

Diagnóstico y Propuestas de Mejora para los Procesos de Cobranza de la Secretaría de Administración y Finanzas del Gobierno de la Ciudad de México

División de desarrollo económico, CEPAL
Santiago de Chile

Table of Contents

El caso de Brasil.....	2
1. Uso de plataformas digitales como principal medio de interacción con los contribuyentes.....	3
2. Notificación electrónica.....	4
3. Procesos de solución de controversias.....	6
3.1 Procesos preventivos.....	6
3.2 Procedimientos resolutivos en la fase administrativa.....	7
3.3 Procedimientos en fase judicial.....	10
3.4 Mecanismos alternativos de solución de controversias.....	11
El acuerdo o transacción.....	11
La mediación.....	11
3.5 Duración de los procesos.....	12
4. Cálculo de Giros, Cálculo de Interés, Formas y Procedimientos de Pago.....	12
El Caso de Perú.....	16
5. Uso de plataformas digitales como principal medio de interacción con los contribuyentes.....	16
6. Firma electrónica.....	17
7. Notificación electrónica.....	21
8. Expediente Electrónico y Procesos de Fiscalización.....	25

9. Procesos de solución de controversias.....	32
5.1 Derecho de Petición Administrativa.....	32
5.2 Reclamación.....	33
5.3 Apelación.....	34
10. Cálculo de Giros, Cálculo de Interés, Formas y Procedimientos de Pago.....	38
El Caso de Chile.....	45
1. Uso de plataformas digitales como principal medio de interacción con los contribuyentes.....	45
2. Firma electrónica.....	47
3. Notificación electrónica.....	50
4. Expediente Electrónico y Procesos de Fiscalización.....	53
5. Procesos de solución de controversias.....	60
5.1 Mecanismos previos a la fiscalización.....	61
5.2 Mecanismos durante la fiscalización.....	65
5.3 Mecanismos posteriores a la fiscalización.....	66
6. Cálculo de Giros, Cálculo de Interés, Formas y Procedimientos de Pago.....	70

El caso de Brasil

Brasil está constituida como una República Federal cuya organización político-administrativa comprende la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, dotados de autonomía política, administrativa y financiera, estando sus atribuciones, limitaciones y competencias definidas en la Constitución de la República Federativa de Brasil, que también tiene principios y reglas pertinentes al Derecho Tributario. En la sección “Sistema Tributario Nacional” de la Constitución Federal, se definen los límites de la competencia de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios.

Es del ámbito de competencia de la Unión los siguientes impuestos:

- rentas de cualquier naturaleza
- importación de productos y servicios extranjeros

- exportación de productos
- operaciones de crédito, cambio y seguro, o relativas a títulos o valores mobiliarios
- productos industrializados (IPI)
- propiedad y territorialidad rural
- grandes fortunas

Por otra parte, es ámbito de competencia de los Estados y el Distrito Federal los impuestos:

- traspaso “causa mortis” y donaciones de cualquier bien o derecho
- propiedad de vehículos
- circulación de mercancías
- prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación

Finalmente, a los Municipios y al Distrito Federal les competen los impuestos:

- propiedad horizontal y territorial urbana
- traspaso de bienes inmuebles y de servicios de cualquier naturaleza

Por otro lado, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios son responsables de administrar un tributo a sus contribuyentes para costear el régimen de seguridad social y el servicio de iluminación pública.

Por otra parte, a pesar de que cada estamento administrativo-político posee competencia tributaria propia, la Constitución Federal determina la forma y cuantía en la que los ingresos deben ser repartidos entre los distintos entes.

Su Código Tributario data de 1966, específicamente la Ley N ° 5.172, del 25 de Octubre de 1966 (modificada hasta la actualidad), la que regula el sistema tributario nacional y establece las normas generales de la ley. aplicable a la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los municipios. Sin embargo, dicho texto más bien identifica y regula los distintos tipos de impuestos existentes en Brasil, sin especificar la administración, fiscalización o cobro de los mismos, dejando esto para leyes o instrucciones particulares. Entre estas, se puede destacar el Decreto N ° 70.235, de 6 de marzo de 1972, que proporciona las indicaciones necesarias para llevar el proceso administrativo tributario; o la Instrucción Normativa SRP No. 12 del 20/06/2006 que proporciona una “Manual de Regulación de Archivos Digitales y el Sistema de Validación y Autenticación de Archivos Digitales – SVA”

1. Uso de plataformas digitales como principal medio de interacción con los contribuyentes

La Receita Federal do Brasil (RFB), dependiente del Ministerio de Economía de Brasil, es el encargado de la administración y fiscalización de los impuestos fiscales. Para interactuar con los contribuyentes en forma más amigable, creó el e-CAC (Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte), una especie de oficina virtual que permite a todo tipo de contribuyentes interactuar en forma digital con el organismo, sin necesidad de visitar sus oficinas.

2. Notificación electrónica

Con la creación del e-CAC por la RFB se procedió a la implementación del Domicilio Tributario Electrónico (DTE).

El DTE es una opción voluntaria para los contribuyentes personas naturales o jurídicas, donde se inscriben para recibir todas las notificaciones de tipo tributarias a través de un Buzón Tributario que la RFB crea al contribuyente y donde se lo notificará, siendo a partir de este momento el único canal de notificaciones. Sólo para contribuyentes adscritos al sistema de comercio exterior, se hace obligatorio inscribirse en DTE.

Los plazos legales comienzan a regir a partir del décimo quinto día de efectuada la notificación, independiente si el contribuyente la vio o no. En cuanto a estos plazos, la legislación brasileña es mucho más laxa que sus similares chilena o peruana, dando bastantes más ventajas en cuanto a plazos para el contribuyente.

El sistema brasileño es similar al peruano, en cuanto a que la notificación se envía al buzón tributario electrónico del sitio web de la administración tributaria, no al correo mail del usuario, lo que facilita la administración y certeza de los envíos. Para el contribuyente esto puede ser negativo, ya que lo obliga a consultar continuamente si hay notificaciones nuevas en su buzón tributario, con el riesgo de pérdida de plazos de respuesta. Esta situación ha sido solucionada, al igual que en Perú, con la posibilidad que el usuario además informe de hasta tres teléfonos móviles para que se le comunique vía mensajes la existencia de nuevas notificaciones. Al igual que en Perú, las comunicaciones vía mensajes telefónicos o mail no son legalmente válidas, sólo sirven para avisar de nuevas notificaciones en su Buzón.

Un punto negativo que puede reducir la inscripción de los contribuyentes en el DTE, (además de que sea voluntaria), es la obligación de tener un certificado digital por parte del contribuyente. Esto asegura la correcta individualización del contribuyente, pero aumenta los costos para el contribuyente, así como restringe su acceso por razones de manejo técnico para los usuarios.

De los tres sistemas comparados, el sistema peruano parece ser el que, en teoría, debería proporcionar mejores resultados para el organismo tributario, ya que:

- No requiere inscripción voluntaria de los usuarios, es obligatorio para todos quienes posean acceso a la página web de la SUNAT
- Funciona sólo con la clave personal, sin necesidad que el contribuyente cuente con certificado digital
- Las notificaciones son descargadas por el contribuyente de su buzón tributario, no dependiendo de notificaciones vía mail (caso Chile)
- Son válidas del día hábil siguiente a ser enviadas
- Se usa los mensajes a móviles o correos mail para avisar a los contribuyentes de nuevas notificaciones.

Quizás el único punto débil del sistema de notificaciones peruano es que no es válido para todas las notificaciones que deba efectuar el organismo tributario, ya que son incorporados paulatinamente por ley los tipos de procesos que pueden ser notificados electrónicamente. Seguramente el objetivo de esto fue evaluar como funcionaria el sistema en un comienzo, pero una vez probado, se deberían incluir el total de notificaciones (como Chile y Brasil).

Normas relevantes:

CT Artículo 127. Domicilio Fiscal:

“En ausencia de elección, por parte del contribuyente o tutor, de un domicilio fiscal, de conformidad con la ley aplicable, se considerará lo siguiente:

I - en cuanto a las personas físicas, su residencia habitual o, si es incierto o desconocido, el centro habitual de su actividad;

II - respecto de las personas jurídicas de derecho privado o de empresas individuales, el lugar de su domicilio social o, respecto de los actos o hechos que dan lugar a la obligación, el de cada establecimiento;

III - en cuanto a las personas jurídicas de derecho público, cualquiera de sus oficinas en el territorio de la entidad fiscal.

Párrafo 1. Cuando la aplicación de las normas establecidas en cualquiera de las disposiciones de este artículo no se ajuste, se considerará que el domicilio fiscal del contribuyente o responsable es el lugar de la situación de los activos o de la ocurrencia de los actos o hechos que dieron lugar a la obligación.

Párrafo 2. La autoridad administrativa podrá rechazar el domicilio elegido, cuando imposibilite o dificulte la recaudación o la inspección del impuesto, aplicando entonces la regla del párrafo anterior.”

Decreto N ° 70.235, Artículo 23.

“La citación se hará:

I - personal, por el autor del procedimiento o por el agente del órgano preparatorio, dentro o fuera de la oficina, probado por la firma del sujeto pasivo, su agente o

agente, o, en caso de rechazo, con una declaración escrita de la persona que tiene la intención de hacerlo;

II - por correo postal, telégrafo o cualquier otro medio o comprobante de recibo en el domicilio fiscal elegido por el sujeto pasivo;

III - **por medios electrónicos**, con comprobante de recibo, por:

a) envío al domicilio fiscal del sujeto pasivo; o

b) registro en medio magnético o equivalente utilizado por el contribuyente.

Párrafo 1: Cuando resultado sea inútil de los medios previstos en el capítulo de este artículo o cuando el contribuyente ha declarado su descripción no aptos antes de que el impuesto de matriculación, la citación puede hacerse mediante notificación publicada:

I - en la dirección de la administración tributaria en internet;

II - en dependencia, franquiciada al público, del organismo a cargo de la citación; o

III - una vez, en un órgano de prensa oficial local.

Párrafo 2. La citación se considera hecha:

I - en la fecha de conocimiento de la citación o declaración de la citación, si es personal;

II - en el caso del ítem II del título de este artículo, en la fecha de recepción o, si se omite, quince días después de la fecha de emisión de la citación;

III - si es electrónicamente:

a) quince días a partir de la fecha registrada en el comprobante de entrega del contribuyente en el domicilio fiscal;

b) en la fecha en que el sujeto pasivo consulte la dirección electrónica que le haya asignado la administración tributaria, si ocurrió antes de la fecha límite prevista en el subpárrafo a; o

c) en la fecha registrada en el medio magnético o equivalente utilizado por el sujeto pasivo;

IV - quince días después de la publicación del aviso, si este es el medio utilizado.

Párrafo 3: El medio de La citación proporciona en secciones del encabezamiento de este artículo no están sujetos a orden de preferencia.

Párrafo 4: Para citar a los propósitos, se considera domicilio fiscal del contribuyente:

I - la dirección postal proporcionada por él, con fines de registro, a la administración tributaria; y

II - la dirección electrónica que le asigne la administración tributaria, siempre que lo autorice el sujeto pasivo.

Párrafo 5: La dirección electrónica en este artículo sólo se llevará a cabo con el consentimiento expreso del contribuyente y la administración tributaria le informará las reglas y condiciones de uso y mantenimiento.”

3. Procesos de solución de controversias

3.1 Procesos preventivos

El único proceso preventivo identificado en la legislación brasileña es la Consulta presentada por los contribuyentes a la administración tributaria.

El contribuyente puede presentar consultas a la Administración Tributaria, sobre la aplicación de la legislación a casos concretos, con el fin de obtener un conocimiento previo de los criterios interpretativos de la autoridad frente a la situación consultada. De esta forma, es posible para los contribuyentes lograr mayor certeza jurídica, evitando así posibles controversias posteriores. Las consultas deben ser presentadas por escrito y no pueden ser abstractas, sino que deben referirse a hechos concretos.

Una vez formulada, la consulta impide la instauración de un procedimiento de fiscalización relativo a la misma materia, por un plazo de al menos 30 días, contados desde la fecha en que se notifique al contribuyente la respuesta a la consulta. Por otro lado, la consulta (i) no puede tocar tema que haya sido o esté siendo objeto de fiscalización o de consultas previas; (ii) no suspende el plazo para el pago del impuesto ni para la presentación de declaraciones tributarias; y (iii) no impide iniciar procedimientos de fiscalización relativos a impuestos o materias no alcanzados por la consulta.

Por tratarse de un procedimiento voluntario y no contencioso, las consultas suelen solucionarse en única instancia. No obstante, si la solución dada a la consulta difiere de la solución dada por otro órgano de la Hacienda sobre el mismo tema y sobre la misma norma jurídica, el contribuyente puede interponer un recurso especial de divergencia en el plazo de 30 días. La decisión respecto a este recurso llevará, necesariamente, a la emisión de un acto administrativo con el objeto de uniformar la interpretación de Hacienda sobre el asunto.

3.2 Procedimientos resolutivos en la fase administrativa

La legislación otorga a los contribuyentes el derecho a impugnar administrativamente cualquier acto que afecte sus derechos. Entre ellos se encuentran (i) los créditos o adeudos tributarios y (ii) las decisiones que desestimen solicitudes de devolución de tributos pagados indebidamente.

Una vez que la administración tributaria determina un crédito o adeudo tributario, la exigencia de su pago debe materializarse mediante un Acta de Infracción o Notificación de Liquidación que debe indicar la identificación del contribuyente; la ubicación, fecha y hora del acto; la descripción de los hechos; los preceptos legales

infringidos y la penalidad aplicable; la identificación de la exigencia y la intimación para que el contribuyente la cumpla o la impugne en el plazo de 30 días; y la firma del funcionario competente.

Sin embargo, es interesante notar que, aunque la legislación imponga expresamente todos estos elementos, la falta de alguno de ellos no necesariamente resulta en la nulidad del acto. La jurisprudencia brasileña suele reconocer la nulidad solamente en los casos en que la ausencia de algún elemento impide o debilita el derecho de defensa de los contribuyentes. Este podría ser el caso de la falta de la descripción de los hechos.

La notificación al contribuyente tiene el efecto evitar la prescripción del crédito o adeudo tributario. Esta notificación puede hacerse personalmente, por correo o por vía electrónica. En último caso, si ninguno de estos tres medios tiene éxito, la notificación puede hacerse mediante la publicación del acto de notificación en la internet de la Autoridad Tributaria o en la publicación oficial local.

A partir de la notificación el crédito tributario se hace exigible, sin perjuicio del derecho de impugnación administrativa. Una consecuencia práctica de esto es que, si el contribuyente no impugna ni paga el tributo exigido, queda en una situación de irregularidad fiscal, que le impide obtener la “certificación negativa de débitos tributarios”, un documento que expide la administración tributaria certificando la situación tributario regular. Este certificado es de gran importancia en Brasil, pues debe ser presentado en las licitaciones del sector público y también puede ser solicitado por entidades privadas, como los bancos al momento de solicitar un préstamo.

Es importante señalar que el reclamo administrativo de la liquidación tributaria tiene el efecto de suspender la cobranza, manteniéndose la situación tributaria regular del contribuyente hasta la resolución de éste.

En la fase administrativa, hay básicamente dos instancias de solución de controversias y, en algunos casos específicos, se admite una tercera instancia. En la primera instancia esa impugnación es vista por un órgano colegiado formado exclusivamente por representantes de Hacienda¹, y en su gran mayoría son resueltas a favor de Hacienda.

Si en la primera instancia se desestima la impugnación, el contribuyente dispone de un segundo recurso que es visto por un órgano de segunda instancia formado, paritariamente, por representantes de los contribuyentes y de Hacienda². Sin embargo, en caso de empate en la apreciación de un recurso, resuelve el presidente del tribunal, que necesariamente es un representante del Ministerio de Hacienda.

¹ En el ámbito federal, las “Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento”, conformadas por auditores de la RFB y subordinadas al Secretario de la RFB.

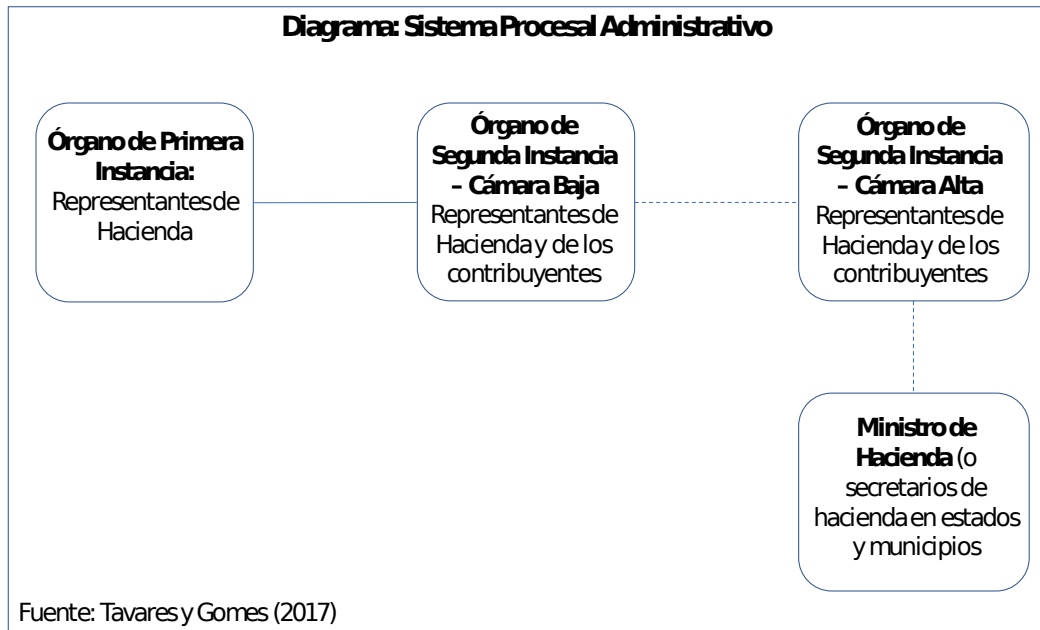
² En el ámbito federal, el «Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)», órgano colegiado, paritario, que forma parte de la estructura del Ministerio de Hacienda e integrados por auditores de la RFB y abogados propuestos por grandes confederaciones nacionales que representan los contribuyentes.

Hay situaciones específicas y restringidas en donde es posible interponer un tercer recurso, dirigido a la Cámara más alta del órgano de segunda instancia. Este recurso solamente tiene cabida cuando la decisión impugnada se basa en una interpretación divergente de la ley tributaria, respecto de la interpretación dada por otra Cámara del órgano juzgador de segunda instancia. Finalmente, en el ámbito Federal, existe una última instancia especial, en donde el Ministro de Hacienda puede juzgar recursos contra decisiones del órgano de segunda instancia, interpuestos por los abogados de la Hacienda, y decidir sobre propuestas de aplicación de equidad presentadas por el Consejo.

La impugnación administrativa debe hacerse por escrito y debe ser acompañada por los documentos que fundamentan las alegaciones de los impugnantes. La impugnación debe ser presentada dentro del plazo de 30 días desde la notificación del acto administrativo.

Además, la impugnación deberá mencionar (i) la autoridad juzgadora a quien se dirige; (ii) la identificación del impugnante; (iii) las razones de hecho y de derecho que la fundamentan, los puntos de divergencia con el acto y las pruebas que se están presentando; (iv) las providencias o pericias que el impugnante quiere que se realicen, con exposición de los motivos que las justifican y la formulación de los quesitos que se debe responder; (v) la información sobre si la materia es objeto de discusión judicial, con la presentación de fotocopia del juicio, si es que existe. La ausencia de estos elementos, especialmente de los ítems (i) hacia (iii) puede llevar al no conocimiento de la impugnación. La documentación que no se acompañe junto con la presentación del reclamo no podrá ser presentada con posterioridad, salvo que: (i) quede demostrada la imposibilidad de su presentación en el momento de la impugnación, (ii) se refiera a un hecho sobrevenido, o (iii) se dirija a contraponer razones aportadas posteriormente por el Fisco o por los órganos juzgadores.

