

MECANISMOS ADMINISTRATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO CHILENO

Pablo Quezada Pérez

MBA Universidad Gabriela Mistral.
Diplomado en Derecho y Financiamiento de la Empresa, Universidad Finis Terrae.
Abogado, Universidad de Chile.

Resumen: Análisis y sistematización de los diversos mecanismos administrativos de solución de controversias tributarias que establece la ley chilena, los cuales se han visto fortalecidos durante la última década a través de sucesivos cambios legales y por las instrucciones y políticas implementadas por el Servicio de Impuestos Internos. Se destaca que el fortalecimiento de los mecanismos administrativos responde al nuevo contexto internacional que apunta a un cambio de paradigma en la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente, sustituyendo la desconfianza y confrontación por la colaboración y confianza mutua.

Palabras claves: Controversias, Colaboración, Buena Fe, Certeza, Solución.

1. INTRODUCCIÓN

Las leyes N°20.780 y N°20.899 (Reforma Tributaria) modificaron sustancialmente nuestro sistema tributario y otorgaron nuevas facultades de fiscalización al Servicio de Impuestos Internos (SII), por lo que se ha proyectado una mayor conflictividad en el ámbito tributario para los próximos años, lo que tendría como efecto pernicioso un aumento en la judicialización y, por ende, una recarga de trabajo en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, especialmente de la Región Metropolitana.

En ese contexto y como una forma de evitar ese escenario, resulta pertinente revisar los mecanismos de solución de controversias tributarias que existen en sede administrativa (ante el propio SII) y que, por regla general, están orientados a evitar que el caso llegue a una instancia judicial.

En ese sentido, cabe destacar que la OCDE ha promovido un cambio de paradigma en la relación que existe entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, dejando atrás la confrontación y desconfianza que caracterizaban al régimen tradicional, sustituyéndolo por una relación basada en la transparencia y confianza mutua, generando al efecto los conceptos de “relación cooperativa” (2008) y “cumplimiento cooperativo” (2013), cuyos objetivos son mejorar el cumplimiento tributario. En esa línea, a partir del año 2015 el SII ha puesto a disposición de la comunidad el Plan Anual de Gestión del Cumplimiento Tributario, en cuya última versión (2018) la autoridad fiscalizadora declara que: “(...) *lo que estamos buscando hoy es establecer una mejor relación con el contribuyente para facilitar su cumplimiento tributario*”.¹

En la práctica, este nuevo enfoque ha llevado a la implementación de una serie de acciones que buscan facilitar el cumplimiento tributario² y focalizar los recursos y acciones de control en aquellos contribuyentes que presentan mayores riesgos (brechas) de incumplimiento.

1 Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario PCGT 2018, SII, pág. 3, publicado en sitio web www.siii.cl.

2 Entre ellas podemos mencionar la Creación de la Subdirección de Asistencia al Contribuyente del Servicio de Impuestos Internos (Resolución Ex. SII N°98 de 21.10.2014), entre cuyas funciones se encuentra desarrollar políticas y programas especiales destinados a otorgar apoyo, información y asistencia a los contribuyentes, con el objeto de facilitar su cumplimiento tributario; Programa de Charlas a Contribuyentes sobre la Reforma Tributaria; y la Nueva Propuesta de Declaración de IVA (Resolución Ex. SII N°61 de 12.07.2017 y Resolución Ex. SII. N°68 de 31.07.2017).

Desde el punto de vista jurídico, la aplicación de este nuevo paradigma implica que la relación contribuyente-SII se sustente en los principios de eficiencia, imparcialidad, transparencia y probidad y, también, en el deber de colaboración del contribuyente con el organismo fiscalizador, lo cual implica que aquél ponga a disposición del SII, oportunamente, toda la información que éste requiera para aclarar las inconsistencias que surjan de la revisión de sus declaraciones de impuestos.

Dentro de los países de la OCDE y como consecuencia del aumento de la judicialización, en lo que va de este siglo se observa un claro avance hacia la implementación de mecanismos alternativos o auto compositivos de solución de controversias, como por ejemplo la conciliación, la mediación, el arbitraje y los acuerdos de cumplimiento tributario (individuales o colectivos), sin perjuicio de fortalecer los mecanismos tradicionales existentes en la etapa de fiscalización o inspección y el régimen de recursos administrativos, destacando lo realizado en ambos ámbitos por las administraciones tributarias de Estados Unidos, Reino Unido, Australia e Italia.

Los mecanismos tradicionales de solución de controversias pueden clasificarse en preventivos y resolutivos. Los primeros son aquellos que se pueden aplicar antes que surja la controversia con la Administración Tributaria y, como su nombre lo indica, están orientados a precaver el surgimiento del conflicto, en tanto que los segundos buscan resolverlo, ya sea antes que se emita el acto administrativo terminal (liquidación, resolución o giro) o una vez emitido éste.

Otra clasificación atiende a quien generó la instancia de solución y así podemos encontrar mecanismos iniciados por la Administración Tributaria (ej.: requerimiento de antecedentes o Citación del artículo 63 del Código Tributario) o por el contribuyente (ej.: consultas tributarias, acuerdos sobre precios de transferencia y recursos administrativos).

En nuestro país, hasta antes de la Reforma Tributaria, el principal mecanismo preventivo era la consulta sobre interpretación de la ley tributaria, en tanto que dentro de los mecanismos resolutivos podemos destacar las instancias de solución en la etapa temprana del procedimiento de fiscalización (concurencia del contribuyente al primer requerimiento del SII y la respuesta a la Citación). Dicha situación se ha visto modificada sustancialmente por la Reforma Tributaria y por la Ley N°21.039 – esta última con vigencia a partir del 1° de noviembre de 2017 -, las cuales, a partir de las mejores prácticas internacionales, introdujeron en nuestro país nuevos mecanismos de solución administrativa de controversias y fortalecieron los ya existentes.

Son precisamente estos mecanismos los que ahora pasamos a revisar.

2. MECANISMOS PREVENTIVOS

2.1. Consulta sobre interpretación administrativa de las disposiciones tributarias

Este mecanismo se encuentra consagrado en el artículo 6 letra A N°1, del Código Tributario, y en el artículo 7 letra b) del DFL N°7 de 1980, del Ministerio de Hacienda (Ley Orgánica del SII). Conforme a dichas normas, el Director del SII tiene la facultad exclusiva de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, lo cual realiza mediante Circulares y Oficios que son de conocimiento público³ y, además, obligatorias para los funcionarios del SII, mas no para los contribuyentes y los tribunales de justicia.

Por su parte, el artículo 6 letra B N°1 del Código Tributario, faculta a los Directores Regionales del SII para absolver las consultas sobre aplicación e interpretación de las normas tributarias que formulen los contribuyentes o interesados. En todo caso, las respuestas que entreguen los Directores Regionales deben someterse a las instrucciones impartidas por el Director, conforme a lo dispuesto en el artículo 6°, inciso final, del Código Tributario.

Las instrucciones generales sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N°71, de 2001, en la cual se señala que las consultas deben estar referidas a casos concretos en que exista un interés actual comprometido del consultante o decir relación con proyectos de inversión o negocios específicos. Asimismo, para efectos del procedimiento interno, dicha instrucción distingue entre aquellas situaciones donde existe un criterio definido por el Director y aquellas donde no existe un criterio definido sobre la materia o la naturaleza del problema ofrece dudas sobre la apreciación de los hechos o la aplicación del derecho.

Como hemos adelantado, hasta antes de la Reforma Tributaria, la consulta tributaria constituía el principal mecanismo preventivo utilizado por los contribuyentes para obtener certeza jurídica respecto de la posición del SII en un caso particular. En efecto, tal como señala CUEVAS, *“La interpretación administrativa que lleva a cabo el Servicio tiene, a nuestro juicio, a lo menos dos funciones. La primera bastante obvia, y se refiere a que a través de ella es posible conocer la forma en que la administración tributaria pretende aplicar no sólo las disposiciones propiamente impositivas, sino también aquellas que establecen sanciones. En segundo lugar,*

3 El carácter público de los pronunciamientos del SII se encuentra reconocido en el artículo 26, inciso 2°, del Código Tributario, el cual establece como deber del SII el mantener a disposición de los interesados, 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, publicación que debe comprender, a lo menos, las circulares, resoluciones y oficios emitidos en los últimos tres años.

la interpretación administrativa funciona como un mecanismo de prevención de futuros conflictos de intereses entre la administración y los contribuyentes. De esta forma, es posible conocer anticipadamente la opinión del Servicio sobre algún caso particular, cuestión de evidente utilidad para el contribuyente.”⁴

Es tal la importancia de este mecanismo, que el artículo 26 del Código Tributario consagra una norma de protección para el contribuyente consistente en la prohibición de efectuar un cobro retroactivo cuando aquél se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del SII o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular. De acuerdo a lo señalado en el inciso 3° de la misma norma, en caso que los documentos antes mencionados sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que han sido publicadas en el Diario Oficial.

En la práctica, esta norma de protección es una manifestación del principio general de buena fe y así ha sido reconocido por el propio SII.⁵

Entre los aspectos que han sido objeto de controversia a propósito de la aplicación del artículo 26 del Código Tributario, podemos encontrar los siguientes:

- a) ¿La norma de protección solamente aplica a los cobros con efecto retroactivo?
¿Puede invocarse para solicitar devoluciones de impuestos?

