

Estimados lectores,

En esta vigésima primera edición del Reporte Tributario, Nº21 Noviembre/2011, nos referiremos a un tema que resulta controversial cuando se relaciona con pérdidas tributarias de arrastre, la prescripción. Los efectos tributarios que se producen cuando una empresa es fiscalizada aplicando al efecto esta institución jurídica, son diversos atendiendo al resultado tributario determinado por el contribuyente. En situación de pérdida tributaria, el contribuyente debe acreditar sus resultados con toda la documentación contable y de respaldo que fundamenta la referida pérdida, información que en algunos casos pudiera estar relacionada con hechos económicos cuya ocurrencia supera los plazos de revisión que la autoridad tributaria por ley posee.

El presente reporte tributario examina el tema de la prescripción impositiva llevada al campo específico de las pérdidas tributarias. Se analizan, en consecuencia, las particularidades o características especiales con que debería ser interpretada y aplicada la figura de la prescripción, cuando se trata de declaraciones con resultado negativo. La interrogante que se pretende despejar se refiere, por lo tanto, a la efectiva existencia de una normativa especial o de reglas particulares respecto a la revisión de ejercicios con resultado negativo. Lo anterior, supone un examen previo de la institución, de los principios que la informan y de la normativa que la regula, para que sobre la base de esos antecedentes, se haga posible examinar su operatoria frente a situaciones especiales, en este reporte en particular, las pérdidas acumuladas.

El Centro de Estudios Tributarios (CET UChile), continuará mensualmente desarrollando temas de índole tributaria, para lo cual los invitamos a visitar www.cetuchile.cl donde podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Saludos cordiales,
Profesor Javier Jaque López
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET UChile

PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

I. LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA



- Claridad y consistencia de las normas que la consagran.
- Significado práctico o expresión concreta de la prescripción.
- Improcedencia de discriminar entre declaraciones con resultado positivo y negativo.

Reporte Tributario preparado por
Alejandro Dumay Peña
Abogado, Licenciado en Cs. Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción.
Magíster en Tributación, Universidad de Chile.
Colaborador CET – UChile

Consideraciones generales.

Frente a las graves y profundas deficiencias que presenta nuestro sistema tributario, expresadas en normas contradictorias, ininteligibles o inoperantes, en reglas insuficientes o excesivamente generales – (que hacen que sea la jurisprudencia administrativa la que deba señalar la normativa a aplicar) – o en disposiciones apartadas de la realidad, carentes de fundamento, obsoletas o impracticables, la normativa legal sobre la prescripción tributaria resulta ser la excepción.

La prescripción impositiva aparece regulada por normas claras y consistentes, con el agregado de que se trata de una normativa coherente con los principios, fundamentos y conceptos doctrinarios que informan la institución de la prescripción.

En esos términos, resulta incomprensible la jurisprudencia administrativa y judicial, que, con pretextos absurdos o pseudoargumentos que no resisten análisis, intente oscurecer lo que probablemente es la única materia que, en nuestra legislación tributaria, se encuentra regulada con la claridad y consistencia que sería tan deseable en otros temas impositivos.

La prescripción, con el respaldo de los fundamentos que la sustentan – (dentro de los cuales destaca la certeza jurídica) – busca dar fijeza o carácter definitivo e inalterable a determinados hechos o antecedentes, evitando la necesidad de remontarse, ilimitadamente, (o más allá del tiempo que se estime razonable), a la verificación, comprobación o demostración de los mismos.

Un ejemplo típico se produce en el estudio de títulos inmobiliarios, en que la necesidad de comprobar si el que se dice dueño adquirió de quien era efectivamente el propietario legítimo, nos lleva, a su vez, a indagar respecto del propietario anterior y así, sucesivamente.

A no mediar la prescripción, que en términos prácticos nos dice que nos remontemos en este análisis retroactivo, sólo hasta determinada fecha, dando por válidos los títulos de ese propietario, el estudio de títulos se haría impracticable, ya que en cada caso se haría necesario llegar hasta la fecha del descubrimiento del continente o de las primeras encomiendas.

Nos parece un ejemplo adecuado, puesto que resulta perfectamente equivalente a lo que sucede con la prescripción tributaria, a no mediar la cual, cualquiera revisión de una empresa sujeta a contabilidad, debería, necesariamente, remontarse hasta su primer ejercicio.

