

CONSAGRACIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES (ARTÍCULO 8 BIS)

CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile



www.cetuchile.cl

Francisco Valdivia Villagrán

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria ©,
Abogado,
Profesor Diplomas Área Tributación,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios



1.- CONSAGRACIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES: ARTÍCULO 8 BIS.

El día 19 de Febrero de 2010 se publicó la Ley 20.420 que incorporó el nuevo artículo 8 bis al título preliminar del D.L. 830 de 1974 sobre Código Tributario, el que explícita y detalladamente señala cuales son los derechos mínimos de los contribuyentes que la ley reconoce, y que garantiza a través de las herramientas que el mismo cuerpo legal establece en el inciso 2° de este artículo para su debido resguardo. De acuerdo a la historia fidedigna de su establecimiento, el objetivo que se tuvo presente para la inclusión de esta declaración fue el refundir en la ley marco sobre asuntos tributarios, las granjerías mínimas de los sujetos pasivos de la obligación impositiva, diseminadas hasta esa fecha en la propia Constitución, leyes de derecho común y pronunciamientos administrativos, tal como otras legislaciones ya lo han hecho, equiparando, además, en cuanto a su categoría normativa, tanto sus deberes como sus derechos fundamentales.

2.- RESEÑA DEL ESTABLECIMIENTO DE LA LEY 20.420.

El proyecto de Ley (Boletín N°3.8445-05) fue presentado por el senador Baldo Prokurica con fecha 13.04.2005, fundamentando en su moción que *“Los derechos fundamentales garantizados por la Constitución deben reflejarse necesariamente en el campo tributario. Aunque la Carta Fundamental no contenga, de manera explícita, una enunciación o catálogo de lo que podría llamarse “derechos del contribuyente”, ello no significa que éstos no existan, pues son expresión de los derechos de todas las personas, por lo que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado. Por lo mismo, su ejercicio puede ser garantizado por el legislador, como complemento y desarrollo de las normas constitucionales, enunciándolos sistemáticamente a través de una ley especial, como está ocurriendo en diversos países de Europa y América”*

Esta última afirmación se ratifica si observamos que otras legislaciones foráneas ya han reproducido en categoría legal lo que sus cartas fundamentales también enuncian genéricamente.

Es el caso, por ejemplo, de España, que en el artículo 34 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece un completo catálogo de los derechos y garantías de los obligados tributariamente y, avanzando algo más, crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente, integrado en el Ministerio de Hacienda, encargado de velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atender las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuar las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.

También la legislación francesa considera normas en materia de protección del contribuyente, estableciendo las garantías que a éstos se reconocen en los casos de fiscalización, consagradas en los Artículos L. 47 a L. 52-A del Libro de Procedimientos Fiscales.

Por su parte, en los Estados Unidos destaca la “Declaración de los derechos de los contribuyentes de California” del año 2003, que tiene muchas similitudes con la redacción final del nuevo artículo 8 bis. Dicha legislación establece, además, una oficina del defensor de los derechos de los contribuyentes, a la cual pueden éstos recurrir en caso de desacuerdo con algún empleado de la oficina de impuestos o si desea obtener más información sobre sus derechos.

La moción parlamentaria proponía inicialmente la creación de un nuevo artículo 5 bis al título preliminar del Código Tributario, aspecto que finalmente fue reemplazado por una indicación del ejecutivo, prefiriéndose ubicar el artículo en un nuevo párrafo 4°

sobre “*Derechos de los contribuyentes*”, a continuación del artículo 8°, precisamente para dar un carácter declaratorio a estos derechos, sin perjuicio de premunir a sus titulares de un procedimiento eficaz para asegurar su cumplimiento.

En su texto primitivo, el proyecto contemplaba la enunciación de doce derechos numerados en el artículo, los que finalmente fueron refundidos en sólo diez, que son los que actualmente contempla la ley, sin que dicha síntesis excluyera a alguno de los propuestos por el autor de la moción.

Por otra parte, el proyecto inicial sólo consideraba el tema relativo a los derechos de los contribuyentes, mas con el avance de la discusión y las valiosas indicaciones del ejecutivo y las cámaras revisoras, se aprovecho la oportunidad de efectuar otras reformas e inclusiones al código tributario, como fueron las modificaciones al artículo 11 sobre notificaciones; al artículo 26 sobre el poder vinculante de pronunciamientos del Servicio; el nuevo límite a la labor fiscalizadora del Servicio incorporada al artículo 59; y la existencia de un artículo transitorio para aquellos lugares donde todavía no están en funcionamiento aun los tribunales tributarios independientes.