Para BARAONA, lo que se puede enervar invocando este artículo es la acción de cobro del SII.⁶ En el mismo sentido, el SII ha expresado que *“debe tratarse, en consecuencia, de un cobro formulado por el Fisco al contribuyente, en conformidad con los procedimientos que señala al efecto el Código Tributario. Pero la disposición no alcanza a las reclamaciones que formulen los contribuyentes solicitando que se les restituya lo pagado indebidamente por concepto de impuestos. La garantía que hemos estado analizando jugará solo en los casos en que la iniciativa de cobro emane del Fisco.”⁷*

4 CUEVAS OZIMICA, A. 2013. “Interpretación Administrativa de las Disposiciones Tributarias”, incluido en “La Facultad Interpretativa del SII y los Cambios de Criterio. Una Visión Alternativa”, Instituto Chileno de Derecho Tributario, Thomson Reuters, pág. 109.

5 Ord. N°1.427 de 28.05.2015.

6 BARAONA, J. 2013. “Facultad de Interpretación del SII”, artículo incluido en “La Facultad Interpretativa del SII y los Cambios de Criterios. Una Visión Alternativa”, Instituto Chileno de Derecho Tributario, Thomson Reuters, pág. 53.

7 Ord. N°1.427 de 28.05.2015.

- b) ¿De qué funcionarios del SII debe emanar la interpretación que produce la protección?

BARAONA sostiene que la interpretación debe ser emitida por las autoridades con facultad para hacerlo, cuales son el Director del SII y los Directores Regionales, incluyendo al Director de Grandes Contribuyentes. Agrega que las opiniones o resoluciones de otras autoridades o funcionarios del SII no producen el efecto de protección.⁸

MASSONE añade que, si la interpretación no proviene del Director o de un Director Regional sino de otro funcionario, no se cumpliría este requisito, aun cuando este último actuara por delegación de facultades efectuada por uno de los ya mencionados, pero sí se cumple si alguien actúa como Director o Director Regional subrogante, interino o suplente.⁹ En cambio, ABUNDIO señala que también se incluyen aquellos funcionarios en quienes se hayan delegado facultades.¹⁰

- c) ¿Se pueden invocar los pronunciamientos o criterios contenidos en liquidaciones o giros de impuestos?

CUEVAS señala que las liquidaciones, giros y anulaciones de giros, no pueden ser invocadas por los contribuyentes como documentos oficiales para impedir el cobro retroactivo de los impuestos.¹¹

En sentido contrario, la Excm. Corte Suprema estimó que el contribuyente sí podía invocar la norma de protección del artículo 26 del Código Tributario cuando se había asilado en un pronunciamiento del SII que constaba en una liquidación (SCS, Rol 16.350-2013, de 11.11.2014).¹²

- d) ¿Es necesario que el cambio de criterio haya sido publicado en el Diario Oficial para que se entienda que el contribuyente ha perdido la buena fe?

8 Ob. Cit., págs. 54 y 60.

9 MASSONE, P. 2013. Principios de Derecho Tributario, Aspectos Generales, Tomo I, Thomson Reuters, pág. 379.

10 Ob. Cit. pág. 70.

11 Ob. Cit. pág. 117.

12 La liquidación en cuestión no contenía una interpretación de la ley tributaria en los términos que hemos comentado, ya que solamente informaba al contribuyente que el plazo para reclamar ante el TTA era de 90 días y no de 60 como después alegó el SII, por lo que en realidad no resultaba aplicable el artículo 26 del Código Tributario, sino que el principio de confianza legítima.

Sobre este punto el SII ha expresado que si el cambio de criterio no ha sido publicado en el Diario Oficial, solo puede afectar al contribuyente desde que ha tomado conocimiento de aquél, lo que puede ocurrir, por ejemplo, en el momento en que es notificada la Citación que contiene el nuevo criterio interpretativo, quedando a firme las actuaciones ejecutadas de acuerdo al criterio anterior.¹³

En otro caso, el propio contribuyente señaló en su presentación que tomó conocimiento del cambio de criterio en una audiencia sostenida en la Dirección Regional, por lo que el SII concluyó que desde ese momento perdió la buena fe.¹⁴

Si el cambio de criterio es publicado en el Diario Oficial, se presume de derecho que el contribuyente ha perdido la buena fe desde ese momento.¹⁵

- e) Si el SII modifica su criterio ¿ese cambio solo rige para el futuro? ¿Qué ocurre si el nuevo criterio es más favorable para el contribuyente?

Para BARAONA, la interpretación es un juicio sobre lo que la norma dice y siempre ha dicho, no crea nuevas normas jurídicas, por lo que no se puede hablar de una interpretación con efectos retroactivos o ultraactivos.¹⁶

Por su parte, el SII, en un pronunciamiento relativo al mecanismo de imputación de las pérdidas tributarias a las utilidades acumuladas en el FUT, señaló expresamente que esa interpretación en particular tenía efectos retroactivos, “*en cuanto corresponde al verdadero sentido y alcance de la norma analizada*”, autorizando al contribuyente para rectificar sus registros contables y declaraciones impositivas, y eventualmente solicitar la devolución de los impuestos pagados en forma indebida.¹⁷

En otras situaciones que han implicado un criterio interpretativo más restrictivo para la procedencia de un crédito tributario, el SII ha señalado que la modificación solo rige para el futuro.¹⁸

13 Ord. N°510 de 18.03.2013.

14 Ord. N°1.427 de 28.05.2015.

15 Artículo 26, inciso final, en relación con el artículo 15, ambos del Código Tributario.

16 Ob. Cit. pág. 61.

17 Ord. N°198 de 31.01.2014.

18 Ver Ord. N°485 y 486 de 12.03.2013, N°2150 y 2172 de 03.10.2013, y N°177 de 30.01.2014, dictados a propósito de las modificaciones introducidas por la Circular N°6 de 2012 a la Circular N°66 de 1999, relativa a los requisitos que hacen procedente la utilización del crédito de la Ley N°19.606 (Ley Austral).

2.2. Consulta Pública de normas e instrucciones

Una de las novedades introducidas por la Ley N°20.780, fue la incorporación en nuestro Código Tributario de la consulta pública de normas e instrucciones, la cual apunta a conocer la opinión de los contribuyentes y demás interesados sobre el contenido y efectos de los proyectos de circulares o instrucciones del SII, y que ellos puedan formular propuestas sobre los mismos.

La consulta pública es una manifestación del Principio de Participación Ciudadana en la Gestión Pública incorporado por la Ley N°20.500 sobre Asociaciones y Participación Ciudadana en la Gestión Pública,¹⁹ respecto de la que el Consejo para la Transparencia ha dicho que: *“es una herramienta clave en los procesos regulatorios. Su uso permite mejorar la transparencia, la eficiencia y la eficacia de la regulación, conjuntamente con los otros mecanismos de participación.”*²⁰

De este modo, se incorpora en el ámbito tributario una buena práctica que desde hace algunos años vienen implementando otros órganos fiscalizadores como la ex Superintendencia de Valores y Seguros (actual Comisión para el Mercado Financiero),²¹ la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras (SBIF)²² y la Fiscalía Nacional Económica (FNE).²³

En principio, podría decirse que la regla general es que la consulta pública previa es facultativa, ya que su ejercicio queda entregado a la decisión del Director del SII; sin embargo, si revisamos las excepciones a dicha regla, podemos concluir que su aplicación es más amplia, por cuanto deben someterse a este procedimiento, en forma obligatoria, las circulares e instrucciones que tengan por objeto interpretar con carácter general normas tributarias, o aquellas que modifiquen criterios interpretativos previos (consulta obligatoria), en la medida que dichas circulares e

19 Mediante la Resolución Ex. SII N°33 de 31.03.2015 el Director del SII aprobó la “Norma General de Participación Ciudadana en la Gestión del Servicio de Impuestos Internos”, incluyendo los mecanismos de: Cuentas Públicas Participativas, Acceso a Información Relevante, Consejo de la Sociedad Civil y Consultas Ciudadanas. Dentro de estas últimas, el artículo 5° de la mencionada resolución se refiere expresamente a la consulta pública de normas e instrucciones.

20 Instructivo general sobre el procedimiento administrativo del Derecho de Acceso a la Información, Consejo para la Transparencia, 2011.

21 Por ejemplo, el 02.03.2015 la SVS puso en consulta para el mercado y público en general el informe denominado “Fortalecimiento de Estándares de Gobierno Corporativo de las Sociedades Anónimas Abiertas”, proceso que se tradujo en la Norma de Carácter General N° 385 de 08.06.2015.

22 Por ejemplo, el 31.03.2017 la SBIF puso en consulta pública la normativa sobre requerimientos de capital para instrumentos derivados liquidados a través de una contraparte central.

23 Por ejemplo, el 28.04.2017 la FNE puso en consulta pública 3 guías para el sistema de control de operaciones de concentración, incorporado en el Título IV del DL N°211.

instrucciones sean emitidas por el Director del SII en el ejercicio de la atribución que le confiere el artículo 6 letra A N°1 del Código Tributario.

Las opiniones de los contribuyentes y demás interesados deberán ser enviadas a través del sitio web del SII en internet, dentro del plazo que el SII determine en cada caso, el cual no podrá ser inferior a 10 días hábiles ni superior a 20 días hábiles.

El contenido de las opiniones será público y no serán vinculantes ni estará el Director del SII obligado a pronunciarse sobre ellas.

Junto con los objetivos definidos en la misma norma, la incorporación de este mecanismo busca que el SII incluya en su estudio previo a la emisión de un criterio interpretativo, las opiniones y comentarios de la comunidad, a fin de evitar que las nuevas instrucciones generen mayores costos o perjuicios que no estaban considerados al momento de efectuar el análisis.