Tomaría demasiado espacio demostrar científicamente la afirmación anterior, pero cualquier profesional vinculado al tema impositivo sabe, positivamente, que no es posible validar los resultados de un determinado año, sin verificar los antecedentes del ejercicio anterior y así sucesivamente, hasta llegar al año de inicio de actividades.

Ello, por la simple razón de que la información contable de cada ejercicio, se alimenta de los antecedentes registrados en los ejercicios precedentes, por lo que cada declaración anual, no puede ser revisada o verificada aisladamente y sólo puede ser validada verificando antecedentes de respaldo, que corresponden a información de años anteriores.

Ello es obvio, si se tiene en cuenta la necesaria continuidad en el quehacer de las empresas, el que de modo, por cierto artificial, se corta o separa a través de los balances anuales.

Por lo tanto, en una revisión tributaria sucede lo que en un estudio de títulos. Si la ley, a través de la prescripción, no pusiera un límite, la tarea se haría materialmente impracticable, puesto que habría que remontarse, necesariamente, de un propietario a su predecesor en el dominio, y así, indefinidamente.

II. AUSENCIA DE LA DISCRIMINACIÓN EN LA NORMATIVA LEGAL



Lo señalado, derriba, desde ya, el primer mito que se ha pretendido construir en esta materia, cuando se señala que los ejercicios o declaraciones con resultados negativos – pérdidas –, no prescribirían, porque en tal caso, ese resultado negativo tiene incidencia en los posteriores.

Lo cierto es:

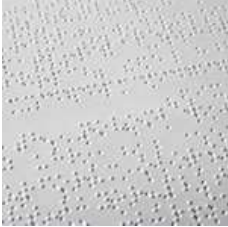
- a) Que, por una parte, los resultados de TODOS los ejercicios (expresados en la respectiva declaración de impuestos) tienen, necesariamente, efectos e incidencia en los ejercicios futuros, de modo que el resultado negativo no constituye ninguna particularidad en este sentido, ya que SIEMPRE, la verificación de los resultados de un año obliga a verificar la información del año anterior – de la cual provienen gran parte de los antecedentes –, y así sucesivamente, y
- b) Por otra, que las normas que regulan la prescripción no hacen ningún distingo entre declaraciones con resultado positivo o negativo, de modo que cuando se discrimina en tal sentido se contraviene ese principio jurídico esencial según el cual, cuando el legislador no distingue, no es lícito al intérprete distinguir.

La revisión tributaria que obliga, siempre, a remontarse al ejercicio anterior, al igual que el estudio de títulos de dominio a que se ha hecho referencia, no sería posible sin la ayuda de la prescripción, que es, en definitiva, la que permite poner fin a esa retroactividad indefinida.

La prescripción tributaria no limita las facultades del Servicio, como erróneamente se asume. Por el contrario, es la que hace posible el ejercicio racional de la facultad de fiscalizar.

Si no existiera un límite legal establecido a través de la prescripción, cualquier proceso de fiscalización debería ser necesariamente integral, vale decir, remontarse hasta el primer ejercicio del contribuyente, ya que cualquier otro corte antojadizo resultaría arbitrario y sin respaldo.

III. NORMATIVA LEGAL



Como se ha dicho, las normas que regulan la prescripción, a diferencia de lo que generalmente ocurre en materia impositiva, son claras, consistentes, armónicas y unívocas.

El Código Tributario señala, en su artículo 200, que el Servicio podrá revisar a los contribuyentes “dentro del término de tres años contados.....”.

Por su parte, el artículo 59 señala que: “Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar....”

En idéntico predicamento, el artículo 25 dispone que toda liquidación o determinación de impuestos tiene carácter provisional “mientras no se cumplan los plazos de prescripción.....”.

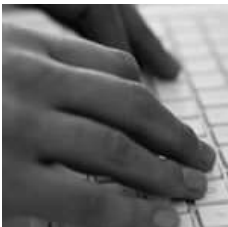
En consecuencia, la prescripción tributaria está consagrada en nuestro sistema de manera clara, expresa y taxativa, sin distingos respecto de declaraciones con resultado positivo o negativo, según se ha señalado, y sin que existan disposiciones legales cuyo tenor pudiera dar lugar a dudas, confusiones o conflictos de interpretación.