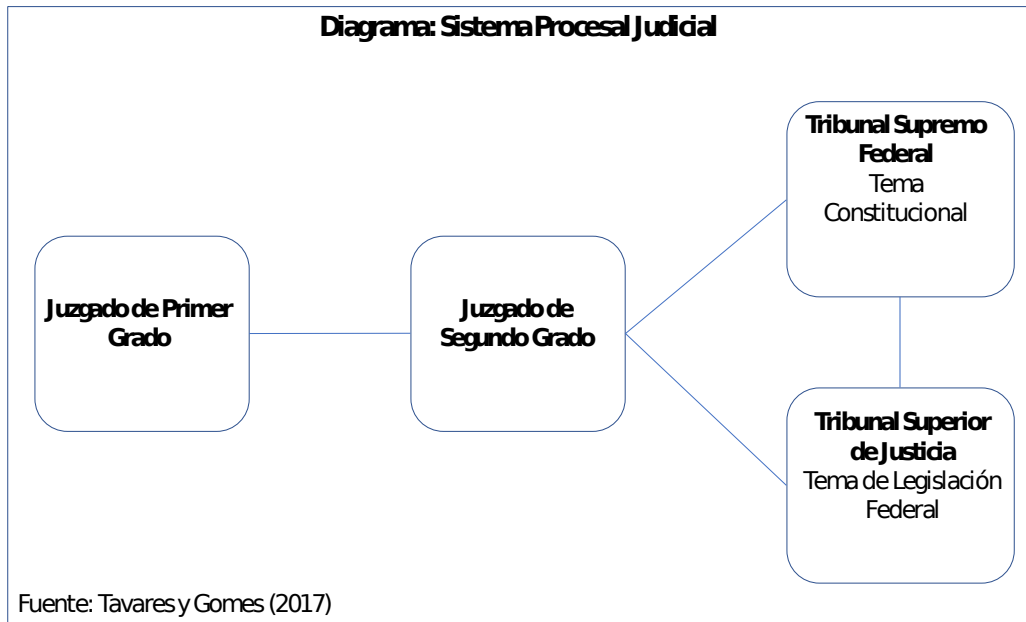
En caso de un resultado desfavorable en primera instancia, el contribuyente dispone de un plazo de 30 días para apelar a la segunda instancia, contados desde la fecha en que se notifique tal decisión. A su vez, si el resultado en la segunda instancia es también desfavorable para el contribuyente, y se cumplen los requisitos para recurrir a la tercera instancia especial, se dispone de un plazo 15 días para esta nueva apelación.



3.3 Procedimientos en fase judicial

Respecto del sistema judicial, éste se divide, inicialmente, en dos instancias: el juzgado de primer grado, presidido por un solo juez; y un Tribunal de segundo grado, formado por Cámaras que están formadas por entre 3 y 5 jueces. Los tribunales de segundo grado tienen como función principal la revisión íntegra de las decisiones de los juzgados de primer grado. Todas las pruebas son producidas frente al juzgado de primer grado y el Tribunal tiene la libertad para reevaluar estas pruebas o para determinar el regreso del proceso al primer grado para que se produzca una prueba específica.

Frente a la decisión en contra del Tribunal de Segundo Grado, el proceso judicial brasileño ofrece dos opciones a los contribuyentes: La primera, es interponer un recurso dirigido al Tribunal Superior de Justicia (TSJ), para reclamar cuestiones relativas a la legislación federal. La segunda, interponer un reclamo ante el Tribunal Supremo Federal (TSF), restringido a materias constitucionales. Los recursos se pueden interponer de manera simultánea, pero primero se juzga aquel presentado ante el TSJ y después, si el TSJ mantiene la decisión del Tribunal de Segundo Grado, se analiza el recurso ante el TSF. Por otra parte, si el TSJ modifica la decisión del Tribunal de Segundo Grado, es posible interponer un nuevo recurso al TSF contra la decisión del TSJ, si es que ésta se basó en fundamentos constitucionales.



Los contribuyentes pueden recurrir directamente al sistema judicial, sin usar los recursos administrativos. Una vez hecho esto, obviamente no es posible presentar recursos administrativos.

Cabe señalar que el reclamo judicial no tiene el mismo efecto suspensivo de la cobranza de los adeudos que el reclamo administrativo, salvo que el contribuyente obtenga una orden judicial en ese sentido o que garantice la deuda con dinero o bienes puestos a disposición del juzgado. Esto constituye un incentivo para que los contribuyentes opten por la solución de controversias en sede administrativa antes que la judicial.

3.4 Mecanismos alternativos de solución de controversias

El acuerdo o transacción

El primer instrumento alternativo de solución de conflictos tributarios existente en la legislación tributaria brasileña es el acuerdo (transação), previsto en el artículo 171 del CTN. Éste consiste en una negociación entre Hacienda y el contribuyente para solucionar un litigio tributario mediante concesiones mutuas.

Pese a la existencia de esta previsión legal, las críticas a la propia posibilidad jurídica de realización de acuerdos en cuestiones tributarias en Brasil hacen que tales acuerdos sean absolutamente extraordinarios en nuestro país, correspondiendo prácticamente a una posibilidad legal de nula aplicación. (Tabares y Gomes, 2017).

La mediación

En junio de 2015 se aprobó la ley 13.140, que introduce la mediación entre individuos como un medio para resolver disputas y para la autocomposición de conflictos dentro de la administración pública.

La mediación se considera la actividad técnica realizada por un tercero imparcial sin poder de decisión, que, elegida o aceptada por las partes, les ayuda y alienta a identificar o desarrollar soluciones consensuadas a la controversia.

De acuerdo con la ley, la mediación se guía por los principios de (i) imparcialidad del mediador; (ii) isonomía entre las partes; (iii) oralidad; (iv) informalidad; (v) autonomía de la voluntad de las partes; (vi) búsqueda de consenso; (vii) confidencialidad; y (viii) buena fe.

La función del mediador consiste en llevar a cabo el procedimiento de comunicación entre las partes, buscando comprensión y consenso y facilitando la resolución del conflicto. En general, el mediador es designado por el tribunal o elegido por las partes. Sin embargo, En los casos en que la disputa legal esté relacionada con impuestos administrados por el Servicio de Impuestos Internos de Brasil o con créditos registrados en la deuda activa del Gobierno Federal, la mediación corresponde al Fiscal General Federal.

La opción de un contribuyente por la alternativa de la mediación implica renunciar al derecho de apelación ante el Consejo Administrativo de Apelaciones de Impuestos (CARF).

Es importante destacar que la ley dispone que a las personas de escasos recursos se les garantiza la mediación gratuita.

El procedimiento de mediación termina con la redacción de su término final, cuando se llegue a un acuerdo o cuando no se justifiquen los esfuerzos para llegar a un consenso, ya sea por la declaración del mediador a tal efecto o por la manifestación de cualquiera de las partes.

El término final de la mediación, en caso de conclusión de un acuerdo, constituye un título ejecutable extrajudicial y, cuando se ratifica en la corte, un título ejecutable judicial.

3.5 Duración de los procesos

La Constitución brasileña establece, como derecho fundamental de los ciudadanos, “la razonable duración del proceso y los medios que garanticen la celeridad de su tramitación”, tanto en los procesos judiciales como en los administrativos. Sin embargo, en la práctica los contribuyentes no exigen la celeridad de los procedimientos, por temor a que ello fuerce una resolución contraria a sus pretensiones (Tabares y Gomes, 2017). Es así como “la experiencia demuestra que los procesos administrativos tributarios suelen tardar 5 años para que sean

definitivamente juzgados en la esfera administrativa⁶⁴. Y en lo que toca los procesos judiciales, estos pueden tardar sin mayores dificultades algo como 7 años hasta que lleguen a una decisión final y definitiva. De ahí que, en una exigencia tributaria que se impugne primeramente en la esfera administrativa y que después se lleve a los Tribunales, la resolución del litigio puede tardar, con normalidad, 12 años.” (Tabares y Gomes, 2017).

4. Cálculo de Giros, Cálculo de Interés, Formas y Procedimientos de Pago

La RFB es el órgano específico, responsable por la recaudación de la mayor parte de los ingresos tributarios de la Unión, estando excluida sólo de la administración del Fondo de Garantía por Tiempo de Servicio (FGTS), a cargo de la Caja Económica Federal. La RFB es responsable por la administración de los tributos internos federales, de los impuestos sobre el comercio exterior, de las contribuciones sociales, de las contribuciones sociales destinadas al financiamiento del Régimen General de Seguridad Social y contribuciones debidas a terceros.

La misión de cobranza de los tributos es compartida con la Procuraduría General de la Hacienda Nacional (PGFN), órgano de la Fiscalía General de la Unión que tiene como principales objetivos el representar la Unión en causas fiscales; el cobro judicial y administrativo de los créditos tributarios y no tributarios; y en el asesoramiento y consultoría en el ámbito del Ministerio de Hacienda.

La RFB está compuesta por unidades centralizadas y más de 500 unidades descentralizadas, distribuidas por todo el territorio nacional. A las unidades centralizadas les corresponde la función normativa para el desempeño de las actividades en sus respectivas áreas de competencias, estructurándose en función a los principales procesos de trabajo: Subsecretarías de Recaudación y Atención, Tributación y Contencioso, Fiscalización, Aduana y Relaciones Internacionales y Gestión Corporativa.

Dependientes de la Subsecretaría de Tributación y Contencioso están las Comisarías de Juicio a quienes le compete, juzgar en primera instancia procesos administrativos fiscales de determinación y exigencia de créditos tributarios.

Por otra parte, existen unidades descentralizadas dependientes directamente del Secretario de la RFB: Superintendencias Regionales de la Receta Federal de Brasil (SRRF). A ellas les compete la planificación, control y supervisión de las acciones de tributación, recaudación y cobro, la atención a los contribuyentes, así como la fiscalización y el control aduanero.

Por último, en el resto de unidades descentralizadas (inspecciones, comisarías, inspecciones, agencias y aduanas) se efectúan actividades relacionadas a la recaudación, al control y al cobro del crédito tributario; a la fiscalización y actividades relacionadas con el comercio exterior.

Dada esta estructura administrativa y organizacional de la RFB, la acción de cobranza se puede dividir en las siguientes actividades:

- seguimiento y registro de los ingresos tributarios de la Unión y Federal de forma global, regional y por sector de actividad, con vistas a detectar focos de incumplimiento, de modo de dirigir las acciones de cobro y fiscalización
- elaboración de normas relativas a la notificación de registro, el cobro y la recaudación de créditos tributarios
- identificación y análisis de sectores y contribuyentes de mayor contribución tributaria
- imposición de multas por la no presentación de declaraciones o no pago de tributos
- lista de bienes y la declaración de medidas cautelares fiscales
- inclusión y exclusión de contribuyentes en regímenes de tributación específicos
- concesión, cálculo de las cuotas, seguimiento y control de las solicitudes de abonos a la deuda y del respectivo cobro
- emisión de avisos de cobro y otros documentos para el pago a los contribuyentes
- programación y control del cobro de los créditos tributarios
- establecimiento de rutinas y procedimientos de verificación de la situación fiscal y catastral relativos a la emisión de la Certificación Conjunta para contribuyentes
- registro de los contribuyentes deudores en el Registro de Incumplidores
- seguimiento, cobro y control de los débitos fiscales, con remesa de la Procuraduría de Hacienda Nacional para su inscripción como Deuda Activa, una vez agotada la cobranza administrativa
- administración de las devoluciones correspondientes a créditos fiscales de los contribuyentes

La primera fase en el procedimiento de cobranza, es la fase administrativa, derivada de la determinación de un tributo no pagado o pagado parcialmente. En esta fase, la RFB utiliza instrumentos persuasivos que la legislación prevé, tales como la no emisión de certificaciones de paz y salvo fiscal, la inclusión del contribuyente en el Registro de los incumplidores, inventario de bienes y propuesta para medidas cautelares, entre otros instrumentos.

Concluido el plazo para la cobranza y no habiendo pago o abono de la deuda, esta es derivada a la PGFN, que revisa la legalidad de la deuda, y si está todo correcto, la inscribe en la Deuda Activa de la Unión, recargando un 10% el gravamen legal.

Se inicia entonces la fase de cobro amigable en la PGFN donde se procede a notificar nuevamente al contribuyente. En caso de llegar a un acuerdo con el contribuyente, la PGFN verifica las propuestas para los juicios y emite los actos procesales.

Si la deuda no califica para ser juzgada, continúa la acción de cobranza amigable. Aquella que sí, sufre un recargo extra del 20% por costas legales y continúa en la acción de ejecución fiscal ante el poder judicial.

A diferencia de otros países, la RFB no terceriza la acción de cobranza, básicamente para resguardar el secreto tributario del contribuyente.

A partir del año 2010, la RFB comenzó la implementación de un sistema que automatiza el procedimiento de cobranza, al detectar diferencias entre lo declarado por el contribuyente y los datos que posee la Administración. Estas diferencias generan automáticamente avisos de cobro, enviándolo al correo electrónico del contribuyente disponible con certificado digital en el portal de la RFB para todos los contribuyentes. Este correo electrónico tiene vigencia indefinida y no es posible su revocación o inhabilitación. El sistema inscribe automáticamente a los deudores en el Registro de Incumplidores (CADIN), controla el resultado del cobro y prepara la información para la remisión de deudas pendientes de pago para inscribirlas en la Deuda Activa de la Unión por la PGFN.

Dentro de la fase de cobro amigable, la ley provee varios recursos:

- la prueba del pago de impuestos.
- el registro de los contribuyentes en CADIN o “Registro Informativo de Créditos no Saldados del Sector Público Federal”, que es una base de datos que registra los nombres de todas las personas físicas y jurídicas con deuda fiscal. Es obligatoria su consulta por los organismos y entidades de la Administración Pública Federal, antes de llevar a cabo operaciones de crédito, la concesión de incentivos fiscales y financieros, y la celebración de convenios, acuerdos, pactos o contratos.
- listado de bienes y derechos, de modo de usarlos como posible garantía de pago, quedando imposibilitado el contribuyente de su venta o transferencia.
- la presentación de la medida cautelar fiscal, que, una vez decretada, inmediatamente los bienes personales del acusado son embargados hasta cubrir su deuda.
- seguimiento económico tributario diferenciando a las personas físicas y jurídicas
- dar de baja en el Registro Nacional de Personas Jurídicas, a aquellas empresas que estén más de 5 años sin declarar o sin regularizar su situación.

El acto de cancelación de la inscripción en el CNPJ no extingue la obligación de pago las deudas tributarias de la persona jurídica

- declaración de inhabilitación para personas jurídicas por no poder justificar su capital o por haber sido localizado en el domicilio declarado
- aplicación de multas por atrasos.

Después de la cobranza amigable, se sigue con la **Cobranza Coactiva** o ejecución fiscal, que se trata de la acción propuesta por la PGFN de procedimiento especial para la **ejecución judicial** de las deudas inscritas en la Deuda Activa de la Unión.

La Deuda Activa de la Unión será evaluada e inscrita en la Procuraduría, pudiendo ser refutada a cargo del deudor. La competencia para procesar y juzgar la ejecución de la Deuda Activa de Hacienda Pública excluye a la de cualquier otro juicio inclusive la suspensión de pagos, de los acuerdos, de la liquidación, de la insolvencia o del inventario. El proceso de cobranza Coactiva termina con el remate de los bienes del deudor si este no cancela su deuda (costes incluidos) o no logra demostrar el error de la administración tributaria ante los tribunales

El Caso de Perú

En el caso de Perú es el Decreto Supremo N° 133-2013-EF del 2013 (y sus modificaciones) el que contiene el nuevo Código Tributario de Perú (CT), que establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario del país. En temas digitales, está la Ley 27269 del 2000 sobre “LEY DE FIRMAS Y CERTIFICADOS DIGITALES” que regula todo lo concerniente al uso de firmas y certificados digitales entre el estado y los usuarios. También es importante considerar la Ley 27444 del Procedimiento Administrativo General, que además de regular aspectos generales de comunicación del Estado peruano con los usuarios, también regula las modalidades de notificación y su orden de prelación.

El Artículo 50° del CT define a la SUNAT (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria) como el único organismo estatal “competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios, así como para la realización de las actuaciones y procedimientos que corresponda llevar a cabo a efecto de prestar y solicitar la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.”. Por otra parte, el Artículo 52° del mismo Código otorga atribuciones tributarias a los Gobiernos Locales, que “administrarán exclusivamente las contribuciones y tasas municipales, sean éstas últimas, derechos, licencias o arbitrios, y por excepción los impuestos que la Ley les asigne.”

5. Uso de plataformas digitales como principal medio de interacción con los contribuyentes

En el caso de Perú, su desarrollo web comenzó más tarde que en Chile, sin embargo, ha sido consistente en los últimos años, soportando vía digital los trámites y procedimientos más masivos. En el sitio web de la SUNAT, es posible encontrar una separación para trámites y servicios orientados a Personas, Empresas y Procedimientos Aduaneros.

Si bien para cada caso no están cubiertos digitalmente todas las interacciones entre los contribuyentes y el organismo tributario, es posible encontrar información bastante esquematizada y útil de cómo proceder en cada caso, además de acceder a la presentación de muchos formularios virtuales, que permiten efectuar un seguimiento en línea del estado de los mismos (por regla general estos formularios virtuales no son resueltos en línea).

En el apartado de los servicios o declaraciones que es posible efectuar en línea, en la página web de la SUNAT se puede encontrar los siguientes servicios digitales:

- Consulta RUC
- Cronogramas de Vencimientos
- Inscripción al RUC

- Actualización datos del RUC (domicilio, actividad económica, mail, teléfono, representantes legales, sucursales, etc.)
- Declaraciones Simplificadas
- Presentación PDT (Programa de Declaración Telemática)
- Sunat Operaciones en Línea - Clave SOL
- Emisión de Recibos por Honorarios Electrónicos
- Emisión de Facturas Simplificadas (también incluye boletas, notas de crédito, notas de débito, etc.)
- Buzón Electrónico
- Ficha RUC
- Presentación Declaración Anual Simplificada
- Pago de Deduciones
- Opciones sin clave SOL (permite consultas de situación tributaria de otros RUC, comprobar validez de documentos, acceso a listados de contribuyentes específicos, etc.)

Dado que el impuesto predial es administrado, fiscalizado y cobrado por cada Municipio, la SUNAT no posee servicios digitales orientados a esos tributos, salvo opciones destinadas a que los contribuyentes informen anualmente los predios asociados a un contribuyente.

En los temas de deudas, cobranzas y fiscalización, existen opciones disponibles para el contribuyente, sólo una vez autenticado en el sitio web, que permiten:

- Revisar comprobantes de pago
- Revisar declaraciones y solicitudes presentadas
- Información de observaciones efectuadas por el organismo
- Información de deudas tributarias
- Información de deudas fraccionadas
- Información de Procesos de cobranza coactiva en curso
- Acceso al Sistema de Expediente Virtual, donde podrá encontrar el estado de los procesos de fiscalización que le están llevando a cabo, solicitudes de información adicional, ingreso de información extra y resoluciones finales, si es el caso.

6. Firma electrónica

Para la ley peruana, los documentos electrónicos firmados digitalmente dentro del marco legal son admitidos como prueba en los procesos judiciales y/o procedimientos administrativos, siempre y cuando la firma digital haya sido realizada utilizando un certificado emitido por una Entidad de Certificación y validado por una Entidad de Registro o Verificación.

