

DEPARTAMENTO EMISOR OFICINA DE ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA	CIRCULAR N° 29.-
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 05 de mayo de 2015.-
MATERIA: Modificaciones introducidas por el artículo 10 de la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, al Artículo 97 N° 6 del Código Tributario, contenido en el Decreto Ley N° 830, de 1974.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: Código Tributario, Artículo 97 N° 6; Ley N°20.780, Artículo 10, N° 25, letra a).

I. INTRODUCCIÓN.

El artículo 10 de la Ley N°20.780, sobre Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, incorporó modificaciones al Código Tributario, contenido en el Artículo 1° del Decreto Ley N° 830, de 1974. De dichas enmiendas, la presente Circular analizará la contenida en la letra a) del numeral 25 del referido artículo, que modifica el número 6 del artículo 97 del citado Código.

II. MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY N° 20.780.

La letra a) del numeral 25 del artículo 10 de la Ley indicada, incorpora en el número 6 del artículo 97 del Código Tributario, los siguientes párrafos segundo y tercero, nuevos:

"El que incumpla o entrase la obligación de implementar y utilizar sistemas tecnológicos de información conforme al artículo 60 ter, con una multa de 10 unidades tributarias anuales a 100 unidades tributarias anuales, con un límite equivalente al 10% del capital propio tributario o al 15% del capital efectivo.

Los contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional y aquellos autorizados a llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, que entrapen, impidan o interfieran de cualquier forma la fiscalización ejercida conforme a la ley, con una multa equivalente de 1 unidad tributaria anual a 100 unidades tributarias anuales, con un límite equivalente al 5% del capital propio tributario o al 10% del capital efectivo."

III. INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

La modificación incorpora en el numeral 6 del artículo 97 del Código Tributario, en el acápite "De las infracciones y sanciones" del Título II del Libro Segundo, dos figuras que constituyen formas especiales de entrapamiento a la fiscalización del Servicio, que contempla situaciones específicas y sanciones más severas que la figura genérica de entrapamiento del inciso 1° del mismo numeral.

En el mismo sentido, ambas figuras dan cuenta de conductas que obstaculizan la acción fiscalizadora desarrollada por el Servicio de Impuestos Internos, respecto de la información tributaria que los contribuyentes deban mantener o mantengan en sistemas tecnológicos, a saber:

1. Infracción regulada en el párrafo segundo del artículo 97 N° 6 del Código Tributario:

A. Conducta sancionada.

De acuerdo con la modificación introducida, la primera conducta infraccional consiste en incumplir o entrabar la obligación de implementar y utilizar sistemas tecnológicos de información e impedir o entrabar la revisión de su correcto uso conforme al artículo 60 ter del Código Tributario.

Para determinar qué se entiende por “incumplir”, cabe tener presente el concepto que da el Diccionario de la Real Academia Española al respecto. Así se entenderá por “incumplir” el no llevar a efecto, no ejecutar, faltar, infringir o desobedecer la obligación de implementar sistemas tecnológicos, utilizarlos y usarlos correctamente.

En cuanto al concepto de “entrabar” se trata de trabar o estorbar o entorpecer de cualquier modo la obligación de implementar, utilizar o usar correctamente los sistemas mencionados anteriormente.

Al efecto, es del caso señalar que el artículo 60 ter del Código Tributario incorporado por la Ley N° 20.780, dispone que el Servicio podrá autorizar o exigir la utilización de sistemas tecnológicos de información que permitan el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes o actividades tales como juegos y apuestas electrónicas, comercio digital de todo tipo, aplicaciones y servicios digitales, las que podrán llevar, a juicio del Servicio, una identificación digital en papel o en medios electrónicos, según proceda. El Servicio, a su juicio exclusivo y de manera individualizada, establecerá mediante resolución fundada los contribuyentes sujetos a estas exigencias y las especificaciones tecnológicas respectivas.