Cabe destacar que, durante el año 2017, se sometieron al procedimiento de consulta pública un total de 7 proyectos de circulares, entre las cuales se destaca aquella que actualiza el tratamiento tributario de los vehículos (Circular N°5, de 18.01.2018) y la que precisa el concepto de establecimiento permanente, en relación con la obligación de inscripción en el Rol Único Tributario (Circular N°57, de 07.12.2017).

Las instrucciones sobre la Consulta Pública se encuentran contenidas en la Circular N°62 de 10.07.2015.

2.3. Consulta Previa sobre la aplicación de la Norma General Antielusión

Este mecanismo fue introducido por la Ley N°20.780, modificada por la Ley N°20.899, y como su denominación da a entender, busca dar certeza jurídica a los contribuyentes respecto a la posibilidad que los actos, contratos, negocios o actividades económicas que pongan en conocimiento del SII, sean calificados como abusivos o simulados, conforme a la norma general antielusión regulada en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quater y 4 quinquies del Código Tributario.

Su regulación legal se encuentra en el artículo 26 bis del Código Tributario y las instrucciones que regulan el procedimiento se encuentran contenidas en la Circular N°65 de 2015 y en la Circular N°41 de 2016.

Dentro de este mecanismo y según si la respuesta a la consulta es o no oponible al SII en una futura instancia de fiscalización, podemos distinguir dos tipos: consulta vinculante y consulta no vinculante.

a) Consulta Vinculante

La consulta vinculante debe ser formulada por contribuyentes u obligados al pago de impuestos (ej.: agentes retenedores), que tuvieren un interés personal y directo (pecuniario), y tendrá efecto vinculante únicamente con relación al consultante y al caso planteado.

Por lo tanto, el pronunciamiento del SII no puede ser invocado por un contribuyente distinto del consultante – lo que se refuerza por el carácter reservado de la respuesta – y, además, si varían los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó, la respuesta no obligará al SII.

El SII tendrá un plazo para contestar de 90 días hábiles, contados desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución. Este plazo podrá ser ampliado por el SII hasta por 30 días más, mediante resolución fundada.

En el evento que el SII no se pronuncie dentro del plazo legal, la propia ley establece que la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales, lo que en la práctica significa que el SII no emite opinión sobre el caso planteado. En otros países como Francia, si la Administración Tributaria no responde dentro del plazo, se entiende que la operación consultada es aceptada (silencio administrativo positivo).

En todo caso, la Circular N°41 de 2016 establece una norma de protección para el contribuyente, al señalar que *“todo antecedente que el consultante hubiere puesto en conocimiento y/o a disposición de la administración no podrá ser utilizado por el Servicio para ningún efecto, debiendo serle devueltos al consultante.”*²⁴

b) Consulta No Vinculante

La consulta no vinculante puede ser efectuada por cualquier persona y su objeto es obtener respuestas de carácter general en relación con el caso planteado, las cuales no quedarán sujetas a las reglas establecidas para las consultas vinculantes.

Lo anterior implica que la respuesta a este tipo de consulta no está sujeta al

24 Circular N°41 de 2016, N° 1 Instrucciones, letra b).

plazo de 90 días hábiles de las consultas vinculantes, sin perjuicio de lo cual la Circular N°41 de 2016 establece que los funcionarios del SII deberán procurar dar una pronta respuesta a las mismas, no excediéndose del referido plazo.

Además, según la misma circular, la respuesta no puede oponerse al SII en un futuro procedimiento de fiscalización (no tiene efecto vinculante), lo que, en opinión del órgano fiscalizador *“se explica por dos razones evidentes, a saber: la ausencia de interés comprometido por parte del consultante y el carácter general de la consulta, en cuanto no se trata de un caso real y concreto.”*²⁵

Cabe destacar que la misma instrucción del SII establece que la consulta no vinculante tampoco generará los efectos del artículo 26 del Código Tributario (prohibición de cobro con efecto retroactivo).

Por último, es importante tener presente que si al SII no le resulta claro el tipo de consulta de que se trata, se entenderá que corresponde a una consulta no vinculante.

2.4. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

Este mecanismo preventivo fue incorporado en el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) por la Ley N°20.630, con vigencia a partir del 1° de enero de 2013, en cuyo Mensaje Presidencial se destacó que la incorporación de los APAs (por sus siglas en inglés)²⁶ constituye una de las medidas que buscan modernizar nuestra legislación sobre precios de transferencia, *“adecuando las normas actuales en dicha materia a las mejores prácticas internacionales actualmente vigentes.”*²⁷

De acuerdo a lo establecido en la LIR, los APAs consisten en un acuerdo suscrito entre un contribuyente y el SII, el Servicio Nacional de Aduanas (SNA), tratándose de la importación de mercancías, y otra u otras administraciones tributarias cuando así corresponda, con el objeto de fijar de manera anticipada los precios, valores o rentabilidades a los cuales se sujetarán las operaciones transfronterizas que realice el contribuyente con empresas relacionadas en el exterior, o el traslado de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país en las

25 Circular N° 41 de 2016, N° 1 Instrucciones, letra a, ii.

26 Advance Pricing Agreements.

27 Mensaje Presidencial N°182-360, de 02.08.2012, sobre Proyecto de Ley que Perfecciona la Legislación Tributaria y Financia la Reforma Educacional, pág. 20. Este mecanismo es uno de los más extendidos a nivel mundial y existe en países tales como Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, China, Estados Unidos de América, Francia, Gran Bretaña, Italia, Japón, México, Países Bajos, Singapur, Turquía y Venezuela.

reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que le afecten con partes relacionadas en el extranjero, durante un periodo de tiempo determinado.²⁸

Los precios, valores o rentabilidades deben ajustarse a los métodos que la ley establece para fijar los precios de transferencia.²⁹

La OCDE³⁰ ha señalado que dentro de las ventajas de estos acuerdos se encuentran las siguientes:

- Pueden resultar muy útiles para los contribuyentes porque eliminan la incertidumbre y hacen más previsible el régimen tributario de las operaciones internacionales, generando con ello un entorno fiscal favorable a la inversión.
- Constituyen la ocasión para que las administraciones tributarias y los contribuyentes se consulten y cooperen en un espíritu de concertación, lo que favorecerá la libre circulación de información entre las partes y una mayor objetividad por parte de las autoridades fiscales en la revisión de los antecedentes aportados.
- Un APA puede evitar a los contribuyentes y a las administraciones tributarias largas y costosas fiscalizaciones y litigios.
- Los APAs en que interviene más de una administración tributaria (bilaterales y multilaterales) reducen sustancialmente o eliminan la posibilidad de doble tributación o de no tributación, jurídica o económica, desde el momento en que participan todos los países implicados, además de mejorar el procedimiento amistoso contemplado en los convenios reduciendo significativamente el tiempo necesario para alcanzar un acuerdo.
- Las obligaciones de comunicación de información en el contexto del APA, así como el espíritu de cooperación que preside su negociación, pueden permitir a las administraciones tributarias comprender mejor ciertas operaciones internacionales complejas que llevan a cabo las multinacionales (ej.: operaciones con productos financieros a escala mundial).

28 La OCDE los denomina Acuerdos Previos de Valoración de precios de transferencia (APV) y los define como “un acuerdo que determina, con carácter previo a la ejecución de la operación vinculada, una serie de criterios oportunos (relativos, por ejemplo, al método, los comparables, los ajustes pertinentes y las hipótesis críticas relacionadas con eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período.” Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, 2010, pág. 199.

29 Método de Precio Comparable No Controlado, Método de Precio de Reventa, Método de Costo más Margen, Método de División de Utilidades, Método Transaccional de Márgenes Netos y Métodos Residuales.

30 OCDE, Ob. Cit., págs. 205-207.

De la lectura del artículo 41 E N°7 de la LIR y de la Resolución SII Ex. N°68 de 2013, se desprende que las características del procedimiento para suscribir un APA son las siguientes:

- Se inicia con una solicitud del contribuyente, en donde éste propone al SII un acuerdo anticipado en cuanto a la determinación del precio, valor o rentabilidad normal de mercado de operaciones transfronterizas entre partes relacionadas.
- La solicitud deberá contener una descripción de las operaciones respectivas, sus precios, valores o rentabilidades normales de mercado y el periodo que debiera comprender el acuerdo, acompañada de la documentación o antecedentes en que se funda y de un informe o estudio de precios de transferencia en que se haya aplicado a tales operaciones los métodos a que se refiere el artículo 41 E de la LIR.
- El SII analizará la solicitud pudiendo requerir del solicitante las aclaraciones pertinentes dentro del proceso de tramitación del acuerdo, así como cualquier otro dato, informes y antecedentes que tengan relación con la solicitud, sin perjuicio de solicitar al interesado llevar a cabo reuniones, a fin de que se precisen aspectos relativos a la solicitud de acuerdo.
- El SII tiene un plazo de 6 meses para resolver desde que se certifique que el contribuyente ha acompañado o puesto a disposición la totalidad de los antecedentes que estime necesarios para resolver.
- En el evento que el SII no emita pronunciamiento dentro del plazo fijado, se aplicarán las reglas del silencio administrativo negativo, entendiéndose rechazada la solicitud.
- La resolución que rechaza el APA no es susceptible de reclamo ni recurso alguno.
- Si el SII acepta total o parcialmente la solicitud del contribuyente, se dejará constancia del acuerdo en un acta suscrita por el SII y un representante del contribuyente expresamente autorizado al efecto, debiendo constar en ella los antecedentes en que se funda.
- El SII también podrá proponer al interesado para su consideración, antes del plazo de 6 meses que tiene para resolver, una propuesta alternativa a la presentada, respecto de las operaciones objeto de la solicitud.³¹Lo destacable

31 Resolución SII Ex. N°68 de 21.06.2013, Resolutivo N°7.

de esta posibilidad – incorporada por el propio SII en la resolución que regula el procedimiento de suscripción de un APA - es que refuerza el contexto de cooperación en que se deben dar las conversaciones entre el interesado y el SII.