En este ámbito, Perú siguió un camino muy parecido a Chile en la definición de su sistema de firma electrónica y certificado digital, esto es, traspasar las funciones de emisión y verificación de firmas electrónicas a empresas privadas, pero con una gran diferencia en la definición de dos entidades distintas: Entidad de Certificación y Entidad de Registro o Verificación, donde la primera se encarga de la emisión de las

firmas y certificados; y la segunda, la comprobación de los mismos. En el caso chileno, ambas funciones son desarrolladas por la misma entidad, aunque la ley peruana permite que una misma empresa también pueda cumplir ambas funciones, previa certificación por separado.

También la Ley contempla que sea un organismo estatal el que regule, fiscalice y autorice a las empresas que ejercerán las funciones de Entidad de Certificación y Entidad de Registro o Verificación. Para esto, se designa al Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual - INDECOPI- como Autoridad Administrativa Competente. El INDECOPI es un Organismo Público Especializado adscrito a la Presidencia del Consejo de Ministros, con personería jurídica de derecho público interno. En consecuencia, goza de autonomía funcional, técnica, económica, presupuestal y administrativa. Esta es otra diferencia respecto al caso de Chile, donde el organismo regulador está inmerso en la organización del Ministerio de Economía y Turismo, situación que podría parecer desfavorable respecto a la de Perú.

Respecto a la Entidad de Certificación, sus principales funciones y obligaciones serán:

- Emitir certificados digitales manteniendo una secuencia correlativa en el número de serie.
- Cancelar certificados digitales.
- Reconocer certificados digitales emitidos por entidades de certificación extranjeras.
- Mantener el control y la reserva de la clave privada que emplea para firmar digitalmente los certificados digitales que emite.
- Mantener depósito de los certificados digitales emitidos y cancelados, consignando su fecha de emisión y vigencia. No almacenar las claves privadas de los usuarios finales a menos que correspondan a certificados cuyo uso se limite al cifrado de datos.
- Cancelar el certificado digital al suscitarse alguna de las causales de cese establecidos.
- Mantener la confidencialidad de la información relativa a los titulares y suscriptores de certificados digitales limitando su empleo a las necesidades propias del servicio de certificación, salvo orden judicial.
- Mantener la información relativa a los certificados digitales, por un período mínimo de diez años a partir de su cancelación.
- Informar y solicitar autorización a la Autoridad Administrativa Competente para efectos del reconocimiento de certificados emitidos por entidades extranjeras.
- Demostrar que cumple con estándares internacionales de seguridad a través de la verificación independiente del cumplimiento de los requisitos especificados en el estándar "WebTrust for Certification Authorities" y la obtención del sello de "Webtrust".

En el caso de las Entidades de Registro o Verificación, tienen las siguientes funciones y obligaciones:

- Identificar a los titulares y/o suscriptores del certificado digital mediante la comprobación de la información brindada por aquél.
- Aprobar y/o denegar, las solicitudes de emisión, modificación, re-emisión, suspensión o cancelación de certificados digitales, comunicándolo a la respectiva Entidad de Certificación.
- Determinar objetivamente y en forma directa la veracidad de la información proporcionada por los solicitantes del certificado digital.
- Mantener la confidencialidad de la información relativa a los suscriptores y titulares de certificados digitales, limitando su empleo a las necesidades propias del servicio de registro o verificación, salvo orden judicial.
- Recoger únicamente información o datos personales de relevancia para la emisión de los certificados.
- Brindar todas las facilidades al personal autorizado por la Autoridad Administrativa Competente para efectos de supervisión y auditoría.

El Estado peruano, además designó al Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC) como Entidad de Certificación para el Estado y Entidad de Registro o Verificación para el Estado, el que deberá certificarse ante la Autoridad Administrativa Competente como cualquier empresa privada y que será el proveedor oficial de servicios de autenticación para el Estado. Sin embargo, se permite también, que cualquier organismo público pueda certificarse y proveer servicios de autenticación y verificación a su institución.

El hecho que el RENIEC sea el encargado estatal de la certificación ha permitido facilitar la implementación de un certificado digital incorporado en el Documento Nacional de Identidad (DNIE), que acredita presencial y electrónicamente la identidad personal de su titular, permitiendo la firma digital de documentos electrónicos y el ejercicio del voto electrónico presencial, entre otros.

Con el propósito de promover el uso de sistemas digitales, evitando el papel y los trámites presenciales, se instruyó que las diferentes entidades de la Administración Pública deberán garantizar el acceso a los ciudadanos para la realización de transacciones de gobierno electrónico, debiendo implementar para tales efectos, entre otras acciones:

- a) Adecuar sus trámites y procedimientos tanto con los ciudadanos como con las distintas entidades de la Administración Pública, a fin de llevarlos a cabo por medios electrónicos;
- b) Proveer a su personal competente de certificados digitales y sistemas basados en firma digital reconocidos.
- c) Poner a disposición de los interesados, por vía electrónica, la información actualizada acerca de los trámites y procedimientos a su cargo que resulten factibles de ser iniciados por vía electrónica.
- d) Informar a los ciudadanos de las condiciones tecnológicas necesarias para el acceso a servicios públicos electrónicos seguros y, de ser el caso, el modo de obtención de los implementos o dispositivos requeridos para tal efecto.

- e) Admitir la recepción de documentos firmados digitalmente, cuando estos sean presentados por ciudadanos u otras entidades
- f) Contar con una red de puntos de acceso a nivel nacional a través de centros de acceso ciudadano que, por medio de canales seguros, permitan la interacción con otras dependencias de la Administración Pública.

Normas relevantes:

Ley 27269 Artículo 1º.- Objeto de la ley

“La presente ley tiene por objeto regular la utilización de la firma electrónica otorgándole la misma validez y eficacia jurídica que el uso de una firma manuscrita u otra análoga que conlleve manifestación de voluntad. Entiéndase por firma electrónica a cualquier símbolo basado en medios electrónicos utilizado o adoptado por una parte con la intención precisa de vincularse o autenticar un documento cumpliendo todas o algunas de las funciones características de una firma manuscrita.”

Ley 27269 Artículo 2º.- Ámbito de aplicación

“La presente ley se aplica a aquellas firmas electrónicas que, puestas sobre un mensaje de datos o añadidas o asociadas lógicamente a los mismos, puedan vincular e identificar al firmante, así como garantizar la autenticación e integridad de los documentos electrónicos.”

Ley 27269 Artículo 3º.- Firma digital

“La firma digital es aquella firma electrónica que utiliza una técnica de criptografía asimétrica, basada en el uso de un par de claves único; asociadas una clave privada y una clave pública relacionadas matemáticamente entre sí, de tal forma que las personas que conocen la clave pública no puedan derivar de ella la clave privada.”

Ley 27269 Artículo 6º.- Certificado digital

“El certificado digital es el documento electrónico generado y firmado digitalmente por una entidad de certificación, la cual vincula un par de claves con una persona determinada confirmando su identidad.”

Ley 27269 Artículo 12º.- Entidad de Certificación

“La Entidad de Certificación cumple con la función de emitir o cancelar certificados digitales, así como brindar otros servicios inherentes al propio certificado o aquellos que brinden seguridad al sistema de certificados en particular o del comercio electrónico en general.”

Ley 27269 Artículo 13º.- Entidad de Registro o Verificación

“La Entidad de Registro o Verificación cumple con la función de levantamiento de datos y comprobación de la información de un solicitante de certificado digital; identificación y autenticación del suscriptor de firma digital; aceptación y autorización de solicitudes de emisión de certificados digitales; aceptación y autorización de las solicitudes de cancelación de certificados digitales.”

Ley 27269 Artículo 15º.- Inscripción de Entidades de Certificación y de Registro o Verificación

“El Poder Ejecutivo, por Decreto Supremo, determinará la autoridad administrativa competente y señalará sus funciones y facultades. La autoridad competente se encargará del Registro de Entidades de Certificación y Entidades de Registro o Verificación, las mismas que deberán cumplir con los estándares técnicos internacionales.”

7. Notificación electrónica

La notificación electrónica es una de las modalidades de notificación que puede emplear la SUNAT, para comunicar los diversos actos que emite en el ejercicio de sus funciones. Específicamente, la SUNAT está autorizada para notificar de sus actos administrativos a los deudores tributarios.

El camino elegido por Perú para su sistema de notificaciones electrónicas es distinto al de Chile, ya que crea el sistema llamado Notificaciones SOL, que es el medio electrónico mediante el cual la SUNAT deposita copia de los documentos en los cuales constan los actos administrativos, en el buzón electrónico asignado al deudor tributario en el sitio web de la SUNAT (al que se accede con clave única). Para dar validez a la notificación, la copia del documento en el cual consta el acto administrativo debe estar en un archivo de PDF, registrando en los sistemas informáticos del organismo la fecha del depósito.

Con este sistema, Perú centraliza el sistema de notificaciones en un buzón electrónico ubicado en su propio sitio, a diferencia de Chile, que opta por el sistema de mail directo a los contribuyentes. El sistema peruano permite una mayor administración y control, ya que es posible saber con certeza tanto las fechas exactas cuando fue emitida la notificación, como también si fue consultada (y cuándo) por el contribuyente. Tiene como punto negativo, que el contribuyente sólo se entera que está siendo notificado cuando entra al sitio web de la SUNAT y revisa su buzón. Para minimizar este defecto, también se envían recordatorios o alertas al número de teléfono celular y/o al correo electrónico declarados por el contribuyente como datos de contacto. Estos mensajes no tienen validez legal, ya que sólo indican que hay notificaciones en el referido buzón para consultar el contenido de los actos administrativos notificados electrónicamente.

Las notificaciones electrónicas a través del sistema SOL se considerarán efectuadas y surtirán efectos al día hábil siguiente a la fecha del depósito electrónico del documento, independiente si es o no leído por el contribuyente. Por excepción, la notificación de las resoluciones que ordenan iniciar o levantar embargos surten efecto al momento de su recepción.

La única condición impuesta por la Ley peruana para poder efectuar las notificaciones electrónicas, con validez legal, a través de Notificaciones en el buzón personal, es que los deudores tributarios hayan obtenido su Código de Usuario y Clave SOL para operar en el sitio web de la SUNAT. Esta condición no fue siempre así, en un comienzo del sistema de notificaciones electrónicas, se obligaba a los

contribuyentes a afiliarse expresamente para recibir sus notificaciones, indicando qué actos estaba dispuesto a ser notificado electrónicamente. Si no lo hacía así, no eran válidas dichas notificaciones. Este cambio en la manera de interpretar su sistema de notificaciones electrónicas, claramente se ve como muy positivo y representa un avance respecto al sistema usado en Chile, donde el contribuyente debe indicar expresamente que desea ser notificado por medios electrónicos, independiente que ya posea su clave de acceso a los sistemas del SII.

Los actos que pueden ser notificados mediante el buzón electrónico, van aumentando con el paso del tiempo, siendo actualmente entre otros:

- Resoluciones de Fraccionamiento
- Resoluciones de Devolución
- Liberación de fondos de detracciones
- Resoluciones de Ejecución Coactiva (REC)
- Levantamiento de medida de embargo
- Órdenes de Pago

Normas relevantes:

CT Artículo 11°. - DOMICILIO FISCAL Y PROCESAL

“Los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria de acuerdo a las normas respectivas tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal, conforme ésta lo establezca.

El domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario; sin perjuicio de la facultad del sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria de señalar expresamente un domicilio procesal en cada uno de los procedimientos regulados en el Libro Tercero del presente Código con excepción de aquel a que se refiere el numeral 1 del artículo 112. El domicilio procesal podrá ser físico, en cuyo caso será un lugar fijo ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria, o electrónico, en cuyo caso, será el buzón electrónico habilitado para efectuar la notificación electrónica de los actos administrativos a que se refiere el inciso b) del artículo 104° ,.....

El domicilio fiscal fijado por los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria se considera subsistente mientras su cambio no sea comunicado a ésta en la forma que establezca. En aquellos casos en que la Administración Tributaria haya notificado al referido sujeto a efecto de realizar una verificación, fiscalización o haya iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, éste no podrá efectuar el cambio de domicilio fiscal hasta que ésta concluya, salvo que a juicio de la Administración exista causa justificada para el cambio.....”

CT Artículo 12°. - PRESUNCION DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS NATURALES

“Cuando las personas naturales no fijen un domicilio fiscal se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares:

- a) *El de su residencia habitual,*
- b) *Aquél donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales.*
- c) *Aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.*
- d) *El declarado ante el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC).*

En caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo, el que elija la Administración Tributaria.”

CT Artículo 13º.- PRESUNCION DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS JURIDICAS

“Cuando las personas jurídicas no fijen un domicilio fiscal, se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares:

- a) *Aquél donde se encuentra su dirección o administración efectiva.*
- b) *Aquél donde se encuentra el centro principal de su actividad.*
- c) *Aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.*
- d) *El domicilio de su representante legal; entendiéndose como tal, su domicilio fiscal...*

En caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo, el que elija la Administración Tributaria.”

CT Artículo 104º. - FORMAS DE NOTIFICACIÓN

La Notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por cualquiera de las siguientes formas:

- a) *Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia*
- b) *Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía.*

Tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada el día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento

c) *Por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria*

d) *Mediante la publicación en la página web de la Administración Tributaria, en los casos de extinción de la deuda tributaria por ser considerada de cobranza dudosa o recuperación onerosa. En defecto de dicha publicación, la Administración Tributaria podrá optar por publicar dicha deuda en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad.*

e) *Cuando se tenga la condición de no hallado o no habido o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido, la SUNAT realizará la notificación de la siguiente forma:*

Mix de anteriores"

CT Artículo 87°. - OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS

"Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben:

1. *Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria así como obtener, con ocasión de dicha inscripción, la CLAVE SOL que permita el acceso al buzón electrónico a que se refiere el artículo 86°-A y a consultar periódicamente el mismo. El administrado debe aportar todos los datos necesarios para la inscripción en los registros de la Administración Tributaria así como actualizar los mismos en la forma y dentro de los plazos establecidos por las normas pertinentes. Asimismo, deberán cambiar el domicilio fiscal en los casos previstos en el Artículo 11°.*
2. *....."*

CT Artículo 104°. - FORMAS DE NOTIFICACIÓN

"La Notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por cualquiera de las siguientes formas:

a) Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia.

La notificación efectuada por medio de este inciso, así como la contemplada en el inciso f), efectuada en el domicilio fiscal, se considera válida mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio del mencionado domicilio.

b) Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía....."

CT Artículo 105°. - NOTIFICACIÓN MEDIANTE LA PÁGINA WEB Y PUBLICACIÓN.

“Cuando los actos administrativos afecten a una generalidad de deudores tributarios de una localidad o zona, su notificación podrá hacerse mediante la página web de la Administración Tributaria y en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de los diarios de mayor circulación en dicha localidad.....”

Ley 27444 Artículo 20.- Modalidades de notificación

20.1 Las notificaciones serán efectuadas a través de las siguientes modalidades, según este respectivo orden de prelación:

20.1.1 Notificación personal al administrado interesado o afectado por el acto, en su domicilio.

20.1.2 Mediante telegrama, correo certificado, telefax; o cualquier otro medio que permita comprobar fehacientemente su acuse de recibo y quien lo recibe, siempre que el empleo de cualquiera de estos medios hubiese sido solicitado expresamente por el administrado.

20.1.3 Por publicación en el Diario Oficial y en uno de los diarios de mayor circulación en el territorio nacional, salvo disposición distinta de la ley.

20.2 La autoridad no podrá suplir alguna modalidad con otra, bajo sanción de nulidad de la notificación. Podrá acudir complementariamente a aquellas u otras, si así lo estimare conveniente para mejorar las posibilidades de participación de los administrados.

20.3 Tratamiento igual al previsto en este capítulo corresponde a los citatorios, los emplazamientos, los requerimientos de documentos o de otros actos administrativos análogos.

20.4. El administrado interesado o afectado por el acto que hubiera consignado en su escrito alguna dirección electrónica que conste en el expediente podrá ser notificado a través de ese medio siempre que haya dado su autorización expresa para ello. Para este caso no es de aplicación el orden de prelación dispuesto en el numeral 20.1”.

8. Expediente Electrónico y Procesos de Fiscalización

En cuanto a los Procedimientos de Fiscalización aplicados por la SUNAT, su objetivo primario es determinar correctamente el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de un contribuyente y se encuentra a cargo de los agentes fiscalizadores del organismo. Se inicia mediante un requerimiento y carta autorizados, y termina con la notificación de una Resolución de Determinación

que establece conformidad, deuda tributaria o una devolución de impuestos en caso de que se haya producido pagos en exceso. En caso de que se detecten infracciones tributarias durante la fiscalización se notifican también las Resoluciones de Multa que correspondan.

A modo general, La SUNAT distingue dos tipos de fiscalización:

a) Fiscalización definitiva

Es el procedimiento mediante el cual la SUNAT realiza una auditoría exhaustiva a los libros, registros y documentación del contribuyente con la finalidad de determinar de manera definitiva el monto de la obligación tributaria correspondiente a un determinado tributo y periodo tributario.

Esta fiscalización debe realizarse en el plazo de un año a partir de la fecha en que el contribuyente entrega la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento.

b) Fiscalización parcial

Es el procedimiento mediante el cual la SUNAT revisa parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria y puede llevarse a cabo de forma electrónica.

Este tipo de fiscalización comprende un plazo de seis meses de duración, salvo que exista complejidad o evasión fiscal, entre otros.

Existe también la fiscalización parcial electrónica, la cual se realiza desde las oficinas de la SUNAT, no requiere visitar al contribuyente, y se inicia con una liquidación preliminar del tributo a regularizar. Concluye en 30 días hábiles contados desde su inicio.

La SUNAT puede determinar los tributos de cargo de los contribuyentes y responsables, por todos los períodos respecto de los cuales no haya prescrito la acción para determinar la obligación tributaria. Se debe tener en cuenta, que la prescripción no se aplica automáticamente, tiene que ser solicitada por el contribuyente afectado.

Antes de que se emitan la(s) Resolución(es) de Determinación y/o de Multa, la SUNAT puede comunicar sus conclusiones al contribuyente indicándole expresamente las observaciones formuladas y las infracciones cometidas en caso de que éstas se hayan producido.

El Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las Resoluciones de Determinación y/o, en su caso, de las Resoluciones de Multa por los Impuestos y períodos tributarios objetos de fiscalización. La Resolución de Determinación, por su parte, es el acto por el cual la SUNAT pone en conocimiento del contribuyente el resultado de la fiscalización, estableciendo la existencia de un crédito tributario o de la deuda tributaria.

Dado que el Código Tributario peruano permite expresamente el proceso, almacenamiento y consultas de expedientes electrónicos para temas tributarios,

previa regulación de la SUNAT se ha creado mediante resoluciones el Sistema Integrado del Expediente Virtual (SIEV) para la administración de los expedientes electrónicos en el procedimiento de cobranza coactiva.

Específicamente, el SIEV cumple las funciones de presentación de solicitudes, informes y comunicaciones en el procedimiento de cobranza coactiva, garantizando la integridad e inalterabilidad de los documentos electrónicos que conforman dicho expediente electrónico.

Algunas características definidas para el SIEV:

- La SUNAT deberá generar el expediente electrónico en el SIEV asignándole una numeración única.
- Dicho expediente estará conformado por los documentos electrónicos que se generan o que se presentan en el citado procedimiento.
- La foliación del expediente electrónico se lleva a cabo mediante un índice electrónico que contiene el registro cronológico de los documentos que lo conforman y asegura el ordenamiento de los documentos contenidos en el expediente.
- Los expedientes electrónicos del procedimiento de cobranza coactiva pueden acumularse.
- Los documentos en soporte papel deben ser digitalizados para su incorporación al expediente electrónico remitiéndose los documentos originales al archivo de la SUNAT, por posibles consultas judiciales.
- El deudor tributario que es parte de un procedimiento de cobranza coactiva deberá poder acceder, mediante la página web de la SUNAT, al expediente electrónico para conocer el estado del procedimiento
- El SIEV deberá asegurar el almacenamiento, archivo y conservación de los documentos que conforman el expediente electrónico en el procedimiento de cobranza coactiva.
- Se permite al deudor tributario la presentación de antecedentes, efectuar solicitudes o responder requerimientos a través de un formulario virtual, el que quedará automáticamente formando parte del expediente electrónico.