Así, notificada la respectiva resolución en los casos en que el Servicio haya autorizado o haya exigido la utilización de los sistemas descritos, se hará exigible la obligación de implementar, utilizar los mismos y de ocuparlos correctamente, de manera que el incumplimiento de cualquiera de estas obligaciones conformará la infracción que se tipifica. Por lo tanto, cualquier acción que efectúe el contribuyente consistente en incumplir o entrabar, en los términos señalados, la obligación de implementar, utilizar sistemas tecnológicos y de usarlos correctamente conforme al artículo 60 ter de Código Tributario, constituirá una conducta sancionada conforme con lo dispuesto en el inciso 2° del N° 6 del artículo 97 del Código Tributario.

B. Sujeto activo.

En cuanto al sujeto activo de esta infracción, se debe tener presente lo dispuesto en el artículo 60 ter del Código Tributario, introducido por la Ley N° 20.780. Conforme a éste será sujeto activo de la infracción que se analiza en este numeral, todo aquél contribuyente que transcurrido el plazo de seis meses, o su prórroga, contado desde la notificación de la resolución dictada por el Servicio de Impuestos Internos que exija la implementación y la utilización de sistemas tecnológicos de información, incumpla la obligación de implementar y utilizar los señalados sistemas tecnológicos, o usarlos correctamente.

De acuerdo al artículo 60 ter del Código Tributario, en ningún caso el Servicio de Impuestos Internos ejercerá la facultad de exigir la utilización de sistemas tecnológicos de información respecto de los contribuyentes a que se refieren los artículos 18 ter y 22 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no pudiendo, en consecuencia, ser estos contribuyentes sujetos activos de esta infracción.

En cuanto a la alusión al artículo 18 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta debe entenderse que no tiene aplicación por encontrarse derogado dicho artículo.

Por otra parte, y de acuerdo al artículo 22 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, quedan también excluidos de este tipo infraccional los pequeños mineros artesanales, pequeños

comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública, suplementeros, propietarios de un taller artesanal u obrero y los pescadores artesanales debidamente inscritos.

C. Sanción.

La sanción contemplada para quien incurra en la conducta infraccional será una sanción pecuniaria de 10 Unidades Tributarias Anuales a 100 Unidades Tributarias Anuales, con un límite equivalente al 10% del capital propio tributario o al 15% del capital efectivo.

Para los fines de la aplicación de esta sanción se considerará:

i) Capital propio.

El artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta define capital propio, para los fines de aplicar el impuesto cedular de primera categoría a los contribuyentes que declaran rentas efectivas demostradas con balance general, como la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de término del ejercicio comercial anterior, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros determinados por la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas, corresponde aplicar tal definición para los fines sancionatorios de este número.

ii) Capital efectivo.

De acuerdo con el concepto dado por la Ley sobre Impuesto a la Renta en el número 5° de su artículo 2°, se entenderá que corresponde a la totalidad del activo, en el que no están incluidos los valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden¹.

iii) Límite de la multa.

Por tratarse de una norma sancionatoria y aplicando el principio “pro reo” respecto del ius puniendi del Estado, pertinente en materia sancionatoria, cuando ambos tipos de capital sean determinables, el límite de la sanción que se deberá considerar será el monto que resulte menor de la comparación entre el capital propio tributario y el capital efectivo.

En caso que el contribuyente no deba determinar el capital propio tributario, no sea posible determinarlo o resulta negativo, para efectos del límite que contempla la norma se considerará sólo el capital efectivo.

Ahora bien, en caso que el contribuyente no deba, o no sea posible determinar ninguno de los montos indicados anteriormente, la multa a aplicar será la mínima de la indicada en el numeral siguiente.

iv) Cálculo de la Multa a aplicar.

Para efectos de determinar la multa a aplicar al infractor, el Servicio de Impuestos Internos tendrá en cuenta, en primer lugar, tanto el capital efectivo como el capital propio tributario del infractor, vigente al término del año comercial anterior al que cometa la infracción, y a estos montos les aplicará los límites de las sanciones establecidos por ley -equivalentes al 10% del capital propio tributario y al 15% del capital efectivo- considerando para la sanción del caso particular el monto que resulte menor entre ambas opciones.