- El acuerdo tendrá vigencia a partir del mismo año comercial en que fuere presentada la solicitud y hasta por los 3 años comerciales siguientes, sin perjuicio que en el caso de un acuerdo parcial se establezca un plazo de vigencia menor.
- El APA puede ser prorrogado o renovado, previo acuerdo escrito de los intervinientes.
- El SII puede suscribir APAs en los cuales intervengan además otras administraciones tributarias y, tratándose de la importación de mercancías, el acuerdo deberá ser suscrito en conjunto con el Servicio Nacional de Aduanas.³²
- El APA tiene efecto vinculante para el SII, por cuanto mientras esté vigente, no podrá liquidar diferencias de impuestos por precios de transferencia en las operaciones comprendidas en él, siempre que los precios, valores o rentabilidades sean los establecidos o declarados por el contribuyente conforme a los términos previstos en el acuerdo, en su prórroga o renovación. Lo anterior, no obsta a que el SII ejerza sus facultades normales de fiscalización para verificar que las operaciones se ejecuten en la forma y condiciones establecidas en el APA.
- Revocación del APA. El SII puede mediante resolución fundada, en cualquier tiempo, dejar sin efecto el APA, así como su prórroga o renovación, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - Que la solicitud del contribuyente se haya basado en antecedentes erróneos; o,
 - Que la solicitud del contribuyente se haya basado en antecedentes maliciosamente falsos; o
 - Que hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación.

32 Las instancias de coordinación entre el SII y el SNA, así como los procedimientos y plazos para efectos de resolver las solicitudes de APAs que involucren a ambas instituciones, se encuentran reguladas en la Resolución Ex. SII N°54 de 17.06.2016.

- La resolución que deje sin efecto el APA tendrá vigencia desde la fecha de su notificación en el caso que la solicitud se haya basado en antecedentes erróneos o hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación, y desde la fecha de suscripción del APA en el caso que la revocación se funde en el carácter malicioso de los antecedentes de la solicitud.
- Renuncia del APA. El contribuyente puede dejar sin efecto el APA que haya suscrito, cuando hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación. En este caso, el APA quedará sin efecto desde la fecha de aviso al SII, pudiendo éste ejercer respecto de las operaciones del contribuyente la totalidad de las facultades de fiscalización que le confiere la ley.
- Fiscalización durante la vigencia del APA. Cuando se detecte el incumplimiento del APA, el contribuyente deberá subsanar las infracciones dentro del plazo que le fije el SII, el cual no podrá ser inferior a 30 días hábiles. Si no subsana las infracciones, el SII girará sin más trámite los intereses penales y multas que correspondan.

Una de las preguntas que surge a propósito de los APAs, gira en torno a la naturaleza jurídica de los mismos. ¿Es un contrato ley, un contrato administrativo u otra figura administrativa?

De una primera lectura de la norma, se desprende que los APAs son el resultado de un procedimiento administrativo iniciado por el contribuyente, el cual termina con un pronunciamiento del SII, ya sea favorable o desfavorable, razón por la cual se podría concluir que estamos frente a un acto administrativo que cae dentro del concepto tradicional del artículo 3 de la Ley N°19.880³³. Sin embargo, de su regulación legal y administrativa y de los mismos fines que persigue, resulta evidente que se trata de un acto administrativo consensuado, pactado, acordado o convencional, que deja de lado la concepción tradicional del acto administrativo como acto de imperio unilateral, lo que constituye toda una novedad en el Derecho Administrativo chileno.

En ese sentido, podemos afirmar que el APA, además de ser un mecanismo preventivo, es el mecanismo auto compositivo por excelencia, sustentado en los principios de colaboración, buena fe y transparencia.

33 Artículo 3, inciso 2°, Ley N°19.880: *“Para efectos de esta ley se entenderá por acto administrativo las decisiones formales que emitan los órganos de la Administración del Estado en las cuales se contienen declaraciones de voluntad, realizadas en el ejercicio de una potestad pública.”*

Asimismo, la resolución que rechaza la solicitud de APA y aquella que lo deje sin efecto tienen la particularidad que no son impugnables, por expresa disposición del artículo 41 E N°7 de la LIR, constituyendo una excepción al principio de impugnabilidad de los actos decisorios contenido en el artículo 15 inc. 2° de la Ley N°19.880.

Por otra parte, la decisión favorable del SII que se traduce en la suscripción del APA, también presenta características especiales, ya que es la propia ley la que regula sus causales de extinción, a saber:

- Cumplimiento del plazo de vigencia
- Revocación por el SII
- Renuncia por el contribuyente

A propósito de la revocación y renuncia del APA, cabe destacar que dentro de las causales de la primera y como única causal en la segunda, se incluye la variación sustancial de los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación. Con el objeto de dar mayor certeza a las partes respecto de la aplicación de esta causal de extinción, en el texto del APA deberán indicarse los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron en cuenta en el acuerdo (“asunciones críticas”) y que, de modificarse, pondrían fin al mismo.³⁴

2.5. Acuerdos de Promoción del Cumplimiento Tributario

Este mecanismo fue incorporado en la letra q) del artículo 7 de la Ley Orgánica del SII, por la Ley N°20.899, facultando al Director del SII para establecer acuerdos u otras acciones orientadas a promover el cumplimiento tributario,³⁵ lo que se enmarca dentro de las políticas de la OCDE encaminadas a establecer un modelo de cumplimiento tributario cooperativo basado en la colaboración y confianza mutua.

Uno de los países que más ha avanzado en este ámbito es Australia, en donde existe el denominado “Advance Compliance Arrangement”, que *“es un acuerdo anual anticipado de cumplimiento tributario, celebrado entre la Administración Tributaria australiana (Australian Taxation Office ATO) y las grandes empresas,*

34 Resolución SII EX. N°68 de 21.06.2013, resolutivo N° 8, letra e).

35 El artículo 7 letra q) de la LOC del SII faculta al Director del SII para *“llevar a cabo acciones de capacitación destinadas a los contribuyentes, sus representantes y a sus colaboradores o intermediarios tributarios en materia de tributación fiscal interna y establecer acuerdos u otras acciones orientadas a promover el cumplimiento tributario.”*

que puede abarcar uno o más impuestos. Se basa en dos conceptos claves: que la empresa haya puesto en práctica procesos de buen gobierno y que esté dispuesta a operar dentro de un marco de relaciones transparentes y abiertas y, a comunicar de manera veraz todos los grandes riesgos fiscales que surjan, en tiempo real.”³⁶

En el caso de nuestro país, según lo definido por el SII, estos acuerdos están orientados a una Asociación o sus Colaboradores Tributarios, *“con el objeto que a través de su apoyo y colaboración, se promueva el cumplimiento de sus asociados o representados a través del correcto pago de los impuestos y el oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, así como también el fomento de las buenas prácticas tributarias, basando esta colaboración en el principio de servicialidad de la Administración Pública, contenido en el artículo 3 de la Ley N°18.575, por parte del Servicio; y en el cumplimiento espontáneo de la ley, por parte de los contribuyentes.”³⁷*

Al igual que en el caso de los APAs, cobra relevancia determinar la naturaleza jurídica de estos acuerdos, los que, a diferencia de los primeros, no producen efectos jurídicos vinculantes para las partes, ya que tal como lo ha señalado el propio SII *“dichos acuerdos se traducen más bien en una manifestación de intenciones por medio de las cuales se capacita y orienta gratuitamente a los contribuyentes, con el fin que cumplan sus obligaciones tributarias de mejor manera, por una parte; y alivianar el trabajo fiscalizador respecto de ellos, por otra.”³⁸*

A la fecha el SII ha hecho un uso intensivo de este mecanismo, habiéndolo incorporado incluso en su Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario del año 2017, lo que se ha traducido en la suscripción de 23 acuerdos de este tipo con organizaciones de distintos sectores económicos, principalmente asociaciones empresariales.³⁹ Para el año 2018, el SII ha fijado entre sus objetivos extender este tipo de acuerdos a los principales grupos económicos del país.⁴⁰

36 MARTINOLI, C. “Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado”, Concurso de Monografías Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2017, pág. 23.

37 Resolución Exenta SII N°63 de 14.07.2017, considerando N°3.

38 Resolución Exenta SII N°63 de 14.07.2017, considerando N°4.

39 Por ejemplo, la Asociación de Exportadores de Frutas de Chile A. G., la Asociación Chilena de Gastronomía, la Fundación Familias Empresarias de Chile y el Consejo Minero.

40 Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario 2018, SII, pág. 42, publicado en <http://www.sii.cl/noticias/2018/010318noti01er.htm>.

Los principios que informan estos acuerdos son los siguientes:

- Privilegiar las estrategias de facilitación, colaboración y asistencia para lograr el cumplimiento tributario de los contribuyentes.
- Entender el negocio o actividad de los contribuyentes basado en el conocimiento de su realidad y entorno empresarial.
- Imparcialidad, proporcionalidad y equidad de trato en la ejecución de los actos del SII.
- La colaboración de la organización y contribuyentes asociados, mediante la entrega de información oportuna y relevante al SII, que de común acuerdo determinen las partes.
- Confianza mutua entre la organización y el SII.
- La agilidad y oportunidad del SII en la interacción y respuestas a los contribuyentes.