Durante su etapa de discusión existió relativo consenso entre parlamentarios, miembros de las comisiones, representantes del Ministerio de Hacienda y del Servicio de Impuestos Internos, en torno a la conveniencia de la inclusión de estos derechos, los que además de generar certeza a los contribuyentes acerca de lo que pueden o no pueden exigir de la autoridad tributaria, irrogan nuevas cargas a ésta; por ejemplo en cuanto al límite temporal de los procesos de revisión.

Por último, el proyecto fue aprobado por el Congreso Nacional y promulgado por el Ejecutivo sin mayores alteraciones, publicándose el día 19 de Febrero de 2010, momento desde el cual tiene plena vigencia.

3.- NÓMINA Y ALCANCE DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.

El Artículo 8° bis del Código Tributario dispone que, sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes 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.

La primera parte es una norma de conducta a esta altura exigible de cualquier ciudadano, en especial de quien detente una autoridad o posición.

Respecto a la segunda cabe indicar que la Ley de Transparencia de los actos públicos contiene un mandato general a este respecto. Que la generalidad de los actos de los órganos del Estado son públicos, en particular aquella información exigida por el propio afectado.

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

Corresponde a una reiteración de que los créditos contra el Fisco deban ser pagados por éste sin mora o retraso no excusable, tal y como se tratare de una deuda exigible entre dos sujetos de derecho. De esta forma se evita un perjuicio patrimonial al contribuyente (costo de oportunidad) y un enriquecimiento temporal sin causa del Fisco.

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.

Sobre los cuatro numerales anteriores: Ley de Transparencia en plenitud.

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

Reiteración de lo ya establecido en el artículo 35 del código tributario, otras leyes sobre protección de datos privados, y las instrucciones históricas del Servicio.

8° Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.

Este derecho se emparenta con su *plus ultra* establecido en el remozado artículo 59, que dispone plazos máximos de auditorías fiscales, materia que por su gravitación será analizada separadamente.

También recoge a nivel administrativo-tributario el principio de celeridad consagrado en el artículo 7° de la ley 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos.

9° Derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos 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.

Estos dos últimos corresponden a un aterrizaje legal de la garantía constitucional sobre derecho general de petición del artículo 19 N° 14 de la Constitución Política, además de la consagración en materia de procesos tributarios del principio de contradictoriedad, establecido en el artículo 10 de la Ley 19.880.

Como medida instrumental para la difusión y pleno conocimiento de estos derechos, la ley obliga al Servicio a exhibir en sus dependencias la nómina que reza el artículo 8 bis.

De acuerdo a lo señalado, esta Ley establece dos clases de derechos:

- Aquellos derechos que constituyen principios de relación, de buenas costumbres, como es el numeral 1º, el que ya se encontraba establecido en la Ley de Bases y derechos que dicen relación con el cumplimiento de ciertos procedimientos que deben cumplirse en un plazo y de una forma determinada. En este caso el contribuyente puede solicitar que se restablezca el imperio del derecho conforme al procedimiento del párrafo 2º del Libro Tercero del Código Tributario, y, además, solicitar que se persiga la responsabilidad administrativa del funcionario a través del sumario administrativo, puesto que el incumplimiento de esos derechos conlleva la infracción de un deber de todo funcionario, cuyas sanciones, de conformidad al Estatuto Administrativo, van desde la amonestación a la destitución.
- Otros más sustanciales, de carácter eminentemente administrativo-tributarios, que dicen relación con garantizar el ejercicio racional y oportuno de la labor fiscalizadora del Servicio, función que no debe menoscabar derechos inalienables de todo contribuyente, como aquél derecho a recibir sin mora las devoluciones que procedan o al acceso a la información tributaria que le propia.

Formando parte del debate de la Comisión de Hacienda, el ex Subdirector Jurídico del SII intervino señalando que se había considerado la legislación comparada para generar el decálogo de derechos; en particular, los derechos reconocidos expresamente por la Ley 58/2003, General Tributaria Española, por la Ley Federal de derechos de los contribuyentes mexicana, los que fueron comparados con el proyecto de ley contenido en la moción. Sostuvo que el proyecto recogía razonablemente el contenido de los derechos explicitados en la Circular N° 41 de 2006 del Servicio de Impuestos Inter-nos.

