeiro), Brasil, (2000).
- BOCKSANG G., *El procedimiento administrativo chileno: estudio analítico y sistemático de coherencia*, Legal Publishing, Santiago, (2009).
- BORDALÍ A., *Estudios de justicia administrativa*, Lexis Nexis, Santiago, (2008).
- CALDERA H., *Tratado de Derecho Administrativo, Tomo II*, Ediciones Parlamento Ltda., Santiago, (2001).
- EVANS ESPÍÑEIRA E., *Los tributos en la Constitución*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, (2010).
- FERRAJOLI L., *Derechos y garantías: la ley del más débil*, Trotta, Madrid (2001).
- FERRAJOLI L., “Garantías”, en *Jueces para la democracia*, núm. 38, (2000).
- FERRAJOLI L., “Las garantías constitucionales de los derechos fundamentales”, en *Doxa*, N° 29, (2006).
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. Y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T., *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I*, Ed. Civitas, Madrid, (1992).
- HOHFELD W., *Conceptos jurídicos fundamentales*, Fontamara, Coyoacán México, (2001).
- JAQUE J., “Reseña del establecimiento de la ley 20.420”, en *Reporte Tributario*, núm. 4, (2010).
- LARA J. Y HELFMANN C., *Repertorio ley de procedimientos administrativos*, Legal Publishing, Santiago, (2011).
- LUCHENA M., “La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible”.
- MARTÍN MATEO R., *Manual de derecho administrativo*, Ed. Arazandi, Madrid, (2004).
- MARTÍNEZ P., “El principio de inexcusabilidad y el derecho de acción desde la perspectiva del Estado Constitucional”, en *Revista chilena de derecho*, Santiago, v. 39, núm. 1, (2012).

MASBERNAT P., “Garantías constitucionales del contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina tradicional”, en *Ius et Praxis*, Talca, v. 8, núm. 2, (2002).

MORAGA C., *Tratado de derecho administrativo: la actividad formal de la administración del estado, Tomo VII*, Legal Publishing, Santiago, (2010).

PALACIOS L., “Derechos humanos y tributación”, en *Anales de la XX jornadas del ILDT: año 2000-Salvador-Bahi*, ADBF (associação brasileira de direito financeiro), Brasil, (2000).

PAREJO L., *Derecho administrativo: Instituciones generales: bases, fuentes, organización y sujetos, actividad y control*, Ariel, Barcelona, (2003).

PEIRANO P., *La prescripción de las acciones fiscalizadora y de cobro en el código tributario*, Ed. Jurídica Conosur, Santiago, (2000).

PEÑA C., “A dos décadas de vigencia de la ley N° 18.320”, en *Revista Derecho del Consejo de Defensa del Estado*, núm. 17, (2007).

POBLETE J., *Actos y contratos administrativos*, Lexis Nexis, Santiago, (2007).

SILVA BASCUÑÁN A., *Tratado de derecho constitucional, Tomo IV*, Editorial jurídica de Chile, Santiago (1997).

SILVA CIMMA, E., *Derecho administrativo chileno y comparado: actos, contratos y bienes*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, (1992).

SILVA CIMMA, E., *Derecho administrativo chileno y comparado: el control público*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, (1992).

STROMQUIST N., “Theorizing Global Citizenship: Discourses, Challenges, and Implications for Education”, en *Inter-American Journal of Education for Democracy*, vol. 2, núm. 1,(2009).

UGALDE R. Y GARCÍA J., *La prescripción en materia tributaria*, Legal Publishing, Santiago, (2009).

URCULLÚ F., *De la prescripción extintiva en los tributos fiscalizados por la Dirección de Impuestos Internos*, *Jurídica de Chile*, Santiago, (1963).

VARELA DEL SOLAR J. Y UGALDE PRIETO R., *El recurso de protección en materia tributaria*, Editorial Jurídica ConoSur Ltda. , Santiago (1993).