

INFRACCIONES, PROCEDIMIENTOS Y SANCIONES EN EL CODIGO TRIBUTARIO.

(D.L. 3579)

Gustavo Lagos Henríquez.
Profesor del Departamento de
Derecho Económico.
Facultad de Derecho. U. de Chile.

El tema que aparece consignado en el temario, se refiere al régimen de infracciones y sanciones modificado por el decreto ley 3.579. Naturalmente este Decreto ha hecho más drástica, más estricta y le ha dado más fuerza a la aplicación de sanciones tributarias. Fundamentalmente a todas aquellas que están contenidas en el artículo 97 del Código; pero el análisis de estos cambios o de estas modificaciones, si vemos el texto de la ley, no tiene tanto interés en algunos aspectos dado que principalmente se han elevado las sanciones pecuniarias o se han hecho más drásticas las penas que se aplican.

Por lo tanto, decir que una multa que antes era de una unidad tributaria mensual ahora es de 50% de una unidad tributaria anual, no tiene tanto valor ni tanta importancia porque no hay una modificación de la situación que da lugar al cambio o a la modificación de la sanción que se ha impuesto.

Creo que es más interesante referirse al por qué de esta transformación y de estos cambios. Y naturalmente, ya analizando el decreto, ver aquellas situaciones donde sí hay un cambio en lo que se refiere a procedimiento.

Creo que este decreto ley tiene por objeto complementar una serie de modificaciones tributarias tendientes a forzar el cumplimiento tributario dentro de los plazos que es

tablecen las diferentes leyes, como asimismo también evitar la evasión tributaria y no permitir que el contribuyente pueda hacer uso de aquellos impuestos de retención en beneficio propio o utilizándolos como un crédito, lo que sería mucho más fácil para él que un crédito bancario o de una institución.

A través de los años hemos ido observando que el contribuyente, con gran rapidez, se da cuenta cuándo es más barato el crédito que le proporciona el utilizar los impuestos. Y hay períodos donde se ha observado que entre recurrir a un banco, llevar un aval, presentar una situación económico-financiera y tramitar un préstamo, es mucho más fácil utilizar los impuestos de retención.

Y por lo tanto, en aquellos períodos de cambio en las tasas de interés y donde se notan estas alteraciones, observamos que el contribuyente recurre fácilmente a los impuestos. Algo de esta especie venía ocurriendo hasta el año 73. Por eso, en ese año, a contar del 1° de Enero de 1974, se empezó a aplicar el sistema de reajuste en el pago de los impuestos, que prácticamente fue la primera reajustabilidad que se produjo en el sistema económico chileno.

Pero, así y todo, nuevamente se observó la misma tendencia. Si analizamos las cifras del año pasado, por ejemplo, durante 1980 ingresaron 235 mil millones de pesos por concepto de ingresos tributarios, y la deuda morosa fue aproximadamente de 15 mil millones de pesos. Pero lo importante es que buena parte de estos 15 mil millones de pesos, constituyó una deuda que apareció durante el año 1980.

Así comenzaron estas medidas y ahora podemos observar que, prácticamente, durante todos los meses de 1981, han ido apareciendo diversos instrumentos que modifican la situación existente. En Febrero, precisamente el 12, este Decreto Ley 3.579. Antes de este Decreto Ley, la implantación del RUT, tarea que, durante los últimos dos o tres años ha significado un trabajo seguramente muy serio para la administración tributaria, ya que el contribuyente no se convencía de la necesidad de llevar su RUT a la Tesorería y, fundamentalmente, por que le parecía un contrasentido que mientras iba a dejar dinero al Fisco, el funcionario público le colocara inconvenientes adicionales como la presentación de este documento. Pero este RUT, era absolutamente necesario porque -sin el-, no había forma de llevar la cuenta única fiscal ni de controlar los ingresos y los pagos de impuestos. Hoy es posible observar que todo el mundo lleva su RUT en el momento del pago de los impuestos. Naturalmente que ha habido problemas con los contri-

buyentes, problemas bastante serios, porque muchas veces se dejaron de ingresar valores muy importantes por la carencia de este documento. Pero hoy día, a través del RUT, se ha logrado llegar en Impuestos Internos y Tesorería al control del contribuyente mediante el uso del computador.