Por el contrario, las normas que tienen alguna relación o vínculo con el límite de tiempo que las normas sobre prescripción imponen al ejercicio de las facultades fiscalizadoras, son perfectamente consistentes, como el caso del artículo 17, que ordena mantener la información contable a disposición del Servicio “mientras esté pendiente el plazo (que tiene el SII) para la revisión de las declaraciones.”

Así ocurre también con el artículo 126, que limita también a tres años el plazo que tiene el contribuyente para solicitar devolución de impuestos que hubiere pagado indebidamente.

A propósito de la norma anterior, cabe cuestionar el supuesto que normalmente se asume, en el sentido de que la revisión de declaraciones sólo puede generar diferencias en contra del contribuyente. Obviamente, los errores, en cuanto tales, pueden tener cualquier signo.

IV. EXPRESIÓN PRÁCTICA DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA



Lo que en concreto hace la prescripción, para materializar el concepto que la inspira, es dar fijeza o carácter definitivo e inalterable a aquella información que sigue al período en el cual termina el plazo de 3 o 6 años a que se refiere el artículo 200.

Si, por ejemplo, de acuerdo a la prescripción, la acción revisora o de fiscalización, respecto de un caso determinado, sólo puede retrotraerse hasta el ejercicio 2001, ello significa que el fiscalizador debe dar por definitiva e inamovible la información del respectivo contribuyente, contenida en su declaración correspondiente al año 2000.

Ese y no otro es el sentido y efecto concreto de la prescripción.

En términos prácticos, por lo tanto, el fiscalizador del caso, debe tomar esa declaración del año 2000 y dando por definitiva e inmodificable esa información – (en los mismos términos que si esa declaración hubiera sido revisada y validada más allá de toda duda) –, se limitará a verificar si los antecedentes consignados por el contribuyente en los ejercicios siguientes – los susceptibles de revisión –, se ajustan y son consistentes con la información y antecedentes que en tal declaración se contienen.

(Es lo mismo que ocurre en un estudio de títulos cuando damos por propietario legítimo a quien era dueño del inmueble en una determinada fecha, porque la prescripción así lo indica y no porque hayamos verificado que adquirió el inmueble de quien era legítimo titular).

En consecuencia, la prescripción se manifiesta por la vía indicada, vale decir, validando y dando carácter definitivo e inamovible a determinada información, única manera de dar racionalidad al ejercicio de la facultad fiscalizadora por parte del Servicio – y la correlativa certeza al contribuyente –, puesto que de otro modo, la validación de los antecedentes contenidos en la declaración relativa al año 2000 – para seguir con el caso del ejemplo –, implicaría una revisión de los antecedentes provenientes del año 1999, al revisar el cual nos encontraríamos, necesariamente, con que la única manera de comprobar sus datos, es remontarse a la declaración del año anterior y así sucesivamente, hasta llegar, ineludiblemente, al primer ejercicio.

V. LA PRESCRIPCIÓN Y LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS



Hemos señalado que las declaraciones de impuesto con resultados negativos, no presentan ninguna particularidad respecto a la prescripción y que la pérdida tributaria no constituye antecedente que justifique distingo alguno, en lo que se refiere a esta institución.

Desde luego, la ley no distingue entre declaraciones con resultado positivo o negativo, como lo hace con las declaraciones omitidas o maliciosamente falsas, para señalar que, en tal caso, el plazo para la revisión aumenta a seis años.

Tampoco el resultado negativo hace diferencia en lo que respecta a los aspectos conceptuales u operativos de la prescripción, puesto que con independencia de los resultados positivos o negativos de las declaraciones de los años anteriores, la revisión de los períodos previos resulta siempre indispensable para validar la información y resultados del año que se examina.

Ello es simple consecuencia de la correlación de las operaciones de las empresas, que, artificialmente, se separa en períodos anuales, pero que, obviamente, tiene continuidad.

Así, por ejemplo, ¿Cómo podría validarse un cargo por depreciación que aparece rebajado en un determinado ejercicio, sin verificar el valor de compra en el ejercicio de adquisición del activo? ¿Cómo podría verificarse la procedencia de una indemnización por años de servicio sin remitirse al ejercicio en el que el trabajador fue contratado? ¿Cómo podría constatarse el carácter necesario de gastos que están asociados a ingresos que fueron reconocidos con anterioridad?

Los ejemplos son infinitos, ya que la actividad de la empresa y situaciones con incidencia tributaria, no comienza el 1 de enero del año que es objeto de revisión, sino que se remontan a ejercicios anteriores y, en algunos casos, al inicio de sus operaciones.