Normas relevantes:

CT Artículo 59°.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

“Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.*
- b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo. “*

CT Artículo 60°.- INICIO DE LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

“La determinación de la obligación tributaria se inicia:

- 1. Por acto o declaración del deudor tributario.*

2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

..... “

CT Artículo 61°.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

“La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica.....”

CT Artículo 62°.- FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

“La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional.....

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales:

1. Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:
 - a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados.....
2. En los casos que los deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos, la Administración Tributaria podrá exigir:
 - a) Copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de microformas gravadas o de los soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible,
3. Requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación.....

7. Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares,.....

8. Practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título, por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte.

10. Solicitar información a las Empresas del Sistema Financiero sobre:

a) Operaciones pasivas con sus clientes,..... La información a que se refiere el párrafo anterior deberá ser requerida por el juez a solicitud de la Administración Tributaria. La solicitud deberá ser motivada y resuelta en el término de cuarentaiocho (48) horas, bajo responsabilidad....

b) Las demás operaciones con sus clientes.....

12. Requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos sometidos al ámbito de su competencia o con los cuales realizan operaciones, bajo responsabilidad.

CT Artículo 65°.- PRESUNCIONES

La Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones:

1. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro.

2. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro.

3. Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo.

.....

10. Presunción de Renta Neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.

.....”

CT Artículo 86°-A.- OBLIGACIONES DE LA SUNAT PARA EFECTO DE LAS ACTUACIONES O PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS QUE SE REALICEN A TRAVÉS DE SISTEMAS ELECTRÓNICOS, TELEMÁTICOS E INFORMÁTICOS

“Para efecto de las actuaciones o procedimientos tributarios que se realicen a través de sistemas electrónicos, telemáticos e informáticos, la SUNAT deberá:

1. *Asignar la CLAVE SOL que permita acceder al buzón electrónico a todos los sujetos que deban inscribirse en sus registros, que le permita realizar, de corresponder, la notificación de sus actos por el medio electrónico a que se refiere el inciso b) del artículo 104°.*
2. *Almacenar, archivar y conservar los documentos que formen parte del expediente electrónico, de acuerdo a la resolución de superintendencia que se apruebe para dicho efecto, garantizando el acceso a los mismos de los interesados.”*

CT Artículo 87°.- OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS

“Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben:

1. *Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria así como obtener, con ocasión de dicha inscripción, la CLAVE SOL que permita el acceso al buzón electrónico a que se refiere el artículo 86°-A y a consultar periódicamente el mismo. El administrado debe aportar todos los datos necesarios para la inscripción en los registros de la Administración Tributaria así como actualizar los mismos en la forma y dentro de los plazos establecidos por las normas pertinentes. Asimismo, deberán cambiar el domicilio fiscal en los casos previstos en el Artículo 11°.....”*

CT Artículo 104°.- FORMAS DE NOTIFICACIÓN

“La Notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por cualquiera de las siguientes formas:

....

b) Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía. En el caso de expedientes electrónicos, la notificación de los actos administrativos se efectuará bajo la forma prevista en este inciso; salvo en aquellos casos en que se notifique un acto que deba realizarse en forma inmediata de acuerdo a lo establecido en el presente Código, supuesto en el cual se empleará la forma de notificación que corresponda a dicho acto de acuerdo a lo dispuesto en el presente artículo.

.....”

CT Artículo 111°.- UTILIZACIÓN DE SISTEMAS DE COMPUTACIÓN, ELECTRÓNICOS, TELEMÁTICOS, INFORMÁTICOS, MECÁNICOS Y SIMILARES POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

“La Administración Tributaria podrá utilizar, para sus actuaciones y procedimientos, sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos, mecánicos y similares.

Se reputarán legítimos, salvo prueba en contrario, los actos de la administración tributaria realizados mediante la emisión de documentos por los sistemas a que se refiere el párrafo anterior, siempre que estos, sin necesidad de llevar las firmas originales, contengan los datos e informaciones necesarias para la acertada comprensión del contenido del respectivo acto y del origen del mismo.”

CT Artículo 112º-A.- FORMA DE LAS ACTUACIONES DE LOS ADMINISTRADOS Y TERCEROS

“Las actuaciones que de acuerdo al presente Código o sus normas reglamentarias o complementarias realicen los administrados y terceros ante la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal podrán efectuarse mediante sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos, teniendo estas la misma validez y eficacia jurídica que las realizadas por medios físicos, en tanto cumplan con lo que se establezca en las normas que se aprueben al respecto. Tratándose de SUNAT, estas normas se aprobarán mediante resolución de superintendencia, y tratándose del Tribunal Fiscal, mediante resolución ministerial del Sector Economía y Finanzas.”

Artículo 112º-B.- EXPEDIENTES GENERADOS EN LAS ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

“La utilización de sistemas electrónicos, telemáticos o informáticos para el llevado o conservación del expediente electrónico que se origine en los procedimientos tributarios o actuaciones, que sean llevados de manera total o parcial en dichos medios, deberá respetar los principios de accesibilidad e igualdad y garantizar la protección de los datos personales de acuerdo a lo establecido en las normas sobre la materia, así como el reconocimiento de los documentos emitidos por los referidos sistemas.

Para dicho efecto:

- a) Los documentos electrónicos que se generen en estos procedimientos o actuaciones tendrán la misma validez y eficacia que los documentos en soporte físico.*
- b) Las representaciones impresas de los documentos electrónicos tendrán validez ante cualquier entidad siempre que para su expedición se utilicen los mecanismos que aseguren su identificación como representaciones del original que la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal conservan.*
- c) La elevación o remisión de expedientes o documentos podrá ser sustituida para todo efecto legal por la puesta a disposición del expediente electrónico o de dichos documentos.*
- e) Cuando en el presente Código se haga referencia a la presentación o exhibiciones en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados esta*

se entenderá cumplida, de ser el caso, con la presentación o exhibición que se realice en aquella dirección o sitio electrónico que la Administración Tributaria defina como el canal de comunicación entre el administrado y ella.

La SUNAT regula mediante resolución de superintendencia la forma y condiciones en que serán llevados y archivados los expedientes de las actuaciones y procedimientos tributarios, asegurando la accesibilidad a estos. *El Tribunal Fiscal, mediante Acuerdo de Sala Plena regula la forma y condiciones en que se registrarán los expedientes y documentos electrónicos, así como las disposiciones que regulen el acceso a dichos expedientes y documentos, garantizando la reserva tributaria.”*

9. Procesos de solución de controversias

En Perú los contribuyentes disponen de cuatro instancias para la solución de controversias. En primer lugar, existe el Derecho de Petición Administrativa, reconocido en la Constitución y en el artículo 106 de la Ley de Procedimiento Administrativo General (LPGA). En segundo lugar, en la etapa administrativa, existe el Procedimiento Contencioso Tributario, que consta de dos instancias: el proceso de reclamación ante la administración tributaria (AT) y, posteriormente, la apelación ante el Tribunal Fiscal. Por último, si el contribuyente no queda conforme con lo resuelto en la etapa administrativa, puede recurrir al ámbito judicial, presentando una demanda contenciosa administrativa.

5.1 Derecho de Petición Administrativa

Es un derecho establecido en la Constitución y en la LPAG, según el cual cualquier administrado, individual o colectivamente, puede promover por escrito el inicio de un procedimiento administrativo ante todas y cualesquiera de las entidades del sector público.

De acuerdo con este derecho, los contribuyentes tienen la facultad de “contradicción de los actos administrativos”. Esto significa que, frente a un acto que supone que viola, afecta, desconoce o lesiona un derecho o un interés legítimo, procede su contradicción en la vía administrativa en la forma prevista en esta Ley, para que sea revocado, modificado, anulado o sean suspendidos sus efectos. La recepción o atención de una contradicción no puede ser condicionada al previo cumplimiento del acto respectivo.

De acuerdo con la investigación realizada, si bien este derecho puede teóricamente ser usado para resolver controversias, aparentemente en la práctica no es así. Bajo él se amparan las peticiones no contenciosas, como las solicitudes de devolución, prescripción, compensación, etc.

5.2 Reclamación

Esta es la primera etapa del Procedimiento Contencioso Tributario y está regulada por el Código Tributario. Puede comprender una mera oposición, lo que se conoce como “recurso de nulidad”, un pedido de “anulabilidad”, o un pedido de revocatoria.

Se inicia con el recurso de reclamación presentado por el contribuyente en contra del acto administrativo emitido por la AT. Esta presentación se realiza ante la misma AT y es resuelta por ella.

Son actos reclamables, de acuerdo con el artículo 135 del CT, los siguientes:

- Resolución de Determinación
- Orden de Pago
- Resolución de Multa
- Resolución que determina la Pérdida de Fraccionamiento
- Resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento, así como las resoluciones de multa que las sustituyan.
- Resolución Denegatoria Ficta sobre un recurso no contencioso.
- Las Resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución (Resolución expresa o ficta denegatoria por haber operado, a opción del solicitante, silencio administrativo negativo- 45 días hábiles).
- Otros actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria.

Una vez ingresada la reclamación, la AT debe evaluar si se cumplen los requisitos de admisibilidad, de los cuales el principal es la presentación de un escrito con los fundamentos de la reclamación, que debe estar firmado por el contribuyente o por su representante legal acreditado en el RUC o con poder vigente y suficiente para interponer el recurso. No se exige la firma de un abogado para iniciar la reclamación.

Si no se cumplen los requisitos de admisibilidad, la AT debe notificar al contribuyente para que los subsane en un plazo general de 15 días hábiles.

Se establece un plazo probatorio que, en general, es de 30 días hábiles. Este es el plazo que tienen los contribuyentes para aportar pruebas (documentos, pericias, inspección por el órgano resolutor, etc.). La AT puede solicitar de oficio las pruebas que considere necesarias para mejor resolver en cualquier tiempo del procedimiento.

Es importante señalar que en la etapa de reclamación no se admiten como pruebas los antecedentes que requeridos por la AT en la etapa de fiscalización y que no hayan sido aportados por el contribuyente, excepto que demuestre que dicha omisión no fue por su causa.

El plazo de la AT para resolver es variable, dependiendo del acto reclamable impugnado, pero en la mayor parte de los casos se aplica el plazo de 90 días hábiles.

Por último, el artículo 127 del CT otorga a la AT la facultad de reexamen, que permite revisar el acto imputado emitido por la instancia anterior. Esta facultad anteriormente era muy imprecisa, por lo que algunos interpretaban que con la reclamación se reabría la facultad de determinación de la AT, permitiéndole hacer nuevos reparos. Es por ello que esta facultad fue modificada en 2007, estableciendo que en el ámbito de la reclamación sólo pueden modificarse los reparos que hayan sido reclamados por el contribuyente.

5.3 Apelación

De no estar de acuerdo con el resultado obtenido en el Recurso de Reclamación, el contribuyente puede presentarse el Recurso de Apelación, que constituye una segunda instancia y que lo resolverá el Tribunal Fiscal (TF), órgano que, si bien forma parte de la administración, es distinto a aquel que emitió el acto impugnado.

Son apelables ante el TF:

- Los actos resueltos por la AT en la etapa de reclamación
- Las resoluciones fictas denegatorias de reclamaciones, esto es, las reclamaciones denegadas en virtud del silencio administrativo negativo.

El recurso de apelación debe ser presentado ante la misma AT que emitió el acto reclamado. La AT evalúa si se cumplen los requisitos de admisibilidad y, en caso de que se cumplan, debe enviar el caso al TF en el plazo de 30 días hábiles.

En caso de que no se cumplan los requisitos de admisibilidad, debe notificar al contribuyente para que los subsane. Si no lo hace dentro del plazo de 15 días hábiles, la AT declarará inadmisibile la apelación. En todo caso, el acto que declara inadmisibile una apelación es apelable ante el TF.

Al igual que en la reclamación, en esta instancia el plazo probatorio es de 30 días hábiles. Por su parte, el plazo para resolver depende de cuál sea el acto impugnado, pero en la mayor parte de los casos es de 12 meses.

Normas relevantes:

LPAG:

Artículo 106°.- Derecho de petición administrativa

106.1 Cualquier administrado, individual o colectivamente, puede promover por escrito el inicio de un procedimiento administrativo ante todas y cualesquiera de las entidades, ejerciendo el derecho de petición reconocido en el Artículo 2° inciso 20) de la Constitución Pública del Estado.

106.2 El derecho de petición administrativa comprende las facultades de presentar solicitudes en interés particular del administrado, de realizar solicitudes en interés general de la colectividad, de contradecir actos administrativos, las facultades de pedir informaciones, de formular consultas y de presentar solicitudes de gracia.

106.3 Este derecho implica la obligación de dar al interesado una respuesta por escrito dentro del plazo legal.

Artículo 109°.- Facultad de contradicción administrativa

109.1 Frente a un acto que supone que viola, afecta, desconoce o lesiona un derecho o un interés legítimo, procede su contradicción en la vía administrativa en la forma prevista en esta Ley, para que sea revocado, modificado, anulado o sean suspendidos sus efectos.

109.2 Para que el interés pueda justificar la titularidad del administrado, debe ser legítimo, personal, actual y probado. El interés puede ser material o moral.

109.3 La recepción o atención de una contradicción no puede ser condicionada al previo cumplimiento del acto respectivo.

CT:

Artículo 75°.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACION O VERIFICACION

“Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.

No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación. “

Artículo 76°.- RESOLUCION DE DETERMINACION

“La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108°.”

Artículo 92º.- DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

“Los administrados tienen derecho, entre otros a:

....

b) Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.

c) Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia;

d) Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código;

e) Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos y bajo cuya responsabilidad se tramiten aquéllos.

f) Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal;

.....

h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código;

.....

n) Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 36º;

.....”

Artículo 101º.- FUNCIONAMIENTO Y ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

“..... Son atribuciones del Tribunal Fiscal:

1. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP. También podrá conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de Multa que se apliquen por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.....”

Artículo 124º.- ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO

Son etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario:

a) La reclamación ante la Administración Tributaria.

b) La apelación ante el Tribunal Fiscal.

Cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal. En ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

ARTÍCULO 125°.- MEDIOS PROBATORIOS

Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

El plazo para ofrecer las pruebas y actuarlas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, tampoco es necesario que la administración tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario. Tratándose de las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o de la Norma XVI del Título Preliminar, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cuarenta y cinco (45) días hábiles. Asimismo, en el caso de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cinco (5) días hábiles.

Artículo 126°.- PRUEBAS DE OFICIO

Para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

Artículo 127°.- FACULTAD DE REEXAMEN

El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Artículo 128°.- DEFECTO O DEFICIENCIA DE LA LEY

Los órganos encargados de resolver no pueden abstenerse de dictar resolución por deficiencia de la ley.

Artículo 129°.- CONTENIDO DE LAS RESOLUCIONES

Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150°.

Artículo 130°.- DESISTIMIENTO

El deudor tributario podrá desistirse de sus recursos en cualquier etapa del procedimiento.

El desistimiento en el procedimiento de reclamación o de apelación es incondicional e implica el desistimiento de la pretensión.

El desistimiento de una reclamación interpuesta contra una resolución ficta denegatoria de devolución o de una apelación interpuesta contra dicha resolución ficta, tiene como efecto que la Administración Tributaria se pronuncie sobre la devolución o la reclamación que el deudor tributario consideró denegada.

El escrito de desistimiento deberá presentarse con firma legalizada del contribuyente o representante legal. La legalización podrá efectuarse ante notario o fedatario de la Administración Tributaria.

Es potestativo del órgano encargado de resolver aceptar el desistimiento.

En lo no contemplado expresamente en el presente artículo, se aplicará la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Artículo 131º.- PUBLICIDAD DE LOS EXPEDIENTES

Tratándose de procedimientos contenciosos y no contenciosos, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso a los expedientes en los que son parte, con excepción de aquella información de terceros que se encuentra comprendida en la reserva tributaria.

Tratándose de un procedimiento de fiscalización o de verificación, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso únicamente a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados, salvo cuando se trate del expediente del procedimiento en el que se le notifique el informe a que se refiere el artículo 62-C. El acceso no incluye aquella información de terceros comprendida en la reserva tributaria. El representante o apoderado que actúe en nombre del deudor tributario debe acreditar su representación conforme a lo establecido en el artículo 23.

10. Cálculo de Giros, Cálculo de Interés, Formas y Procedimientos de Pago

El sistema de cobranza implementado en Perú es muy similar al de Chile, salvando el tema que en Chile son instituciones distintas las que fiscalizan y cobran. Sin embargo, existe la definición de ciertas políticas distintas en ambos países que podrían hacer pensar en un modelo más exitoso que el otro en alguna parte del proceso de cobro.

Una de ellas tiene relación con las multas e intereses aplicados a deudas no pagadas. Como ya se ha mencionado, en Chile para evitar que los contribuyentes destinen sus recursos a inversión en instrumentos financieros en detrimento de

pagar los tributos que correspondan, se determinó que el interés mensual cobrado por el no pago de una deuda tributaria, sea efectivamente varios órdenes de magnitud superior que la posible rentabilidad otorgada por el sistema financiero, incluso después de aplicar condonaciones. Sin embargo, en el Perú, según se indica expresamente en su Código Tributario, “el monto del tributo no pagado dentro de los plazos devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN)...”. Y además, se indica “La Administración Tributaria deberá aplicar a la deuda materia de aplazamiento y/o fraccionamiento un interés que no será inferior al ochenta por ciento (80%) ni mayor a la tasa de interés moratorio”. De la comparativa de ambas situaciones, se podría colegir que, en Perú, para algunos contribuyentes con suficientes recursos y acceso al sistema financiero, pudiera ser beneficioso invertir dichos recursos postergando el pago de tributos, situación que, en Chile, al menos en el papel, no sería beneficiosa económicamente.

Por el contrario, aun cuando en ambos países existe el fraccionamiento y el aplazamiento como medidas que mejoran el pago de tributos en deudores que tienen la intención de pago, pero no los recursos; la acción de fraccionamiento en Perú está condicionada a que la deuda esté garantizada por carta fianza bancaria, hipoteca u otra garantía (aunque como excepción se permite no contar con garantía).

Para ejercer el cobro coactivo, el Código Tributario crea la figura del Ejecutor, abogado que trabaja en la SUNAT y al que se le asigna una cartera de deudores de su responsabilidad. Entre sus funciones, destacan:

- Verificar la exigibilidad de la deuda tributaria.
- Ordenar la ampliación o reducción del monto de la medida cautelar, así como la variación, sustitución o levantamiento de la citada medida.
- Declarar la nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva, del remate o de aquellos actos sucesivos susceptibles de ser declarados nulos, cuando corresponda.
- Obtener autorización judicial para hacer uso de medidas como el descerraje o similares.
- Visibilizar mediante un cartel, la medida cautelar en el exterior del establecimiento del deudor donde se lleve a cabo el embargo.
- Solicitar información a las entidades públicas o privadas respecto de bienes o derechos del deudor susceptibles de embargo.
- Solicitar el apoyo de las autoridades policiales o administrativas.
- No admitir escritos que entorpezcan o dilaten el Procedimiento.
- No limitarse geográficamente o jurisdiccionalmente. Las acciones o medidas cautelares dispuestas por el Ejecutor se ejecutarán en cualquier lugar donde se encuentren los bienes o derechos del deudor, pudiendo comisionar al Ejecutor de la dependencia donde se encuentren los bienes o derechos del deudor para que lleve a cabo la diligencia ordenada.