Dentro de los principios citados resalta el entendimiento que el SII debe tener respecto de la realidad del negocio o actividad de los contribuyentes y de su entorno empresarial, lo que, en muchas ocasiones, podrá explicar las brechas de cumplimiento tributario que surjan en un periodo determinado. Lo anterior evidentemente requiere que la organización entregue al SII la información agregada que éste le solicite con ese fin.

Asimismo, se debe tener presente que las consultas que se formulen al SII en el marco de estos acuerdos deben corresponder a temáticas tributarias comunes y generales de los asociados y no a situaciones particulares de éstos, ya que éstas deberán ser resueltas por las áreas competentes del SII.

En síntesis, tenemos aquí un claro ejemplo de como la colaboración entre el SII y los contribuyentes puede no solo evitar el surgimiento del conflicto, sino que también propiciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, ya que dentro de los factores que lo favorecen se encuentra precisamente la confianza de los contribuyentes en el actuar del órgano fiscalizador.

2.6. Instancia Previa a la Fiscalización

Hasta antes de la Ley N°20.780, a nivel de texto legal podía entenderse que la fiscalización del SII se iniciaba con el primer requerimiento de antecedentes que se formulaba al contribuyente, lo que para el SII implicaba que desde ese momento se aplicaban todas las limitaciones establecidas por la ley para el ejercicio de sus

facultades fiscalizadoras, especialmente las limitaciones temporales del artículo 59 del Código Tributario y de la Ley N°18.320.

Sin embargo, en la práctica, la comunicación entre el SII y los contribuyentes se generaba con anterioridad a la notificación de un requerimiento formal, mediante correos electrónicos, mensajes emergentes en el sitio web del SII, contactos telefónicos o notificaciones emitidas en forma centralizada y masiva. Esta situación generó discusiones a nivel de los tribunales tributarios respecto a, por ejemplo, si la denominada “Carta Operación Renta” constituía un requerimiento de antecedentes del mencionado artículo 59. A ello se sumaba que desde hace ya varios años el SII viene implementando una serie de canales de contacto con los contribuyentes, por ejemplo, vía correo electrónico o por teléfono, a través de los cuales se les informan las inconsistencias de su declaración de impuestos y la forma de solucionarlas sin necesidad de concurrir a sus oficinas (contacto expedito).

Así, con el objeto de regular esta situación, la Reforma Tributaria incorporó en el artículo 60 del Código Tributario una etapa previa a la fiscalización propiamente tal, cuyo objeto es verificar la exactitud de las declaraciones u obtener información, pudiendo el SII examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad, documentos del contribuyente y hojas sueltas o sistemas tecnológicos que se hayan autorizado o exigido.

Reafirmando su calidad de mecanismo de solución de controversias, el SII ha instruido que *“estos requerimientos desformalizados de información tienen entre sus objetivos generar una instancia previa que evite el inicio de procedimientos de fiscalización innecesarios, pudiendo incluso de ellos resultar acciones de simplificación o facilitación del cumplimiento tributario sobre la base de la información recabada.”*⁴¹

La petición desformalizada de antecedentes que se realice conforme al inciso primero del artículo 60 del Código Tributario podrá efectuarse telefónicamente o por la vía más expedita posible (ej.: correo electrónico, mensajes de texto y mensajes emergentes en el sitio web MiSII⁴²), sin perjuicio de la posibilidad

41 Circular N°57 de 26.06.2015, N°3.

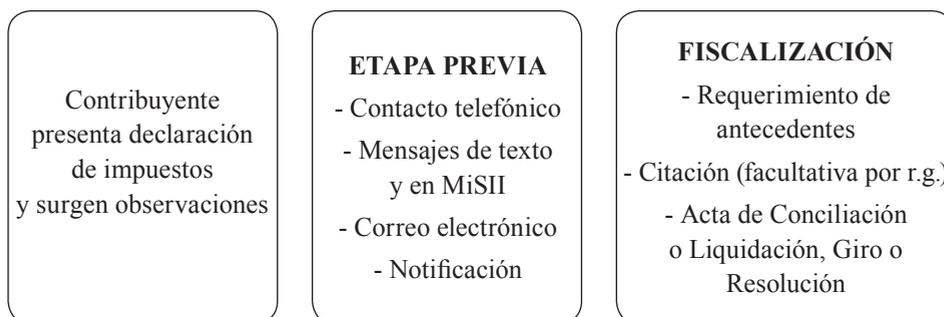
42 En el año 2016, como parte de la estrategia global de acción preventiva, se enviaron 7.664.000 correos electrónicos, con 123 tipos de correos, y 27 tipos de mensajes emergentes (http://www.sii.cl/cuenta_publica/CP2017.pdf). En el año 2017 se enviaron 3.453.547 mensajes emergentes y 1.633.994 correos electrónicos, y para el año 2018 se proyecta enviar 3.300.000 mensajes emergentes y 1.400.000 correos electrónicos, de acuerdo a la información publicada en el Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario del año 2018 (págs. 18 y 58, respectivamente).

de efectuar una notificación formal de acuerdo a las reglas generales. En todo caso, cualquiera que sea la forma de contacto con el contribuyente, se le deberá indicar con precisión los antecedentes solicitados, los periodos o años tributarios involucrados y el plazo otorgado para dar cumplimiento al requerimiento, el que no podrá exceder de un mes, además de señalarle expresamente que no se trata de un procedimiento de fiscalización.

La misma norma establece que si el contribuyente no da respuesta al requerimiento del SII o aquella fuere incompleta, errónea o extemporánea, ello solo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización. Por lo tanto, desde el punto de vista del contribuyente no existe una sanción en caso de no cumplir con lo solicitado, ni tampoco podría haberla, ya que no estamos dentro de un procedimiento de fiscalización.

Lo expuesto se grafica de la siguiente manera:

1 - Ubicación Etapa Previa a la Fiscalización



3. MECANISMOS RESOLUTIVOS DENTRO DE LA ETAPA DE FISCALIZACIÓN

3.1. Requerimiento de Antecedentes del artículo 59 del Código Tributario

Constituye un trámite facultativo con el cual se puede iniciar formalmente el procedimiento de fiscalización. El requerimiento debe formularse en términos precisos y claros, especialmente en cuanto a la materia e impuestos a revisar, periodos tributarios involucrados y la documentación específica que debe ser acompañada por el contribuyente dentro del plazo que para ese efecto se le fije.

En la medida que el contribuyente aporte al SII todos los antecedentes que le han sido solicitados y el funcionario a cargo certifique dicha circunstancia, desde ese momento cobra vigencia la limitación temporal para las acciones de fiscalización del SII, la cual consiste en que éste dispondrá de un plazo de 9 o 12 meses⁴³ para citar, liquidar, girar o resolver, según corresponda.

Ahora bien, si el SII no ejecuta ninguna de las acciones antes mencionadas dentro del plazo legal, surge la pregunta sobre el efecto que dicha omisión acarrea para el interés fiscal. Hasta antes de la Ley N°20.780, el artículo 59 del Código Tributario era claro en señalar que los plazos establecidos en su inciso primero eran fatales, por lo que lo obrado fuera de ellos era inválido y no obligaba al contribuyente.⁴⁴

Sin embargo, con la entrada en vigencia de la referida ley, se eliminó la palabra “fatal”, lo que el SII ha interpretado en el sentido que “*lo obrado más allá de su vencimiento será válido*”, pero acto seguido agrega que lo anterior “*no significa, desde luego, que no exista el deber de efectuar las actuaciones de fiscalización correspondientes, dentro de ese plazo.*”⁴⁵ Se puede concluir que esta última frase tiene por objeto cautelar los principios de celeridad y conclusivo que informan al procedimiento administrativo y el derecho de los contribuyentes a que las actuaciones del SII 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.⁴⁶

Con todo, la eliminación de la palabra “fatal” no significa que la discusión en torno a la validez de lo obrado fuera del plazo se haya agotado, pues no se puede obviar que estamos frente a un plazo legal para el ejercicio de ciertas atribuciones por parte de un órgano del Estado, lo que nos conduce al viejo debate del Derecho Administrativo en torno a si estos plazos son fatales o no para la Administración.⁴⁷

43 El plazo de 9 meses para citar, liquidar, girar o resolver, es la regla general respecto de fiscalizaciones iniciadas en virtud de un requerimiento de antecedentes del artículo 59 del Código Tributario, en tanto que el plazo de 12 meses se aplicará solamente en los casos que dispone la misma norma, a saber: 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 UTM, c) cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización empresarial, y d) cuando se revise la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas. Además, se debe considerar que la Ley N°20.780 incluyó nuevos casos de excepción en los cuales no se aplica esta limitación temporal, como por ejemplo en las fiscalizaciones por operaciones constitutivas de abuso o simulación y sobre rentas pasivas de entidades controladas en el exterior.

44 Así lo señalaba expresamente la Circular N°49 de 2010.

45 Circular N°33 de 2015.

46 Artículo 8 bis N° 8 del Código Tributario.

47 Véase CORDERO, L. “Los plazos no son fatales, pero tampoco infinitos”, publicado en El Mercurio Legal, 28.04.2014. <http://www.elmercurio.com/Legal/Noticias/Análisis-Juridico/2014/04/28/Los-plazos-no-son-fatales-pero-tampoco-infinitos.aspx>.