Ahora bien, tratándose de la primera infracción de la misma especie en que se ha incurrido en los últimos veinticuatro meses, contados hacia atrás desde la fecha en que se notificó la respectiva

¹ Es importante tener en cuenta como se calcula éste para los contribuyentes no sometidos a las normas del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

infracción, se propone que los Directores Regionales apliquen las sanciones que se indican en la tabla contenida en este apartado.

Tabla de cálculo de la multa:

CAPITAL EFECTIVO O PROPIO DEL INFRACTOR*	MULTA
5.000 UTA. Y MÁS	60 UTA
4.000 UTA. E INFERIOR A 5.000 UTA.	50 UTA
3.000 UTA. E INFERIOR A 4.000 UTA.	40 UTA
2.000 UTA. E INFERIOR A 3.000 UTA.	30 UTA
1.000 UTA. E INFERIOR A 2.000 UTA.	20 UTA
500 UTA. E INFERIOR A 1.000 UTA.	15 UTA
100 UTA. E INFERIOR A 500 UTA.	10 UTA
INFERIOR A 100 UTA	15 % DEL CAPITAL EFECTIVO O EL 10 % DEL CAPITAL PROPIO, CUYO MONTO NO PODRÁ SER SUPERIOR A 5 UTA.

* Vigente al término del año comercial anterior al que el contribuyente cometió la infracción.

v) Condonación.

El contribuyente podrá acogerse al Procedimiento de Aplicación de Sanciones y Condonaciones (PASC), regulado en la Circular N° 01, de 2004 y sus posteriores modificaciones.

Para las infracciones objeto de esta Circular, la condonación alcanzará un 60% de la multa determinada, sin perjuicio de lo establecido en caso de reincidencia y de la facultad de los Directores Regionales consagrada en el artículo 6° letra B N° 4 del Código Tributario.

vi) Reincidencia.

De conformidad a lo ya señalado en el numeral iv) de este apartado, para efectos de la aplicación de esta política de sanciones, se entenderá que un contribuyente es reincidente de esta infracción si dentro de un plazo de veinticuatro meses vuelve a cometer una infracción de la misma especie de las tipificadas en el artículo 97 N° 6 del Código Tributario.

De existir reincidencia, en los últimos veinticuatro meses, se aplicarán las multas indicadas en las tablas del numeral iv), pero el porcentaje de condonación que se conceda se rebajará en 10% en cada nueva infracción. A contar de la cuarta reincidencia de la misma especie, se aumentará la multa en 10 UTA -por cada nueva infracción- sin exceder el tope del 10% del capital propio o el 15% del capital efectivo, según corresponda, hasta llegar al límite de 100 UTA; en estos casos no se condonará la multa aplicada.

Ejemplo: tratándose de un contribuyente al que se le ha cursado una infracción por la conducta descrita en el párrafo segundo del artículo 97 N° 6 del Código Tributario y que tiene un capital efectivo y propio tributario mayor que 5.000 UTA; si la actual conducta se trata de la segunda infracción (primera reincidencia), se podrá aplicar una multa de 60 UTA, y corresponderá

una condonación de 50% de aquella; si se trata de una tercera infracción (segunda reincidencia), se podrá aplicar la multa de 60 UTA, correspondiendo una condonación de 40% de la multa y así, sucesivamente, hasta la cuarta infracción en que ya no se dará lugar a la condonación.

En caso de una quinta infracción, la multa aplicada se propone la suma de 70 UTA, no correspondiéndole condonación alguna; en caso de una nueva infracción la multa aplicada sería de 80 UTA, no correspondiéndole condonación alguna, y así sucesivamente hasta alcanzar el límite de 100 UTA establecido en la ley.

2. Infracción regulada en el inciso tercero del artículo 97 N° 6 del Código Tributario:

A. Conducta sancionada.

El entorpecer, impedir o interferir de cualquier forma la fiscalización ejercida conforme a la ley a los contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional y aquellos autorizados a llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos.