En aquellos casos que existan dos o más procedimientos en trámite del mismo deudor, se podrá disponer su unión, especialmente si son casos semejantes o para economía del proceso, tramitándose como si fueran uno sólo desde la fecha en que se emite la Resolución Coactiva que disponga su unión. Del mismo modo, cuando se dificulte la tramitación, se podrá desacumular los Procedimientos, emitiéndose la Resolución Coactiva respectiva.

Un aspecto importante de la legislación peruana es que el deudor está obligado a pago del total de las costas y gastos incurridos por la SUNAT que se hubieran originado desde el momento en que surte efecto la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva. Igualmente deberá pagar los gastos ocasionados por las medidas cautelares trabadas, siempre que ya se hubiera iniciado el Procedimiento.

El Procedimiento de cobro es iniciado por el Ejecutor mediante la notificación al deudor de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago, Resoluciones u otro documento que contenga deuda tributaria materia de cobranza, dentro de los siete días hábiles contados a partir del día hábil siguiente de realizada la notificación, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que éstas ya se hubieran trabado.

Las medidas cautelares podrán ser aplicadas antes de iniciarse el procedimiento de cobranza coactiva, cuando se establezca que el comportamiento del deudor hace indispensable la adopción de medida cautelar u otras razones que permiten presumir que la cobranza podría ser infructuosa. En este escenario, se tipifican los siguientes casos:

- **Si la deuda no es exigible coactivamente:** La medida cautelar se mantendrá durante un año. Si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor, la medida se mantendrá por dos años adicionales. Sin embargo, el deudor podrá solicitar el levantamiento de la medida cautelar si otorga carta fianza financiera u otra garantía que cubra el monto por el cual se inició la medida.

En el caso que transcurra más de un año de iniciada la medida cautelar sin que se hubiera resuelto la reclamación del deudor o si el deudor obtuviera una resolución favorable respecto de su reclamo que establezca la improcedencia de la cobranza de la deuda tributaria, el Ejecutor levantará de oficio los embargos.

Si la deuda tributaria se torna exigible coactivamente, el Ejecutor iniciará el Procedimiento mediante la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva y convertirá la medida cautelar en definitiva.

- **Si la deuda es exigible coactivamente:** La Resolución de Ejecución Coactiva deberá notificarse dentro de los 45 días hábiles desde la fecha en que fue trabada la medida cautelar. Este término podrá ser prorrogado por 20 días hábiles más, siempre que medie causa justificada.

- **Si la medida cautelar, se hubiera iniciado con anterioridad a la emisión de la Resolución de Determinación o de Multa u Orden de Pago:** Una vez adoptada la medida cautelar, la SUNAT notificará las Resoluciones de Determinación o de Multa o la Orden de Pago en un plazo de 30 días hábiles computados a partir de la fecha en que se inició la medida cautelar. Si en el proceso de fiscalización o verificación se hubiera practicado la inmovilización o la incautación, el plazo para notificar la Resolución de Determinación o de Multa u Orden de Pago, podrá prorrogarse por 15 días hábiles adicionales. De no efectuarse la notificación, caducará la medida y el Ejecutor Coactivo, de oficio, levantará la medida

La medida cautelar podrá ser levantada si el Deudor otorga a la SUNAT Carta Fianza Financiera.

- **Ejecución de las medidas cautelares previas:** Excepcionalmente, los bienes percederos podrán ser rematados antes de iniciarse la cobranza coactiva si el deudor no los sustituye por otros de igual valor o no otorga Carta Fianza financiera por dicho monto dentro de los dos 2 días calendario de la fecha de notificada la resolución.

En condiciones normales, la medida cautelar se iniciará luego de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva y una vez transcurrido el plazo de siete días hábiles para que el Deudor cumpla con cancelar la deuda sin que éste hubiera cumplido con hacerlo.

Algunos tipos de medidas cautelares son:

- Embargo en forma de Intervención en recaudación
- Embargo en forma de intervención en información
- Embargo en forma de intervención en administración de bienes
- Embargo en forma de depósito, con o sin extracción de bienes
- Embargo en forma de inscripción
- Embargo en forma de retención

Si una vez cumplido los plazos legales, el deudor no cancela su deuda o se rechazan su reclamo, se procederá al remate de los bienes embargados, fijándose una base de las dos terceras partes del valor de tasación. El remanente del valor que se origine después de rematados los bienes embargados será entregado al ejecutado, luego de deducir del monto obtenido en el remate, las tasas registrables, los gastos y costas y la deuda tributaria objeto del procedimiento.

Normas relevantes:

CT Artículo 52°.- COMPETENCIA DE LOS GOBIERNOS LOCALES

“Los Gobiernos Locales administrarán exclusivamente las contribuciones y tasas municipales, sean éstas últimas, derechos, licencias o arbitrios, y por excepción los impuestos que la Ley les asigne. ”

CT Artículo 55°.- FACULTAD DE RECAUDACION

“Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración.”

CT Artículo 28°.- COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA

“La Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses.

Los intereses comprenden:

- 1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo;*
- 2. El interés moratorio aplicable a las multas....; y,*
- 3. El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.....”*

CT Artículo 29°.- LUGAR, FORMA Y PLAZO DE PAGO

“El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a falta de éstos, la Resolución de la Administración Tributaria.....

El lugar de pago será aquel que señale la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Al lugar de pago fijado por la SUNAT, para los deudores tributarios notificados como Principales Contribuyentes no le será oponible el domicilio fiscal. En este caso, el lugar de pago debe encontrarse dentro del ámbito territorial de competencia de la oficina fiscal correspondiente.”

CT Artículo 31°.- IMPUTACIÓN DEL PAGO

“Los pagos se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso, salvo cuando deban pagarse las costas y gastos”

CT Artículo 32°.- FORMAS DE PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

*“..... **Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza Municipal, podrán disponer que el pago de sus tasas y contribuciones se realice en especie;** los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen. Excepcionalmente, tratándose de impuestos municipales, podrán disponer*

el pago en especie a través de bienes inmuebles, debidamente inscritos en Registros Públicos, libres de gravámenes y desocupados; siendo el valor de los mismos el valor de autoavalúo del bien o el valor de tasación comercial del bien efectuado por el Consejo Nacional de Tasaciones, el que resulte mayor.....”

CT Artículo 33º.- INTERESES MORATORIOS

“El monto del tributo no pagado dentro de los plazos devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), **la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual** en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.”

CT Artículo 36º.- APLAZAMIENTO Y/O FRACCIONAMIENTO DE DEUDAS TRIBUTARIAS

“Se puede conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general,

En casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, con excepción de tributos retenidos o percibidos, siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que aquélla establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, y con los siguientes requisitos:

- a) Que las deudas tributarias estén suficientemente garantizadas por carta fianza bancaria, hipoteca u otra garantía a juicio de la Administración Tributaria. De ser el caso, la Administración podrá conceder aplazamiento y/o fraccionamiento sin exigir garantías; y
- b) Que las deudas tributarias no hayan sido materia de aplazamiento y/o fraccionamiento.

La Administración Tributaria deberá aplicar a la deuda materia de aplazamiento y/o fraccionamiento un interés que no será inferior al ochenta por ciento (80%) ni mayor a la tasa de interés moratorio”

El incumplimiento de lo establecido en las normas reglamentarias, dará lugar a la ejecución de las medidas de cobranza coactiva, por la totalidad de la amortización e intereses correspondientes que estuvieran pendientes de pago.”

CT Artículo 41º.- CONDONACION

La deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley. Excepcionalmente, los Gobiernos locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los impuestos que administren. En el caso de contribuciones y tasas dicha condonación también podrá alcanzar al tributo.

CT Artículo 56º.- MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS AL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

“Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del presente Código Tributario, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente....”

MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS A LA EMISIÓN DE LAS RESOLUCIONES U ÓRDENES DE PAGO

“Excepcionalmente, cuando el proceso de fiscalización o verificación amerite la adopción de medidas cautelares, la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, trabaré las necesarias para garantizar la deuda tributaria, aún cuando no hubiese emitido la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago de la deuda tributaria.

La medida cautelar podrá ser sustituida si el deudor tributario otorga carta fianza bancaria o financiera....”

CT Artículo 10º.- AGENTES DE RETENCION O PERCEPCION

“En defecto de la ley, mediante Decreto Supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario. Adicionalmente la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos.”

CT Artículo 114º.- COBRANZA COACTIVA COMO FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

“La cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la Administración Tributaria, se ejerce a través del Ejecutor Coactivo, quien actuará en el procedimiento de cobranza coactiva con la colaboración de los Auxiliares Coactivos.

Para acceder al cargo de Ejecutor Coactivo se deberá cumplir con los siguientes requisitos: Ser ciudadano en ejercicio y estar en pleno goce de sus derechos civiles; Tener título de abogado expedido o revalidado conforme a ley; No haber sido condenado ni hallarse procesado por delito doloso; Ser funcionario de la Administración Tributaria; y,”.

El Caso de Chile

El Código Tributario (CT) de Chile (Decreto Ley 830 de 1974, actualizado) proporciona el marco legal bajo el cual se regulan los distintos procedimientos relacionados con la fiscalización y cobro de los distintos tributos del país. Por otra parte, la Ley 19880 de 2003 que “establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado” incentiva y regula el uso de medios electrónicos en la comunicación del Estado entre sus organismos y con los ciudadanos. Por último, está la Ley 19.799 de 2002 que instruye “sobre documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma”.

1. Uso de plataformas digitales como principal medio de interacción con los contribuyentes

La Ley 20.431 de 2015, incorporó a la ley orgánica del SII, un nuevo artículo 4° bis, que indica “El Servicio de Impuestos Internos podrá, además, relacionarse directamente con los contribuyentes y éstos con el Servicio, a través de medios electrónicos, entendiéndose por tales aquellos 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 domicilio del contribuyente.”

El objetivo de dicha iniciativa legal era “La ratificación, mediante su consagración expresa en la normativa tributaria, de la opción a favor de la utilización de todas las herramientas tecnológicas disponibles para facilitar y dar fluidez a las relaciones entre el Servicio y los contribuyentes. Con ello, se pretende consagrar en forma especial una “plataforma virtual” con competencia nacional, como forma de interacción entre la administración tributaria y los contribuyentes o destinatarios de los servicios, avanzando de esta manera en la implementación de procedimientos administrativos por medios electrónicos”.

Sin embargo, dicha iniciativa legal no hizo más que refrendar desde un punto de vista legal, una política que el SII comenzó a fines de los años 90’s, donde comprometía que el principal eje en la lucha contra la evasión sería usando la tecnología y, específicamente, Internet. A pesar de las distintas administraciones que han dirigido el SII desde entonces, esta política o visión de transformación, se ha mantenido en el tiempo.

Es así como comenzó paulatinamente a ofrecer cada año más servicios de apoyo a los contribuyentes, de modo de reducir su carga tributaria. Es así como a 2019, más del 95% de los contactos entre los contribuyentes y el órgano fiscalizador se efectúan a través del sitio web del SII.

En la actualidad, cada contribuyente puede acceder, dentro del sitio Web del SII, a un espacio personalizado denominado “MiSII”. Este espacio concentra toda la información tributaria del contribuyente y se accede digitando el Número de Identificación Tributaria (RUT) y una clave secreta. Esta herramienta permite acceder de manera segura a cada antecedente tributario con total confidencialidad.

En MiSII los contribuyentes pueden realizar una serie de trámites en línea, como los siguientes:

- Administrar la clave y a distintos representantes electrónicos
- Inscripción al RUT para las personas jurídicas
- Dar aviso de Inicio de Actividades
- Actualizar la información relevante (domicilio, correo electrónico, sucursales, actividad, socios, representantes, etc.)
- Envío y consulta de libros electrónicos
- Realizar término de giro
- Declaración y Pago del Impuesto de Herencias
- Declarar y pagar el Impuesto a la Renta, el IVA y otros impuestos
- Pagar el impuesto predial
- Realizar peticiones administrativas y otras solicitudes
- Facturar mediante el sistema de facturación electrónica del SII
- Pagar giros de fiscalización y multas
- Consultar la situación tributaria de terceros y la del propio contribuyente
- Consultar por facturas recibidas
- Etc.

Además, en el MiSII el contribuyente podrá consultar toda la información tributaria histórica del contribuyente, así como la correspondencia y las notificaciones recibidas.

Específicamente, en el tema de impuesto predial, el SII tiene a disposición de los contribuyentes los siguientes servicios:

- Pago de Contribuciones (búsqueda por rol de avalúo o por RUT del propietario)
- Obtención de Certificado de pago web (búsqueda por rol de avalúo o por RUT del propietario)
- Listado de propiedades asociadas al RUT, para el pago de contribuciones
- Búsqueda de ROL de avalúo (por dirección)
- Obtención de Certificado de Avalúo
- Consultar antecedentes de un bien raíz
- Buscar una propiedad asociada al RUT
- Consulta de Rol semestral de contribuciones
- Consulta de Rol semestral de Reemplazo de contribuciones
- Consulta de Rol semestral de Suplementarios de contribuciones
- Búsqueda de propiedades a través de Cartografía Digital SII Mapas
- Descarga de Información de Catastro y Roles Semestrales de Contribuciones (por año o comuna)
- Verificación de Certificados

- Consulta de cambios en el avalúo
- Aplicaciones especiales para municipalidades (actualización de permisos de obras y/o edificación, solicitudes de revisión de avalúos, etc.)
- Aplicaciones especiales para Notarios (consulta y emisión de certificados de timbres y estampillas, envío formulario adquisición bien raíz, etc.)
- Aplicaciones especiales para otras entidades (información de BBRRs para juicios tributarios, para entidades bancarias, etc.)

2. Firma electrónica

La Ley 19799 regula el funcionamiento de la firma electrónica y los certificados de firma, tanto normal como avanzada. La principal “declaración de principios” de dicha ley, deja en los privados el servicio de la emisión y certificación de firmas y certificados, reservando para el Estado la función de Ente Acreditador, a través de una de las Subsecretarías del Ministerio de Economía y Turismo, con la función de regular y fiscalizar las empresas certificadoras, esto es, dicho ente formula el detalle de las condiciones que deben cumplir las empresas certificadoras, fiscaliza que las cumplan e informa al público en general qué empresas están autorizadas como certificadoras en Chile.

La ley también hace la diferencia entre firma electrónica y firma electrónica avanzada, donde esta última se reserva para aquellos documentos que tengan la calidad de instrumento público, como, por ejemplo, notificaciones con carácter legal de cualquier ente fiscalizador del Estado, documentos de carácter público como la creación de empresas a través del sistema simplificado, etc. Se reserva el uso de la firma electrónica simple, para aquellos instrumentos de menor valor jurídico (y mayor masividad), como, por ejemplo, la factura electrónica y los demás documentos electrónicos que deben emitir los contribuyentes por sus operaciones comerciales.

Dentro de las condiciones exigidas a los prestadores de servicios de certificación, está el mantener un registro de certificados de acceso público, en el que se garantice la disponibilidad de la información contenida en él. En dicho registro deberán constar los certificados emitidos por el certificador, indicando el estado de los mismos (vigente, revocado, suspendido o traspasado de otro prestador de servicios de certificación).

Del mismo modo, en caso de que un prestador de servicios de certificación cese en la prestación del servicio, deberá comunicar tal situación a los titulares de los certificados por ella emitidos. Si el cese fue voluntario, deberá traspasar los certificados, necesariamente, a otro certificador acreditado y comunicarlo oportunamente a sus clientes.

Los datos proporcionados por el titular del certificado deberán ser conservados por el prestador de servicios de certificación a lo menos durante seis años desde la emisión inicial de los certificados, cualquiera sea el estado en que se encuentre el certificado.

Para conseguir la acreditación, el prestador de servicios de certificación deberá cumplir, al menos, con las siguientes condiciones impuestas por el Ente Acreditador:

- a. Demostrar la fiabilidad necesaria de sus servicios.
- b. Garantizar la existencia de un servicio seguro de consulta del registro de certificados emitidos.
- c. Emplear personal calificado para la prestación de los servicios ofrecidos, en el ámbito de la firma electrónica y los procedimientos de seguridad y gestión adecuados.
- d. Utilizar sistemas y productos confiables que garanticen la seguridad de sus procesos de certificación.
- e. Haber contratado un seguro apropiado
- f. Contar con la capacidad tecnológica necesaria para el desarrollo de la actividad de certificación.

En el caso de los certificados de firma electrónica avanzada, el prestador de servicios de certificación deberá comprobar fehacientemente la identidad del solicitante antes de la emisión del mismo, de conformidad con las normas técnicas. Dicha comprobación se hará ante sí o ante notario u oficial del Registro Civil, requiriendo la comparecencia personal y directa del solicitante o de su representante legal si se tratare de una persona jurídica.

El certificado de firma electrónica avanzada deberá permitir a quien lo reciba verificar, en forma directa o mediante consulta electrónica, que ha sido emitido por un prestador acreditado de servicios de certificación, con la finalidad de comprobar la validez del mismo.

El ente acreditador tendrá derecho a inspecciones ordinarias y extraordinarias a los prestadores de servicios. La inspección ordinaria consiste en la facultad de practicar una visita anual a las instalaciones del prestador, como requerir información en forma semestral. La inspección extraordinaria será practicada de oficio o por denuncia, ordenada por el Subsecretario mediante resolución.

Por último, el Ente Acreditador deberá mantener un registro público de prestadores acreditados de servicios de certificación (en este momento, son sólo siete los prestadores acreditados) y podrá dejar sin efecto la acreditación por las siguientes causas:

- Por solicitud del mismo prestador de servicios de certificación
- Por pérdida de las condiciones que sirvieron de fundamento a su acreditación, la que será calificada por los funcionarios o expertos que la Entidad Acreditadora.
- Por incumplimiento grave o reiterado de las obligaciones que establece la Ley.