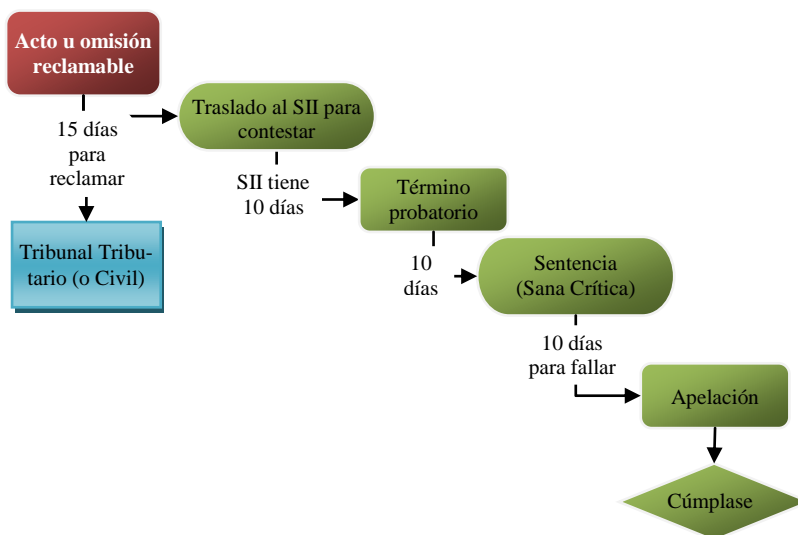
Es sin duda destacable la incorporación de estos derechos al rango legal específico, circunstancia que tiene un innegable valor simbólico, además de práctico; pero también se hace necesario reconocer que estos derechos ya eran reconocidos por la auto-ridad tributaria en diversos pronunciamientos, que se refundieron en el texto legal ya publicado.

4.- PROCEDIMIENTO POR VULNERACIÓN DE DERECHOS

De acuerdo al inciso 2° del nuevo artículo 8 bis, los reclamos en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos del citado artículo serán conocidos por el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero de este Código.

Este procedimiento, creado por la Ley 20.322 de 2009, que perfeccionó la justicia tributaria y aduanera, se aplica cuando un contribuyente considera vulnerados -por actos u omisiones del SII o Aduanas- algunos de los derechos constitucionales establecidos en los numerales 21, 22 y 24 del artículo 19 de la Carta Fundamental. A partir del 19 de Febrero pasado, también pueden ser reclamados los actos u omisiones de la autoridad que atenten contra los derechos incorporados en el artículo 8 bis.

El procedimiento es el siguiente:



Se expresa, además, que para este procedimiento se aplicarán supletoriamente las reglas procesales del procedimiento general de reclamaciones del artículo 124 y siguientes del Código Tributario.

Esta instancia es incompatible con el recurso de protección, de forma que no pueden entablarse conjuntamente para resolver el mismo asunto

De acuerdo al artículo transitorio de la Ley N° 20.420, en aquellos lugares donde no estén instalados y en funcionamiento los tribunales tributarios y aduaneros, conocerá

de estos reclamos el juez civil con competencia en el domicilio del contribuyente que reclama.

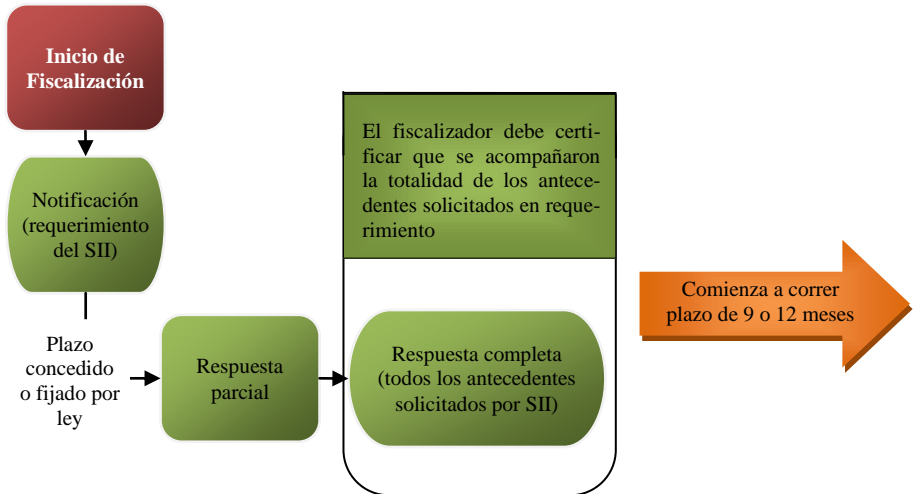
Por último, cabe señalar que esta instancia jurisdiccional es de *última ratio*; es decir, existen instancias administrativas y jerárquicas para dictar las providencias necesarias para restablecer al contribuyente en el ejercicio de sus derechos. Es así como se puede efectuar un control a nivel de jefatura de las posibles acciones u omisiones de un subordinado que infrinjan las disposiciones legales en comento, adoptándose por aquél las medidas conducentes a prevenir o reparar el daño al derecho que corresponda.