Naturalmente, para el computador de Tesorería o de Impuestos Internos, no cuesta nada detectar un incumplimiento tributario si se trata de contribuyentes que están registrados en los antecedentes del Servicio. Antiguamente, fiscalizar el IVA era un trabajo de grupos de Inspectores que comenzaban por determinadas calles, sectores o aceras, a ver contribuyente por contribuyente o negocio por negocio o industria por industria. Hoy día el computador ha logrado establecer un registro nacional de contribuyentes que pagan habitualmente el IVA y, al no producirse este pago, el día 14 o 15 del mes siguiente o del mismo mes en que se dejó de pagar aparece la lista de los contribuyentes remisos. Por lo tanto, la fiscalización del S.I.I. es mucho mejor dirigida y orientada en forma directa a las personas que no han presentado su declaración oportunamente.

Asimismo, como una forma de llegar al cumplimiento tributario, fueron suspendidos en Diciembre pasado todos los convenios de pago. Los convenios de pago -como ustedes saben- de acuerdo con el artículo 192 del Código Tributario sólo proceden respecto de aquellos impuestos que no son calificados o estimados como de retención; pero, por una decisión administrativa del Servicio de Tesorería -ya que estos convenios son discrecionales en cuanto a su otorgamiento- fueron suspendidos. Por lo tanto, el contribuyente no puede ir a Tesorería a solicitar facilidades para el pago de los tributos. Asimismo, por una resolución bastante importante, la 321 de la Tesorería General, del mes de Abril pasado, se cambia el sistema de declaración y pago en el sentido de que ya no es posible abonar o pagar parte de un tributo, sobre todo si es de los que se denominan de declaración y pago mensual: así, o se pagan en su conjunto el 100% del IVA del mes o no se paga. Pero no se puede (como antes) declarar 100 de IVA y pagar 50, declarar 100 y no pagar nada, que era la otra posibilidad que existía al 9 de Abril pasado. Es por eso que, a contar del mes de Mayo, todos estos impuestos de declaración y pago mensual, que son los más importantes prácticamente -en cuanto ingresos tributarios-, sólo pueden ser pagados en tesorería mediante el ingreso total de la cantidad a pagar con respecto a la declaración que se ha hecho.

Por último, en el mes de Mayo pasado también, el

Servicio de Impuestos Internos dictó otra resolución mediante la cual no es posible timbrar boletas o facturas si no se acredita el pago previo del IVA de los tres meses anteriores. Todas estas medidas, bastante drásticas, bastante enérgicas, están tratando de afianzar la conciencia tributaria y de acostumbrar a cada contribuyente a pagar sus impuestos en el momento en que ellos se devengan, de acuerdo con los plazos establecidos.

En el Mensaje, mediante el cual se originó el decreto ley 3.579 no aparecen los fundamentos de estas modificaciones; pero, en los considerandos de alguna de estas resoluciones que he hecho presente, hemos encontrado que el ánimo fiscal o gubernamental es precisamente lograr un mejor cumplimiento tributario.