Algunas definiciones necesarias:

“Las actividades reguladas por esta ley se someterán a los principios de libertad de prestación de servicios, libre competencia, neutralidad tecnológica, compatibilidad internacional y equivalencia del soporte electrónico al soporte de papel.” (art. 1 Ley 19799)

“....se entenderá por:

b) Certificado de firma electrónica: certificación electrónica que da fe del vínculo entre el firmante o titular del certificado y los datos de creación de la firma electrónica;

c) Certificador o Prestador de Servicios de Certificación: entidad prestadora de servicios de certificación de firmas electrónicas;

d) Documento electrónico: toda representación de un hecho, imagen o idea que sea creada, enviada, comunicada o recibida por medios electrónicos y almacenada de un modo idóneo para permitir su uso posterior;

e) Entidad Acreditadora: la Subsecretaría de Economía, Fomento y Reconstrucción;

f) Firma electrónica: cualquier sonido, símbolo o proceso electrónico, que permite al receptor de un documento electrónico identificar al menos formalmente a su autor;

g) Firma electrónica avanzada: aquella certificada por un prestador acreditado, que ha sido creada usando medios que el titular mantiene bajo su exclusivo control, de manera que se vincule únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, permitiendo la detección posterior de cualquier modificación, verificando la identidad del titular e impidiendo que desconozca la integridad del documento y su autoría

h) Usuario o titular: persona que utiliza bajo su exclusivo control un certificado de firma electrónica.

i) Fecha electrónica: conjunto de datos en forma electrónica utilizados como medio para constatar el momento en que se ha efectuado una actuación sobre otros datos electrónicos a los que están asociados.” (art. 2 Ley 19799)

“Los actos y contratos otorgados o celebrados por personas naturales o jurídicas, suscritos por medio de firma electrónica, serán válidos de la misma manera y producirán los mismos efectos que los celebrados por escrito y en soporte de papel..... La firma electrónica, cualquiera sea su naturaleza, se mirará como firma manuscrita para todos los efectos legales.....” (art. 3 Ley 19799)

“Los documentos electrónicos que tengan la calidad de instrumento público, deberán suscribirse mediante firma electrónica avanzada.” (art. 4 Ley 19799)

“Los documentos electrónicos podrán presentarse en juicio.....” (art. 5 Ley 19799)

“Los actos, contratos y documentos de los órganos del Estado, suscritos mediante firma electrónica, serán válidos de la misma manera y producirán los mismos efectos que los expedidos por escrito y en soporte de papel. Con todo, para que tengan la calidad de instrumento público o surtan los efectos propios de éste, deberán suscribirse mediante firma electrónica avanzada.” (art. 7 Ley 19799)

“Las personas podrán relacionarse con los órganos del Estado, a través de técnicas y medios electrónicos con firma electrónica, siempre que se ajusten al procedimiento descrito por la ley” (art 8 Ley 19799)

Sobre los prestadores del Servicio de Certificación:

“.... son prestadores acreditados de servicios de certificación las personas jurídicas nacionales o extranjeras, públicas o privadas, domiciliadas en Chile y acreditadas en conformidad al Título V de esta ley, que otorguen certificados de firma electrónica, sin perjuicio de los demás servicios que puedan realizar.” (art. 11 Ley 19799)

“Los prestadores de servicios de certificación serán responsables de los daños y perjuicios que en el ejercicio de su actividad ocasionen por la certificación u homologación de certificados de firmas electrónicas. En todo caso, corresponderá al prestador de servicios demostrar que actuó con la debida diligencia. Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior, los prestadores no serán responsables de los daños que tengan su origen en el uso indebido o fraudulento de un certificado de firma electrónica” (art. 14 Ley 19799)

“La acreditación es el procedimiento en virtud del cual el prestador de servicios de certificación demuestra a la Entidad Acreditadora que cuenta con las instalaciones, sistemas, programas informáticos y los recursos humanos necesarios para otorgar los certificados en los términos que se establecen en esta ley” (art. 17 Ley 19799)

“Con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los prestadores acreditados, la Entidad Acreditadora ejercerá la facultad inspectora sobre los mismos y podrá, a tal efecto, requerir información y ordenar visitas a sus instalaciones mediante funcionarios o peritos especialmente contratados, de conformidad al reglamento.” (art.20 Ley 19799)

“Los usuarios de los certificados de firma electrónica quedarán obligados, en el momento de proporcionar los datos de su identidad personal u otras circunstancias objeto de certificación, a brindar declaraciones exactas y completas. ...” (art. 24 Ley 19799).

3. Notificación electrónica

Las normas sobre notificación electrónica están en diversos artículos del CT, y la interpretación que ha hecho el SII de estos artículos están contenidas en las circulares N°34 de 2015 y N°23 de 2016).

La opción de ser notificado por correo electrónico es a solicitud del contribuyente. Si él ha solicitado ser notificado por correo electrónico, las diligencias de notificación deben practicarse en la dirección de correo electrónico que aquél indique y afectará a todas las notificaciones que en lo sucesivo deba practicarle el Servicio. Con este fin, el interesado deberá efectuar una gestión formal, que sólo podrá realizarse en el sitio electrónico del Servicio en Internet, solicitando ser notificado bajo la modalidad electrónica, indicando, la dirección de correo electrónico que designa para estos efectos. Este último punto debilita el sistema, ya que es un muy bajo porcentaje el que opta por esta opción, ya que no hay mayores incentivos a hacerlo.

Ahora bien, como la posibilidad de ser notificados por correo electrónico es una opción voluntaria, por ello pueden en cualquier momento revocar su decisión de ser notificado por este medio, comunicando su opción formalmente al Servicio e informando un domicilio físico que reemplace al electrónico.

En base al art. 11 del CT, sobre el contribuyente recae la carga de mantener actualizada la dirección electrónica que comunique al Servicio, debiendo informar sus modificaciones a este organismo. Sin embargo, el incumplimiento de esta obligación no impide la validez de las notificaciones que se realicen al correo electrónico informado por el contribuyente, que esté desactualizado.

La notificación por correo electrónico debe efectuarse enviando a la dirección electrónica que haya designado el contribuyente, un correo que contenga la transcripción de la actuación del Servicio que se notifica, así como el acta de notificación, suscrita por el Ministro de Fe que efectúa la diligencia con su firma electrónica avanzada. Se deberá incluir en un archivo PDF, que otorgue garantías de seguridad e inalterabilidad, una imagen digital del documento que se notifique. En el acta de notificación debe dejarse constancia por el Ministro de Fe que efectúa la diligencia, que la transcripción que se incluye en un archivo adjunto es íntegra y copia fiel del original, así como la fecha y hora del envío del correo electrónico respectivo.

Ahora bien, según interpretación que hizo el Servicio, la notificación por correo electrónico también debe cumplir con las condiciones impuestas a las notificaciones físicas, esto es, deberán practicarse en días hábiles, y en horas también hábiles, lo que es una restricción que no debiera aplicar a este tipo de notificaciones.

Para dar más validez legal a estas notificaciones, el Servicio debe mantener en su página web y a disposición del contribuyente en su sitio personal, una imagen digital de la notificación y de la actuación que se notifica.

La notificación se entenderá efectuada en la fecha del envío del correo electrónico, que deberá quedar a resguardo en el Servicio. Dicha certificación de envío debe señalar el lugar, hora, y día en que se realizó la notificación; forma en que se efectuó; nombre y RUT del notificado y tipo y número del documento que se notificó. La constancia deberá ser certificada por el Ministro de Fe con su firma electrónica avanzada y se incorporará en el expediente del contribuyente. Así, no es necesario un acuse de recibo o confirmación de la recepción del mensaje para que esta diligencia se entienda practicada válidamente.

Las notificaciones que se efectúen a través del mecanismo electrónico así efectuadas tienen igual validez que las que se realicen por los otros medios legales y le son oponibles al contribuyente en los casos y oportunidades establecidas en la ley.

Para que el Servicio pueda acreditar el correcto uso de una notificación ante tribunales, deberá resguardar en forma electrónica e indefinida:

3. La solicitud del contribuyente de ser notificado electrónicamente
4. Las posteriores modificaciones al correo, si las hubiese
5. Copias electrónicas de las notificaciones enviadas, con sus respectivas certificaciones

El otro mecanismo de notificación electrónica definido en el CT (art. 13) es la notificación a través de la página web del Servicio, que corresponde a una notificación efectuada al contribuyente una vez que este se autentica en dicho portal, y que es legalmente válida si se cumplen los siguientes requisitos:

6. Cuando el contribuyente tenga la calidad de inconcurrente o “no habido” en su domicilio declarado
7. Que los intentos de notificación normal o de inconcurrencia sean al menos dos.

Tratándose de contribuyentes que hayan solicitado ser notificados por correo electrónico, nunca se producirán intentos fallidos de notificación, pues como ya se mencionó antes, cualquier circunstancia ajena al Servicio por la que el contribuyente no reciba el correo electrónico, no anula la notificación.

Persona hábil para ser notificada: *“La persona que actúe ante el Servicio como administrador, representante o mandatario del contribuyente, se entenderá autorizada para ser notificada a nombre de éste mientras no haya constancia de la extinción del título de la representación mediante aviso por escrito dado por los interesados a la Oficina del Servicio que corresponda.”* (art.9 CT)

Cuándo notificar: *“Las actuaciones del Servicio deberán practicarse en días y horas hábiles, a menos que por la naturaleza de los actos fiscalizados deban realizarse en días u horas inhábiles. Para los fines de lo dispuesto en este inciso, se entenderá que son días hábiles los no feriados y horas hábiles, las que median entre las ocho y las veinte horas.”* (art.10 CT)

Formas de Notificación: *“Toda notificación que el Servicio deba practicar se hará personalmente, por cédula o por carta certificada dirigida al domicilio del interesado, salvo que una disposición expresa ordene otra forma de notificación o que el interesado solicite para sí ser notificado por correo electrónico. En este último caso, la notificación se entenderá efectuada en la fecha del envío del correo electrónico, certificada por un ministro de fe. El correo contendrá una transcripción de la actuación del Servicio, incluyendo los datos necesarios para su acertada*

inteligencia, y será remitido a la dirección electrónica que indique el contribuyente, quien deberá mantenerla actualizada, informando sus modificaciones al Servicio en el plazo que determine la Dirección. **Cualquier circunstancia ajena al Servicio por la que el contribuyente no reciba el correo electrónico, no anulará la notificación.** Exceptuando las normas especiales sobre notificaciones contenidas en este Código, **la solicitud del contribuyente para ser notificado por correo electrónico regirá para todas las notificaciones que en lo sucesivo deba practicarle el Servicio.** En cualquier momento el contribuyente podrá dejar sin efecto esta solicitud, siempre que en dicho acto individualice un domicilio para efectos de posteriores notificaciones. El Servicio, además, mantendrá en su página web y a disposición del contribuyente en su sitio personal, una imagen digital de la notificación y actuación realizadas.” (art.11 CT)

Determinación de Domicilio para notificar: “Para los efectos de las notificaciones, se tendrá como domicilio el que indique el contribuyente en su declaración de iniciación de actividades o el que indique el interesado en su presentación o actuación de que se trate o el que conste en la última declaración de impuesto respectiva. El contribuyente podrá fijar también un domicilio postal para ser notificado por carta certificada, señalando la casilla o apartado postal u oficina de correos donde debe remitírsele la carta certificada.

A falta de los domicilios señalados en los incisos anteriores, las notificaciones por cédula o por carta certificada podrán practicarse en la habitación del contribuyente o de su representante o en los lugares en que éstos ejerzan su actividad.

El Servicio podrá notificar a través de su página web al contribuyente que no concurra o no fuere habido en el domicilio o domicilios declarados, cuando, en un mismo proceso de fiscalización, se hayan efectuado al menos dos intentos de notificación sin resultado, hecho que certificará el ministro de fe correspondiente..... En estos casos, la notificación se hará a través del sitio personal del contribuyente disponible en la página web del Servicio....” (art.13 CT)

Principio de escrituración. “El procedimiento administrativo y los actos administrativos a los cuales da origen, se expresarán por escrito o por medios electrónicos, a menos que su naturaleza exija o permita otra forma más adecuada de expresión y constancia.” (art. 5 Ley 19880)

4.Expediente Electrónico y Procesos de Fiscalización

A partir de 2014, el SII define una nueva estrategia integral, basada en la equidad tributaria, asegurando procesos estandarizados a nivel nacional, que evitan cualquier discrecionalidad. Es así que esta nueva estrategia se fundamenta en un modelo de fiscalización en base a la gestión del riesgo o Modelo de Gestión del Cumplimiento Tributario (MGCT) y en un modelo de Atención y Asistencia al Contribuyente (MAAC), con foco en la experiencia del contribuyente.

Este nuevo modelo de fiscalización (MGCT), es en palabras del propio Servicio, un proceso que mira al sistema tributario de manera integral, con el objetivo de aumentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través del fortalecimiento del análisis del contribuyente y de las causas que explican los incumplimientos, proponiendo que se desplieguen acciones de tratamiento proporcionales a estos.

Parte de este modelo es dar total transparencia al mismo, por lo que una vez al año, se da a conocer a los contribuyentes, a través del Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario (PGCT), donde se dan a conocer las acciones de tratamiento que se desplegarán en un periodo, a fin de incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y reducir así las brechas y los riesgos de incumplimiento por parte de los contribuyentes.

El MGCT está orientado a dar importancia al componente preventivo, a través de planes integrales de tratamiento que van incrementando su intensidad de acuerdo a los niveles de cumplimiento y riesgo observados, entregando orientación y asistencia a quienes cumplen habitualmente sus obligaciones, y acciones de control con las sanciones respectivas, a quienes no.

Lo que se espera al abordar cada temática es generar un cambio de comportamiento en los contribuyentes y, de esta forma, disminuir sus brechas y mitigar sus riesgos específicos, logrando avances en temas como: Disminuir la evasión, Aumentar la recaudación, Facilitar el cumplimiento tributario y Mejorar la experiencia del contribuyente

Específicamente el MGCT abarca siguientes segmentos o grupos de contribuyentes de alto impacto para el sistema tributario, dada la recaudación tributaria que aportan, la complejidad de sus operaciones tributarias, el acceso a utilizar planificaciones tributarias o el dinamismo y penetración en la economía del país. que pueden cambiar año a año, o darle distinta profundidad a cada uno:

8. Comercio informal
9. Contribuyentes de Comportamiento Tributario Agresivo
10. Economía Digital
11. Gastos, Devoluciones y Exenciones
12. Altos Patrimonios
13. Multinacionales
14. Pequeños Contribuyentes
15. Sectores Económicos (minería del cobre, Construcción, Tabacos y Cigarrillos, Acuicultura, Banca, Industria de Bebidas Analcohólicas)
16. Actualización del Catastro de Contribuyentes
17. Actualización del Catastro de Bienes Raíces
18. Término de Giro
19. Inicio de Actividades
20. Factura Electrónica y Boleta Electrónica
21. No declarantes y subdeclarantes de IVA y Renta
22. Colaboración Tributaria

23. Bienes Raíces, en este punto, la estrategia se basa en la actualización permanente del catastro de bienes raíces, de modo de garantizar la adecuada aplicación del Impuesto Territorial, así como de otros impuestos, como el Impuesto a la Herencia o el de Renta. Dado lo anterior, se hace necesario abordar de manera global las principales brechas o riesgos asociados al segmento de los Bienes Raíces, a través de un nuevo Mapa de Relaciones, esto es, que los bienes raíces estén registrados con los RUT correctos de sus propietarios, que el destino del bien raíz esté adecuadamente actualizado y que la información de transferencias de dominios de estas propiedades no se encuentre duplicada.

Este nuevo modelo de fiscalización tiene su base en el componente tecnológico, que permite no sólo escoger los casos de uno u otro segmento para cada oficina y grupo del SII, sino también asignar los casos, revisar su grado de avance, revisar la carga de trabajo de cada grupo -y redistribuirla si es necesario- y analizar el éxito (o fracaso) de cada segmento.

La Ley 19799, en su artículo 1º, consagra el principio de la equivalencia entre el soporte electrónico y el soporte de papel. Este principio ha sido refrendado en distintas leyes, así como en la jurisprudencia administrativa de la Contraloría General de la República, donde se ha reconocido la existencia del principio de equivalencia de soportes, en virtud del cual se considera que un sitio o página de Internet es un archivo idóneo para contener la información en formato digital. Así, también se ha estimado que no hay inconveniente en que ciertos procedimientos administrativos se puedan realizar por medios electrónicos, pero siempre manteniendo la posibilidad de recurrir al sistema tradicional, a fin de garantizar que los interesados puedan hacer sus solicitudes y acompañar antecedentes en soporte papel. Y, por otro lado, no hay inconveniente en formalizar un acto administrativo a través de un medio electrónico, siempre que se verifique el nivel de resguardo y seguridad que garantice su integridad y autenticidad de la firma de la autoridad que suscribe los antecedentes.

Bajo este contexto, el SII ha determinado que la forma más eficiente y transparente de llevar a cabo los procesos de fiscalización, es a través de Expedientes Electrónicos, los que, cumpliendo las regulaciones necesarias entregadas por la Ley, aseguran que los procesos de fiscalización terminen con éxito, al menos desde el punto de vista administrativo, ya que no podrán ser impugnadas por no cumplimientos de plazos, ni por errores en los procesos de notificaciones, ya que estas variables son controladas por el sistema que lo administra, lo que, en teoría, lo hace a prueba de errores humanos.

A falta de una definición legal de lo que es un “Expediente Electrónico”, el SII se ha basado en definiciones entregadas por la Contraloría General de la República al respecto, llegando a la siguiente definición: “El expediente electrónico no es sólo un sistema de gestión documental, sino que es una plataforma que debe permitir que todo el procedimiento, de inicio a fin, se realice por vía electrónica, soportando tanto las presentaciones de las partes, como las actuaciones o pronunciamientos de autoridad.

Sin embargo, aunque todo el trámite debe ser realizado por sistema electrónico, en la práctica se acepta el uso de sistemas híbridos (documentos en soporte papel y electrónico).

Del mismo modo, los documentos electrónicos que tengan la calidad de instrumento público o surtan los efectos propios de éste (básicamente ante tribunales), deberán suscribirse mediante firma electrónica avanzada, dándose de esta forma sustento legal a las actuaciones efectuadas por estos medios.

En esta materia, debe tenerse presente que la incorporación del expediente electrónico en los procedimientos administrativos no incide en la aplicabilidad de los elementos de fondo del acto administrativo, tales como la competencia del sujeto que emite el acto, el objeto o contenido del acto, la causa que lo motiva y su finalidad. En tal sentido, la única diferencia entre el acto administrativo electrónico y el tradicional radica en la utilización de medios tecnológicos como soporte.

En relación a lo anterior, el Servicio adopta la interpretación que el procedimiento administrativo electrónico no implica diferencias procesales respecto de los procedimientos tradicionales ya regulados: “Los principios en que se sustentan los procedimientos administrativos no cambian con la implementación de la tecnología”.

Por lo anterior, todo procedimiento administrativo, sea que se inicie de oficio o a solicitud del contribuyente, podrá hacerse por vía electrónica a través de las aplicaciones correspondientes o, por medio papel, en cuyo caso se procederá a su digitalización por el funcionario competente para instruir el procedimiento.

En ambos casos, el expediente electrónico deberá cumplir con las siguientes características:

3. Apertura del expediente electrónico: se deberá identificar el expediente de acuerdo con los elementos propios del sistema de descripción que adopte el Servicio, singularizando el tipo de expediente, folio, fecha de inicio, la materia, y nombre de las partes y de sus representantes.
4. Índice electrónico: automático, el cual deberá:
 - a) Permitir la identificación y el acceso a los documentos que conforman el expediente;
 - b) Permitir la identificación de la secuencia de los documentos y el orden dentro del expediente electrónico;
 - c) Garantizar la integridad del expediente electrónico y permitir la recuperación de sus documentos y metadatos cuando se requiera;
 - d) Garantizar la preservación de los datos y metadatos que conforman el índice electrónico.

Este índice será firmado digitalmente en forma automática por el sistema, lo que garantiza la integridad del expediente electrónico.