Como trámite que da inicio a la fiscalización, la adecuada y oportuna respuesta por parte del contribuyente al requerimiento del SII constituye la primera oportunidad en que se pueden aclarar las diferencias que hayan surgido con motivo de la revisión de la declaración de impuestos respectiva. De ahí la importancia de cumplir con lo solicitado por el órgano fiscalizador desde el inicio del procedimiento, especialmente en cuanto a aportar los antecedentes indicados en el requerimiento.

La comparecencia del contribuyente a este primer requerimiento formal, junto con las modalidades de contacto remoto o desformalizado de la etapa previa a la fiscalización, son las principales formas de solución de controversias en la práctica tributaria del día a día.

Solamente en el evento que las diferencias no puedan ser aclaradas en esta instancia, el procedimiento de fiscalización avanzará al paso siguiente, el que podrá ser el trámite de la Citación del artículo 63 del Código Tributario.

3.2. Citación del artículo 63 del Código Tributario

Es un medio de fiscalización cuya finalidad es que el contribuyente, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme una declaración de impuestos que ha sido objeto de cuestionamientos por parte del SII.

Dentro del procedimiento de fiscalización constituye la segunda oportunidad que dispone el contribuyente para solucionar las diferencias que surjan de la revisión de la declaración de impuestos respectiva.

Desde el punto de vista del procedimiento administrativo, es un acto trámite, por regla general facultativo para el SII⁴⁸, por lo que su omisión no acarrea la nulidad del acto administrativo terminal que se emita (liquidación, giro o resolución, según corresponda).

48 La Citación del artículo 63 del Código Tributario es obligatoria en los casos del artículo 4 quinquies (declaración de abuso o simulación); 21, inc. 2° (contabilidad no fidedigna); 22 (no declarantes); 27, inc. 2° (necesidad de separar o prorratear ciertos ingresos o gastos), y 69, inc. 5° del Código Tributario (facultad de liquidar y girar impuestos cuando el contribuyente haya cesado su actividad y no haya dado aviso al SII); artículo 41 E LIR (precios de transferencia); 58 N°3 de la LIR (facultad de liquidar el Impuesto Adicional en carácter de Único al adquirente de las acciones, cuotas, títulos o derechos a que se refiere el artículo 10 de la LIR, en caso que el enajenante no domiciliado ni residente en el país no lo haya declarado ni pagado); 74 N°4 LIR (facultad de liquidar y girar las diferencias de Impuesto Adicional que se determinen en caso que el mayor valor determinado y aprobado por el SII para efectos de la retención se haya fundado en antecedentes falsos, incompletos o erróneos); artículo 12 letra B) N°10, inc. 8°, DL N°825 (cuando el SII determine que la exención de IVA respecto de la importación de bienes de capital destinados a proyectos de inversión haya sido otorgada sobre la base de documentos u otros antecedentes erróneos acompañados por el contribuyente); y artículo 12 de la Ley N°20.544 (norma de control respecto de operaciones de derivados que no obedecen a una legítima razón de negocios).

En los casos excepcionales en que la Citación constituye un trámite esencial del procedimiento de fiscalización, su omisión provocará la nulidad del acto administrativo terminal, pudiendo incluso, el Director Regional o Director de Grandes Contribuyentes, corregir de oficio la liquidación o giro en que se haya omitido dicho trámite, conforme a lo dispuesto en el artículo 6 letra B) N°5 del Código Tributario, refrendado por lo establecido en la Circular N°51 de 2005.

Es tal la importancia de la Citación, que el propio SII, a través de la Circular N°63 de 2000, la ha considerado como *“la primera comunicación en que el S.I.I. le manifiesta al contribuyente, diferencias detectadas producto de la auditoría realizada”*, agregando que ella debe ser conforme al resultado de la auditoría practicada y que debe ser lo más comprensible para el contribuyente. En ese sentido, la Citación puede incluir una determinación preliminar de las diferencias de impuestos que arrojan las partidas objetadas, con el objeto de facilitar su comprensión por parte del contribuyente, sin que ello implique efectuar una tasación.

Tal como lo establece la misma circular, una vez que el contribuyente ha dado respuesta a la Citación, ya sea que presente una declaración y/o rectifique, aclare y/o aporte nueva información, el fiscalizador analizará estos nuevos antecedentes y si, en base a ellos, estima que el contribuyente ha logrado aclarar todas las partidas citadas, levantará un Acta de Conciliación, en la cual se deberá dejar claramente establecido y de manera estructurada las partidas y elementos aclarados por el contribuyente.

Si la conciliación es parcial, no se debe emitir un Acta de Conciliación Parcial, sino que dicho detalle se incorpora en los “Antecedentes” de las liquidaciones que se practiquen por las partidas no aclaradas.

Por último, con el objeto de incentivar que los contribuyentes colaboren con el SII y den respuesta a la Citación, el inciso 12° del artículo 132 del Código Tributario establece la inadmisibilidad en juicio de los antecedentes que hayan sido solicitados determinada y específicamente por el SII al reclamante en una Citación, y que este último no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo para dar respuesta a la misma, salvo que acredite que no pudo acompañar la documentación solicitada por causas que no le sean imputables.

3.3. Aclaración de respuesta a la Citación del artículo 63 del Código Tributario

Este trámite fue introducido por la Ley N°21.039 como nuevo inciso tercero del artículo 63 del Código Tributario, en los siguientes términos:

“Cuando del tenor de la respuesta a la citación o de los antecedentes aportados resulte necesario solicitar al contribuyente que aclare o complemente su respuesta y/o presente antecedentes adicionales respecto de los impuestos, periodos y partidas citadas, podrá requerírsele para que así lo haga, dentro del plazo de un mes, sin que ello constituya una nueva citación. Los antecedentes requeridos en el ejercicio de esta facultad y que no fueren acompañados dentro del plazo indicado serán inadmisibles como prueba en el juicio, en los términos regulados en el inciso duodécimo del artículo 132 de este mismo Código.”

Conforme a la norma citada, en ejercicio de esta facultad el SII podrá solicitar al contribuyente que, dentro del plazo de un mes:

- Aclarar⁴⁹ su respuesta a la Citación.
- Complementar⁵⁰ su respuesta a la Citación.
- Junto con la aclaración o complementación de la respuesta a la Citación o en forma independiente de las anteriores, presente antecedentes adicionales respecto de los impuestos, periodos y partidas citadas.

Como se puede observar, se trata de un trámite facultativo para el SII, por lo que siempre quedará a su criterio decidir si lo practica o no. En todo caso, para que sea procedente, el SII debe haber notificado previamente una Citación conforme al artículo 63 del Código Tributario, sin que el requerimiento de aclaración pueda extenderse a impuestos, periodos y partidas que no han sido citadas.

La incorporación de este trámite constituye una nueva oportunidad para aclarar las diferencias que surjan entre el contribuyente y el SII y, en la medida que éste lo utilice como mecanismo de solución de controversias, podría resolver la situación de aquellos casos en que el contribuyente no pudo aportar la totalidad de los antecedentes solicitados en la Citación (por ejemplo, aportó los registros contables, pero no la documentación de respaldo).

49 Según la RAE, “aclarar” significa explicar algo, hacerlo fácil de comprender (novena acepción).

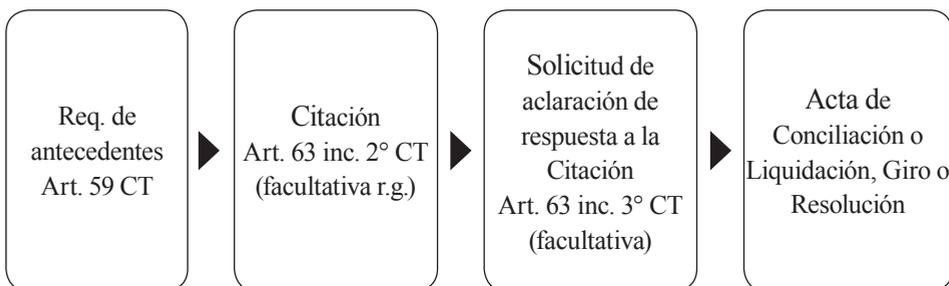
50 Según la RAE, “complementar” significa dar complemento a algo y, por su parte, “complemento” significa cosa, cualidad o circunstancia que se añade a otra para hacerla íntegra o perfecta (primera acepción).

Al igual que en el caso de la Citación, la modificación legal establece la sanción de inadmisibilidad probatoria en caso que el contribuyente no aporte los antecedentes que le sean determinada y específicamente solicitados en ejercicio de la facultad en comento, en los términos regulados en el inciso 12° del artículo 132 del Código Tributario.