Ahora bien, no pagar los impuestos dentro de plazo naturalmente es una situación que, al margen de exponer al contribuyente a variadas sanciones, pecuniariamente significa alterar el pago normal de una cantidad bastante considerable. De acuerdo con el sistema establecido en el artículo 53 del Código Tributario, en los impuestos de retención (que son prácticamente los que más se notan, los que producen mayor ingreso), se paga una reajustabilidad que en algunos casos es sumamente elevada. Por ej., en conformidad a las tablas respectivas, aquellos impuestos que están en el límite de la prescripción de seis años, hoy día tienen una reajustabilidad prácticamente del 2.500%, y aquellos impuestos que están en el límite de la prescripción de 3 años hoy día tienen una reajustabilidad de 180%; por tanto, todo el impuesto debe ser previamente reajustado. Y sobre este impuesto reajustado se entran a aplicar las sanciones que establece el artículo 53 del Código Tributario y que han sido modificadas en algunos casos por este decreto ley 3.579. Estas sanciones son del 10% por no declarar un tributo durante los primeros 5 meses; después de los primeros 5 meses se agrega un 2% mensual, pudiendo llegarse hasta un 30% de multa y un 10% de recargo, que también va subiendo, en el caso de no pagar. Y, como se trata de impuestos de declaración y pago, se incurre en multa por no declarar y multa por no pagar. En ambos casos, se puede llegar hasta un 30%; vale decir, un 60% del impuesto previamente reajustado. Por lo tanto, es posible -y se ha visto- que tributos de 1.000 pesos del año 1977 estén convertidos con este sistema, prácticamente en un impuesto actual de unos 20 millones de pesos. Un impuesto que no se pague el día 12 de un mes -cuando en esa fecha correspondía pagar- y que se pague 2 días después, tiene un recargo del 25% aproximadamente; por lo cual, indudablemente, no conviene a nadie olvidar la fecha del vencimiento.

Si analizamos el decreto ley 3.579, teniendo presente las finalidades y objetivos que tuvo en vista el legislador para su dictación y que han sido reseñados anteriormente, podemos comprobar que existen en su articulado dos o tres aspectos en los que se alteran los procedimientos contemplados en la legislación anterior.

El primero de ellos, se refiere a las condonaciones de intereses y multas. No a la condonación del impuesto, ya que no existe en nuestra legislación ninguna disposición que permita condonar el impuesto mismo.

Existe, no obstante, una disposición muy especial: el artículo 53, inciso 5° del Código Tributario que permite condonar la reajustabilidad, sin perjuicio de la condonación de intereses y multas. En efecto, la norma legal citada, señala que "no procederá reajuste ni se devengarán los intereses penales a que se refieren los incisos precedentes cuando el atraso en el pago se haya debido a causa imputable a los Servicios de Impuestos Internos o de Tesorería". Se trata, como puede apreciarse, de una situación bastante excepcional.

La norma general, sin embargo, es la condonación de intereses y multas, facultad entregada al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos y que se encontraba limitada hasta antes del día 12 de febrero de 1981, fecha de dictación del decreto ley 3.579.

La modificación precisa contemplada en esta última norma legal, consiste en la derogación de dicha limitación. De este modo, actualmente, el Director Regional de Impuestos Internos se encuentra facultado para condonar hasta el 100% de los intereses y multas aplicados al impuesto moroso.

En el mismo sentido opera la disposición del actual artículo 56 del Código Tributario, es decir, podrán condonarse los intereses, cuando el contribuyente cumpla con determinados requisitos que han sido establecidos por normas internas del Servicio de Impuestos Internos.

De acuerdo a esta modificación, el contribuyente podrá solicitar la condonación de intereses, cuando habiendo omitido su declaración o habiéndola efectuado en forma incompleta, hace presente esta circunstancia al Servicio de Impuestos Internos y paga el impuesto adeudado o las diferencias correspondientes.

Naturalmente, para que proceda esta condonación se

exige que el contribuyente haya procedido con antecedentes que hagan excusable su omisión, lo que puede ser acreditado ante el Servicio de Impuestos Internos mediante cualquiera de los medios de prueba que contempla la ley.

Las modificaciones legales señaladas, no han modificado la situación de los contribuyentes que adeudan impuestos por hechos o causas que no les son imputables, en cuyo caso, procede también la condonación, a solicitud del contribuyente.