5. Foliación del expediente electrónico: El foliado electrónico consiste en la asociación de un documento electrónico a un índice electrónico en un mismo expediente electrónico o serie documental, con el fin de garantizar su integridad, orden y autenticidad. Este procedimiento debe admitir una foliación coordinada en caso de que sea necesario llevar un expediente mixto. Como el expediente electrónico carece de páginas, las piezas que lo conforman se denominan generalmente “asientos” o “registros”, y debe cumplir los siguientes objetivos:
 - a) Permitir la identificación única de cada documento del expediente;
 - b) Permitir asociar los documentos al expediente al cual pertenecen;
 - c) Permitir diferenciar las copias de un mismo documento electrónico, que en virtud del trámite que corresponda, se archiven en diferentes expedientes, y
 - d) Garantizar la preservación a largo plazo de los datos y metadatos que conforman un folio electrónico y el expediente en su conjunto.
6. Debe permitir presentar ordenadamente los documentos que lo forman, tanto emitidos como recibidos. En este punto, es importante resaltar que no se podrá exigir nuevamente al contribuyente la presentación de los antecedentes que el expediente electrónico ya contenga.
7. Los documentos con carácter de secretos o reservados, que formen parte de un expediente electrónico, no serán de acceso público, ni se podrá fundar en ellos la resolución que se adopte. Se deberán implementar mecanismos que impidan visualizar los documentos secretos o reservados que se incorporen a un expediente electrónico, o, permitir que estos documentos sean excluidos del expediente pasando a formar parte de un archivo paralelo de carácter reservado
8. Se podrán excluir del expediente electrónico aquellos antecedentes que sean calificados como voluminosos. Es decir, no todos los documentos que conforman un expediente administrativo son susceptibles de tener una versión electrónica, y por ello, será necesario admitir la presentación de documentos en soporte papel, los que deberán ser digitalizados e incorporados al expediente electrónico o, en caso de no ser ello posible, dar lugar a la formación de una pieza separada con las respectivas referencias al expediente electrónico. Por consiguiente, podrá existir un sistema de expediente mixto: electrónico y papel.
9. Las notificaciones que corresponda efectuar en un expediente electrónico deberán hacerse en la forma que corresponda, esto es, al correo electrónico si el contribuyente está suscrito a ese mecanismo, o por los medios tradicionales si no es el caso. El documento que acredite haberse efectuado la notificación se incorporará al expediente electrónico, debidamente digitalizado.
10. El expediente electrónico, al tener la calidad de instrumento público o aquellos que deban producir los efectos jurídicos de éstos, deben suscribirse mediante firma electrónica avanzada. El procedimiento administrativo

electrónico comprende actuaciones de funcionarios públicos y documentos de ese carácter, por lo que éstos necesariamente deben suscribirse con firma electrónica avanzada.

11. El contribuyente podrá acceder al expediente electrónico, a través de su sitio personal disponible en la página web del Servicio.

12. Se debe contemplar los mecanismos adecuados que aseguren la integridad, autenticidad, disponibilidad, calidad, protección y conservación de los documentos almacenados, considerando la posibilidad de generar versiones de respaldo del expediente electrónico. Del mismo modo, se debe garantizar la confidencialidad de la información para terceros ajenos al procedimiento.

Dado que los documentos que conforman el expediente pueden ser rectificadas, invalidados o suprimidos, el Procedimiento Administrativo Electrónico debe contemplar un control de versiones de los documentos que contiene diferenciando a lo menos formalmente, la naturaleza de cada uno.

13. Registro de actuaciones y cómputo de plazos: El sistema de información debe reflejar las actuaciones y documentos incorporados al expediente electrónico, indicando la fecha y hora de la recepción o envío del documento o actuación de que se trate. Además, deberá darle fecha a la notificación de las actuaciones o resoluciones, para que las partes tengan certeza de las mismas y tomen conocimiento del momento en que empezarán a correr los plazos. Cuando la solicitud electrónica fuere enviada para cumplir un plazo administrativo, serán consideradas presentadas en tiempo las recibidas hasta las 24 horas del último día del plazo respectivo.

14. Cierre del expediente electrónico: Se deberán utilizar mecanismos electrónicos seguros, para garantizar la integridad y autenticidad en el cierre de los expedientes, tales como estampados de tiempos, firmas digitales, índice electrónico, los cuales deberán ser preservados en el tiempo. El índice electrónico se deberá firmar digitalmente al cierre del expediente.

Además de todo lo anterior, con el objetivo de prevenir otras faltas que puedan provocar que los procedimientos puedan ser impugnados en tribunales, por causas ajenas al procedimiento administrativo mismo, se ha instruido que el contenido de dichos expedientes, tiene carácter de reservado, no pudiendo ser consultado por terceros, rigiendo los principios básicos para el tratamiento de la información que contemplan la Ley, estando incluso penado el uso o divulgación de dichos datos efectuada por funcionarios del SII.

Sobre la causa probatoria: *“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.*

El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos.” (art. 21 CT)

Sobre los expedientes electrónicos: *“El Servicio podrá llevar, respecto de cada contribuyente, uno o más expedientes electrónicos de las actuaciones que realice y los antecedentes aportados por el contribuyente en los procedimientos de fiscalización. El contribuyente podrá acceder a dicho expediente a través de su sitio personal, disponible en la página web del Servicio, y será utilizado en todos los procedimientos administrativos relacionados con la fiscalización y las actuaciones del Servicio, siendo innecesario exigir nuevamente al contribuyente la presentación de los antecedentes que el expediente electrónico ya contenga..... Los antecedentes que obren en los expedientes electrónicos podrán acompañarse en juicio en forma digital y otorgárseles valor probatorio conforme a las reglas generales.” (art. 21 CT)*

“Definición. El procedimiento administrativo es una sucesión de actos trámite vinculados entre sí, emanados de la Administración y, en su caso, de particulares interesados, que tiene por finalidad producir un acto administrativo terminal.

El procedimiento administrativo consta de las siguientes etapas: iniciación, instrucción y finalización.

Todo el procedimiento administrativo deberá constar en un expediente, escrito o electrónico, en el que se asentarán los documentos presentados por los interesados, por terceros y por otros órganos públicos, con expresión de la fecha y hora de su recepción, respetando su orden de ingreso. Asimismo, se incorporarán las actuaciones y los documentos y resoluciones que el órgano administrativo remita a los interesados, a terceros o a otros órganos públicos y las notificaciones y comunicaciones a que éstas den lugar, con expresión de la fecha y hora de su envío, en estricto orden de ocurrencia o egreso. Además, deberá llevarse un registro actualizado, escrito o electrónico, al que tendrán acceso permanente los interesados, en el que consten las actuaciones señaladas en el inciso precedente, con indicación de la fecha y hora de su presentación, ocurrencia o envío.” (Art. 18 Ley 19880)

“Utilización de medios electrónicos. El procedimiento administrativo podrá realizarse a través de técnicas y medios electrónicos. Los órganos de la Administración procurarán proveerse de los medios compatibles para ello, ajustándose al procedimiento regulado por las leyes.” (Art. 19 Ley 19880).

“Las actividades reguladas por esta ley se someterán a los principios de libertad de prestación de servicios, libre competencia, neutralidad tecnológica, compatibilidad internacional y equivalencia del soporte electrónico al soporte de papel.” (art. 1 Ley 19799)

“....se entenderá por:

b) *Certificado de firma electrónica: certificación electrónica que da fe del vínculo entre el firmante o titular del certificado y los datos de creación de la firma electrónica;*

d) *Documento electrónico: toda representación de un hecho, imagen o idea que sea creada, enviada, comunicada o recibida por medios electrónicos y almacenada de un modo idóneo para permitir su uso posterior;*

f) *Firma electrónica: cualquier sonido, símbolo o proceso electrónico, que permite al receptor de un documento electrónico identificar al menos formalmente a su autor;*

g) *Firma electrónica avanzada: aquella certificada por un prestador acreditado, que ha sido creada usando medios que el titular mantiene bajo su exclusivo control, de manera que se vincule únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, permitiendo la detección posterior de cualquier modificación, verificando la identidad del titular e impidiendo que desconozca la integridad del documento y su autoría". (art. 2 Ley 19799)*

"Los actos y contratos otorgados o celebrados por personas naturales o jurídicas, suscritos por medio de firma electrónica, serán válidos de la misma manera y producirán los mismos efectos que los celebrados por escrito y en soporte de papel." (art. 3 Ley 19799)

"Los actos, contratos y documentos de los órganos del Estado, suscritos mediante firma electrónica, serán válidos de la misma manera y producirán los mismos efectos que los expedidos por escrito y en soporte de papel. Con todo, para que tengan la calidad de instrumento público o surtan los efectos propios de éste, deberán suscribirse mediante firma electrónica avanzada." (art. 7 Ley 19799)

5. Procesos de solución de controversias

Como señala Quezada (2018), los mecanismos tradicionales de solución de controversias pueden clasificarse en preventivos y resolutivos, siendo los primeros aquellos que se aplican antes de que surja la controversia con la Administración Tributaria y que 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. Es decir, los mecanismos de solución de controversias pueden ocurrir en tres momentos distintos: previo a la fiscalización, durante la fiscalización o con posterioridad a ella. En el cuadro siguiente se sintetizan bajo esa clasificación los mecanismos que ofrece la legislación tributaria chilena.

Tabla 1: Mecanismos de solución de controversias en la legislación tributaria chilena				
Previo a la Fiscalización	Durante la Fiscalización	Posterior	a	la

		Fiscalización
1. Consulta sobre interpretación administrativa de las disposiciones tributarias 2. Consulta Pública de Normas e Instrucciones 3. Consulta previa sobre aplicación de la Norma General Anti-Elusión 4. Acuerdos de promoción del cumplimiento tributario 5. Acuerdos anticipados de precios de transferencia 6. Etapa previa a la Fiscalización	7. Requerimiento de antecedentes art. 59 CT 8. Citación art. 63 CT 9. Aclaración de respuesta a la Citación art. 63 CT	10. Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria (RAV) 11. Solicitud de Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF)
Fuente: Quezada (2018)		

5.1 Mecanismos previos a la fiscalización

a) Consulta sobre interpretación administrativa de las disposiciones tributarias

El Código Tributario, en su artículo 6 letra A Número 1, confiere al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos (SII) la facultad de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias. Esta interpretación se realiza a través de la emisión de circulares y oficios, que son de conocimiento público, siendo publicadas en el Sitio Web institucional.

A su vez, el artículo 6 letra B número 1 del Código Tributario otorga a los directores regionales del SII la facultad de absolver las consultas que realicen los contribuyentes sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Si existe un criterio definido por la Dirección del SII sobre la materia consultada, contenido en circulares, oficios u otros documentos oficiales, el Director Regional debe contestar directamente al consultante, indicando en la misma respuesta la fuente de la cual obtuvo el criterio del Servicio. En cambio, si no existe un criterio definido de la Dirección del SII sobre la materia, o la naturaleza del problema planteado ofrece dudas sobre la apreciación de los hechos o la aplicación del derecho, el Director Regional debe elevar los antecedentes al Director Nacional para que se pronuncie al respecto.

La consulta sobre interpretación de las disposiciones tributarias es uno de los principales mecanismos preventivos de conflictos, pues permite a los contribuyentes conocer el criterio de la administración tributaria sobre materias específicas, evitando de esta forma el surgimiento de futuros conflictos.

Una de las herramientas que facilita el conocimiento de la interpretación administrativa de las normas tributarias en el Administrador de Contenido Normativo, una aplicación disponible en la web institucional, que permite una búsqueda fácil de las circulares, resoluciones y oficios emitidos por el SII, asociados a cada artículo de las principales leyes tributarias. Se puede acceder a ella en el siguiente link:

<https://www3.sii.cl/normalInternet/>

b) Consulta pública de normas e instrucciones

En la Reforma Tributaria de 2014 se incorporó al Código Tributario dos nuevos incisos al número 1 de la letra A del artículo 6, que confieren al Director Nacional del SII la facultad de disponer la consulta pública de proyectos de circulares, o instrucciones que estime pertinente, con el fin de que los contribuyentes o cualquier persona natural o jurídica opine sobre su contenido y efectos, o formule propuestas sobre los mismos. Se establece también que, en el caso de circulares e instrucciones que tengan por objeto interpretar con carácter general normas tributarias, o aquellas que modifiquen criterios interpretativos previos, la consulta pública es obligatoria.

Las normas en consulta se publican en la oficina virtual del SII, disponible a través de la web institucional. Las opiniones de la ciudadanía que se manifiesten con ocasión de estas consultas también son de carácter público y son canalizadas por este mismo medio. En todo caso, las opiniones no son vinculantes y el director no está obligado a pronunciarse respecto de ellas.

Con este mecanismo se busca resolver anticipadamente las controversias relacionadas con las diferencias de interpretación de las disposiciones tributarias, permitiendo que la administración tributaria pueda conocer los criterios de la comunidad sobre determinados temas y acogerlos cuando lo estime conveniente, evitando así que sus interpretaciones generen costos indeseados a los contribuyentes.

Se puede acceder al sitio de Consulta Pública de normas a través del siguiente link:

<https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio>

c) Acuerdos de promoción del cumplimiento tributario

Otra novedad de la reforma tributaria de 2014 fue la incorporación en la Ley Orgánica del SII de una nueva atribución para el Director Nacional, que consiste en la posibilidad de 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.

Gracias a esta nueva atribución, el SII ha firmado acuerdos con 48 agrupaciones de distintos sectores de la economía, mediante los cuales se busca apoyar a los contribuyentes que forman parte de estas asociaciones, facilitando el conocimiento y la comprensión de sus obligaciones tributarias y, con esto, mitigar sus riesgos de incumplimiento.

Las asociaciones que firmas estos acuerdos cuentan con un canal directo con el SII para:

- Recibir apoyo y capacitación en temas tributarios.
- Responder consultas o dudas tributarias respecto de problemáticas comunes de los asociados.
- Contar con reportes personalizados con las principales brechas que deben corregir o solucionar.
- Detectar faltas e incumplimientos, y buscar soluciones colaborativas para solucionarlas.

El Objetivo general de estos acuerdos es *“promover el cumplimiento tributario a través del correcto pago de los impuestos y el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, a través del apoyo de Colaboradores o Asociaciones que ayuden a fomentar buenas prácticas tributarias entre sus asociados o representados, basando esta colaboración en los principios de transparencia y confianza mutua”*.

En los acuerdos firmados hasta ahora se señala que ellos se basan en los siguientes principios:

11. Privilegiar las estrategias de facilitación, colaboración y asistencia para lograr el cumplimiento tributario de los contribuyentes.
12. Entender el negocio o actividad de los contribuyentes basado en el conocimiento de su realidad y entorno empresarial.
13. Imparcialidad, proporcionalidad y equidad de trato en la ejecución de los actos del SII.
14. La colaboración de la asociación y los contribuyentes pertenecientes a ella, mediante la entrega de información oportuna y relevante al SII.
15. Confianza mutua entre la asociación y el SII.
16. La agilidad y oportunidad del SII en la interacción y respuestas a los contribuyentes.

A su vez, los participantes asumen los siguientes compromisos:

g) El SII:

- Establecer canales de comunicación ágiles y expeditos para la resolución de problemas o consultas tributarias respecto de temáticas tributarias comunes y generales de los contribuyentes pertenecientes a la Asociación.
- Centralizar los contactos y el diálogo activo sobre asuntos técnicos tributarios de carácter general y transversal planteados por la Asociación,

con el Encargado de Colaboración Tributaria (ECT) de la Dirección Regional.

- Evaluar la actuación tributaria de los contribuyentes pertenecientes a la Asociación, que en forma voluntaria se presten a ello, en relación con el cumplimiento de las cuatro obligaciones tributarias del sistema tributario interno: Registro, Información, Declaración y Pago.
- Proponer un Plan de Trabajo para la Asociación, señalando las brechas y riesgos tributarios a mitigar.
- Capacitar y asistir a los contribuyentes pertenecientes a la Asociación en la resolución de las brechas de incumplimiento que presentan.
- Fortalecer el conocimiento tributario de los contribuyentes pertenecientes a la Asociación, analizando las modificaciones normativas que afecten al segmento, difundiendo las novedades normativas y los criterios del SII en su aplicación.
- Evaluar anualmente, junto a la Asociación los resultados del ACT y futuros planes de colaboración de tal forma de potenciar las acciones exitosas o corregir las que no han sido eficientes, en el cumplimiento de los objetivos y metas trazadas en el ACT.
- Apoyar las actividades de capacitación con monitores y materiales didácticos que permitan a los contribuyentes, pertenecientes a la Asociación, solucionar las brechas de incumplimiento y riesgos tributarios.

b. La ASOCIACIÓN:

- Colaborar y promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes pertenecientes a la Asociación.
- Desarrollar actividades de capacitación, información y asistencia, en conjunto con el SII, que permitan a sus asociados solucionar las brechas y disminuir riesgos tributarios.
- Fomentar las buenas prácticas tributarias al interior de la Asociación.
- Promover la prevención, colaborando en la detección y búsqueda de soluciones respecto de aquellas malas prácticas tributarias que pudieren desarrollarse en su sector, de tal forma de mitigarlas y fomentar el rechazo social entre sus asociados.
- Centralizar las consultas y problemáticas tributarias comunes y de interés general de sus asociados.
- Prestar - cuando sea posible - colaboración e información agregada al SII del segmento de contribuyentes representativos de la Asociación, con el objetivo de entender el negocio y actividad de los contribuyentes pertenecientes a la Asociación, en un marco de cooperación y confianza mutua.

d) Instancia previa a la fiscalización

Con la Reforma Tributaria de 2014 se introdujo una modificación al artículo 60 del Código Tributario, que establece una instancia previa a la fiscalización, efectuando un reconocimiento legal explícito a la facultad del SII para requerir antecedentes

contables y tributarios, y documentación soportante, con el fin de examinarlos y verificar la coherencia de las declaraciones presentadas y de obtener información de los contribuyentes, sin que dicho requerimiento o petición de antecedentes constituya el inicio de un procedimiento de auditoría tributaria, y por consiguiente, sin que proceda dar aplicación a los plazos y citaciones del proceso de fiscalización.

Es decir, esta facultad para solicitar antecedentes no impone al organismo fiscalizador la obligación legal de emitir un acto administrativo como citación, liquidación o giro de impuestos, transcurrido el plazo desde el acto de certificación.

De acuerdo con la circular que regula este procedimiento, estos requerimientos desformalizados de información tienen entre sus objetivos generar una instancia previa que evite el inicio de procedimientos de fiscalización innecesarios, pudiendo incluso de ellos resultar acciones de simplificación o facilitación del cumplimiento tributario sobre la base de la información recabada.

De acuerdo a la disposición legal, el requerimiento de antecedentes a los contribuyentes podrá efectuarse por cualquier medio que permita, de manera rápida, hacerse de los antecedentes solicitados, ya sea telefónicamente, por correo electrónico, mensajes en la oficina virtual de la web institucional o cualquier otra vía lo más expedita posible. Lo anterior constituye una aplicación del principio de no formalización a que alude el artículo 13 de la Ley N°19.880 que establece las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado, de aplicación supletoria en todos los procedimientos especiales; según dicha norma los procedimientos deben ser desarrollados con sencillez y eficacia, de manera que las formalidades que se exijan sean las indispensables para dejar constancia de lo actuado y evitar así perjuicios a los particulares.

En la solicitud se deberá indicar las materias consultadas, el plazo otorgado para aportar la información requerida, el que no podrá exceder de un mes, consignando que no se trata de un procedimiento de fiscalización. De no entregarse los antecedentes requeridos dentro del plazo, o si los entregados contienen errores o son incompletos o inexactos, el contribuyente podrá subsanar tales defectos, en los plazos que fije el Director Nacional. Si transcurridos los plazos el contribuyente no diera respuesta o ésta fuera incompleta, errónea o extemporánea, ello solo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización.

5.2 Mecanismos durante la fiscalización

a) Requerimiento de antecedentes

El artículo 59 del Código Tributario dispone que, dentro de los plazos de prescripción, el SII podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Esta revisión se inicia mediante el requerimiento de antecedentes que los contribuyentes deberán presentados al SII, quien dispone, en general, de un

plazo de nueve meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros.

De acuerdo con Quezada (2018), “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”. Es así como la comparecencia del contribuyente a este primer requerimiento formal es la principal forma de solución de controversias en la práctica tributaria del día a día.

b) Citación

Cuando las diferencias no pueden ser aclaradas por el contribuyente en la etapa de requerimiento de antecedentes, se pasa a la siguiente etapa, denominada “citación”. Este procedimiento está regulado en el artículo 63 del Código Tributario, el cual dispone que el Jefe de la Oficina respectiva del SII “podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior”. Este plazo puede ampliarse, a solicitud del interesado, por una sola vez, hasta por un mes.

La citación se considera como la primera comunicación en que el SII manifiesta al contribuyente las diferencias detectadas producto de la auditoría realizada. Como el objetivo de esta actuación es poner en conocimiento al contribuyente de tales diferencias, debe ser lo más comprensible para él.