Por otra parte, el ejercicio de esta facultad también produce efectos en la prescripción de la acción fiscalizadora del SII, aumentando dicho plazo en un mes, conforme a la modificación introducida en el inciso cuarto del artículo 200 del Código Tributario. De esta manera se configura un nuevo caso de aumento de la prescripción, el cual - si seguimos la interpretación del SII contemplada en la Circular N°73 de 2001 - debería computarse desde el día siguiente al vencimiento del aumento de tres meses por la notificación válida de la Citación y del aumento por la eventual prórroga para dar respuesta a la misma.⁵¹

Así, con los cambios introducidos por la Ley N°21.039, la etapa de fiscalización podría comprender los siguientes trámites:

2 - Esquema Procedimiento de Fiscalización



4. MECANISMOS RESOLUTIVOS UNA VEZ CONCLUIDA LA ETAPA DE FISCALIZACIÓN

4.1. Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria (RAV)

Este recurso administrativo fue introducido por la Ley N°20.322 y por su naturaleza constituye un mecanismo de solución de controversias que opera una

⁵¹ En este caso el aumento es por el mismo número de días otorgado en la prórroga, sin que pueda exceder de un mes.

vez concluida la etapa de fiscalización. En ese contexto, mediante este recurso *“se puede, siempre en el entorno administrativo, reevaluar el caso a la luz de los nuevos antecedentes hechos valer por el contribuyente y, si éstos lo ameritan, poner fin a las diferencias que puedan suscitarse, como última oportunidad previa al reclamo jurisdiccional.”*⁵²

Su regulación legal la encontramos en el artículo 123 bis del Código Tributario, cuya actual redacción - con las modificaciones introducidas por la Ley N°21.039 es la siguiente:

“Respecto de los actos a que se refiere el artículo 124, será procedente el recurso de reposición administrativa, en conformidad a las normas del Capítulo IV de la Ley N° 19.880, con las siguientes modificaciones:

- a) El plazo para presentar la reposición será de treinta días.*
- b) La reposición se entenderá rechazada en caso de no encontrarse notificada la resolución que se pronuncia sobre ella dentro del plazo de noventa días contados desde su presentación.*
- c) La presentación de la reposición suspenderá el plazo para la interposición de la reclamación judicial contemplada en el artículo siguiente.*

No serán procedentes en contra de las actuaciones a que se refiere el inciso primero los recursos jerárquico y extraordinario de revisión.

Los plazos a que se refiere este artículo se regularán por lo señalado en la Ley N° 19.880.”

De acuerdo a la regulación legal y a las instrucciones impartidas por el SII mediante la Circular N°13 de 2010, podemos señalar que las características de este recurso son las siguientes:

- Es un recurso de reposición especial, por lo que, en lo no regulado por el artículo 123 bis del Código Tributario, se aplican las reglas de la Ley N°19.880.
- Solo procede en contra de determinados actos administrativos del SII: a) liquidaciones, b) giros y c) resoluciones que incidan en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo (ej.: aquellas que modifican la pérdida del ejercicio o rechazan solicitudes de devolución fundadas en absorción de pérdidas). Además, el recurso procede en contra de pagos.

52 Circular N°13 de 2010, del SII.

Cabe destacar que, según el encabezado del artículo 123 bis del Código Tributario, los actos impugnables a través del recurso en estudio son aquellos mencionados en el artículo 124 de dicha codificación, por lo tanto, debe tratarse de actos susceptibles de reclamo judicial ante el TTA (reclamables).

Si el acto administrativo del SII no cumple con el requisito de ser reclamable, no procederá el recurso en análisis. Ese será el caso, por ejemplo, de los pronunciamientos o instrucciones del Director o Directores Regionales del SII vía circulares u oficios, y de las resoluciones dictadas por el Director Regional o por la Dirección Regional sobre materias cuya decisión el Código Tributario u otros textos legales entreguen a su juicio exclusivo, los que no son reclamables por expresa disposición de los incisos tercero y final del artículo 126 del Código Tributario, respectivamente.⁵³

- En el caso de los giros, el recurso solo es procedente en la medida que ellos no se condigan con la liquidación que les sirve de antecedente, o contengan un vicio autónomo de esta última (ej.: si es consecuencia de una liquidación que se encuentra reclamada y pendiente de sentencia ante el TTA) o se trata de aquellos casos en que el SII puede girar sin trámite previo.⁵⁴
- No tiene límite en cuanto al monto discutido, como ocurre por ejemplo en Italia, en donde el valor disputado no puede superar los 20.000 euros (*reclamo e la mediazione*).
- El plazo para interponerlo es de 30 días hábiles, contados desde la notificación del acto que lo hace procedente, lo que lo diferencia del recurso de reposición de la Ley N°19.880, cuyo plazo de interposición es de 5 días hábiles.
- Es de carácter voluntario en el sentido que no constituye un prerrequisito para acceder a la instancia judicial (no se exige el agotamiento de la vía administrativa).

53 Artículo 126, inciso tercero, del Código Tributario: *“En ningún caso serán reclamables las circulares o instrucciones impartidas por el Director o por las Direcciones Regionales al personal, ni las respuestas dadas por los mismos o por otros funcionarios del Servicio a las consultas generales o particulares que se les formulen sobre aplicación o interpretación de las leyes tributarias.*

Tampoco serán reclamables las resoluciones dictadas por el Director Regional o por la Dirección Regional sobre materias cuya decisión este Código u otros textos legales entreguen a su juicio exclusivo.”

54 Otro caso de giro impugnables vía este recurso de reposición especial es el de la cuota de contribuciones que se haya emitido sin considerar la rebaja del impuesto territorial concedida a los adultos mayores vulnerables económicamente establecida por la Ley N°20.732. Así lo señala expresamente la Circular N°02 de 2017 del SII.

- Se interpone ante la misma autoridad administrativa que emitió el acto impugnado (Unidad, Dirección Regional, Dirección de Grandes Contribuyentes o Subdirección de Fiscalización del SII).
- Su interposición suspende el plazo para reclamar ante el TTA.
- El SII dispone de un plazo máximo de 90 días hábiles para resolverlo. En caso que el SII no notifique la resolución que se pronuncia sobre el recurso dentro del plazo antes mencionado, se entenderá que éste ha sido rechazado (silencio administrativo negativo). En tal caso no se requiere exigir certificación alguna al SII.
- El contribuyente puede aportar antecedentes que no fueron presentados en la etapa de fiscalización, sin que exista una limitación legal al respecto. Con todo, considerando el plazo existente para la tramitación del recurso y la complejidad de la materia fiscalizada en el caso concreto, es conveniente que el contribuyente colabore con el SII desde el inicio de la fiscalización, ya que ello redundará en su directo beneficio al disponer de más oportunidades de aclarar las diferencias detectadas.
- El recurso debe ser tramitado y resuelto por un área distinta a la que emitió el acto impugnado. Se trata de las Oficinas o Departamentos de Procedimientos Administrativos Tributarios existentes en la mayoría de las direcciones regionales del SII y en la Dirección de Grandes Contribuyentes.⁵⁵
- Las instrucciones del SII⁵⁶ establecen expresamente que una de sus finalidades es acercar posiciones con el contribuyente, contemplándose una audiencia al efecto, a solicitud de parte o de oficio, en la que existe la posibilidad que el recurrente presente declaraciones rectificatorias de impuestos y con ello poner fin a la controversia.⁵⁷
- La resolución que se pronuncie sobre el recurso no es susceptible de impugnación alguna, sin perjuicio del ejercicio de la facultad, de oficio o a petición de parte,

55 El recurso de reposición administrativa del artículo 123 bis del Código Tributario interpuesto en contra de actos reclamables emitidos por las unidades dependientes de la Subdirección de Fiscalización del SII, deben ser resueltos por el Subdirector de Fiscalización, de acuerdo al procedimiento establecido en la Circular N°45 de 2010 del SII. En el caso de las Direcciones Regionales de Arica, Copiapó y Coyhaique del SII, el recurso de reposición administrativa es resuelto por el Jefe del Departamento Jurídico de dichas unidades.

56 Circular N°13 de 2010.

57 Al respecto, el N° 7.4 de la Circular N°13 de 2010, que regula la Audiencia de Conciliación, establece que *“A fin de hacer de esta instancia una posibilidad efectiva de acercamiento de las posiciones del contribuyente, se aceptará dentro del proceso de reposición administrativa que el recurrente presente declaraciones rectificatorias de impuestos, las que deberán ser procesadas por el Servicio inmediatamente después de concluida la audiencia de conciliación.”*

de aclarar los puntos dudosos u oscuros y rectificar los errores de copia, de referencia, de cálculos numéricos y, en general, los puramente materiales o de hechos que aparecieren de manifiesto en la resolución.⁵⁸

Las modificaciones introducidas por la Ley N°21.039 apuntan a fortalecer este mecanismo de solución de controversias, aumentando el plazo para su interposición (de 15 a 30 días hábiles) y para su tramitación (de 50 a 90 días hábiles), y estableciendo que su presentación suspende el cómputo del plazo para reclamar ante el TTA.

Las referidas modificaciones deberían generar que más contribuyentes utilicen este mecanismo administrativo como instancia previa a un reclamo judicial, sobre todo aquellos contribuyentes del segmento PYMIPE, ya que la presentación de este recurso no requiere patrocinio de abogado, les da la posibilidad de hacer sus planteamientos o aportar nuevos antecedentes sobre la materia objeto de fiscalización ante el mismo SII y tiene un plazo razonable de tramitación que en ningún caso afecta su derecho de reclamar ante los tribunales especializados.

Por último, debe mencionarse que, respecto de los avalúos asignados a inmuebles en tasaciones generales o modificaciones individuales, los contribuyentes y las municipalidades respectivas podrán interponer el recurso de reposición administrativa del artículo 123 bis del Código Tributario, aplicándose las mismas reglas, con la única salvedad que el plazo de tramitación del recurso en el caso de las modificaciones individuales será de 50 días.⁵⁹

4.2. Solicitud de Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF)

Hasta antes de la Ley N°20.322, este mecanismo constituía el principal medio de impugnación administrativa de las actuaciones de fiscalización del SII, encontrándose su fundamento legal en el artículo 6 letra B) N°5 del Código Tributario, que faculta a los Directores Regionales del SII para resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, incluso corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos.

Con la incorporación del recurso de reposición administrativa del artículo 123 bis del Código Tributario, en la actualidad la solicitud RAF constituye la última – y en muchos casos única - instancia administrativa para solucionar las diferencias suscitadas con el SII.