Después de este primer análisis, puede parecer extraño que un cuerpo legal dictado para hacer más enérgicas las sanciones para el incumplimiento tributario, pueda contener disposiciones que tienen por objeto, precisamente, la condonación de los intereses y las multas aplicadas al impuesto moroso. Tal vez la única respuesta que podamos encontrar es la de que, junto con hacer más estricta la sanción del incumplimiento del contribuyente, se ha buscado un medio, una salida que permita, en casos muy calificados, naturalmente entregados a la calificación de la Dirección del Servicio de Impuestos Internos, solucionar los problemas que se presenten o darle una oportunidad al contribuyente para que cambie su actitud frente al Fisco y proceda a ingresar los impuestos que adeuda o que estén pendientes de pago.

A nuestro juicio, esta es, tal vez, la única explicación posible para la existencia de esta excepcional disposición legal.

Continuando el análisis del nuevo artículo 56, ya citado, es preciso revisar las instrucciones y requisitos contenidos en las circulares internas del Servicio de Impuestos Internos, que inciden sobre la materia, recordando que hasta el mes de Abril del presente año, el sistema de declaración y pago simultáneo -en el caso del IVA- contemplaba la posibilidad de declarar los impuestos y no pagarlos.

De acuerdo a las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, uno de los requisitos exigidos para que opere la condonación, es que los impuestos o diferencias de impuestos que se han manifestado por el contribuyente al Servicio, tengan su origen en una omisión de la declaración respectiva o en la presentación de declaraciones incompletas. Por consiguiente, según el Servicio de Impuestos Internos, no procede invocar esta causal de condonación respecto de impuestos que fueron declarados dentro de los plazos legales.

Resulta preciso hacer notar que esta circunstancia ha merecido la sorpresa de muchos contribuyentes.

Cabe, a continuación, analizar las disposiciones del artículo 97 del Código Tributario, norma que contempla casi todas las infracciones tributarias - prácticamente el 90% de ellas-. Dicho artículo se ha modificado sustancialmente en varias de sus disposiciones. Por ejemplo, el N° 1°, es decir, la que se refiere al retardo u omisión de declaraciones, informes o solicitudes que se presenten al Servicio de Impuestos Internos o a Tesorerías y que no constituyen la base inmediata para la liquidación de un impuesto.

Dicho N° 1°, se refiere fundamentalmente a las personas que no hayan hecho iniciación de actividades, no se hayan inscrito en el RUT o en otros registros especiales llevados por el Servicio de Impuestos Internos. Del mismo modo, se refiere a los contribuyentes que hubieren presentado declaraciones sin movimiento, es decir, aquellas en las que se consignan exclusivamente los datos del declarante, junto a su RUT, pero en las que no hay pago efectivo de impuesto.

En todos los casos señalados, la multa que anteriormente era de 5% a 35% de una Unidad Tributaria Anual, se ha elevado en la actualidad de 1 Unidad Tributaria Mensual a una Unidad Tributaria Anual. Cabe señalar que la Unidad Tributaria Mensual alcanza hoy día la suma de 2.095 pesos y la Unidad Tributaria Anual significa \$ 25.140.

Todas estas multas las aplica automáticamente el Servicio de Tesorerías o el Servicio de Impuestos Internos, según corresponda. Sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos, por circular interna, a pesar de que el rango de la multa va de una Unidad Tributaria Mensual a una Unidad Tributaria Anual, ha señalado, en los casos de no inscripción en el RUT o de no haber dado aviso de iniciación de actividades, que debe aplicarse una multa de seis Unidades Tributarias Mensuales (más de \$ 12.000), en los demás casos, prescribe que deben aplicarse dos Unidades Tributarias Mensuales.

La modificación del N° 2 del artículo 97, es decir, la norma que señala la multa que debe aplicarse en el caso que exista un retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes que significan la liquidación de un tributo, ha elevado también, el monto de las respectivas multas.

En efecto, anteriormente, la multa aplicada era del 10% de una Unidad Tributaria Mensual en los cinco primeros me-

ses, suma que iba alzándose en un 2% mensual hasta completar un 20%. Actualmente se mantiene el porcentaje durante los primeros cinco meses, pero el alza mensual de un 2%, puede llegar al 30% en total. De esta manera, el contribuyente que se ha mantenido durante 14 meses sin declarar su impuesto, se hace acreedor al máximo de la multa, que se aplica sobre el impuesto reajustado.