5.- FIJACIÓN DE PLAZOS LÍMITE PARA LAS REVISIONES Y AUDITORÍAS

Esta ley también incorporó importantes modificaciones al artículo 59 del Código Tributario.

- En especial fija un plazo de carácter fatal para el Servicio en el caso de que se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que se solicitan al contribuyente, pues la autoridad tributaria 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, liquidar o formular giros.
- La certificación que da origen al cómputo se puede exigir al tenor de lo que el propio 8 bis dispone en sus numerales 5° y 8°, pero sólo cuando exista una entrega completa e íntegra de los documentos exigidos por el requerimiento o aquellos que sean suficientes y pertinentes para resolver el caso de que se trate.
- Por razones de complejidad de la revisión y auditoría, se ha contemplado un plazo especial de doce para los siguientes casos:
 1. Cuando se efectúe una fiscalización en materia de precios de transferencia.
 2. Cuando se deba determinar la renta líquida imponible de contribuyentes con ventas o ingresos superiores a 5.000 unidades tributarias mensuales (\$184.000.000.- aprox.)
 3. Cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización empresarial.
 4. Cuando se revise la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas.
 5. Fiscalización y resolución de las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas.

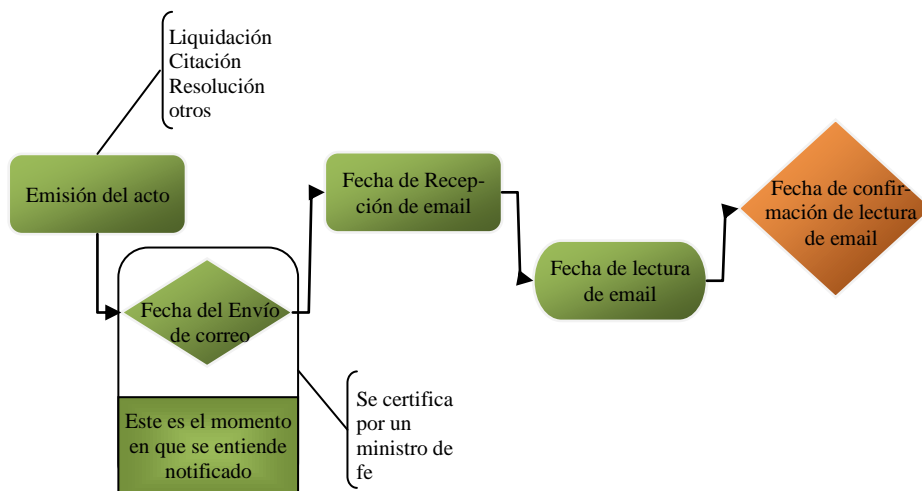
- No se aplicarán plazos máximos como los señalados en los casos en que se requiera información a alguna autoridad extranjera ni en aquellos relacionados con un proceso de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161.



6.- NUEVA FORMA DE NOTIFICACIÓN LEGAL: CORREO ELECTRÓNICO

Conjuntamente con las situaciones ya descritas, esta Ley reconoció legalmente la validez de las notificaciones de las actuaciones del Servicio practicadas vía correo electrónico, elevándola al mismo nivel de aquellas consideradas en el artículo 11 del Código Tributario (personal, cédula, carta certificada)

Según esta norma, para que sea aplicable este medio de notificación, el contribuyente la deberá solicitar para sí en forma previa a su utilización. Si ese fuera el caso, la notificación se entiende verificada en la fecha del envío del correo electrónico, hecho que debe ser certificado por un ministro de fe (de acuerdo al mismo Código y a la Ley Orgánica del SII, los propios fiscalizadores actuantes tiene tal carácter) Este correo deberá contener la transcripción del acto notificado (cuerpo de la citación o liquidación, por ejemplo) con los datos necesarios para su acertada inteligencia, y remitida al correo electrónico que indique el contribuyente al efectuar la solicitud, la que deberá actualizarse en los plazos que fije la Dirección Nacional del Servicio.