58 Aplicación del artículo 62 de la Ley N°19.880.

59 El recurso de reposición administrativa en materia de avalúos fue incorporado en los artículos 149 y 150 del Código Tributario por la Ley N°20.732 de 2014. Las instrucciones del Director del SII se encuentran en la Circular N°21 de 2014, complementada por la Circular N°02 de 2017.

Sin embargo, de acuerdo a lo dispuesto por el SII en la Circular N°26 de 2008, en concordancia con la Circular N°13 de 2010 que regula la RAV, su utilización está sometida a una serie de restricciones que emanan de su propia naturaleza de mecanismo extraordinario y que son las siguientes:

- Solo puede presentarse una vez vencido el plazo para interponer reclamo judicial y en la medida que la acción jurisdiccional no se haya ejercido.
- Solo procede en la medida que existan vicios o errores manifiestos contenidos en una liquidación, giro o resoluciones mencionadas en el artículo 124 del Código Tributario (las mismas que pueden ser objeto de RAV).

La Circular N°26 de 2008 señala que se entenderá por vicio o error manifiesto *“aquel que sea ostensible, evidente, claro, detectable de la sola lectura del documento en que conste el acto administrativo impugnado o de su cotejo con los antecedentes que le sirvan o le deban servir de necesario fundamento.”*

La misma circular entrega algunos ejemplos de vicios o errores manifiestos que afectan la validez jurídica del acto administrativo.⁶⁰

- No puede implicar la realización de una nueva auditoría.

Pese a la naturaleza extraordinaria de la RAF, en la práctica es utilizada en forma masiva a nivel nacional por distintas razones, entre las que podemos mencionar: falta de una adecuada asesoría durante la etapa de fiscalización o al momento de recibir una liquidación, giro o resolución; negligencia o descuido al no responder oportunamente los requerimientos del SII; y falta de conocimiento de las notificaciones practicadas por el SII (ej.: por no haber informado el cambio de domicilio tributario al órgano fiscalizador).

5. CONCLUSIONES

Los últimos cambios normativos y el reforzamiento de las facultades de fiscalización del SII han añadido una mayor complejidad a la interpretación, cumplimiento y fiscalización de las leyes tributarias y han aumentado la probabilidad de controversias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

60 Entre ellos: j) Cuando se basen en fundamentos de hecho erróneos o inexactos, cuyo correcto sentido, interpretación y efectos, se demuestra con el sólo mérito de la documentación correspondiente; n) Liquidación sin que se haya intimado legalmente la citación al contribuyente, en los casos que este trámite sea obligatorio; r) Emisión de liquidaciones o resoluciones en que se omiten los fundamentos necesarios para su acertada inteligencia; y u) Cobro de periodos que se encuentran más allá de los autorizados por los plazos de prescripción de la acción fiscalizadora del Servicio.

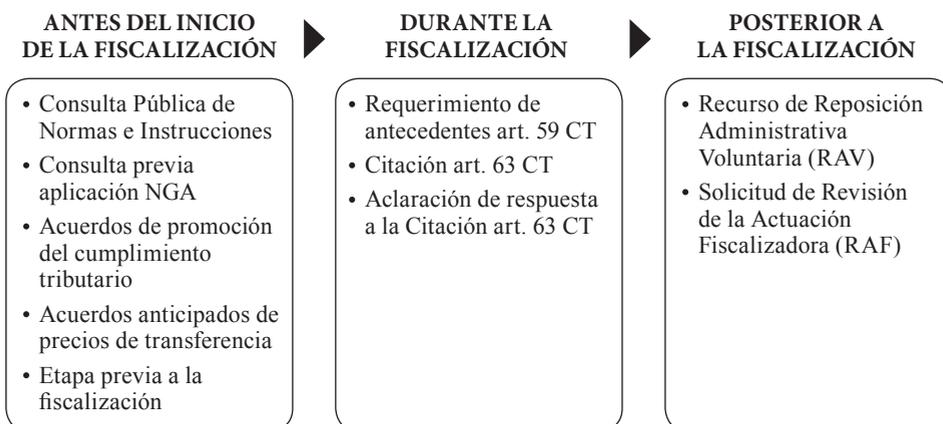
Para hacer frente a ese posible escenario se requiere avanzar hacia la consolidación de una relación cooperativa entre los actores del sistema, en sintonía con el nuevo contexto internacional, lo que supone dejar atrás la desconfianza y los prejuicios que caracterizaban el modelo tradicional.

En esa línea, en el presente trabajo se ha comprobado que, tanto a nivel legislativo como a nivel de las instrucciones y políticas del SII, se ha avanzado de manera decidida en la incorporación y fortalecimiento de mecanismos que buscan evitar el surgimiento del conflicto tributario o resolverlo en una instancia administrativa y no judicial.

Dentro de los nuevos mecanismos administrativos introducidos en la última década y debido a su capacidad de beneficiar especialmente al segmento de personas naturales, pequeñas y medianas empresas, destacan los Acuerdos de Promoción del Cumplimiento Tributario, la Instancia Previa a la Fiscalización del artículo 60 de la LIR, la Aclaración de la Respuesta a la Citación y las modificaciones legales introducidas al recurso de Reposición Administrativa del artículo 123 bis del Código Tributario. Para el segmento de grandes empresas y multinacionales, además de los mecanismos antes mencionados, también pueden resultar útiles la Consulta Previa sobre aplicación de la NGA y los APAs.

El éxito en el uso y aplicación de los referidos mecanismos depende de la existencia de una voluntad de cooperación que permita generar una relación de confianza entre el SII y los contribuyentes que, al final del día, redundará en una mayor aceptación del sistema tributario y menor niveles de evasión y elusión.

Los mecanismos de solución de controversias tributarias a que nos hemos referido en el presente artículo se pueden graficar del siguiente modo:



6. BIBLIOGRAFÍA

- ABUNDIO, RODRIGO. Manual de Código Tributario, Thomson Reuters, 2013.
- BERMÚDEZ, JORGE. Derecho Administrativo General, Thomson Reuters, 2011.
- CONSEJO PARA LA TRANSPARENCIA. Instructivo General sobre el Procedimiento Administrativo del Derecho de Acceso a la Información, 2011.
- CORDERO, LUIS. “Los plazos no son fatales, pero tampoco infinitos”. Artículo publicado en El Mercurio Legal, 28.04.2014.
- CORTE SUPREMA. Caratulado: JOSE OSCAR MARIANO ZENTENO FLORES CON S.I.I. Sentencia de casación Rol 16.350-2013, 11 de noviembre de 2014.
- INSTITUTO CHILENO DE DERECHO TRIBUTARIO. La facultad interpretativa del SII y los cambios de criterio, Varios Autores, 2013.
- MASSONE, PEDRO. Principios de Derecho Tributario, Aspectos Generales. Tomo I. Thomson Reuters, 2013.
- MARTINOLI, CAROL. Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios. Análisis de Derecho Comparado. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2017.
- MENSAJE PRESIDENCIAL N° 182-360, de 02.08.2012, sobre Proyecto de Ley que Perfecciona la Legislación Tributaria y Financia la Reforma Educacional (Ley N° 20.630 de 2012).
- OCDE. Directrices aplicables en materia de precios de transferencia, 2010. [en línea] <<http://www.oecd.org/tax/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-9789264202191-es.htm>> [consulta: abril 2018]
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°26 del 28 de abril de 2008. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2008/circu26.htm>> [consulta: abril 2018]
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°13 del 29 de enero de 2010. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2010/circu13.htm>> [consulta: abril 2018]
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°49 del 12 de agosto de 2010. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2010/circu49.pdf>> [consulta: abril 2018]
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°33 del 13 de mayo de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu33.pdf>> [consulta: abril 2018]
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°57 del 26 de junio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu57.pdf>> [consulta: abril 2018]
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°41 del 11 de julio de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu41.pdf>> [consulta: abril 2018]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 02 del 11 de enero de 2017. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2017/circu2.pdf>> [consulta: abril 2018]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Cuenta Pública del año 2016. [en línea] <http://www.sii.cl/cuenta_publica/CP2017.pdf> [consulta: abril 2018]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio Ord. N°510 del 18 de marzo de 2013. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/ventas/ja510.htm>> [consulta: abril 2018]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio Ord. N°198 del 31 de enero de 2014. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/renta/ja198.htm>> [consulta: abril 2018]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio Ord. N°1.427 del 28 de mayo de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/ventas/ja1427.htm>> [consulta: abril 2018]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario 2017, publicado en www.sii.cl. [en línea] <http://www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_cumplimiento_tributario2017.pdf> [consulta: abril 2018]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario 2018, publicado en www.sii.cl. [en línea] <http://www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_cumplimiento_tributario2018.pdf> [consulta: abril 2018]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Ex. N°68 del 21 de junio de 2013. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2013/reso68.pdf>> [consulta: abril 2018]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Ex. N°98 del 21 de octubre de 2014. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2014/reso98.pdf>> [consulta: abril 2018]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Ex. N°33 del 31 de marzo de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2015/reso33.pdf>> [consulta: abril 2018]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Ex. N° 54 del 17 de junio de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2016/reso54.pdf>> [consulta: abril 2018]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Ex. N° 61 del 12 de julio de 2017. [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2017/reso61.pdf> [consulta: abril 2018]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Ex. N° 63 del 14 de julio de 2017. [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2017/reso63.pdf> [consulta: abril 2018]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Ex. N° 68 del 31 de julio de 2017. [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2017/reso68.pdf> [consulta: abril 2018]