Se agregó, además, un inciso nuevo al N° 2 señalado, que se refiere al caso en que un contribuyente ha retardado u omitido su declaración por estimar que el impuesto que debía pagar se encuentra cubierto por existir a su favor un crédito fiscal superior al monto que debía cancelar. En este caso, si por efecto de una fiscalización posterior del Servicio de Impuestos Internos se determina la existencia de una diferencia a pagar por el referido contribuyente, se le aplicará una multa que puede ir de una Unidad Tributaria Mensual, sin perjuicio de cancelar el impuesto adeudado.

Por instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, esta multa que se inicia en una Unidad Tributaria Mensual, deberá aumentarse en el mismo monto -1 Unidad Tributaria Mensual- cada mes, hasta completar el máximo de la multa. Es así como, detectado un atraso de 3 o 4 meses, se aplicará la multa elevada a 3 o 4 Unidades Tributarias Mensuales, hasta el máximo, en el caso de que el atraso sea de un año.

La modificación del N° 11 del artículo 97°, contempla el último caso referido a la declaración de los impuestos. En efecto, la modificación señala el aumento de la multa cuando ocurre un retardo en el pago de los impuestos sujetos a retención. En este caso, la multa será de un 10% de los impuestos adeudados la que irá aumentando en un 2% mensual hasta alcanzar un 30%.

Concretamente en el caso del IVA, que es el más típico de los impuestos sujetos a retención, la multa será de un 10% de los impuestos adeudados, la que irá aumentando en un 2% mensual hasta alcanzar un 30%.

Como puede observarse, se ha aumentado el tope de un 20% a un 30%.

La modificación de los demás números del artículo 97, no tienen otro alcance que el aumento del monto de las multas contenidas en ellos. Por ejemplo, la no exhibición de libros de contabilidad, que antes tenía de un 5% a un 10% de una Unidad Tributaria Anual, ahora tiene de una Unidad Tributaria Mensual a una Unidad Tributaria Anual. El ejercicio clandestino del comercio o industria, tenía fijada del 30% al 200% de una Unidad Tri-

butaria Anual, ahora tiene de un 30% de una Unidad Tributaria Anual a cinco Unidades Tributarias Anuales. Vale decir, \$ 130.000 más o menos.

Cabe hacer presente, por último, que la aplicación de las multas señaladas se produce automáticamente por Tesorerías o el Servicio de Impuestos Internos en los casos indicados en los N°s. 1, 2 y 11 del artículo 97, en los demás, se aplica mediante los procedimientos establecidos por el propio Código Tributario en sus artículos 161 al 165.

La situación señalada en el artículo 97, ya citado, ha cobrado gran importancia en el último tiempo, y es conocida por el Servicio de Impuestos Internos a través del procedimiento muy breve contemplado en el artículo 165. Ahora bien, este procedimiento ha sido objeto de muchas críticas por parte de los contribuyentes afectados, en razón de que no existe una clara posibilidad de dar a conocer sus argumentos y descargos frente a la situación producida, y fundamentalmente, por la circunstancia de que el fallo que dicta el Servicio es en conciencia e inapelable. Por estas razones, se ha señalado que los contribuyentes quedan en una virtual indefensión frente al procedimiento y a las sanciones que de él se derivan.

Lo expuesto cobra gran importancia en el caso citado del artículo 97 N° 10, por su extraordinaria ocurrencia y por el monto de la multa, que es extraordinariamente fuerte, ya que alcanza a cinco veces el monto de la operación con un mínimo de cinco Unidades Tributarias Mensuales, más la clausura de hasta 20 días de la oficina, estudio, establecimiento o sucursal en que se hubiere cometido la infracción.