Así, se entenderá por “entorpecer”, trabar o estorbar o entorpecer de cualquier modo la fiscalización ejercida conforme de la ley a los contribuyentes señalados en el párrafo anterior. Por otra parte, respecto del alcance de la expresión “impedir” se debe entender estorbar, dificultar o imposibilitar la ejecución de fiscalización indicada, hacer que la misma no ocurra o sea difícil o imposible de realizar. Ahora bien, en cuanto al concepto de “interferir” como interceptar, impedir, estorbar, obstaculizar, intervenir o interponerse en la fiscalización conforme a la ley a los contribuyentes ya mencionados, modificando o impidiendo su funcionamiento o desarrollo.

Es importante señalar que se debe tener en cuenta lo indicado en el artículo 60 bis inciso segundo del Código Tributario respecto a la forma en que el Servicio de Impuestos Internos fiscalizará a los contribuyentes señalados en este inciso.

B. Sujeto activo.

Serán sujetos activos de acuerdo a lo indicado en la letra anterior, los contribuyentes, que hayan sido autorizados a:

- i) sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional,
- ii) llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos,

que entorpecen, impidan o interfieran de cualquier modo en la fiscalización ejercida por el Servicio de Impuestos Internos de conformidad a la ley.

C. Sanción.

La sanción contemplada para quien infrinja la conducta infraccional descrita, será una multa de 1 a 100 Unidades Tributarias Anuales, con un límite equivalente al 5% del capital propio tributario o al 10% del capital efectivo.

Se aplicará a esta infracción lo indicado en los numerales i) al iii), el v) y los primeros dos párrafos del numeral vi) del apartado anterior.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso que el contribuyente no deba determinar el capital propio tributario y el capital efectivo, la multa a aplicar será la mínima de la indicada en la tabla siguiente.

Respecto del cálculo de la multa a aplicar, el Servicio de Impuestos Internos tomará en cuenta, en primer lugar, tanto el capital efectivo como el capital propio tributario del infractor, vigentes al término del año comercial anterior en que el contribuyente cometió la infracción, y a estos

montos les aplicará los límites de las sanciones establecidos por ley -equivalentes al 5% del capital propio tributario y al 10% del capital efectivo- considerando para la sanción del caso particular de que se trate el monto que resulte menor entre ambas opciones.

Ahora bien, tratándose de la primera infracción de la misma especie, en que se ha incurrido en los últimos veinticuatro meses, contados hacia atrás desde la fecha en que se notificó la respectiva infracción, se proponen las sanciones que se indican en la tabla contenida en este apartado.

Tabla de cálculo de la multa:

CAPITAL EFECTIVO O PROPIO DEL INFRACTOR*	MULTA
5.000 UTA. Y MÁS	30 UTA
4.000 UTA. E INFERIOR A 5.000 UTA.	25 UTA
3.000 UTA. E INFERIOR A 4.000 UTA.	20 UTA
2.000 UTA. E INFERIOR A 3.000 UTA.	15 UTA
1.000 UTA. E INFERIOR A 2.000 UTA.	10 UTA
500 UTA. E INFERIOR A 1.000 UTA.	5 UTA
100 UTA. E INFERIOR A 500 UTA.	1 UTA
INFERIOR A 100 UTA	10 % DEL CAPITAL EFECTIVO O EL 5 % DEL CAPITAL PROPIO, CUYO MONTO NO PODRÁ SER SUPERIOR A 0,5 UTA.

*Vigente al término del año comercial anterior al que el contribuyente cometió la infracción.

IV. VIGENCIA DE LA LEY Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.

La Ley N° 20.780, en lo relativo a la modificación al numeral 6 del artículo 97 del Código Tributario, rige a contar del 30 de septiembre de 2015. En consecuencia, las sanciones que la norma establece y las condonaciones que regula se aplicarán a hechos que se materialicen a contar de esa fecha.

Saluda a Ud.,

**MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T Y P)**