Es por ello que, a no mediar la prescripción, la validación de los antecedentes de un determinado período, obligarían a retrotraerse, sin límite de tiempo, a períodos que pudieran ser muy remotos, cualquiera hubiere sido el resultado (positivo o negativo) de éstos.

En definitiva, las declaraciones con resultado negativo, no presentan ninguna particularidad que justifique un distingo respecto de la prescripción y, desde luego, la ley no establece tal distingo.

Se ha dicho, al respecto, que la prescripción no operaría en el caso de pérdidas tributarias, porque en tal caso, es el contribuyente el que invoca (o el interesado en invocar) ese resultado negativo que se proyecta a los ejercicios siguientes.

Se trata, desde luego y según ya se ha demostrado, de una falacia, puesto que no es el contribuyente – sino que la ley, a través de la prescripción – la que pone límite a la facultad de revisión o fiscalización.

Por ejemplo, cuando se rechazan gastos, por su calidad de extemporáneos – (vale decir, porque debieron rebajarse en ejercicios anteriores) –, es obvio que el contribuyente estaría interesado en poder reabrir esos ejercicios, hacer valer las deducciones y obtener devolución de lo pagado en exceso, situación que quedará impedida por la prescripción, si el ejercicio de que se trata es de aquellos que ha quedado fuera de posibles revisiones, en virtud de la prescripción.

Volviendo a la situación a que se hacía referencia con anterioridad, es la ley la que señala que el ejercicio de la facultad revisora sólo puede retrotraerse hasta la declaración del año 2001, con lo que, según se ha explicado, da fijeza e inamovilidad, a la declaración del año 2000, independiente de que ésta presente un resultado positivo o de pérdida tributaria o que su reapertura beneficie al Fisco o al contribuyente.

También se ha dicho – (en el predicamento de defender lo indefendible) –, que las declaraciones con resultado negativo o pérdida tributaria no prescriben, porque al proyectarse a los ejercicios siguientes y tener efectos en éstos, su revisión se hace indispensable para poder validar las declaraciones de los años siguientes, no prescritas y que el fiscalizador está habilitado para revisar.

También se ha explicado que éste no es un efecto propio o exclusivo de las declaraciones con resultados negativos, ya que toda declaración anual recoge, necesariamente, antecedentes y elementos generados en los ejercicios previos, los que teóricamente – a mediar la prescripción –, deberían ser verificados como única forma de validar, seria y científicamente, las declaraciones de los años siguientes.

En consecuencia, el fiscalizador que revisa una declaración, debería remontarse, necesariamente, – (si se trata de un trabajo serio y profesional) – a las declaraciones de todos los años previos, situación que se evita gracias a la prescripción, que es la que pone un límite racional.

En virtud de la prescripción, esa revisión retroactiva sólo opera hasta llegar a esa declaración que se ha hecho intocable – (puesto que la prescripción le ha dado carácter inamovible) –, donde,

legalmente, debe detenerse, para tomar la información que en ella se contiene, como cierta y definitiva, con independencia de que el resultado que ella muestre sea de pérdida o utilidad.

Con independencia del resultado positivo o negativo que ella muestre, esa es la última declaración a que se puede llegar en el proceso de revisión retroactiva y la información que en ella se contiene – (que no es revisable, desde el momento que es la ley la que ordena darla por cierta, definitiva e inamovible) –, es la que necesariamente deberá tomarse como base, para verificar los resultados determinados por el contribuyente en los ejercicios siguientes.

No existe ningún antecedente que justifique razonar distinto, ni menos aplicar o dejar de aplicar las normas legales sobre prescripción, en razón de que la declaración que se ha hecho inamovible, – la correspondiente al año 2000, en nuestro ejemplo –, muestre un resultado de +100 o de -100.

Es cierto que la declaración con -100 tendrá incidencia en la declaración del o de los años siguientes (en los cuales se rebajarán o imputarán esos 100), pero también la declaración con resultado positivo (+100) tendrá efectos y proporcionará antecedentes que pueden ser determinantes para el rechazo o validación de los resultados que muestren las declaraciones del contribuyente de los años 2001 y siguientes.