Otro caso de modificación de procedimientos, contemplado en la nueva legislación en estudio, es la relativa a la prevista en el artículo 95 del Código Tributario, según la cual el Servicio de Impuestos Internos puede citar a algunos contribuyentes para que declaren bajo juramento y si dichos contribuyentes no concurren a la tercera citación el Servicio puede apelar al apremio en contra de ellos.

Actualmente, el apremio puede aplicarse en el caso de la no concurrencia a dos citaciones efectuadas por el Servicio, siempre que dichas citaciones hayan cumplido ciertas condiciones, como, que se hayan efectuado por carta certificada y para el quinto día de recibida ésta. A este respecto, el Código Tributario establece una presunción en cuanto a que la carta se entiende recibida por el contribuyente al tercer día de ser enviada por el Servicio.

Por otra parte, entre la primera y segunda citaciones,

deben mediar otros cinco días más.

En síntesis, la nueva legislación ha reglamentado el procedimiento de citación de los contribuyentes, disminuyendo el número de citaciones a que se encontraba obligado al Servicio.

Otra modificación al procedimiento, o mejor dicho, una complementación al procedimiento, es la efectuada al artículo 162. Los artículos 161 al 165, son los que establecen los tribunales y procedimientos mediante los cuales se aplican las sanciones.

A través de la modificación complementaria señalada, se dispone que la interposición de una denuncia o querrela por parte del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, no inhibe al Servicio para seguir conociendo de la reclamación que haya presentado el contribuyente.

Esta materia había sido objeto de diversas dudas y discusiones, las que han sido zanjadas por la modificación. Sin embargo, al mismo tiempo se ha establecido una limitación y que consiste en que el Servicio no puede dictar fallo de primera instancia en el proceso de reclamación hasta que no quede ejecutoriada la sentencia en el proceso criminal.

Finalmente, la legislación modificatoria ha consagrado una interpretación que el Servicio de Impuestos Internos había dado por vía administrativa en relación con la disposición del artículo 165, N°2, que señalaba que las infracciones de los N°s 6, 7, 10, 17 y 19 del artículo 97 debían ser notificadas personalmente o por cédula a los contribuyentes por los funcionarios del Servicio al momento de sorprender la infracción.

La materia de discusión residía en determinar cuando se entendía sorprendida la infracción. El Servicio había resuelto mediante interpretación por la vía administrativa, que se sorprende al contribuyente en el momento en que el Servicio detecta la infracción, no en el momento en que el funcionario o inspector sorprende la infracción.

Dicha interpretación ha sido acogida por la ley mediante la supresión de la expresión "sorprender la infracción" del texto legal mencionado.

Las modificaciones señaladas, son, a nuestro juicio, las que revisten mayor trascendencia o importancia. Queda, sin embargo, un caso que señalar el que por su carácter especial no lo hemos incluido anteriormente. Se trata del caso del artículo

102, en que se contempla la situación de los funcionarios fiscales, municipales o de instituciones o empresas públicas que faltan a las obligaciones que les impone el Código Tributario.

La sanción señalada para la referida infracción, era una multa, la que se ha hecho más fuerte, elevando su monto, mediante la modificación.

Como ya quedara dicho, en el mensaje que acompaña al decreto ley modificatorio, no se señalaron todas sus finalidades y objetivos, pero resulta evidente del análisis de sus disposiciones, que constituye otro medio de llevar al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En efecto, en la medida que se logra un mejor control tributario o una mayor eficiencia en dicho control, se reduce o disminuye la evasión tributaria, y en este caso, aparece claro que mediante el establecimiento del R.U.T., de todos los medios y procedimientos de control que el Servicio de Impuestos Internos tiene, de las multas que se están aplicando, y de lo difícil que resulta en este momento llegar a un incumplimiento, por lo grave y drástico de las sanciones, se pretende y se ha logrado llegar a crear una conciencia tributaria y a forzar a todos los contribuyentes a que paguen sus impuestos y declaren dentro de los plazos que la ley establece.