Si a través de la respuesta a la citación el contribuyente presenta una declaración, rectifica, aclara o aporta nueva información, el funcionario debe analizar estos nuevos antecedentes y, si estima que con ellos ha logrado desvirtuar las diferencias detectadas, generar un acta de conciliación que deja sin efecto todas las partidas y elementos citados originalmente.

En una reciente modificación legal, se incorporó un inciso tercero al artículo 63 del Código Tributario, el que establece la posibilidad de solicitar al contribuyente que aclare o complemente su respuesta a la citación, o presente antecedentes adicionales respecto de los impuestos, períodos y partidas citadas, otorgándose para ello el plazo de un mes. De esta forma, se otorga al contribuyente una nueva oportunidad para aclarar las diferencias detectadas por el SII.

Es importante también señalar que la información solicitada en una citación, que no haya sido entregada por el contribuyente a pesar de disponer de ella, serán inadmisibles como prueba en el juicio, a menos que pruebe que no la aportó por causas que no le sean imputables.

5.3 Mecanismos posteriores a la fiscalización

a) Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria (RAV)

Este recurso está consagrado en el artículo 123 bis del Código Tributario, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 123 bis.- 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 Nº 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 Nº 19.880.”

Se trata de un recurso administrativo previo al reclamo judicial, ante los Tribunales Tributarios y Aduanero, que tiene por finalidad evitar la innecesaria judicialización de casos entre la Administración y el contribuyente, constituyendo una instancia real y efectiva que permita reevaluar cada caso a la luz de los nuevos antecedentes, aclaraciones o alegaciones hechas valer por el recurrente y, si éstos lo ameritan, poner fin a las diferencias que puedan suscitarse, como última oportunidad previa al reclamo jurisdiccional.

Este recurso se sustenta en los siguientes principios: buena fe; imparcialidad; justicia y equidad; colaboración; celeridad y economía procedimental; responsabilidad Institucional; control; y motivación.

Este recurso es de carácter voluntario para el contribuyente, quedando a salvo su derecho a recurrir por la vía judicial. Se debe presentar dentro del plazo de 30 días hábiles administrativos (lunes a viernes, excepto festivos), contados desde el día siguiente a aquel en que se haya notificado el acto impugnado.

La presentación de este recurso suspende el plazo de 90 días hábiles judiciales que tiene el contribuyente para interponer la reclamación judicial.

El proceso se inicia con la presentación de la solicitud de revisión por parte del contribuyente en la secretaría del Departamento de Procedimientos Administrativos Tributarios (DEPAT), que es un área distinta de la que generó el acto administrativo que se reclama. Para estos efectos existe un formulario específico, en el que se debe registrar la siguiente información:

- a) Identificación del contribuyente;
- b) Individualización de la actuación o actuaciones del Servicio impugnadas; y
- c) Detalle de los fundamentos de hecho y de derecho invocados, y/o de la documentación que se adjunta al formulario, indicando si dichos

antecedentes son nuevos. Adicionalmente, se puede acompañar un escrito con los fundamentos que sustentan la solicitud deducida.

Posteriormente, la solicitud es ingresada al sistema y remitida al Jefe del DEPAT, quien debe asignar el caso a un resolutor en el plazo de 3 días. El resolutor debe realizar un análisis de admisibilidad del caso, verificando que se cumplen los requisitos legales para someterse al procedimiento. El plazo para la determinación de la admisibilidad de un recurso no podrá exceder de diez días hábiles administrativos contados desde su presentación, lo que deberá ponerse en conocimiento del contribuyente por la vía más expedita, debiendo dejarse constancia de ello en el expediente.

Determinada la admisibilidad del recurso, cuando el resolutor a cargo del caso estime conveniente aclarar los fundamentos de la presentación, podrá convocar al contribuyente, por el medio más expedito, a una audiencia preliminar de carácter voluntaria para dentro del quinto día hábil administrativo, con el objeto de escuchar los planteamientos del recurrente. La audiencia puede ser también solicitada por el contribuyente, en cuyo caso su realización será obligatoria para la administración. Al término de la audiencia, se deberá levantar un acta que refleje lo más fielmente posible lo ventilado en ella, que deberá ser suscrita por todos los intervinientes y constituirá un antecedente de la resolución final.

Una vez realizada la audiencia preliminar si correspondiese, el resolutor a cargo del caso deberá analizar la procedencia de dar lugar o no, a lo pretendido por el contribuyente, y si corresponde hacerlo de forma total o parcial. El resultado del análisis deberá plasmarse en un proyecto de resolución, que se haga cargo de los fundamentos esgrimidos y de los documentos acompañados oportunamente por el contribuyente, en el cual se proponga una decisión a tomar. Dicho proyecto de resolución deberá ser enviado por el medio más expedito al Jefe del DEPAT. El plazo para la emisión de este proyecto de resolución es de diez días hábiles administrativos, contados desde que se haya determinado su admisibilidad o desde la realización de la audiencia preliminar en su caso.

De ser necesario, el DEPAT puede pedir informes a otras áreas de la administración, tales como la unidad fiscalizadora que emitió el acto reclamado o las áreas jurídicas.

Finalmente, el DEPAT puede citar al contribuyente a una audiencia con el objeto de acercar posiciones con él y solucionar la controversia. Dicha audiencia debe realizarse dentro del quinto día hábil administrativo contado desde que se recibió el proyecto de resolución. Esta audiencia es obligatoria cuando la solicita el contribuyente.

En aquellos casos en que se produzca el acercamiento de posiciones con el contribuyente, obteniéndose con ello la solución de la controversia, el Jefe del DEPAT debe informar al contribuyente la política de condonación de los intereses y multas, de conformidad a las instrucciones vigentes. Además, se debe levantar un acta donde se refleje lo más fielmente posible lo tratado en la audiencia, la cual debe ser suscrita por los intervinientes. El acta debe integrarse a la resolución que ponga fin al recurso de reposición.

Finalmente, la resolución del caso debe ser pronunciada por el Jefe del DEPAT, en el plazo de veinte días hábiles administrativos contados desde la recepción del proyecto de resolución evacuado por el funcionario a cargo del caso, independientemente del hecho de haberse celebrado audiencia de cierre. La resolución que falla el recurso de reposición administrativa no es susceptible de ser impugnada por la vía de la reposición ni del recurso jerárquico.

b) Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF)

Este recurso está consagrado 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.

Este recurso puede presentarse cuando el contribuyente haya omitido la presentación de la RAV o del reclamo judicial, y sólo una vez que haya vencido el plazo para interponer ambos recursos.

La norma es explícita en cuanto a que la RAF procede solo en la medida que existan vicios o errores manifiestos contenidos en una liquidación, giro o resolución, entendiéndose por tal “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.” Por lo mismo, el ejercicio de la facultad de corrección no puede implicar, dentro del procedimiento RAF, la realización de una nueva auditoría.

La presentación de la solicitud no tiene un plazo preestablecido por la ley, por lo tanto, puede ser deducida por el interesado en cualquier tiempo.

Cuando se presenta una solicitud de RAF respecto de liquidaciones de impuestos, el SII queda impedido de efectuar el giro correspondiente mientras se encuentre aquella pendiente. A su vez, cuando la solicitud se realiza respecto de un giro, el contribuyente tiene la posibilidad de solicitar la suspensión del cobro en tanto no se resuelva la solicitud.

A pesar de que la solicitud de RAF está pensada como un recurso extraordinario, como bien señala Quezada (2018), *“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)”*.

6.Cálculo de Giros, Cálculo de Interés, Formas y Procedimientos de Pago

El Código Tributario de Chile separa las funciones de fiscalización y cobro de los tributos, imponiendo a la Tesorería General de la República (TGR) las funciones de cobro, en todas sus modalidades. Al igual que el SII, la TGR interpreta la normativa e informa a los contribuyentes mediante Circulares, de donde es posible destacar las siguientes indicaciones, relacionadas con el cobro vía administrativa, políticas de pronto-pago y políticas de condonación.

Para evitar el juego monetario que puedan efectuar los contribuyentes, esto es, en vez de pagar los tributos que correspondan, invertir en instrumentos financieros que otorguen mayor rentabilidad que los posibles reajustes, multas e intereses, se ha determinado que el interés mensual cobrado por el no pago de una deuda tributaria, sea efectivamente varios órdenes de magnitud superior que la posible rentabilidad otorgada por el sistema financiero, incluso después de aplicar condonaciones. En este momento, es de 1,5% mensual, comparado con un 0,2-0,3% mensual de rentabilidad nominal que otorga el sistema financiero.

A modo general, la TGR ha adoptado una política de incentivar el pago de tributos otorgando beneficios de condonación de multas e intereses y fraccionando la deuda, para aquellos deudores que demuestren interés en lograr saltar su deuda, pero que por otro parte acrediten la imposibilidad de pagarlos al contado. “Uno de los objetivos de esta Política, es fomentar el compromiso de pago total de la deuda a través de nuevas alternativas tales como el Pronto Pago, herramienta de negociación que tiene como fin incentivar al contribuyente a que haga el esfuerzo de pagar en el menor número de cuotas posible los convenios de pago, incentivándolo mediante el otorgamiento de mayores porcentajes de condonación.”

Esta política se ha instrumentalizado en a través de criterios objetivos, de modo de dotar de total transparencia a dicho instrumento, e independiente de la decisión del funcionario de turno que le corresponda revisar el caso.

Como parte de esta política, se pueden destacar:

24. Otorgar convenios de hasta 24 cuotas fijas o variables como máximo.
25. Determinar el valor de la primera cuota y el máximo de cuotas a otorgar, sobre la base del estado de avance en el proceso de cobro y el comportamiento del contribuyente. Específicamente, se considerará el estado de avance de los procesos de cobro vigentes respecto de cada deudor para definir el número de cuotas y porcentaje de pie (o cuota contado) que se le exigirá. Este factor también estará determinado y por la clasificación del contribuyente, en base a su comportamiento previo en el pago de tributos y cumplimiento de convenios de pago (“Bueno”, Regular” o “Malo”)

26. Incentivar el compromiso de pago de la deuda total, el pronto pago y el canal de pago por Internet, mediante el otorgamiento de mayores porcentajes de condonación de recargos legales.
27. Otorgar porcentajes de Condonación de acuerdo a características objetivas del contribuyente, para identificar deudores que compartan similares condiciones de pago y de esta manera, definir categorías de contribuyentes a los cuales se les otorgará los mismos beneficios de condonación y las mismas condiciones para la celebración de convenios de pago.

Todos estos factores se parametrizan e informan a los contribuyentes, de modo que conozcan a priori, bajo qué condiciones de podrán negociar el pago de su deuda. Como ejemplo, se muestra los parámetros vigentes en la actualidad que regulan la política de fraccionamiento de la deuda:

Parámetros para la Política de Convenios				Condiciones del Convenio		
Modalidad de pago	Tipo de Convenio	Comport. Previo	Embargo de bienes	Cuotas (HASTA)	PIE (Mínimo) Presencial	PIE (Mínimo) Internet
Convenio	Total	Bueno		24	10%	20%
		Regular	Sin Garantía	18	20%	30%
			Con Garantía	18	30%	40%
		Malo	Sin Garantía	12	20%	30%
			Con Garantía	12	30%	40%
	Parcial	Bueno	Sin Garantía	24	10%	n/a
			Con Garantía	24	15%	n/a
		Regular	Sin Garantía	18	20%	n/a
			Con Garantía	18	30%	n/a
		Malo	Sin Garantía	12	20%	n/a
			Con Garantía	12	30%	n/a

En el caso de la Política de Condonación, la TGR también ha definido algunos criterios objetivos, los cuales otorgan acceso a porcentajes de condonación de carácter variable, según la combinación con los criterios definidos. Entre los principales criterios, se puede mencionar:

28. Antigüedad de la deuda, donde se privilegia las de menor antigüedad
29. Canal de Pago, donde se otorga un porcentaje de condonación superior cuando el pago es realizado por el canal Internet

30. Intención de Pago, donde se diferencia a aquellas deudas que son pagadas mediante compensación y las que no

31. Tipo de Pago, que distingue en principio entre los pagos al contado y los convenios de pago, cada cual con su propia subdivisión, privilegiando el pago del total de las obligaciones tributarias por sobre el pago parcial.

Además, la política de condonación establece incentivos al pronto pago, otorgando un porcentaje adicional de condonación para aquellos que hagan el esfuerzo de pagar sus deudas en 3 cuotas o menos; o bien, celebran un convenio de pago por hasta la mitad de las cuotas a las que el contribuyente tiene derecho (Política de Convenios).

Los porcentajes de condonación vigentes en la actualidad, considerando los criterios de Intención de Pago, Tipo de Pago, Antigüedad de la deuda y Canal de Pago, son los siguientes:

Tipo de Pago	Antigüedad de la Deuda	% Condonación Pago Contado	
		Presencial	Internet
Pago Total	≤ a 3 meses	75%	80%
	entre 4 y 12 meses	70%	75%
	entre 13 y 24 meses	68%	73%
	Mayor a 24 meses	60%	65%

Tipo de Pago	Antigüedad de la Deuda	% Condonación Pago Contado	
		Presencial	Internet
Pago Parcial	≤ a 3 meses	40%	No Aplica
	entre 4 y 12 meses	30%	No Aplica
	entre 13 y 24 meses	30%	No Aplica
	Mayor a 24 meses	25%	No Aplica

Sobre giros: “Los tributos, reajustes, intereses y sanciones deberán ser ingresados al Fisco mediante giros que se efectuarán y procesarán por el Servicio, los cuales serán emitidos mediante roles u órdenes de ingreso, salvo los que deban pagarse por medio de timbres o estampillas; **los giros no podrán ser complementados, rectificadas, recalculados, actualizados o anulados sino por el organismo emisor**, el cual será el único habilitado para emitir los duplicados o copias de los documentos mencionados precedentemente **hasta que Tesorería inicie la cobranza administrativa o judicial.**” (art. 37 CT)

Determinación de funciones de pago y cobro: “El pago de los impuestos se hará en Tesorería en moneda nacional o extranjera, según corresponda...” (art.38 CT)

Lugares y formas de Pago: *“El Tesorero General de la República podrá facultar al Banco del Estado de Chile, a los bancos comerciales y a otras instituciones, para recibir de los contribuyentes el pago, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 38, de cualquier impuesto, contribución o gravamen en general, con sus correspondientes recargos legales, aun cuando se efectúe fuera de los plazos legales de vencimiento.”* (art.47 CT)

Pagos fraccionados: *“En todos los casos los pagos realizados por los contribuyentes por cantidades inferiores a lo efectivamente adeudado, por concepto de impuestos y recargos se considerarán como abonos a la deuda, fraccionándose el impuesto o gravamen y liquidándose los reajustes, intereses y multas sobre la parte cancelada, procediéndose a su ingreso definitivo en arcas fiscales.*

*Los pagos referidos en el inciso anterior, **no acreditarán por sí solos que el contribuyente se encuentra al día en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ni suspenderán los procedimientos de ejecución y apremio sobre el saldo insoluto de la deuda.**”* (art.50 CT)

“El Servicio de Tesorerías podrá otorgar facilidades hasta de dos años, en cuotas periódicas, para el pago de los impuestos adeudados, facultad que ejercerá mediante normas o criterios de general aplicación que el Tesorero General determinará mediante resolución.

Facúltese al Tesorero General para condonar total o parcialmente los intereses y sanciones por la mora en el pago de los impuestos sujetos a la cobranza administrativa y judicial, mediante normas o criterios objetivos y de general aplicación, que se determinarán por dicho Servicio.” (art. 192 CT)

Sobre cálculo de intereses y reajustes: *“Todo impuesto o contribución que no se pague dentro del plazo legal se reajustará en el mismo porcentaje de aumento que haya experimentado el índice de precios al consumidor..... El contribuyente estará afecto, además, a un interés penal del uno y medio por ciento mensual por cada mes o fracción de mes, en caso de mora en el pago del todo o de la parte que adeudare de cualquier clase de impuestos y contribuciones.”* (art. 53 CT)

Sobre obligaciones de otros entes para apoyar el cálculo y cobro de tributos:

“Los notarios estarán obligados a vigilar el pago de los tributos que corresponda aplicar en conformidad a la Ley de Timbres y Estampillas respecto de las escrituras y documentos que autoricen o documentos que protocolicen y responderán solidariamente con los obligados al pago del impuesto. Para este efecto, el notario firmará la declaración del impuesto, conjuntamente con el obligado a su pago.” (art. 78 CT)

“Los alcaldes, tesoreros municipales y demás funcionarios locales estarán obligados a proporcionar al Servicio las informaciones que les sean solicitadas en relación a patentes concedidas a contribuyentes, a rentas de personas residentes en la comuna respectiva, o a bienes situados en su territorio.” (art. 80 CT)

“Las municipalidades estarán obligadas a cooperar en los trabajos de tasación de la propiedad raíz en la forma, plazo y condiciones que determine el Director.” (art. 83 CT)

“La Superintendencia de Valores y Seguros y la de Bancos e Instituciones Financieras remitirán por medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, al Servicio, en mayo de cada año, la información que indique de los estados financieros conformados por los balances, los estados de flujo y resultados, las memorias, entre otros antecedentes financieros, (113b) que les haya sido entregada por las entidades sujetas a fiscalización o sujetas al deber de entregar información.” (art. 84 bis CT)

“El Banco del Estado, las cajas de previsión y las instituciones bancarias y de crédito en general, remitirán al Servicio, en la forma que el Director Regional determine, las copias de las tasaciones de bienes raíces que hubieren practicado.” (art.85 CT)

“Los funcionarios fiscales, semifiscales, de instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma y municipales, y las autoridades en general, estarán obligados a proporcionar al Servicio todos los datos y antecedentes que éste solicite para la fiscalización de los impuestos.” (art. 87 CT)

Referencias

Código Tributario, contenido en el Decreto Ley 830 de 1974

Ley 19.799 de 2002, que instruye sobre documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma.

Ley 19.880 de 2003, que establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N°63 del 12 de octubre de 2000, que “instruye sobre formularios a utilizar y establece procedimientos específicos para auditorías tributarias”.

Servicio de Impuestos Internos. Resolución exenta N°09 del 15 de febrero del 2001, que “establece normas que regulan el uso de la firma electrónica en el ámbito tributario”.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N°71 del 11 de octubre del 2001, “instrucciones sobre consultas”.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N°26 del 28 de abril del 2008, que establece “procedimiento administrativo de revisión de las actuaciones de fiscalización”.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N°45 del 30 de julio del 2010, que “imparte instrucciones relacionadas con la revisión de las actuaciones de fiscalización de la autoridad que indica”.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N°33 del 13 de mayo de 2015, que “Imparte instrucciones respecto de los plazos que posee el Servicio para las actuaciones de fiscalización en las materias que indica”.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N°34 del 15 de mayo de 2015, que “Imparte instrucciones acerca de las modificaciones introducidas por las leyes 20.420 y 20.780, al inciso primero del artículo 11 y por la ley 20.780, al artículo 13 del código tributario”.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N°40 del 05 de junio de 2015, que “imparte instrucciones acerca de las modificaciones introducidas por la ley 20.780, al artículo 21 del código tributario en materia de empleo de expedientes electrónicos”.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N°23 del 03 de mayo de 2016, que “imparte instrucciones acerca de las modificaciones introducidas por la ley N°20.899, al artículo 11, del código tributario”.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N°34 del 27 de junio de 2018, que “imparte instrucciones relativas al procedimiento de reposición administrativa establecido en el artículo 123 bis del Código Tributario, modificado por la Ley N°21.039”.

Quezada, Pablo (2018). “Mecanismos administrativos de solución de controversias en el derecho tributario chileno”. Revista de Estudios Tributarios N°19, Centro de Estudios Tributarios (CET) de la Universidad de Chile.