VI. RESUMEN Y CONCLUSIONES



Mientras más se profundice en el análisis de la prescripción tributaria y de las normas que la consagran, se hace más inexplicable la jurisprudencia que la desconoce, que asume que existiría normativa distinta para declaraciones con resultado positivo o negativo, que hace discriminaciones con argumentos que no resisten el más mínimo análisis, que razona sobre la base de que la prescripción estaría limitando las facultades del Servicio (y correlativamente, amparando eventuales evasiones), en circunstancias de que es la prescripción la que hace posible el ejercicio racional de la facultad de fiscalizar (la que, según se ha demostrado, en ausencia de la prescripción, supondría, necesariamente, remontarse hasta el primer ejercicio del contribuyente).

Analizado el tema, exclusivamente desde el punto de vista de la equidad y la transparencia, si no existiera la prescripción, que pone plazo a las revisiones, y ante la imposibilidad práctica de remontarse hasta la fecha en que la empresa inició sus actividades ¿Quién señalaría y definiría el plazo a que debe extenderse, en cada caso, la fiscalización? ¿Por qué, arbitrariamente, la fiscalización se remontó a 5 años en el caso del contribuyente A y a 10 en el caso del contribuyente B?

¿Qué ocurriría – como perfectamente podría suceder –, si en la revisión del ejercicio 12, previo al año en que se está practicando la revisión, se determinara que el contribuyente pagó impuestos en exceso? ¿En ese caso si aplicaríamos la prescripción?

Como se ha reiterado, las normas legales son claras y categóricas y nadie – menos aún los magistrados – pueden alegar su ignorancia.

No hay una sola norma, inciso o expresión, dentro de los artículos del Código Tributario que se refieren a la materia, que pueda generar dudas o, menos aun, inducir a error.

Tratándose de impuestos sujetos a declaración – (como Renta, IVA y otros) – la ley pone de cargo del contribuyente la responsabilidad inicial, pero señala, expresamente, que esas declaraciones tienen carácter provisional, puesto que el Servicio, en el ejercicio de su función fiscalizadora, puede revisarlas, para lo cual cuenta con un plazo mínimo de tres años.

Al término del plazo que corresponda, las declaraciones se tornan definitivas, vale decir, la información dada por el contribuyente, se tiene por cierta (en los mismos términos que si se hubiere revisado y validado) y debe tomarse como base o antecedente para la revisión de los períodos siguientes no prescritos.

Frente al claro tenor literal de las disposiciones citadas, aun cuando se considere que se trata de normas obsoletas, los tribunales de la República deberían aplicarlas y hacerlas cumplir.

Tampoco hay razones o fundamentos para considerar que las normas o los plazos que en ellas se señalan son arcaicos, puesto que, con la tecnología actual, los plazos de 3 o 6 años resultan cada vez más satisfactorios o suficientes, como lo evidencia la nueva normativa – véase modificaciones incorporadas al artículo 59 del Código Tributario por la Ley 20.420, de 2010 – que establece plazos de meses para la revisión y resolución de determinadas materias.

El presente artículo ha sido elaborado teniendo a la vista fallos que niegan, desconocen o limitan los efectos de la prescripción tributaria, los que se ha preferido no citar, ni menos transcribir, para evitar cualquier grado o forma de complicidad con criterios que, en nuestra opinión, implican desconocimiento o transgresión flagrante de nuestra normativa tributaria.

VII. ANÁLISIS CONCEPTUAL



Si, prescindiendo de la normativa legal, se examina el tema en la búsqueda de reglas ideales, que armonicen conceptos de equidad con principios jurídicos y aspectos prácticos, que nos lleven a un escenario que compatibilice criterios de fiscalización adecuada con las necesarias garantías que la ley debe otorgar a los contribuyentes, caben las siguientes reflexiones:

El postulado de que la prescripción no debería tener aplicación en determinadas materias, como la revisión del FUT o de las pérdidas tributarias, no presenta, a nuestro juicio, respaldo jurídico, práctico o de equidad, desde el momento que implicaría:

- Dejar a los contribuyentes en situación de permanente incertidumbre, con la obligación de conservar, indefinidamente, la documentación y antecedentes de respaldo y con la objeción ética que se derivaría del efecto unilateral de las revisiones, a menos que su derecho a obtener devoluciones, por los pagos en exceso que pudieran detectarse, tampoco quedara sujeto a plazo;
- Transformar la labor fiscalizadora en una tarea que en muchos casos se haría impracticable, ya que toda revisión tributaria debería retrotraerse, sin límite de tiempo, hasta el primer ejercicio de la empresa. Ello, teniendo en cuenta, además, que dejar a la decisión del fiscalizador, el determinar, en cada caso, los períodos a cubrir, implicaría patentar la arbitrariedad y poner término al Estado de Derecho.