7.- LA NORMA ESPEJO DEL ARTÍCULO 8 BIS: LEY N° 20.431 SOBRE INCENTIVO A LA CALIDAD DE ATENCIÓN Y QUE CONTIENE OTRA REFORMAS RELEVANTES.

El día 30 de Abril del presente se publicó esta Ley que establece normas que incentivan la calidad de atención al contribuyente por parte del Servicio de Impuestos Internos, contemplándose el otorgamiento de un incentivo al organismo por cumplimiento de metas por la calidad de atención, el que dependerá de un Índice de Satisfacción Neta de los contribuyentes. Estos, mediante encuestas anuales, deberán calificar la calidad del servicio prestado por esta institución, considerando, entre otros factores, el respeto a los derechos establecidos por el artículo 8 bis.

Esta normativa está llamada a estimular la gestión funcionaria en torno al cumplimiento de las cargas que le impone el nuevo estatuto del contribuyente.

Además, la ley incluye importantes modificaciones de carácter tributario que es conveniente destacar:

- La Dirección de Grandes Contribuyentes tendrá competencia sobre todo el territorio nacional y ejercerá jurisdicción sobre los contribuyentes calificados como “Grandes Contribuyentes” por Resolución del Director, cualquiera fuere su domicilio.
- Se incorpora un nuevo artículo 4 bis al D.L. 830 de 1974, el que dispone que el Servicio de Impuestos Internos podrá relacionarse directamente con los contri-

buyentes y éstos con el Servicio, a través de medios electrónicos, entendiendo por tales aquéllos que tienen capacidades eléctricas, digitales, magnéticas, inalámbricas, ópticas, electromagnéticas u otras similares. Los trámites y actuaciones que se realicen a través de tales medios producirán los mismos efectos que los trámites y actuaciones efectuados en las oficinas del Servicio o en el domicilio del contribuyente.

- El Director del SII será en lo futuro seleccionado, nombrado y remunerado conforme a las normas establecidas en el título VI de la ley N° 19.882, que Regula Nueva Política de Personal a los Funcionarios Públicos, sujetándose en todo a las reglas a que se refiere el precitado título.
- Los plazos se computarán desde el día siguiente a aquel en que se notifique o publique el acto de que se trate o se produzca su estimación o su desestimación en virtud del silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiere equivalente al día del mes en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día de aquel mes. Esta declaración agrega certeza a la manera de conteo de plazos frecuentemente debatida entre el Servicio y los contribuyentes.
- Los plazos de días insertos en los procedimientos administrativos establecidos en el Código Tributario serán de días hábiles, entendiéndose que son inhábiles los días sábado, domingo y festivos.
- Cuando el último día de un plazo de mes o de año sea inhábil, éste se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente. Consagra un tratamiento igualitario en comparación a los que disponía anteriormente la legislación, que sólo concedía este beneficio a las actuaciones del Servicio.
- Las presentaciones que deba hacer el contribuyente, que pendan de un plazo fatal, podrán ser entregadas hasta las 24 horas del último día del plazo respectivo en el domicilio de un funcionario habilitado especialmente al efecto. Para tales fines, los domicilios se encontrarán expuestos al público en un sitio destacado de cada oficina institucional.
- Los contribuyentes que al efectuar su declaración incurrieren en errores que incidan en la cantidad de la suma a pagar, podrán efectuar una nueva declaración, antes que exista liquidación o giro del Servicio, corrigiendo las anomalías que presenta la declaración primitiva y pagando la diferencia resultante, aun cuando se encontraren vencidos los plazos legales, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones y recargos que correspondan a las cantidades no ingresadas oportunamente.

mente y las sanciones previstas en los números 3 y 4 del artículo 97 de este Código.

- Por último, se definió que la Ley N° 20.316, sobre el aumento del tope de 4,5% a 5% de la Renta Líquida Imponible como límite global absoluto establecido por el artículo 10 de la Ley N° 19.885, entrará en vigencia a contar del 1 de enero de 2010, rigiendo para las donaciones que se efectúen a partir del 1 de enero de 2009.