- Asumir las repercusiones que, en todo orden de materias, se derivarían, puesto que la inexistencia o inaplicabilidad de la prescripción tributaria tendría efectos jurídicos, económicos, financieros y en otros ámbitos, imposibles de prever.

La institución de la prescripción tuvo, desde sus inicios, objeciones, críticas y detractores, pero, a través del tiempo ha demostrado que sus virtudes priman sobre sus inconvenientes.

Se hace duro asumir que el ente fiscalizador deba reconocer, por ejemplo, una pérdida tributaria que pudiera no ser tal – (a lo menos en su cuantía) – y que, sin embargo, debe aceptarse, porque no se verificó en su oportunidad y porque en el momento que el ente fiscalizador está en disposición de revisarla, se ve impedido en virtud de la prescripción.

Sin embargo, ese tipo de situaciones, deben asumirse como “el costo” de la prescripción, en el bien entendido que, tanto la normativa legal como los programas de fiscalización, contemplan reglas o mecanismos que hacen posible la fiscalización oportuna de las declaraciones de los contribuyentes – la declaración con resultado de pérdida, en el caso a que se hace referencia –, sea por la vía de ampliación del plazo – (de 3 a 6 años) – o a través de otros mecanismos – (como las declaraciones juradas, por citar sólo un ejemplo) – que permiten compatibilizar la prescripción con la adecuada fiscalización y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por tanto, en el plano teórico y con independencia de cuál fuera la normativa, los distintos objetivos – jurídicos, prácticos, de equidad y otros –, que se cumplen a través de la prescripción, harían necesario su establecimiento.

La prescripción se traduce, según se ha reiterado, en dar carácter definitivo e inamovible a una determinada declaración (la que precede al último período que el Servicio está en condiciones de revisar), y se valida porque, sin comprometer en grado relevante las facultades fiscalizadoras del Servicio, da racionalidad y juridicidad a la labor revisora.

Lo señalado respalda también nuestra posición en cuanto a que no existen fundamentos para asumir situaciones de excepción que la ley no establece, ni para plantear doctrinas o teorías conforme a las cuales la prescripción no tendría cabida frente al FUT o las pérdidas tributarias.

Si se establecieran reglas especiales que hicieran inoperante la prescripción en determinadas materias, el derecho a revisión ilimitada de las mismas, lejos de fortalecer las facultades del ente fiscalizador – con la necesaria afectación de los derechos de los contribuyentes – generaría situaciones caóticas e inmanejables, que la prescripción permite evitar.

Sólo un ejemplo: En una normativa en que el FUT no prescribe, asumimos que durante el año 2011 se revisa el Registro de una S.A. abierta y se determina que existió un error en virtud del cual, a un dividendo distribuido en marzo de 1991, se asignó un crédito distinto al que correspondía.

Ante la imposibilidad de obligar a los accionistas a rectificar sus declaraciones de abril de 1992, cabe preguntarse sobre las medidas a adoptar por parte del Servicio, sea en el evento de que el crédito informado hubiere sido superior o inferior al que correspondía.

Queremos decir que la ausencia de prescripción lleva a situaciones absurdas e irracionales.

La prescripción no debe ser vista como institución que extingue las facultades del Servicio (y que en tal sentido conspira en contra de una administración más eficiente o fomenta la evasión), sino que como un instrumento legal que da racionalidad al sistema tributario y al cumplimiento y control de las normas impositivas.

El contribuyente sabe que sus declaraciones pueden ser revisadas, que debe responder por ellas, civil y penalmente, que debe conservar y disponer de todos los antecedentes de respaldo, que existen cruces de información y una multiplicidad de mecanismos que, por diversas vías pueden hacer aflorar, en cualquier momento, una información o dato inexacto.

Los recargos, multas y sanciones que pueden derivarse de cualquiera diferencia que se determine, son bastante onerosos y la posibilidad de que se detecten errores, cada vez más alta.

Sin embargo, mantener esa situación – vale decir, el carácter provisional de las liquidaciones –, en forma indefinida, no sólo atentaría en contra de la certeza jurídica, el mundo de los negocios y las garantías de los contribuyentes, sino que tampoco resultaría positivo en lo que respecta a un mejor ejercicio de la facultad fiscalizadora, ya que:

- Si el período de revisión fuere ilimitado, la terea revisora se haría impracticable o, a lo menos, extremadamente más larga y compleja que en la actualidad;
- El hecho de que las declaraciones de los contribuyentes permanecieran, indefinidamente, a disposición del Servicio para su revisión, produciría un inevitable relajo en la administración tributaria, y
- La circunstancia de que el plazo de revisión quedara al arbitrio de cada fiscalizador, introduciría un elemento de arbitrariedad, obviamente no deseable.

Nos parece, por lo tanto, que desde todo punto de vista, la normativa vigente es la que se ajusta a la equidad, a la realidad práctica del funcionamiento del sistema tributario, a los conceptos jurídicos que inspiran nuestra legislación y sirven de base al estado de Derecho y a una ecuación razonable entre las facultades del fiscalizador y los derechos del fiscalizado.

Por lo tanto, la prescripción no debe verse sólo en la perspectiva de aquella institución que extingue, por el paso del tiempo, las facultades fiscalizadoras del Servicio, puesto que una lectura, en esos términos, de la norma que se contiene en el artículo 200 del Código Tributario, no hace justicia al espíritu de la disposición y al rol que cumple en el funcionamiento del sistema tributario.

Lo que está detrás de esa disposición legal – y de las restantes, que consagran la prescripción tributaria en nuestro sistema –, es el reconocimiento de la continuidad en la operatoria de las empresas, como necesaria consecuencia de lo cual, la verificación de los resultados de un ejercicio, obligan a examinar, ilimitadamente, los antecedentes de los períodos anteriores.

Es frente a esa realidad que el legislador advierte la necesidad de límites, que no persiguen como objetivo restringir la función fiscalizadora, sino que, por el contrario, racionalizarla y hacerla posible, en términos prácticos, y en armonía con las garantías esenciales que merece el contribuyente fiscalizado.

Considerando la multiplicidad de razones que determinan la irracionalidad e inconveniencia de revisiones ilimitadas en el tiempo, la prescripción pone un límite por la vía de dar fijeza a los datos que se contienen en una determinada declaración.

Ordena, en ese predicamento, que ella debe tenerse por definitiva e inamovible, no en virtud de una revisión que la haya validado, sino que en virtud la ley, que en este caso, más que sustituir la labor fiscalizadora, la complementa.

Compete a la ley, da un marco a la función fiscalizadora y ello se cumple señalando la forma, los instrumentos o mecanismos a utilizar y, por cierto, los tiempos para su ejecución.

No se trata, por lo tanto, de que la prescripción se ponga de lado del contribuyente y en contra del funcionario fiscalizador o que tenga como objetivo limitar las facultades de este último, sino que, por su intermedio, el legislador cumple con su obligación de regular, en un plano de equidad, racionalidad y equilibrio, la función fiscalizadora de la Administración.

Hemos explicado que la prescripción hace factible una fiscalización rigurosa (que con plazos indefinidos no podría ser tan profunda ni expedita), releva al contribuyente de la obligación de mantener indefinidamente los antecedentes que respaldaron sus declaraciones, hace posible la certeza jurídica (que no podría lograrse por otros medios), castiga el incumplimiento del contribuyente, (duplicando el plazo de revisión en el caso de declaraciones omitidas o falseadas), y cumple, en definitiva numerosos objetivos indispensables para el adecuado funcionamiento del sistema tributario.

Como lo demuestra nuestra realidad legal, la tendencia en esta materia, no apunta a eliminar la prescripción o a extender los plazos que ella contempla. Por el contrario, consciente el legislador de que la administración cuenta con mecanismos cada vez más efectivos y expeditos, la tendencia es acortar los plazos e imponer al Servicio períodos cada vez más breves para el cumplimiento de sus funciones, no en el ánimo de limitar sus facultades, ni de fomentar la evasión o relajar la conciencia tributaria de los contribuyentes, sino que en el bien entendido que, en el mundo actual, la fiscalización de los contribuyentes no puede derivar en un proceso que implique remontarse, sin límites, a períodos que están sepultados por el tiempo, porque la ley así lo dispone, pero, además, porque es bueno y razonable que así sea y porque la equidad, el sentido común, la certeza jurídica y las bases indispensables para un Estado de Derecho, así lo exigen.



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE