

Influencia de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Desarrollo de la Norma General Antielusión Chilena

Citation for published version (APA):

Anguita, C. (2021). Influencia de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Desarrollo de la Norma General Antielusión Chilena. In Y. A. Varela Barraza (Ed.), *II Jornadas Chilenas de Derecho Tributario* (pp. 98-109). Instituto Chileno de Derecho Tributario.

Document status and date:

Published: 01/09/2021

Please check the document version of this publication:

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

www.umlib.nl/taverne-license

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

repository@maastrichtuniversity.nl

providing details and we will investigate your claim.



Jornadas
CHILENAS
DE DERECHO TRIBUTARIO

12y13 **NOVIEMBRE 2020**
Jornadas Online

AUTORES DESTACADOS

INTERNACIONALES: *Pasquale Pistone - César García Novoa - Fernando Serrano Antón*
NACIONALES: *Rodrigo Benítez, Christian Blanche, Luis Catrilef, Pablo González y otros.*



II *Jornadas*
CHILENAS
DE DERECHO TRIBUTARIO

12y13 **NOVIEMBRE 2020**
Jornadas Online

Instituto Chileno de Derecho Tributario (ICHDT)

www.ichdt.cl

contacto@ichdt.cl

ISBN: 978-956-09709-0-9

Editor

Yuri Alberto Varela Barraza

Diseño y diagramación

Simple Comunicación!

Impresión

Aquaprint Impresores

Septiembre 2021

Santiago, Chile

© Se autoriza la reproducción total o parcial del contenido de la publicación, siempre que se reconozca y cite el/la/los/las autor/a/es/as y la publicación, no se realicen modificaciones a la obra y no se la utilice para fines comerciales.

El contenido de los artículos publicados en esta obra son de exclusiva responsabilidad de sus autores. Las opiniones contenidas en ellos no representan necesariamente el pensamiento del Instituto Chileno de Derecho Tributario o de sus miembros, por lo que no comprometen su responsabilidad.

Los artículos podrían perder vigencia debido a modificaciones normativas. Se recomienda analizar la actualidad de los contenidos.

El ICHDT es una entidad de carácter científico e independiente, cuyo objeto es realizar estudios e investigaciones destinados al perfeccionamiento del Derecho Tributario Nacional y promover el estudio y difusión del Derecho Tributario.

El ICHDT no asume ninguna responsabilidad por los resultados de decisiones tomadas en casos particulares en base a la información contenida en los artículos que contiene esta obra.

Homenaje a un maestro y amigo

El Instituto Chileno de Derecho Tributario y cada uno de nuestros socios, queremos dedicarle este libro de las “II Jornadas Chilenas de Derecho Tributario” a nuestro Socio Honorario don Juan Manuel Baraona Sainz, como forma de rendirle un merecido y sentido homenaje póstumo.

Como Profesor y Director del Departamento de Derecho Económico de la Escuela de Derecho de la Universidad de Chile, fue guía y educador de miles de alumnos; a muchos de los cuales los llevó a trabajar con él cuando lideraba importantes consultoras internacionales o a su importante Estudio Jurídico; a otros los invitó y sedujo para hacer clases en su amada Escuela de Derecho de la Universidad de Chile (no Facultad), infundiendo una verdadera pasión por la enseñanza y el respeto del Derecho. A muchos más, les enseñó a reflexionar, con la rigurosidad que enseña el maestro, sobre los pliegues más finos de la norma jurídica aplicada al caso concreto.

En su larga carrera profesional, además fue asesor de distintos gobiernos en Chile, tanto en proyectos de ley de carácter tributarios como de índole económica y también fue asesor en las primigenias negociaciones de diversos tratados muy relevantes para Chile. Así, nunca negó su valiosa opinión a Presidentes de la República o a algún estudiante de Derecho, en calle Pío Nono.

Juan Manuel tenía opinión política y participaba de la buena política siempre dando su opinión, fundada, ponderada y con gran consideración de la realidad. Sin embargo, prefirió rechazar cargos y postulaciones que podían coartar o limitar esa libre y sincera opinión que siempre nos brindó.

El fútbol y la cocina eran otras de sus grandes pasiones, las cuales, para algunos intelectuales pueden resultar frías desde una perspectiva racional y lógica; para Juan Manuel sin embargo, eran pasiones que en nada disminuían su altura intelectual de gran profesor y jurista. Qué gran vida la



que se puede vivir con tal pasión, sin importar el qué dirán. Y cómo olvidar que debajo de su fotografía decía siempre azul azul azul.

Quienes tuvimos la suerte de compartir con él a través de todos estos años, en cualquiera de estas facetas, estamos tristes y acongojados, y creemos que son de aquellas penas que no se van y que queda acostumbrarse a esta ausencia.

Sin duda, Juan Manuel dejó una profunda huella en todos quienes trabajamos, vivimos, sufrimos y disfrutamos de eso -a veces- tan raro y lejano para otros profesionales, como es el Derecho Tributario. Es una huella invisible pero imperecedera por cultivar el Derecho como herramienta democrática de convivencia; por la enseñanza permanente por el trabajo bien hecho; de colaboración sin medida ni egoísmo; y en definitiva, de cómo se debe vivir una vida plena.

Queremos agradecer también a Juan Manuel, por participar activamente en nuestro Instituto Chileno de Derecho Tributario, siendo expositor en las I y II Jornadas Chilenas de Derecho Tributario, así como también en las cenas de Fin de Año, donde siempre compartió alegre y dispuesto.

¡Hasta siempre Juan Manuel!

*Directorio
Instituto Chileno
Derecho Tributario*

ÍNDICE

Homenaje a un maestro y amigo	3
Presentación	6
Programa Ejecutivo	7
ARTÍCULOS TÉCNICOS	9
<i>Expositores: Pasquale Pistone. Pablo González Suau. Juan Pablo Navarrete. César García Novoa. Alexander Letonja C. Octavio Canales Tapia. Luis Catrilef Epuyao. Rodrigo Benítez Córdoba. Arturo Selman Nahum. Christian Blanche Reyes. Fernando Serrano Antón.</i>	
Acuerdos de Intercambio de información y Derechos de los Contribuyentes. Prof. Dr. Pasquale Pistone	10
Derecho Tributario Internacional y la Experiencia Chilena. Pablo González Suau	16
Entidades Híbridas. Prof. Mag. Juan Pablo Navarrete	22
Principios Constitucionales Tributarios, Tratados Internacionales y Tributación. Catedrático César García Novoa	31
Análisis Aplicativo de Norma General Antielusiva (NGA). Alexander Letonja C.	43
Análisis Crítico del Capital Propio Tributario. Norma Recaudatoria del Capital Propio. Octavio Canales Tapia	48
Apuntes para un Análisis Crítico del Capital Propio Tributario. Luis Catrilef Epuyao	51
Medios Administrativos de Impugnación de Los Actos Tributarios. Rodrigo Benítez Córdoba	62

Justicia Tributaria en Chile: 10 Años desde la Creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. 69
Arturo Selman Nahum

El Defensor del Contribuyente, un Derecho Humano. 77
Christian Blanche Reyes

Fiscalidad y Robótica: Funcionalidades en el Derecho Tributario. 83
Fernando Serrano Antón

CONCURSO DE PONENCIAS 97

Ponentes: *Christian Anguita Oyarzún. Víctor Rojas Fuentes. Patricio Casas Farías. Riley Zecca y Mario Guzmán. Isabel Véliz Nieto. David Lagos Concha. Anggie Flies A. Christian García C.*

“Influencia de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Desarrollo de la Norma General Antielusión Chilena”. 98
Prof. Mag. Christian Anguita Oyarzún

Nuevos mecanismos de resolución de conflictos tributarios introducidos por la Ley N°21.210: Alcances e interpretación. 109
Mag. Víctor Rojas Fuentes

Recurso de resguardo como mecanismo de control a favor de los contribuyentes en los procesos de fiscalización tributaria. 123
Patricio Casas Farías.

¿Una porción más grande de la tarta? Impuestos hipotecados para la educación alrededor el mundo. 131
Riley Zecca y Mario Guzmán

Desincentivo Tributario a la Expansión Internacional de la Industria Chilena de las Nuevas Tecnologías. 142
Isabel Véliz Nieto y David Lagos Concha.

La Actividad de la Construcción Frente a la Ley Austral. 156
Anggie Flies A. – Christian García C.

Presentación

El Instituto Chileno de Derecho Tributario fue fundado el 19 de diciembre de 1960, por un selecto grupo de destacados profesores, abogados y profesionales dedicados a la tributación. Los respectivos estatutos fueron reducidos a escritura pública y su personalidad jurídica fue concedida en 1961.

El Instituto permaneció inactivo por varios decenios, excepto por un pequeño grupo de tributaristas que mantuvo contactos con el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT); y con la Asociación Fiscal Internacional (IFA), asistiendo a Congresos y Jornadas organizadas por tales instituciones.

Dentro de ese pequeño grupo, nació la idea y el interés de reiniciar las actividades del Instituto. Es así como se procedió a designar un Consejo Directivo, compuesto por los siguientes miembros: Presidente: Pedro Massone Parodi; Vicepresidente: Edgardo Goldenberg Peñafiel; Tesorero: Arnoldo Composto Canales; Secretario: Rodemil Morales Avendaño y Consejero: Arnaldo Gorziglia Baldi.

Una de las primeras tareas emprendidas por el Consejo fue invitar a integrarse al Instituto a profesores de la disciplina en las distintas facultades universitarias, a colegas de la administración tributaria y a abogados y auditores del ámbito tributario.

Se obtuvo la vigencia de la personalidad jurídica del Instituto, mediante Certificado de Vigencia de 27 de noviembre de 2002 del Ministerio de Justicia.

Hoy en día, el Instituto cuenta con 300 socios y desarrolla regularmente ciclos de charlas técnicas para sus socios con destacados expositores, académicos, profesionales o investigadores, tanto del sector público como privado, siendo un reconocido espacio de diálogo e intercambio de ideas en un marco de respeto y profesionalismo. También



Mario Silva Poblete
Presidente



Yuri Varela Barraza
Secretario

desarrollan seminarios y conferencias técnicas para todo público en temas de especial interés nacional.

Asimismo, a partir del año 2018, asumimos el desafío de convocar a las “I Jornadas Chilenas de Derecho Tributario”, las que se realizaron exitosamente en la ciudad de Viña del Mar, con importantes invitados nacionales e internacionales.

Posteriormente, en el año 2020, producto de la pandemia por el Covid-19, organizamos en forma virtual, las “II Jornadas Chilenas de Derecho Tributario”, también con destacados expositores nacionales e internacionales, en conjunto con la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile.

El presente libro, recoge parte de las exposiciones que se desarrollaron durante esta II Jornada, así como también las ponencias técnicas presentadas por sus autores, todo lo cual, estamos seguros, contribuirá decididamente a un mejor debate y reflexión para contribuir al desarrollo y profundización del Derecho Tributario en Chile.

Programa Ejecutivo*

JUEVES 12/11/20

08:00 - 8:30 Ingreso virtual de participantes.

INAUGURACION

Inauguración oficial. Palabras de apertura

08:30 - 08:45 Autoridad FEN, Universidad de Chile
08:45 - 08:55 Presidente ICHDT
08:55 - 09:15 Subsecretario Ministerio de Hacienda
09:15 - 09:35 Director SII

60 AÑOS DEL ICHDT Y HOMENAJE SOCIOS HONORARIOS

09:35 - 9:50: Palabras de reconocimiento a la trayectoria del ICHDT y sus socios honorarios.

TEMA 1: DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL Y LA EXPERIENCIA CHILENA

Bloque 1. "Acuerdos de intercambio de información y derechos de los contribuyentes".

09:50 - 11:30 Expositores:
1. Pasquale Pistone
2. Ricardo Escobar
3. Pablo González

Moderador: Mario Silva

11:30 - 11:45 Intermedio

Bloque 2. "El Convenio Multilateral (MLI), efectos jurídicos y tributarios en Chile".

11:45 - 13:15 Expositores:
1. Juan Pablo Navarrete
2. Javiera Suazo
3. Sandra Benedetto

Moderador: Rodrigo Winter

EXPOSICION CONCURSO DE PONENCIAS

13:15 - 14:00 Exposición simultánea de ponencias.

14:00 - 15:00 Almuerzo

Bloque 3. Ponencias Bloque A:

13:15 - 13:30 Influencia de la jurisprudencia del tribunal de justicia de la unión europea en el desarrollo de la norma general antielusión chilena. Christian Anguita Oyarzún.

13:30 - 13:45 Nuevos mecanismos de resolución de conflictos tributarios introducidos por la Ley N°21.210: Alcances e interpretación. Víctor Rojas Fuentes.

13:45 - 14:00 Recurso de resguardo como mecanismo de control a favor de los contribuyentes en los procesos de fiscalización tributaria. Patricio Casas Farías.

Moderador: FEN

Bloque 4. Ponencias Bloque B:

13:15 - 13:30 ¿Una porción más grande de la tarta? Impuestos hipotecados para la educación alrededor del mundo. Mario Guzmán y Riley Zecca.

13:30 - 13:45 Desincentivo tributario a la expansión internacional de la industria chilena de las nuevas tecnologías por aplicación del n° 3 de la letra c del artículo 41 g de la ley de la renta. Isabel Véliz Nieto y David Lagos Concha.

13:45 - 14:00 Actividad de la Construcción frente a la Ley Austral. Anggie Flies A. y Christian García C.

Moderador: Rodrigo Winter

* El contenido completo de las "II Jornadas Chilenas de Derecho Tributario" puede ser consultado en forma íntegra en nuestro canal de YouTube (https://www.youtube.com/channel/UCIYO_6ccLFIEMAWvXGsUy9w) El presente libro contiene los papers y ponencias entregadas por los autores para su publicación.

TEMA 2: DERECHO TRIBUTARIO CHILENO: BALANCES, DESAFÍOS Y TENDENCIAS.

Bloque 5. Principios constitucionales tributarios, tratados internacionales y tributación.

15:00 - 16:30 Expositores:
1. César García Novoa
2. Francisco Selamé
3. Juan Manuel Baraona

Moderador: Mario Silva

16:30 - 16:45 Intermedio
16:45 - 18:15

Bloque 6. Aplicación práctica de NGA y seguridad jurídica.

Expositores:
1. Carolina Fuensalida
2. Alexander Letonja
3. Soledad Recabarren

Moderador: Catalina Valderrama

Bloque 7. Análisis crítico del Capital Propio Tributario.

Expositores:
1. Carlos Vergara L.
2. Octavio Canales
3. Luis Catrilef

Moderador: Ximena Niño

VIERNES 13/11/20

08:00 - 8:30 Ingreso virtual de participantes.
Palabras de Bienvenida:
Modera: Mario Silva

08:30 - 08:45 Palabras del Presidente de los TTA
08:45 - 09:00 Subdirector Jurídico del SII.

09:00 - 10:30

Bloque 8. Sistemas de protección de los derechos de los contribuyentes.

Expositores:
1. Jorge Montecinos
2. Alonso Morales
3. Rodrigo Benítez

Moderador: Luis Seguel

Bloque 9. Derecho Tributario Minero. Nuevos desafíos y proyecciones.

Expositores:
1. Alicia Domínguez
2. Loreto Pelegrí.
3. Constanza Campos

Moderador: Yuri Varela

10:30 - 10:45 Intermedio
10:45 - 12:15

Bloque 10. Nuevo concepto de Gastos Tributarios

Expositores:
1. Manuel Alcalde
2. Alex Fischer
3. Eduardo Torretti

Moderador: Catalina Valderrama

Bloque 11. Justicia Tributaria en Chile. Análisis y desafíos. 10 años de TTA y mecanismos alternativos.

Expositores:
1. Pablo Pérez
2. Eduardo Morales
3. Arturo Selman

Moderador: Guido Aguirre

12:15 - 13:45

Bloque 12. Desafíos del Defensor del Contribuyente

Expositores:
1. Christian Blanche
2. Carlos Boada
3. Arturo Garnham

Moderador: Yuri Varela

Bloque 13. Robótica, inteligencia artificial y tributación.

Expositores:
1. Fernando Serrano Antón (España)
2. Javiera Contreras
3. Gonzalo Polanco

Moderador: Carlos Muñoz

Cierre oficial. Palabras de clausura

13:45 - 14:00 Autoridad FEN, Universidad de Chile. GP. Presidente ICHDT

JORNADA

ARTÍCULOS TÉCNICOS

EXPONENTES

- *Pasquale Pistone*
- *Pablo González Suau*
- *Juan Pablo Navarrete*
- *César García Novoa*
- *Alexander Letonja*
- *Octavio Canales Tapia*
- *Luis Catrilef Epuyao*
- *Rodrigo Benítez Córdova*
- *Arturo Selman Nahum*
- *Christian Blanche Reyes*
- *Fernando Serrano Antón*

Acuerdos de Intercambio de Información y Derechos de los Contribuyentes

Relator: Prof. Dr. Pasquale Pistone

Es un honor para mí haber sido invitado para participar en estas “II Jornadas Chilenas de Derecho Tributario” para compartir con Uds. algunos análisis acerca del tema.



Se debe aclarar que en este artículo no se realizará un análisis propiamente tal del sistema de intercambio de información en general, sino sólo desde la perspectiva de los derechos del contribuyente, entregando también el punto de vista en el contexto de la Unión Europea y su evolución en los últimos años.

El esquema de presente artículo será el siguiente:

- I. Función de la asistencia mutua.
- II. Tipos de Intercambio de Información y sus problemas.
- III. Intercambio de información y protección del contribuyente.
- IV. La evolución de la protección del contribuyente en el intercambio de información.
- V. Lo que falta todavía.
- VII. Conclusiones y perspectivas futuras.

I. FUNCION DE LA ASISTENCIA MUTUA.

En primer lugar, se debe señalar que la función esencial del procedimiento de asistencia mutua consiste en permitir al

Estado que busque información relevante para el ejercicio de su actividad fiscal fuera de los confines nacionales. Esto se aplica también a todo lo demás que pueda necesitar el Estado y las respectivas autoridades tributarias fuera del contexto nacional.

Un segundo objetivo, pero menos extendido, es que se pretenda cobrar sus propios impuestos en el extranjero.

De esta forma, la asistencia mutua se puede calificar como una forma de cooperación entre autoridades tributarias que está fundada en el principio internacional de reciprocidad contenido en los respectivos acuerdos internacionales. Ahora bien, dichos tratados han sufrido una importante evolución que, a nuestro juicio, es una prueba clara de la existencia de un multilateralismo o, por lo menos, de una tendencia hacia el multilateralismo. Es decir, se observa una tendencia hacia el establecimiento de ciertos estándares a nivel global sobre estos temas, donde los Estados tienen muchos puntos en qué concordar, lo cual, a su vez, afecta también los resultados de las actividades de la asistencia mutua.

Los acuerdos de asistencia mutua crean derechos y obligaciones para las autoridades tributarias. Este es un punto importante porque también se debe tener presente que, en algunas partes del mundo, como por ejemplo en la Unión Europea, se va más allá de lo que se refiere a derechos y obligaciones para las autoridades tributarias de los Estados parte, ya que también se consagran ciertos derechos de los contribuyentes.

II. TIPOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACION Y SUS PROBLEMAS.

Como es sabido, los acuerdos internacionales sobre el intercambio de información y los acuerdos internacionales en materia fiscal representan la forma más frecuente de asistencia mutua. Esto significa, por otro lado, que la asistencia mutua para el cobro de los impuestos se utiliza en menor escala en el contexto mundial.

En este contexto, encontramos tres formas principales de intercambio (a pedido, automático y espontáneo) que ocasionan distintos problemas desde la perspectiva de los derechos del contribuyente:

a) Intercambio de información a pedido.

En el caso del intercambio de información a pedido, se trata de evitar las llamadas fishing expeditions¹, lo cual se traduce en que el Estado requirente debe hacer una instrucción previa antes de solicitar las informaciones al otro Estado. Normalmente se señala que la prohibición de fishing expeditions es algo que finalmente sirve para permitir un correcto uso del intercambio de información.

Sin embargo, se debe hacer presente que, desde la perspectiva de la Unión Europea, cuando estemos tratando de la sentencia del caso Berlioz², podremos observar que también existen algunos derechos para los contribuyentes.

b) Intercambio automático de información.

En lo que se refiere al intercambio automático de información, el punto más problemático es la protección de la confidencialidad.

1. También denominadas "expediciones de pesca" que en términos generales significan implementar solicitudes de intercambio de información más bien especulativas, que no tienen relación específica con una investigación o fiscalización en desarrollo.

2. TJUE: (Gran Sala) 16.5.2017, C-682/15, Berlioz Investment Fund.

Al respecto, la Unión Europea mantiene un sistema muy fuerte de protección de datos, lo que también se entiende como protección de datos de los contribuyentes.

c) Intercambio espontáneo de información.

Finalmente, respecto del intercambio espontáneo de información surgen complicaciones respecto de cómo se ha obtenido dicha información, es decir, cuál es la fuente misma de la información. En el último tiempo hemos sido testigos de varios casos en donde Estados han adquirido y utilizado información robada, lo que reviste un problema desde la perspectiva del contribuyente.

Con todo, es importante aclarar que cuando hablamos de la asistencia mutua, el objeto de esta es la información de los contribuyentes. Sin embargo, en la actualidad no podemos seguir considerando a los contribuyentes como meros objetos de derecho, puesto que ellos son titulares de derechos en el contexto internacional en conformidad a los estándares del derecho internacional público.

Si bien tradicionalmente se suele señalar que el derecho internacional público es un derecho exclusivo de los sujetos de derecho internacional, en nuestra opinión esta es una visión anticuada. En efecto, esto es lo que intenta demostrar nuestra investigación en el marco de la International Law Association -en la que participa también el colega Yuri Alberto Varela-, en cuanto el derecho internacional económico otorga derechos a los denominados "actores no estatales". De ahí que, desde nuestro punto de vista, a los contribuyentes se les otorguen derechos en condiciones no distintas de las que se les otorgan en el ámbito nacional.

III. INTERCAMBIO DE INFORMACION Y PROTECCION DEL CONTRIBUYENTE.

Un primer punto a considerar es que los contribuyentes no pueden perder, en el contexto internacional, los derechos que tienen en el contexto nacional. Lo anterior es una aplicación del principio de equivalencia en el contexto de la Unión Europea, el que se traduce que las normas que regulan las acciones derivadas del Derecho de la Unión no pueden ser menos favorables que aquellas establecidas por el derecho local o interno de cada Estado, asegurando así una protección equivalente a los derechos en ambos sistemas legales.

Habeas Data.

Así, por ejemplo, si el contribuyente dispone del recurso de habeas data en el contexto nacional, entonces no es posible justificar que pierda dicho recurso en el contexto de acceso a la información relevante o que pierda este derecho porque se trata de una información de un asunto internacional o de un intercambio de información.

Por supuesto, no se puede decir que el contribuyente tenga un habeas data absoluto porque también se aceptan limitaciones en situaciones en que esto vulneraría o pondría en peligro el ejercicio del poder de control por parte de la administración. Sin embargo, el hecho de decir que en el ámbito internacional se pierde este derecho es algo que, a nuestro juicio, es muy inexacto.

Rectificación de Datos.

Este principio también resulta interesante en el contexto de la rectificación de datos, puesto que, si el contribuyente detenta dicho derecho en el ámbito interno, mal podría perderlo en el contexto internacional.

Sin embargo, tal como lo hemos venido señalando, la asistencia mutua es un proceso que se realiza entre autoridades de los Estados contratantes y en consecuencia, en muchos casos los contribuyentes no están informados sobre el hecho que se ha solicitado dicha información. En ese sentido, podría decirse que ese derecho si bien existe en la teoría, en la práctica no es posible aplicarlo.

Oposición a la transmisión de datos.

Respecto a la posibilidad de que el contribuyente pueda oponerse a la transmisión de datos, es posible observar que en la Unión Europea esto está ocurriendo. En efecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha mencionado expresamente la existencia de este derecho.

Lo anterior es un tema importante porque muchos Estados no consideran la posibilidad de que el contribuyente tenga derecho a un procedimiento breve para hacer oposición a la transmisión de datos.

Sin duda, la situación se vuelve aún más compleja cuando a los contribuyentes no se les reconocen estos derechos en el contexto nacional, puesto que pasamos a estar frente

a un problema de fondo como son las faltas de garantías del sistema del Estado de Derecho.

IV. LA EVOLUCIÓN DE LA PROTECCIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.³

Teniendo como fin último la transparencia fiscal global, la OCDE busca asegurar la máxima agilidad y rapidez en el intercambio de información, lo que se valora desde una perspectiva de política fiscal internacional. En efecto, este es un tópico muy importante para las administraciones tributarias y el hecho de que este artículo se refiera a la protección de los derechos de los contribuyentes no significa que no sea importante asegurar este intercambio de información.

Está claro que, sin el intercambio de información, las autoridades tributarias no pueden realizar un control de este tipo. En ese entendido, si bien resulta conveniente que se realicen estos intercambios con prontitud, el hecho de asegurar esta “máxima agilidad” no implica que los derechos de los contribuyentes se deban mitigar o eliminar. Estos derechos son derechos fundamentales y los contribuyentes sus titulares, aunque existe la sensación de que en ocasiones en el contexto internacional esto se olvida.

Sabou, 2013 – La Asistencia Mutua no crea derechos, sólo permite obtener información

Como primer caso, analicemos la sentencia del caso del futbolista checo Sabou⁴ de la Unión Europea en el 2013. Este caso resultó importante ya que el Tribunal Nacional le solicitó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea aclarar si la Directiva Europea sobre Asistencia Mutua otorgaba derechos a los contribuyentes, atendido que en la República Checa estos derechos ya existían. Al respecto, el Tribunal de Justicia señaló que la Directiva Europea no otorga derechos a los contribuyentes, sólo permite a las Administraciones utilizar los mecanismos de existencia mutua y obtener las informaciones que se solicitan y son necesarios para el control fiscal.

3. Este tema es una parte central de mi análisis e investigación en el IBFD. En ese sentido, aprovecho la oportunidad de compartir con ustedes antecedentes sobre lo que está ocurriendo en el contexto global y también algunos estudios en los que he y estoy participando, que pueden ser de su interés.

4. TJUE: 22.10.2013, C-276/12, Sabou.

IFA, 2015 (Baker-Pistone)

Producto del caso anterior, para el año 2015 se pensaba que el Tribunal de la Unión Europea se había olvidado de los derechos de los contribuyentes, por lo que se iniciaron los trabajos para redactar los principios y el estándar de La International Fiscal Association (IFA) sobre la protección de los derechos los contribuyentes.

Así, junto a Philip Baker y reporteros de 40 países de todas partes del mundo, hemos identificado y establecido un criterio de 12 puntos para el proceso tributario, desde su inicio hasta que finaliza, en función de estándares mínimos de protección de los derechos fundamentales y de las llamadas mejores prácticas, para ofrecer a los colegas y administraciones en el mundo la posibilidad de aprender en forma mutua desde lo que funciona y soluciona los problemas.

Dentro de este trabajo,⁵ uno de los puntos fundamentales para nosotros ha sido el derecho a tutela judicial efectiva e inmediata, es decir, cuando se trata de derechos fundamentales, los contribuyentes no sólo tienen derechos en teoría, sino que se pueden aplicar efectiva e inmediatamente. Una protección ex post de los derechos del contribuyente no es suficiente o equivalente.

Este es uno de los aspectos que hemos determinado como relevantes al momento de lanzar entre los años 2017 y 2018 en International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) la creación del “Observatorio sobre la Protección de los Derechos de los Contribuyentes” (<https://www.ibfd.org/Academic/Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>), donde se puede descargar -gratuitamente- toda la información respecto a un número significativo de países en el mundo. Además, con este Observatorio hemos establecido un sistema que se actualiza y monitorea anualmente los desarrollos en el mundo respecto a los derechos fundamentales del contribuyente.

Berlioz, 2015 – Derecho a la Revisión Judicial

Continuando con esta evolución en la protección de los derechos del contribuyente, llegamos a la importante sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en temas de impuestos directos. Se trata de la sentencia Berlioz⁶, en la

5. Baker, P., Pistone, P., *General Report*, in IFA, Baker, P., Pistone, P., *The Practical Protection of Taxpayers' Rights*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 100B, SDU Publications, 2015, p. 1 y ss.

6. TJUE: 16.5.2017, C-682/15, Berlioz.

cual la Administración Tributaria francesa le solicitó a las Autoridades Tributarias de Luxemburgo que proporcionaran la información que tenía un agente retenedor residente en Luxemburgo sobre un sujeto residente en Francia.

En este caso el agente retenedor se negó a proporcionar la información solicitada argumentando que se trataba de una fishing expedition, por lo cual fue sancionado con una multa. No obstante, señaló el agente retenedor que si estuvo obligado a pagar una multa, debe tener derecho a una revisión judicial.

Al respecto, el Tribunal de Justicia admitió que, en este contexto, el sujeto privado que debe proporcionar dicha información tiene derecho a que las autoridades tributarias utilicen el intercambio de información en conformidad con las reglas del Estado de Derecho.

Luego, si el convenio de intercambio de información prohíbe que se practique por un Estado una fishing expedition, se debe que aclarar si lo que han hecho las autoridades tributarias vulnera esta prohibición o si se encuentra conforme a Derecho.

El Tribunal de Justicia ha señalado que esto no implica un acceso directo a los documentos, o sea, a la solicitud que ha sido enviada acordada por la autoridad tributaria requirente, sino que implica que el contribuyente o, en este caso, el agente retenedor, tiene el derecho de pedir al juez averiguar si estos poderes han sido ejercidos en conformidad con las reglas del Estado de Derecho.

Ispas, 2016 – Efectivo ejercicio del derecho a la defensa

En materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha ido un poco más allá⁷, hasta el punto de permitir al contribuyente que tenga acceso a los documentos relevantes *porque sin tener acceso a todos esos documentos no sería posible un efectivo ejercicio del derecho a defensa*.

EATLP, 2019 (Pistone)

En el contexto de haber sido el ponente general en el año 2019 de la Jornada de la European Association of Tax Law

7. TJUE: 9.11.2017, C-298/16, Ispas.

Professors (EATLP),⁸ me correspondió analizar el derecho al proceso equitativo en la Unión Europea, que está asegurado por la Convención Europea de Derechos Humanos, así como en el derecho de la Unión Europea.

En materia tributaria, el derecho al proceso equitativo implica un derecho al procedimiento equitativo, porque el procedimiento y el proceso están estrechamente relacionados y no puede existir un derecho al proceso equitativo sin un derecho al procedimiento equitativo.

Entonces durante todo el procedimiento tributario hay que aplicar las mismas garantías que se aplican en el proceso tributario.

Esto es un tema importante y ha sido publicado un libro por la Asociación Europea de Profesores de Derecho Tributario y que está disponible también en IBFD.

Derecho de acceso del Contribuyente a los actos del procedimiento amistoso, 2019-2020

En este caso, existen sentencias de dos países respecto de un mismo asunto, relativas a determinar si existe o no un derecho de acceso del contribuyente a los actos del procedimiento amistoso:

Una primera sentencia es la de UK First Tier Tribunal, del 20 de mayo de 2019 y confirmada por el Upper Tier de, 29 de junio de 2020, en el asunto McCabe v Revenue and Customs Commissioners, por la cual se ha dictaminado que no existe este derecho⁹.

La segunda sentencia es la del Consejo de Estado de Bélgica¹⁰, por la cual el Consejo dictaminó que sí existía este derecho.

Así las cosas, es interesante observar en este contexto que tenemos un acceso que está permitido por un Estado y no por el otro Estado, pero se trata al final del mismo procedimiento amistoso.

Muchos se quejan porque el procedimiento amistoso es una forma de asistencia mutua para solucionar asuntos específicos que, a veces se dice, es como una caja negra. En efecto, a pesar de estar en la época de la transparencia fiscal global, nadie sabe lo que ocurre en los procedimientos amistosos puesto que no existe un derecho a la transparencia en este tipo de procedimientos.

Pues bien, este derecho lo han otorgado los jueces belgas en ese contexto, pero es importante también para tener una efectiva defensa, tener presente que el procedimiento amistoso puede evolucionar en anclajes. De ahí, entonces que se hace importante también tener acceso a todos los documentos.

ILA, 2017 – 2020 (Kokott – Pistone)

Este es un proyecto en el contexto de International Law Association (ILA),¹¹ donde junto a Juliane Kokott, que es abogada general en el Tribunal de Justicia la Unión Europea, hemos establecido algunos criterios, como los siguientes:

1° Derecho de los contribuyentes como derechos humanos.

2° La exigencia de proteger los intereses colectivos no puede perjudicar la defensa efectiva de los derechos fundamentales individuales.

Es decir, sí a la protección de los intereses de la comunidad, pero no a la vulneración de los derechos fundamentales individuales, con reconocimiento con lo que ocurre ya en los Acuerdos Bilaterales de Inversión.

3° “Actores no estatales” como titulares de derechos en el derecho internacional público.

Esta es una visión moderna del derecho internacional público y su aplicación en el derecho tributario internacional implica que los acuerdos internacionales en materia tributaria levantan cuestiones de protección de los derechos de los contribuyentes, más allá de repartir el poder de imposición entre los Estados contratantes.

8. Pistone, P., *General Report*, en Pistone, P. (ed.), *Tax Procedures*, EATLP 2019 Congress, IBFD Publications, 2020, p. 1 y ss.

9. Estas sentencias han sido publicadas y también han sido comentadas en *International Tax Law Reports*.

10. Raad van State (B) – 2.6.2020, n. 247.694.

11. Una síntesis de los resultados del proyecto se encuentra en Kokott, J., Pistone, P., Miller, R., *Public International Law and Tax Law: Taxpayers' Rights*, in *Georgetown Journal of International Law*, 52:2, 2021, p. 381 y ss. Existen versiones de este artículo en otros idiomas. La versión española será publicada en el próximo futuro en Chile.

Schrems II, 2020 – Protección de Datos

De forma más reciente tenemos la sentencia sobre protección de datos por parte del Tribunal de Justicia¹², la que, a pesar de no ser una sentencia tributaria, a nuestro juicio tiene el potencial de exponer que la Unión Europea no tiene que otorgar datos a Estados que no protejan los datos a los mismos niveles que lo hace la misma Unión Europea.

Esto puede afectar a los acuerdos FATCA y la entrega de informaciones en ese contexto.

État luxembourgeois (Shakira), 2020

La sentencia más importante es la sentencia del 6 de octubre de 2020, en el asunto Shakira¹³. A diferencia de la sentencia en el caso Berlioz, en este fallo se trata de una información que se le pedía a una sociedad controlada por el mismo contribuyente.

La sociedad, en este caso, tampoco quiere proporcionar la información porque alega que no es relevante y además constituye un fishing expedition.

En este caso el Tribunal de Justicia reconoce de forma aún más amplia el derecho de remedio judicial efectivo ex ante en el contexto de la asistencia mutua, indicando que el intercambio de información no puede vulnerar el derecho del contribuyente a la efectiva protección de sus datos, ni directa ni indirectamente, lo cual es muy importante.

V. LO QUE FALTA

A nuestro juicio todavía quedan asuntos que quedan por aclarar como, por ejemplo:

Habeas Data respecto de la información proporcionada por efecto de asistencia mutua para asegurar el ejercicio efectivo del derecho a defensa (TJUE caso Ispas)

En el caso Ispas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señaló que este derecho se aplica generalmente a toda

12. TJUE: 16.7.2020, C-311/18, Schrems II.

13. TJUE: 6.10.2020, asuntos reunidos C-245/16 y 246/16, État luxembourgeois [Shakira].

información y, por lo tanto, también a la información que es objeto de intercambio en el ámbito internacional.

Derecho del interesado a formular comentarios y obtener informaciones en el marco de la asistencia mutua en su defensa

Al mismo tiempo, el derecho del interesado a formular comentarios y obtener informaciones en el marco de la asistencia mutua en su defensa, porque a veces el contribuyente no puede solicitar informaciones al otro Estado o por lo menos puede ser más complicado.

VI. CONCLUSIONES Y PERSPECTIVAS FUTURAS

Finalmente podemos concluir que:

El poder/deber del ejercicio de la asistencia mutua.

Las autoridades tributarias deben proporcionar las informaciones en conformidad a las reglas del Estado de Derecho, como las que se encuentran en los acuerdos internacionales. Sin embargo, tales autoridades no pueden exceder dichos límites, ya que pueden terminar vulnerando los derechos de los contribuyentes.

La asistencia mutua es parte del procedimiento tributario y como tal debe permitir la intervención de los interesados.

Se entiende por “interesado” por ejemplo, el contribuyente o el agente retenedor y, en ese contexto, son titulares. Pueden incluso cuestionar el ejercicio de la asistencia mutua y su conformidad a las reglas del Estado de Derecho.

El derecho a la protección de datos puede limitar la asistencia mutua (especialmente automática) en materia fiscal.

Esto ocurre cuando no existan niveles equivalentes de protección de datos en el otro Estado. Estas son nuestras consideraciones a partir del potencial impacto de la Sentencia Schrems II en los acuerdos FATCA.

Un efectivo derecho de defensa presupone el habeas data.

Derecho Tributario Internacional y la Experiencia Chilena

Acuerdos de Intercambio de Información y Derechos de los Contribuyentes

Expositor: Pablo González Suau

En una economía globalizada, distintos niveles de opacidad y de estándares de cooperación de los países han impedido una competencia justa entre sí y han favorecido prácticas tributarias indeseadas, limitando la capacidad de los Estados de hacer cumplir sus normas impositivas.



INTRODUCCIÓN

En una economía globalizada, distintos niveles de opacidad y de estándares de cooperación de los países han impedido una competencia justa entre sí y han favorecido prácticas tributarias indeseadas, limitando la capacidad de los Estados de hacer cumplir sus normas impositivas.

En este escenario, los centros financieros off-shore han sido actores clave, en la medida que su desarrollo tuvo lugar al amparo de sistemas esencialmente basados en la ausencia de transparencia y en la baja o nula imposición.

A instancias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y ésta, a su vez, por mandato del G-20, en el año 2000 se estableció el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para fines Tributarios (Foro Global), el que inicia un trabajo destinado a fomentar -a nivel mundial- mayores estándares de transparencia e intercambio de información en materias tributarias. Se trató, siguiendo la expresión usada por el Foro

Global, de una iniciativa destinada a emparejar el campo de juego y orientada primordialmente al trabajo con los centros financieros off shore y, en general, con jurisdicciones de baja o nula imposición, también conocidas como tax havens.

Fruto del trabajo realizado, en el año 2002 el Foro Global publica un modelo de acuerdo sobre intercambio de información en materias tributarias, seguido por la incorporación en el año 2004 de nuevos estándares sobre acceso a información bancaria. Estas mejoras al modelo también se vieron igualmente reflejadas en el texto del Artículo 26 del Modelo de Convención para evitar la doble tributación publicado por la misma OCDE.

El año 2009, luego de la crisis financiera de los años 2007-2008, el Foro Global fue reestructurado para aumentar el número de sus integrantes. Se adoptó el uso de un mecanismo de revisión por pares (peer review) para verificar el cumplimiento de los compromisos pro transparencia de

las jurisdicciones integrantes y se estableció un programa destinado a acelerar la conclusión de nuevos acuerdos de intercambio de información.

Acuerdos sobre Intercambio de Información

Los mecanismos en los cuales son plasmados los acuerdos sobre intercambio de información pueden ser de carácter bilateral o multilateral. En el caso de mecanismos bilaterales, la mayor parte de los acuerdos, contenidos en tratados para evitar la doble tributación, siguen la estructura del artículo 26 del Modelo de Convención para evitar la doble imposición desarrollado por la OCDE, el cual establece un pacto general de cooperación para el intercambio de información y fija ciertas pautas mínimas al efecto, tales como la confidencialidad de la información, el acceso sin restricciones a la información bancaria, la reserva de la información científica, comercial o de naturaleza análoga, entre otras provisiones.

El modelo de acuerdo sobre intercambio de información desarrollado por el Foro Global al alero de la OCDE, por su parte, es el otro mecanismo bilateral utilizado por los países, el cual puede entenderse como una versión expandida del artículo 26 ya señalado y cuyo objeto específico es fijar el estándar mínimo de intercambio de información al que se comprometen los países firmantes.

En el escenario multilateral, a su turno, la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria corresponde a una versión corregida y aumentada del Artículo 26 del Modelo de Convención y del Acuerdo sobre Intercambio de Información, constituyendo el mecanismo más completo, en cuanto a los aspectos o modalidades sobre intercambio que aborda, por una parte, y ciertamente el de mayor cobertura, considerando el número de países que lo han firmado y puesto en vigencia.

Con mayor o menor desarrollo, según el caso, los contenidos relevantes de los acuerdos sobre intercambio de información se refieren, en primer término, al objeto de éstos, el cual se refiere a la asistencia en el intercambio de información que pueda resultar previsiblemente relevante para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, el cobro y cumplimiento de obligaciones tributarias o la investigación o persecución de ilícitos vinculados a materias tributarias.

Asimismo, los acuerdos precisan los impuestos comprendidos, las modalidades que puede adoptar la asistencia, esto es,

el intercambio de información vía requerimiento, o en forma automática o espontánea, la realización de inspecciones en el extranjero y las auditorías simultáneas. Del mismo modo, fijan las condiciones, tanto formales como de fondo, que debe cumplir un requerimiento para que pueda dársele curso por parte del país requerido, enumeran las causales por las cuales un requerimiento puede ser denegado por la contraparte e incluye las debidas provisiones encaminadas a proteger los derechos de las personas. Establecen la confidencialidad de la información recibida; la accesibilidad a información que obre en poder de terceros, tales como bancos comerciales u otras entidades que administran fondos o valores por cuenta de sus clientes.

Acuerdos sobre Intercambio de Información suscritos por Chile

Nuestro país mantiene a la fecha acuerdos bilaterales sobre intercambio de información con Bermudas, Guernsey, Jersey y Uruguay, todos los cuales siguen el modelo de acuerdo de la OCDE.

Asimismo, se encuentran vigentes 33 convenios para evitar la doble tributación, a los cuales se suman 3 convenios firmados hasta esta fecha que se encuentran en distintas etapas del respectivo proceso de ratificación que debe cumplir cada país. Todos estos convenios siguen -fundamentalmente- el modelo de la OCDE, sin perjuicio de que algunos incluyen pactos propios del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas.

Por último, Chile es parte de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, la cual fue publicada el 7 de noviembre del año 2016 en el Diario Oficial y se encuentra vigente en lo que respecta a las provisiones que no fueron objeto de reserva por parte de Chile.

Los acuerdos precisan los impuestos comprendidos, las modalidades que puede adoptar la asistencia, esto es, el intercambio de información vía requerimiento, o en forma automática o espontánea, la realización de inspecciones en el extranjero y las auditorías simultáneas.

De esta forma, a la fecha de esta presentación, la red de acuerdos sobre intercambio de información que mantiene Chile se extiende a 137 jurisdicciones.

Disposiciones del Código Tributario Vinculadas al Acceso a la Información del Contribuyente

El Código Tributario, así como también diversas leyes tributarias especiales, contiene una cantidad importante de disposiciones que le confieren facultades al Servicio de Impuestos Internos para requerir información tanto a los contribuyentes, como también a terceros en cuyo poder obran antecedentes que son de relevancia para determinar la situación tributaria del primero.

No obstante, las disposiciones generales que contienen las prerrogativas fundamentales sobre el particular y aquellas que se refieren específicamente al acceso a la información para cumplir con requerimientos en virtud de un convenio vigente, son las siguientes:

- **Artículo 59:** Que consagra la facultad del Servicio de Impuestos Internos para fiscalizar las declaraciones de los contribuyentes. Esta disposición incluye, además, la prerrogativa de la autoridad tributaria para efectuar un nuevo requerimiento, respecto de materias o períodos que ya hubieren sido objeto de una fiscalización, en el caso de solicitudes de información por parte de autoridades extranjeras.
- **Artículo 60:** Esta disposición establece la prerrogativa general que le asiste a dicha autoridad para acceder a la información que sirve de base y respaldo para la preparación de las declaraciones.
- **Artículo 62:** Fija el procedimiento de acceso a la información bancaria, sea para fines propios o por requerimiento de una contraparte de un Acuerdo o Convenio, que debe seguir el Servicio de impuestos ante el banco comercial.
- **Artículo 62 Bis:** Este artículo regula el engorroso procedimiento de obtención de la autorización judicial para acceder a información bancaria, en caso de negativa o silencio del titular al requerimiento efectuado por la autoridad tributaria. En conjunto con el procedimiento establecido en el Artículo 62, se trata de normas que fueron incorporadas al Código Tributario en tiempos en que existía la noción que las operaciones bancarias,

particularmente las relacionadas con la cuenta corriente, formaban parte de la esfera más privada de las personas naturales y, por lo tanto, el acceso a esta información debía estar particularmente reglado.

Otras disposiciones relevantes para la materia que nos ocupa son pueden encontrarse en el párrafo 3° del Título IV del Libro 1° del Código Tributario, en las que se establecen obligaciones a terceros, tales como notarios, conservadores, funcionarios públicos, etc., para proporcionar información que les correspondiere mantener en el ejercicio de sus funciones.

Las disposiciones señaladas deben relacionarse, asimismo, con la regla establecida en el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario, la cual impone al contribuyente la carga de probar la verdad de sus declaraciones con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establece y, por consiguiente, la necesidad de proporcionar a la autoridad tributaria toda la información necesaria para el sustento de lo declarado.

Del análisis del conjunto de disposiciones que facultan al Servicio de Impuestos Internos para requerir información o antecedentes al contribuyente o a terceros, y de aquellas que le imponen a este último el deber de poner a disposición los medios probatorios que sustenten sus declaraciones, es posible advertir que no se contemplan limitaciones relevantes al tipo de información que puede ser obtenida por la autoridad tributaria y, por su intermedio, la que puede ser puesta a disposición de una contraparte en el marco de una solicitud de información. Esta conclusión preliminar es sin perjuicio, por cierto, de los derechos que le asisten al contribuyente sobre el particular y de algunas disposiciones que evidencian ciertos resabios de opacidad en nuestro sistema.

El Código Tributario, así como también diversas leyes tributarias especiales, contiene una cantidad importante de disposiciones que le confieren facultades al Servicio de Impuestos Internos para requerir información tanto a los contribuyentes, como también a terceros en cuyo poder obran antecedentes que son de relevancia para determinar la situación tributaria del primero.

Intercambio de Información y Derechos de los Contribuyentes

Frente a la pluralidad de disposiciones legales con las que cuenta la autoridad tributaria chilena para acceder a la información de los contribuyentes para propósitos tributarios, nuestro ordenamiento también contempla distintas normas destinadas a cautelar el ámbito de la vida privada de las personas. Sin embargo, como podrá apreciarse, la mayoría de dichas normas no contienen una limitación efectiva al poder del Servicio de Impuestos Internos para acceder a la información que le resulte relevante para sus fines.

Garantía Constitucional sobre Protección de Datos Personales

En primer término, desde la perspectiva de las garantías fundamentales, el artículo 19 N°4 de la Constitución Política asegura el respeto y protección de la vida privada de la persona y su familia, y asimismo, la protección de sus datos personales. Por mandato constitucional, el tratamiento y protección de esto último ha sido entregado a la ley. Al efecto, la Ley N° 19.628 sobre Protección de Datos personales dispone, en lo que nos ocupa, que este amparo se extiende únicamente a las personas naturales, de modo tal que las personas jurídicas o cualquier otra entidad distinta de una persona natural no dispone de la protección que regula dicha ley. Asimismo, en el artículo 15° de la ley establece una expresa exclusión, esto es, la imposibilidad que pueda impedirse el acceso a datos personales, cuando el requerimiento se efectúa con ocasión de un procedimiento de fiscalización.

De lo anterior puede desprenderse que la protección legal de los datos personales no se extiende a la posibilidad de acceso a éstos por parte de la autoridad llamada a fiscalizar el cumplimiento tributario.

Obligación de Reserva de la Autoridad Tributaria

Si bien la Ley sobre Protección de Datos Personales no restringe el acceso del ente fiscalizador a la información de los contribuyentes, como contrapartida, otros cuerpos legales le imponen obligaciones o deberes de reserva sobre los antecedentes puestos a su disposición. En efecto, los Artículos 6° A, N° 6, 35 y 62 del Código Tributario (así como también el nuevo Art. 206 incorporado por la Ley N° 21.210); el artículo 40 DFL N° 7 (Ley Orgánica del Servicio

de Impuestos Internos), establecen estas obligaciones a los funcionarios de dicho órgano cuyo correlato, es, precisamente, el derecho de los contribuyentes para que la información que proporcionan a la autoridad tributaria sea mantenida en reserva por esta última.

Catálogo de Derechos de los Contribuyentes

En esta última línea, en el catálogo de los Derechos de los Contribuyentes, consagrados en el artículo 8 Bis del Código Tributario, el numeral 6°: le confiere al contribuyente el derecho a ser informado, si ha sido objeto de una solicitud de información, siempre que no implique un eventual incumplimiento de obligaciones tributarias.

Esta última frase resulta interesante, puesto que parece dejar abierta la puerta para que el Servicio de Impuestos Internos califique, con amplio arbitrio, la conveniencia de mantener en reserva un requerimiento de intercambio de información si las circunstancias lo ameritan. Su redacción, en todo caso, puede entenderse en el contexto de las recomendaciones efectuadas por el Foro Global, relativas a evitar la notificación a priori al contribuyente que estaba siendo objeto de un requerimiento de información, si ello pudiere afectar o comprometer el éxito de la investigación en curso en el país requirente.

Por su parte, el numeral 9° del mismo catálogo consagra el derecho del contribuyente al respeto de su vida privada en los actos de fiscalización y protección de datos personales. Este numeral no se entiende como una limitación del Servicio de Impuestos Internos para acceder a toda información que sea relevante para propósitos tributarios, sino para toda aquella que no lo sea, por una parte, y reitera la obligación del órgano fiscalizador de proteger, es decir, de asegurar la debida reserva de los datos personales de los contribuyentes. Ciertamente, esta reserva no se ve limitada por las obligaciones que le imponen tanto la ley interna como los convenios internacionales para proporcionarla a terceros, cuando le fuere requerida. Ejemplo de lo primero son los requerimientos del Ministerio Público y de los tribunales de justicia, y de lo segundo los acuerdos sobre intercambio de información, convenios de doble imposición y la Convención Multilateral a la que ya nos hemos referido.

Ahora bien, la ley N° 21.210 introdujo un nuevo recurso procesal en sede administrativa, destinado a permitir al

contribuyente reclamar de cualquier actuación del Servicio de Impuestos Internos que pudiere afectar, entre otros, a los derechos descritos precedentemente. Esta herramienta, denominado Recurso de Resguardo, se encuentra regulada en el numeral 19° del mismo artículo 8° Bis y de lo que resuelva la autoridad administrativa puede reclamarse ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, sin perjuicio del derecho del contribuyente para reclamar directamente ante estos últimos, conforme al Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos regulado en los artículos 156 y siguientes del Código Tributario.

Limitaciones contenidas en los mismos acuerdos de intercambio de información

En cierta medida, las condiciones de admisibilidad de un requerimiento se traducen en el derecho que le asiste al país requerido y, consecuentemente, al contribuyente afectado, para exigir un estándar mínimo en la solicitud. Entre las condiciones que imponen los acuerdos de intercambio de información, una fundamental es la evidencia de un interés previsible de la información que está siendo requerida. Conforme a la práctica de la autoridad tributaria chilena, esta condición se cumple en la medida que exista un procedimiento de fiscalización en curso que involucre a la persona cuya información es requerida.

Lo anterior excluye las denominadas fishing expeditions, esto es, los requerimientos masivos que no se fundan en antecedentes previos de fiscalización, sino que buscan, precisamente y como su nombre lo indica, contar con datos que eventualmente pudieren arrojar alguna información útil.

Las causales de denegación contempladas en los acuerdos, convenios y convención multilateral pueden ser concebidas como una garantía del contribuyente afectado (o de la autoridad del país requerido) para impedir que se dé curso a un requerimiento. Estas causales son el incumplimiento de requisitos formales de la solicitud; que la información diga relación con secretos comerciales, industriales o profesionales; que la información no fuere accesible en Chile; que se trate de un requerimiento discriminatorio; o bien, que fuere contrario al orden público del país requerido.

El deber de confidencialidad, por último, consagrado en todos los acuerdos, impone la obligación al país requirente de mantener reserva de la información que obtenga, salvo ciertas excepciones contempladas en los mismos acuerdos.

El deber de confidencialidad, por último, consagrado en todos los acuerdos, impone la obligación al país requirente de mantener reserva de la información que obtenga, salvo ciertas excepciones contempladas en los mismos acuerdos.

Mención especial merece lo relativo a la ratificación chilena a la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua, en la cual nuestro país hizo una declaración de reservarse el derecho a comunicar previamente al contribuyente que estaba siendo objeto de un requerimiento, con lo cual dejó a salvo la facultad del Servicio de impuestos Internos para notificar al contribuyente cuando lo estime conveniente, en línea con la limitación al derecho del contribuyente consagrado en el numeral 6° del artículo 8 Bis, ya explicado.

Situación Chilena Frente al Intercambio de Información.

Nuestro país ha sido objeto de dos revisiones por pares (Peer Reviews), denominadas Fase 1 (2014) y Fase 2 (2020).

En ambas, la calificación general fue de “Cumplidor en Gran Medida” (largely compliant).

En el año 2020, las conclusiones del Peer Review califican a Chile como Cumplidor (Compliant) en el ítem de no exigir una notificación previa, concomitante o posterior al contribuyente, de un requerimiento de información.

Consistente con lo anterior, la misma revisión le otorga una calificación Regular a nuestro país en cuanto al acceso a la información bancaria y contable, en comparación con la revisión en la Fase 1 del año 2014 (en la que la calificación fue “Cumple Parcialmente”), precisamente porque la ley interna chilena mantiene la exigencia de dicha notificación previa.

Curiosamente, no hay referencia en el informe con las conclusiones del Peer Review a la subsistencia en nuestro ordenamiento a la limitación de acceso a la información a que se refiere el inciso segundo del artículo 85 del Código Tributario. Esta última disposición le impide al Servicio de

Impuestos Internos el acceso a la información nominada sobre operaciones -efectuadas por personas naturales-, mediante tarjetas de crédito, débito u otros medios análogos.

Tal limitación impuesta a la autoridad tributaria no fue obstáculo para que esta última dispusiera, mediante la Resolución Ex N° 91 de 21.08.2020, la obligación a las entidades que administren dichos medios de pago para que proporcionen toda la información relativa a las operaciones ejecutadas desde Chile a través de esos mecanismos, con la sola excepción, obviamente, de los datos relativos a la identidad de los titulares locales.

Con relación a este último resabio de opacidad en nuestro sistema y las obligaciones de intercambio de información en virtud de los tratados que Chile mantiene vigente, un primer análisis diría que, en el caso de requerirse antecedentes nominados, se trataría de una información no accesible en Chile por mandato legal y, por tanto, se configuraría la causal de denegación por esa misma razón que contemplan los acuerdos. Una segunda aproximación al punto sería que los mismos acuerdos y convenios excluyen expresamente la posibilidad de denegar un requerimiento sobre la base que se trata de información en poder de entidades bancarias y sujeta a reserva, modo tal que podrían existir argumentos suficientes para que un estado contraparte insistiere en un requerimiento de esa información y activase el procedimiento de acuerdo mutuo para la resolución de los conflictos en la ejecución de un determinado convenio o acuerdo.

Lo interesante de este problema es que el Servicio de Impuestos Internos se encuentra en posición de proporcionar al requirente extranjero, con la salvedad de los datos del contribuyente chileno, la información completa de las operaciones con tarjetas u otros medios digitales, incluyendo todos los datos de la transacción y de la contraparte en el exterior. Conociendo esto último, puede que no le resulte tan difícil al estado extranjero requerir al país que corresponda la información de la contraparte chilena de la transacción. Esto ciertamente parece relativizar bastante la eficacia de la limitación en comento, frente a los requerimientos de información desde el exterior.

Temas Pendientes

Los procedimientos contemplados en los artículos 62 y 62 Bis del Código Tributario requieren ser revisados para evaluar la necesidad de su permanencia, en línea con la

noción predominante en los tiempos actuales: que esta información no está vinculada con la esfera privada de las personas, máxime si se trata de información que puede dar cuenta o evidenciar el grado de cumplimiento tributario de los contribuyentes.

No se justifica, además, la subsistencia de estos procedimientos especiales, en la medida que ha sido incorporado al Código Tributario el Recurso de Resguardo y se ha ampliado la procedencia del reclamo por vulneración de derechos a todas las garantías contenidas en el catálogo del artículo 8° Bis del mismo cuerpo legal, en el caso que una persona se considere afectada en sus derechos.

En línea con lo anterior, la subsistencia de la necesidad de notificar al contribuyente de un requerimiento que involucra el acceso a su información bancaria no solo no se aviene con los lineamientos internacionales en materia de transparencia y accesibilidad a la información, sino que, además, podría comprometer el éxito de la investigación (o cobranza tributaria) en curso en el país contraparte.

Por último, si bien el Servicio de Impuestos Internos ha resuelto exigir la puesta a disposición de toda la información innominada relativa a las operaciones efectuadas por personas naturales, con tarjetas de crédito, débito u otros medios digitales, dejando muy poco -o nada en la práctica- fuera de su alcance, la subsistencia de esta limitación mantiene una situación de opacidad que abre la posibilidad para usos con fines elusivos o derechamente evasivos, al margen del escrutinio del ente fiscalizador y, eventualmente, en infracción de los compromisos adoptados en los acuerdo o convenios sobre intercambio de información.

El Servicio de Impuestos Internos se encuentra en posición de proporcionar al requirente extranjero, con la salvedad de los datos del contribuyente chileno, la información completa de las operaciones con tarjetas u otros medios digitales, incluyendo todos los datos de la transacción y de la contraparte en el exterior.

Entidades Híbridas*

Juan Pablo Navarrete**

Las entidades híbridas son aquellas entidades clasificadas fiscalmente como transparentes u opacas dependiendo de cada jurisdicción, lo que provoca un “conflicto de clasificación” cuando una misma entidad es considerada como fiscalmente transparente bajo la ley de un Estado y, al mismo tiempo, como fiscalmente no transparente (u opaca) bajo la ley de otro Estado.



PROBLEMÁTICA DE LOS MECANISMOS HÍBRIDOS

En el contexto de la tributación internacional, los mecanismos híbridos representan una fuente de planificación ya que otorgan la posibilidad de usar las asimetrías o divergencias existentes en cuanto al tratamiento fiscal entre dos o más países, lo que puede generar un escenario de no tributación o un diferimiento a largo plazo de los tributos.

En el marco de los mecanismos híbridos, deben ser distinguidos los instrumentos híbridos y las entidades híbridas.

Los instrumentos híbridos son aquellos con tratamientos tributarios diferentes dependiendo del lugar o jurisdicción donde se encuentren. El caso más usual de instrumentos híbridos es cuando una determinada jurisdicción considera un título como de deuda y otro de capital, situación que puede ocurrir por ejemplo con los bonos convertibles en acciones.

* Este artículo corresponde a una versión extendida y complementada del Power Point sobre Entidades Híbridas presentado el día 11 de noviembre de 2020, en el Módulo sobre el MLI, en las II Jornadas Chilenas de Derecho Tributario 2020 del Instituto Chileno de Derecho Tributario.

** Juan Pablo Navarrete es socio de EY y abogado de la Universidad de Chile. Además tiene un magister de tributación en Georgetown University y de tributación internacional en New York University. Actualmente imparte clases en el Magíster en Derecho Tributario de la Universidad Adolfo Ibañez.

Chile no cuenta al respecto con una normativa tributaria respecto a instrumentos híbridos¹ -como sí existe en otras jurisdicciones²- que permita armonizar reglas en relación a estos instrumentos en el marco del derecho tributario internacional.

Por su parte, las entidades híbridas (tema de esta presentación) son aquellas entidades clasificadas fiscalmente como transparentes u opacas dependiendo de cada jurisdicción.

De esta forma, estamos frente a un llamado “conflicto de clasificación” cuando una misma entidad es considerada como fiscalmente transparente bajo la ley de un Estado y, al mismo tiempo, como fiscalmente no transparente (u opaca) bajo la ley de otro Estado.

Dicho conflicto de clasificación puede, a su vez, generar los siguientes tres efectos tributarios no deseados a nivel de política fiscal:

1. Ello sin perjuicio de ciertos pronunciamientos aislados y sobre temas anexos, como el Oficio N° 234/1995 del Servicio de Impuestos Internos (SII) sobre la forma de determinar el costo tributario respecto a bonos con intereses devengados que se convierten en acciones.

2. Véase, por ejemplo, la Sección 385 del US Internal Revenue Code (“Treatment of certain interests in corporations as stock or indebtedness”).

- a. Una doble deducción (por ejemplo, cuando un pago se considera fiscalmente deducible en la jurisdicción A en que fue realizado y también en la jurisdicción B que considera a la sociedad ubicada en la jurisdicción A como transparente).
 - b. Una deducción seguida por una no inclusión (por ejemplo, cuando el pago hecho por un contribuyente genera un gasto deducible en la jurisdicción A, sin que la recepción de dicho pago genere un ingreso gravable en la jurisdicción B -receptora de dicho pago- al considerarse en esta última jurisdicción que la entidad que lo recibe es transparente).
 - c. Créditos tributarios en dos jurisdicciones por un solo pago de impuestos (por ejemplo, cuando las jurisdicciones B y C dan simultáneamente créditos por un impuesto pagado en la jurisdicción A de la fuente, al considerarse tanto B como C jurisdicciones de la residencia ya que C considera a la entidad ubicada en B como transparente³).
- a. Regla primaria: donde la jurisdicción pagadora niegue el derecho a deducir dicho pago.
 - b. Regla defensiva: si la jurisdicción pagadora no neutraliza, la beneficiaria se encarga de que el pago se incluya como ingreso.
 - c. Inversión de la carga de la prueba: no se aceptará, en principio, que las diferencias de tratamiento entre los dos países arrojen un resultado de deducción/no inclusión.

ARTÍCULO 3(1) DEL MLI (2016)

En base a lo recomendado por la Parte II de la Acción 2 de BEPS referente a los CDT, el Artículo 3(1) del MLI⁷ dispone lo siguiente:

“Para los propósitos de esta Convención, la renta derivada por o a través de una entidad o instrumento considerado en su totalidad o en parte como fiscalmente transparente conforme a la legislación fiscal de cualquiera de los Estados Contratantes, serán consideradas rentas de un residente de un Estado Contratante, pero únicamente en la medida en que esas rentas se consideren, a los efectos de su imposición por ese Estado Contratante, como rentas de un residente de ese Estado Contratante.”

ACCIÓN 2 DE BEPS (2015)

Debido a los motivos explicados anteriormente, la neutralización de los mecanismos híbridos formó parte de las medidas que se dictaron en el marco del proyecto BEPS⁴.

En particular, la OCDE publicó el año 2015 el reporte final de la Acción 2⁵, cuya primera parte hace recomendaciones a los países a nivel de sus leyes domésticas y, en la segunda parte, hace recomendaciones en relación a los Convenios de Doble Tributación (CDT)⁶.

A nivel de leyes domésticas, las recomendaciones de la Parte I de la Acción 2 de BEPS descansan en tres reglas:

3. Para que se de en este caso una doble deducción económica del mismo impuesto, junto al conflicto de calificación (la sociedad ubicada en B es considerada opaca por esa jurisdicción pero transparente por la jurisdicción C), debe además mediar un “conflicto de asignación” donde -el dividendo distribuido desde la jurisdicción A- es atribuido por B a la entidad ubicada en esa jurisdicción y por la jurisdicción C a los propietarios de la misma.

4. “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) es un proyecto de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) implementado a partir del año 2013 que trata de combatir prácticas de elusión fiscal a nivel internacional.

5. OCDE (2015), “Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2, Final Report”, ECD/G20 BEPS Project.

6. Previamente a la Acción 2 de BEPS, la problemática de los mecanismos híbridos fue tratada en los siguientes reportes de la OCDE: “Partnership Report” (1999), “Report Addressing Tax Risks Involving Bank Losses” (2010) y “Report Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues” (2012).

De acuerdo a la Explicación Técnica Extendida del MLI⁸; los objetivos de esta norma son poner fin a (i) las deducciones múltiples por un único pago; (ii) las deducciones en un país sin el correspondiente gravamen en el otro; y (iii) la generación de múltiples créditos fiscales por un único impuesto pagado en el extranjero.

En cuanto a su ámbito de aplicación y alcance, esta norma busca incorporar los cambios propuestos por la Parte II de la Acción 2 de BEPS en los CDT que ya se encuentran vigentes, en la medida que califiquen como CDTs cubiertos por el MLI y que ambos Estados contratantes hayan optado por incluir dicha disposición sobre entidades transparentes.

7. OCDE (2016), “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS” (MLI). Chile firmó el MLI el 7 de junio de 2017 y depositó su aprobación el 26 de noviembre de 2020.

8. OCDE (2016), “Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”.

MODELO OCDE DE CDT (2017)

En el Artículo 1(2) del Modelo de CDT de la OCDE del año 2017⁹ se introdujo una norma similar a la del Artículo 3(1) del MLI, la cual busca que el Estado fuente deba tomar en consideración el tratamiento tributario aplicado por el país de residencia sobre las rentas derivadas por o a través de una entidad (o instrumento) total o parcialmente transparente.

Los Comentarios de la OCDE al Artículo 1(2) del Modelo de CDT del año 2017 ilustran la aplicación del nuevo párrafo con el siguiente ejemplo:

- Los Estados A y B han concluido un CDT bajo el nuevo modelo de la OCDE del año 2017.
- El Estado A considera que una entidad establecida en el Estado B es una sociedad y, en consecuencia, le cobra impuestos por los intereses que recibe de un deudor residente en el Estado A.
- Conforme a la legislación interna del Estado B, sin embargo, la entidad se trata como una partnership y sus dos miembros (uno residente del Estado B y el otro residente de un país con el cual ni el Estado A ni el Estado B tienen un CDT), que tienen la misma participación, son gravados en la mitad del interés.
- En virtud del nuevo modelo de CDT solo la mitad del interés será considerado para efectos de la aplicación del Artículo 11 como ingresos de un residente del Estado B, pudiendo sólo dicha parte gozar de la tasa reducida de impuestos respecto del Estado A.

De esta forma, no solo se garantiza que se otorguen los beneficios de los CDTs cuando corresponda, sino también que no se otorguen cuando ninguno de los dos Estados Contratantes considere, en virtud de su legislación nacional, los ingresos de una entidad como ingreso de uno de sus residentes.

CDTS FIRMADOS POR CHILE

Por regla general, los CDTs firmados por Chile no contienen normas sobre entidades transparentes. Las excepciones están dadas por el Artículo 4 de los CDTs con Nueva Zelanda, Suecia, Sudáfrica y el Reino Unido, el Artículo 1

9. OCDE (2017), "Model Tax Convention on Income and on Capital" (Condensed Version).

de los CDTs con Japón y Uruguay, y el Protocolo del CDT firmado con Estados Unidos, los cuales contienen una norma similar al Artículo 3(1) del MLI (y por eso Chile hace la reserva respectiva de esos países en la ratificación del MLI).

Por su parte, la norma contenida en el Artículo 1(2) del Modelo de CDT de la OCDE del año 2017 sobre entidades transparentes, ha sido incluida en algunos de los CDTs concluidos recientemente (los vigentes con Japón y Uruguay, y los suscritos recientemente con Emiratos Árabes Unidos e India).

Adicionalmente, el Artículo 3(1) del MLI sobre entidades transparentes se aplicará a los CDTs suscritos con Argentina, Australia, Bélgica, Dinamarca, España, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Polonia y Rusia.

ROLES DEL ESTADO DE LA FUENTE Y DE LA RESIDENCIA EN LOS CDTS: PREEMINENCIA EN LA CALIFICACIÓN

Por regla general, el problema de la doble tributación internacional se presenta cuando hay dos Estados que invocan jurisdicción para gravar la misma renta: (i) un Estado como fuente de la renta (al ser renta de fuente local ese país aplica impuestos aunque el contribuyente sea un no residente); y (ii) otro Estado como el de la residencia del contribuyente (si bien para ese país la renta no es de fuente local, es obtenida por un residente que tributa en dicho país por sus rentas de fuente mundial).

Atendida esa situación, los CDTs regulan distintos tipos de rentas y operan fundamentalmente a través de dos mecanismos para evitar el problema de la doble tributación¹⁰: (i) restringen la potestad tributaria del Estado fuente de la renta (ya sea fijando tasas máximas o derechamente limitando completamente la facultad de gravar dicha renta); y (ii) establecen que el Estado de la residencia debe contemplar en su legislación interna exenciones o dar créditos por los impuestos pagados respecto a esas rentas en el país fuente.

Debido a lo anterior, luego de la definición de residente contenida en el Artículo 4(1) del Modelo de CDT de la OCDE,

10. Vogel, Klaus (1986), "Double tax treaties and their interpretation. Berkeley Journal of International Law", Berkeley Journal of International Law, Volume 4, pp. 27-29.

el Artículo 4(2) establece una serie de reglas de desempate (tiebreaker rules) para establecer cuál es el Estado de la residencia y el de la fuente (sin esa determinación no se puede seguir leyendo el CDT respectivo¹¹).

Y en este punto, la Parte II de la Acción 2 de BEPS propone agregar un Artículo 4(3) que fue recogido en el Modelo de CDT de la OCDE del año 2017: tratándose de entidades (se excluyen las personas naturales) que califiquen como residente en ambas jurisdicciones de acuerdo al Artículo 4(1), en reemplazo de las tiebreaker rules del Artículo 4(2), se establece que ambos Estados contratantes deberán iniciar un procedimiento mutuo para determinar de cuál Estado es residente el contribuyente y que, mientras ello no ocurra, dicho contribuyente no tendrá ninguno de los beneficios del CDT.

Sin embargo, aún resolviéndose ese conflicto o sin haberlo (ambos Estados contratantes coinciden respecto a cuál es el país de la fuente y el de la residencia), queda una pregunta pendiente: ¿cuál país tiene la preeminencia para determinar o no que un contribuyente en particular es residente de uno de los Estados contratantes?

Lo anterior tiene incidencia directa respecto a las entidades híbridas, ya que una entidad calificada como transparente no cumple los requisitos para ser considerada como residente de acuerdo al Artículo 4(1) del Modelo de CDT de la OCDE.

A primera vista, la respuesta a la pregunta pareciera sencilla: la preeminencia la tiene el Estado de la residencia que hace esa determinación justamente a través de la emisión de un certificado de residencia respecto a un contribuyente particular. Y esa pareciera ser la respuesta del Oficio N° 1985/2015 del Servicio de Impuestos Internos (SII):

“De acuerdo con lo anterior, en caso que una persona considere que es residente de un Estado con el que Chile ha suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se

encuentre vigente, y cuente con un certificado de residencia que acredite que el Estado respectivo la reconoce como tal para efectos del convenio, Chile en principio debe aceptar la calificación de “residente” efectuada por el otro Estado.”

Sin embargo, el asunto no es tan sencillo. Ello por cuanto el certificado emitido por el Estado de la residencia va a ser exhibido en el Estado de la fuente para efectos que éste renuncie total o parcialmente a su derecho a gravar una determinada renta.

Y así queda de manifiesto en el Oficio N° 287/2017, cuando al SII le preguntaron si una agencia en el Reino Unido (de una compañía estadounidense) podía ser considerada como residente para efectos del CDT entre Chile (como Estado de la fuente) y Reino Unido (como Estado de la residencia):

“Confirma este análisis el hecho de que la Agencia, según se ha informado, no cuenta con un certificado de residencia emitido por la autoridad competente de Reino Unido, sin perjuicio de que Chile es el Estado que debe evaluar y decidir si aplica el convenio en atención a los hechos del caso planteado”.

Más allá que pueda interpretarse que este oficio no entra en conflicto con el anteriormente citado del año 2015 (dado que dicho oficio señalaba “en principio”), lo claro es que este último dictamen parece indicar que la decisión final de considerar a un contribuyente como residente recae en el Estado de la fuente, el cual tiene en juego renunciar total o parcialmente su jurisdicción tributaria.

“De acuerdo con lo anterior, en caso que una persona considere que es residente de un Estado con el que Chile ha suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente, y cuente con un certificado de residencia que acredite que el Estado respectivo la reconoce como tal para efectos del convenio, Chile en principio debe aceptar la calificación de “residente” efectuada por el otro Estado.”

11. Tras esa determinación, el modelo de CDT de la OCDE está estructurado como una lista taxativa de tipos de rentas que pueden ser gravadas en el Estado fuente y, por lo tanto, toda renta que no forme parte de ese listado taxativo sólo puede ser gravada en el Estado de la residencia. Lamentablemente, en los CDTs firmados por Chile dicho diseño se desdibuja al introducir modificaciones al Artículo 21 del modelo de CDT de la OCDE. Véase Navarrete, Juan Pablo (2017), “Normas de Ventas Indirectas y Convenios para Evitar la Doble Tributación”, Anuario de Derecho Tributario, Universidad Diego Portales, pp. 65 y ss.

“Se presumirá salvo prueba en contrario que un certificado de residencia fiscal emitido por autoridad competente, acreditará la residencia fiscal del contribuyente durante el año calendario en que se haya emitido”.

Finalmente, a este respecto, debe considerarse la norma de presunción introducida por la Ley N° 21.210 de Modernización Tributaria del año 2020 al artículo 74 N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR):

“Se presumirá salvo prueba en contrario que un certificado de residencia fiscal emitido por autoridad competente, acreditará la residencia fiscal del contribuyente durante el año calendario en que se haya emitido”.

Dado que se trata de una presunción simplemente legal que admite -por tanto- prueba en contrario, es posible interpretar esta norma en armonía con los dos oficios del SII antes citados. Sin embargo, justamente porque existe la posibilidad de desvirtuar la presunción, esta norma legal ratificaría (aunque no de la forma explícita que lo hace el Oficio N° 287/2017 del SII) que la preeminencia en la calificación final del estatus de residente le corresponde al Estado de la fuente¹².

Aunque actualmente sólo existen antecedentes incipientes sobre las entidades híbridas (como se detalla en la sección siguiente), es probable que Chile extienda el criterio anterior para un caso en que haya divergencias entre los Estados contratantes de un CDT respecto a si una entidad específica es transparente u opaca.

Si bien se trata de discusiones distintas (una es la residencia de una entidad y la otra la calificación de una entidad como opaca o transparente), ambas están vinculadas, porque si el Estado fuente califica a una entidad extranjera como transparente va a concluir que la entidad es no residente para efectos de un CDT.

12. Por supuesto, el Estado de la fuente podría objetar la aplicación del CDT por razones distintas a las de la residencia (beneficiario efectivo, test del propósito principal, etc.).

De todas formas, en caso de convergencia respecto a cuál es el Estado de la residencia pero divergencia entre ambos Estados respecto de la calificación de la entidad (como opaca o transparente), se debiera aplicar el criterio del Partnership Report en que el Estado fuente debe seguir la calificación hecha por el Estado de la residencia¹³.

ENTIDADES TRANSPARENTES EN EL DERECHO TRIBUTARIO CHILENO

Chile ratificó el Artículo 3(1) del MLI pese a no tener una normativa orgánica de entidades transparentes en materia fiscal (las reservas efectuadas al respecto por nuestro país son sólo en relación a los CDTs que ya contenían una disposición similar a la del MLI).

Sin perjuicio de lo anterior, quisiera terminar esta presentación haciendo referencia al reconocimiento progresivo de las entidades transparentes en el derecho tributario chileno, ya sea a nivel legal o de la jurisprudencia administrativa del SII.

1. Ley N° 20.712 (LUF):

La antigua Ley N° 18.815 sobre fondos de inversión no les daba derecho a éstos a usar como crédito los impuestos pagados por sus inversiones en el extranjero. Y de esta forma lo confirmaba el Oficio N° 3434/2012 del SII:

“Los artículos 31° y 32° de la Ley 18.815, determinan que al momento de la percepción o devengo por parte del Fondo de las rentas, incluidas aquellas provenientes del exterior, éstas no se afectan con impuesto alguno. Vale decir, el Fondo no se encuentra afecto al Impuesto de Primera Categoría por las rentas que perciba o devengue de fuente extranjera. Por la misma razón, no tienen derecho a los créditos por impuestos pagados en el exterior establecido en los artículos 41 A, 41 B y 41 C de la LIR, atendido que tal beneficio procede sólo cuando se apliquen los impuestos de la LIR, situación que no ocurre en la especie. Lo anterior, sin perjuicio que los FI jurídicamente no son personas, por lo que por regla general no se aplican a éstos, los convenios de doble imposición suscritos por Chile”.

13. OECD (1999), *Ibid.*, párrafo 53.

Sin embargo, la LUF en su Artículo 81 sí otorga a los fondos de inversión el derecho a usar como crédito los impuestos pagados por sus inversiones en el extranjero. Y, dado que la doctrina del SII sobre que los fondos no son “personas”¹⁴ no ha cambiado¹⁵, es interesante la explicación del SII en la Circular N° 71/2016 en relación a los fondos y los CDTs:

“La referencia efectuada a los artículos 41 A y 41 C de la LIR, tiene por finalidad hacer explícito que los fondos de inversión y fondos mutuos, y sus inversionistas, pueden contar con un mecanismo de determinación y asignación de créditos por impuestos pagados en el exterior, en las mismas condiciones que si los inversionistas hubieran obtenido las rentas directamente en esos países, ya sea que exista o no Convenio para evitar la doble tributación vigente. En el caso particular de las rentas obtenidas por fondos regulados por la LUF y que provengan de un país con el cual Chile mantiene un Convenio vigente para evitar la doble tributación internacional, tendrán derecho a utilizar como crédito los impuestos pagados en el extranjero por tales rentas, en conformidad a las reglas establecidas en el artículo 41 C de la LIR, sin que el fondo tenga que cumplir con el requisito de ser ‘residente’ para efectos de beneficiarse con el Convenio respectivo.”

La frase “sin que el fondo tenga que cumplir con el requisito de ser ‘residente’ para efectos de beneficiarse con el Convenio respectivo” puede ser interpretada de dos formas distintas: (i) a los fondos se les da por cumplidos los requisitos de la residencia para fines del Artículo 4(1) de los CDTs; o (ii) los fondos son transparentes para estos efectos.

El hecho que la postura de la Dirección Nacional del SII sea no emitirle certificados de residencia a los fondos constituidos en Chile confirma la segunda interpretación¹⁶.

Es destacable en este punto la consistencia doctrinaria de la Dirección Nacional del SII. Ello por cuanto, en un contexto donde no se emite un certificado de residencia al fondo

pero al mismo tiempo existe la obligación de darle créditos por los impuestos pagados en el extranjero (de acuerdo a la LUF), el único perjudicado en la no emisión del certificado es Chile como Estado de la residencia (ya que sin dicho certificado el Estado fuente no va a otorgar las exenciones o tasas rebajadas que contempla el CDT y, por lo mismo, Chile deberá otorgar créditos más elevados).

2. Oficio N° 1522/2019 del SII:

En relación a los comentarios sobre entidades transparentes contenidos en la nueva norma del Artículo 1(2) del Modelo de CDT de la OCDE del año 2017, el SII señaló en el Oficio N° 1552/2019 que una sociedad de profesionales chilena -que recibía rentas desde Brasil- debía calificar como una entidad transparente, ya que dicha entidad no se encuentra afecta a impuestos en Chile, los cuales se aplican a nivel de sus socios.

Por dicho motivo, el SII concluyó que sólo los socios de la sociedad de profesionales debieran tener derecho a invocar los beneficios del CDT con Brasil, en la medida que acrediten ser residentes en Chile bajo el Artículo 4 del CDT.

3. Artículo 14D (8) de la LIR:

La Ley N° 21.210 de Modernización Tributaria del año 2020 introdujo un régimen opcional de transparencia tributaria para las Pymes en el artículo 14D (8) de la LIR,.

En virtud de esta norma, la entidad que califique como Pyme no se encuentra sujeta a Impuesto de Primera Categoría y los propietarios finales de dicha entidad son los que se encuentran afectos a impuestos (Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional).

4. Oficio N° 282/2020 del SII:

Este oficio es muy relevante ya que es el único que existe sobre la aplicación de CDTs en el marco de un caso estándar de transparencia fiscal internacional.

El caso es el de una agencia en Chile de una sociedad alemana la cual desarrolla actividades de transporte marítimo de carga en Chile en representación de dicha entidad alemana. El 100% de la participación societaria en la entidad alemana había sido adquirida por una empresa residente en Dinamarca.

14. De acuerdo a los Artículos 1 y 3(1)(a) del Modelo de CDT de la OCDE, éstos son sólo aplicables a “personas”.

15. Aunque los papeles de trabajo del CDT con China podrían sugerir lo contrario, la postura de la Dirección Nacional del SII sigue siendo que los fondos no son “personas”, lo cual me parece correcto.

16. En línea con lo anterior, recientemente la autoridad tributaria peruana (SUNAT) señaló -desde la perspectiva de país fuente- que los beneficios del Convenio con Perú no estaban disponibles en el caso de un fondo de inversión constituido en Chile (Informes 137 y 143 de 2020).

Producto de la adquisición del 100% de la participación societaria, la entidad alemana sería tratada para efectos impositivos como una entidad transparente en Alemania. En consecuencia, todas las rentas obtenidas por la agencia en Chile de la sociedad alemana no se considerarían como rentas obtenidas por la sociedad alemana sino por la matriz en Dinamarca.

Frente a este caso, el SII concluye que los beneficios del CDT entre Chile y Dinamarca resultan aplicables a la matriz en Dinamarca en virtud de dos motivos:

- a. La sociedad alemana es una entidad transparente de acuerdo a las reglas de ese país; y
- b. Las rentas obtenidas por la subsidiaria a través de la agencia en Chile se gravan efectivamente en Dinamarca.

Sin perjuicio de proveer un resultado final correcto (que es aplicable el CDT con Dinamarca) en el marco de un caso simple de transparencia fiscal, el Oficio N° 282/2020 del SII genera varias interrogantes de acuerdo a los fundamentos que entrega¹⁷:

- En relación al tema de la preeminencia analizado anteriormente, ¿qué Estado decide y bajo qué reglas el carácter transparente de una entidad? El Oficio N° 282/2020 parece descansar en que Chile, como Estado de la fuente, califica a la entidad extranjera como transparente u opaca dependiendo de si dicha entidad es o no contribuyente bajo ley extranjera (en una cierta analogía con la posición pasiva del Oficio N° 1985/2015 antes analizado).
- Sin embargo, en otros oficios y en relación a temas distintos de la aplicación de CDTs, pareciera que el SII es de la posición -haciendo una analogía con el Oficio N° 287/2017 también analizado- que Chile (cuando es Estado fuente) es el que finalmente determina el carácter de transparencia u opacidad de la entidad extranjera (y el criterio pareciera ser que cualquier entidad constituida conforme a la ley extranjera es opaca). Es el caso del Oficio N° 1264/2010 (para efectos de la regla de reconocimiento de rentas de fuente extranjera bajo el Artículo 12 de

la LIR) y del Oficio N° 1781/2017 (para efectos de las normas de entidades controladas en el extranjero -CFCs- establecidas en el Artículo 41 G de la LIR).

- ¿Qué postura hubiera adoptado el SII si Alemania no hubiera calificado a la subsidiaria como una entidad transparente?
- En el Oficio N° 282/2020 pareciera ser que lo relevante es la calificación de transparencia que hace Alemania en relación a la subsidiaria ubicada en ese país (“Luego, de comprobarse que Alemania trata el ente como transparente (...)). Sin embargo, un análisis correcto de acuerdo a los reportes de la OCDE debiera concluir que lo relevante es la determinación de transparencia que hace en este caso Dinamarca respecto a la subsidiaria ubicada en Alemania¹⁸.
- ¿A qué se refiere el Oficio N° 282/2020 con el requisito de que “Dinamarca efectivamente grava la renta”? ¿El oficio hubiera concluido algo distinto si Dinamarca -como Estado de la residencia- tuviera el sistema de la exención y no el de créditos como mecanismo para evitar la doble tributación internacional en relación a las dos alternativas que ofrece el Artículo 23 del Modelo de CDT de la OCDE?

5. Resolución N° 151/2020 del SII:

La Resolución N° 151/2020 del SII reglamenta la validación de los certificados de residencia emitidos en el extranjero en el contexto de los CDTs respecto a las obligaciones de retención de Impuesto Adicional establecidas en el Artículo 74 N°4 de la LIR como de restitución del 35% del crédito por Impuesto de Primera Categoría para efectos del Artículo 63 de la LIR (en este último caso la restitución no es aplicable incluso en el caso de CDTs que no se encuentren vigentes, siempre que hayan sido firmados antes del año 2020 y hasta el año 2026¹⁹).

Al igual que la Resolución N° 11/2019 a la cual deroga, esta resolución evita exigir un certificado de residencia en el caso de los CDTs firmados pero no vigentes para efectos

17. Suffiotti, Gonzalo (2020), “Aplicación de los Convenios de Doble Tributación respecto de rentas obtenidas por o a través de entidades fiscalmente transparentes: interrogantes y reflexiones respecto del oficio 282 de 2020”, *Anuario de Derecho Tributario, Universidad Diego Portales*, pp. 126 y ss.

18. “A diferencia de lo que parece sugerir el Oficio N°282, el CDT[] con Dinamarca debiera resultar aplicable en la medida que Dinamarca trate las rentas obtenidas por la (s)ubsidiaria (alemana) a través de su (a)gencia en Chile como rentas de la (m)atriz para efectos tributarios en Dinamarca, independiente de la clasificación que efectúe Alemania respecto de la (s)ubsidiaria”. Suffiotti (2020), *Ibid.*, p. 127.

19. Artículo 44° transitorio de la Ley N° 21.210 del año 2020 que modifica el Artículo 4° transitorio de la Ley N° 20.899 del año 2016.

del Artículo 63 de la LIR²⁰. Sin embargo, contiene una disposición nueva sobre entidades transparentes:

“En el caso de entidades transparentes, entendiéndose por tales aquellas entidades o acuerdos cuya renta o parte de su renta no se encuentra sometida a imposición al nivel de dichas entidades o acuerdos, sino que al nivel de las personas que tienen un interés en ellas, cuando se impute un crédito por impuesto de primera categoría sujeto a la obligación de restitución acumulado en el registro SAC, deberán restituir a título de débito fiscal una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Sin embargo, en la medida que la entidad transparente tenga la obligación legal o contractual de traspasar la renta que perciba o devengue a aquellas personas que tengan un interés en ella, y estas personas puedan disponer de la renta sin obligación legal o contractual de traspasarla a otro, podrán estas últimas acceder al beneficio señalado en el artículo 74 N°4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debiendo acreditar la situación mencionada y su residencia mediante el certificado pertinente emitido por la autoridad competente del país con el cual Chile tiene un Convenio para Evitar la Doble Imposición vigente.”

De esta forma, la Resolución N° 151/2020 parece ratificar el criterio del Oficio N° 282/2020, de que la entidad extranjera es considerada como opaca o transparente dependiendo de si la entidad es o no contribuyente bajo la ley extranjera.

Sin embargo, al igual que el oficio, la resolución deja muchas preguntas abiertas:

- Dado que en el contexto de la resolución Chile es el Estado de la fuente y la entidad perceptora de la renta sería transparente para efectos del Estado de la residencia,

20. Ello por cuanto en ambas resoluciones se menciona el caso de los CDTs firmados pero no vigentes en la sección de los considerandos, pero luego en la parte resolutive se impone la obligación del certificado de residencia sólo en caso de los CDTs vigentes. A nivel de política de tributación internacional, lo anterior es complejo ya que la situación de un CDT vigente no debiera estar desmejorada en relación a uno no vigente (o inexistente) y quizás, por eso mismo, el SII evitó ser explícito en esta materia. En todo caso, la inconsistencia a nivel de política tributaria no proviene de estas dos resoluciones del SII, sino de la institución sui generis de los CDTs firmados pero no vigentes instaurada por la Ley N° 20.780 del año 2014. De hecho, la postura del SII en estas dos resoluciones parece ser más reflexiva y deferente que la adoptada en los Oficios N°s 985/2015 y 708/2017, ya que la mayoría de los países no emiten certificados de residencia en abstracto sino que en relación a CDTs vigentes específicos (quizás, por el mismo motivo, la Ley N° 21.210 del año 2020 cambió en el Artículo 63 de la LIR la exigencia de ser beneficiarios de CDTs por el ser beneficiarios de la renta).

pareciera de acuerdo al texto de la resolución que Chile no tuviera mayor injerencia que constatar si la entidad es transparente bajo la legislación doméstica del otro Estado (o por disposición de un CDT).

- ¿Pero qué ocurre si, no obstante una sociedad ser transparente (al no estar sujeta a impuestos en el otro país), dicho Estado le emite de todas formas un certificado de residencia? ¿Podría Chile desatender ese certificado como señala el Oficio N° 287/2017 del SII si el Reino Unido le hubiera emitido un certificado de residencia a una agencia? ¿O desconocer el certificado emitido por el Estado de la residencia respecto a un fondo constituido en ese país? (dado que, en el caso inverso, Chile no le otorga certificado de residencia a los fondos constituidos en Chile por estimarlos transparentes aun cuando eso signifique un perjuicio fiscal).
- ¿Qué ocurre si pese a que el Estado de la residencia considera a una sociedad como opaca (por lo que le cobra impuestos), existe igualmente “la obligación legal o contractual de traspasar la renta” a entidades residentes en países con los que Chile no tiene CDTs?
- ¿Qué ocurre si existe “la obligación legal o contractual de traspasar la renta” a personas residentes de un tercer país con el que Chile tiene un CDT, pero dicho tercer país considera como opaca la entidad situada en el segundo país, difiriendo por tanto de la calificación de transparente que le da dicho segundo país?

***“En el caso de entidades transparentes, entendiéndose por tales aquellas entidades o acuerdos cuya renta o parte de su renta no se encuentra sometida a imposición al nivel de dichas entidades o acuerdos, sino que al nivel de las personas que tienen un interés en ellas, cuando se impute un crédito por impuesto de primera categoría sujeto a la obligación de restitución acumulado en el registro SAC, deberán restituir a título de débito fiscal una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito.*”**

- ¿Y qué ocurre en el caso inverso? (Chile no tiene un CDT con el país donde esta ubicada la sociedad y dicho país considera a esa sociedad a como opaca, pero los propietarios de esa sociedad están en un tercer país que sí tiene un CDT con Chile el cuál califica a la sociedad en el segundo país como transparente?)
- El hecho que una sociedad ubicada en el otro Estado sea transparente (asumamos que hay consenso al respecto entre los países involucrados), ¿puede tener una incidencia en el caso contrario al tratado en la Resolución N° 151/2020 del SII, esto es cuando Chile es el Estado de la residencia? (y que al venir las rentas de una sociedad transparente en el Estado fuente sólo le otorguemos crédito como Estado de la residencia respecto a las rentas que el Artículo 41 A de la LIR contempla para los países sin CDTs).

A propósito de la reciente ratificación de Chile al MLI -particularmente en relación al Artículo 3(1)- y en la medida que empiece a ser más densa la normativa tributaria sobre entidades transparentes, el Estado de Chile (a nivel de su futura legislación tributaria) y el SII (a nivel de su jurisprudencia administrativa) deberán responder o tomar una posición -entre otros- sobre los puntos que quedaron abiertos tanto en el Oficio N° 282/2020 como en la Resolución N° 151/2020 del SII²¹.

Mientras ello no ocurra y, desde un punto de vista práctico, el SII podría, por vía de resoluciones, reglamentar lo siguiente:

- a. Desde la perspectiva de Chile como Estado de la fuente (el caso de la Resolución N° 151/2020 del SII), establecer un “Registro no taxativo de tipos de entidades ubicadas en el exterior consideradas como transparentes para efectos de los Artículos 63 y 74 N° 4 de la LIR”.

De esta manera, y guardando cierta analogía con el “Registro voluntario de instituciones financieras en el extranjero” para efectos del Artículo 59 N°1 b) de la LIR (en el objetivo de dar mayores niveles de certeza a los contribuyentes), el SII podría ir construyendo ese registro con la información que vaya recabando por cuenta propia o por presentaciones que le hacen los contribuyentes.

21. Dichos puntos son de todas formas controvertidos a nivel de derecho comparado, aún en países con normativas orgánicas sobre entidades híbridas. Véase por ejemplo, Lang, Michael y Staringer, Clauss (2014), “Qualification of Taxable Entities and Treaty Protection”, volume 99b, International Fiscal Association (IFA).

Cabe notar que el precedente de un listado de sociedades extranjeras de acuerdo a su tipo social -para efectos de opacidad o transparencia fiscal- creado a nivel administrativo ya existe a nivel de derecho comparado.

El caso más complejo en este registro sería cuando la transparencia no viene dada ni por la ley doméstica de otro país ni por un CDT, sino que por la elección que hace en el extranjero un respectivo contribuyente²².

Cabe notar que el precedente de un listado de sociedades extranjeras de acuerdo a su tipo social -para efectos de opacidad o transparencia fiscal- creado a nivel administrativo ya existe a nivel de derecho comparado²³.

- b. Desde la perspectiva Chile como Estado de la residencia, establecer un procedimiento especial para que las entidades ubicadas en Chile consideradas transparentes por nuestra legislación puedan solicitar certificados de residencia a nombre de sus propietarios residentes en Chile con el objeto de ser presentados en los Estados fuente de la renta y así acceder a los beneficios de los CDTs²⁴.

22. Nótese que tras la Ley N° 21.210 de Modernización Tributaria del año 2020, el hecho que un acreedor esté inscrito en el “Registro voluntario de instituciones financieras en el extranjero” ya no da certeza que se vaya a aplicar la tasa reducida de 4% de Impuesto Adicional contemplada en el Artículo 59 N°1 b) de la LIR, ya que puede ocurrir que el préstamo específico involucrado forme parte de un acuerdo estructurado. Como el acuerdo estructurado se evalúa al margen del registro y por circunstancias ocurridas fuera de Chile, en el caso del registro propuesto la circunstancia de que el contribuyente optó en el extranjero por un régimen de transparencia fiscal también debería ser evaluado separadamente.

23. Es el caso de las “per se corporations” en Estados Unidos (Treasury Regulations § 301.7701-2[b][8][i]) que contiene el listado de las sociedades en el extranjero respecto de las cuales los contribuyentes no pueden tratar (mediante el “check the box”) como transparentes (disregarded) para efectos de impuestos federales en Estados Unidos. Actualmente, el único tipo de sociedad chilena contenido en ese listado es la sociedad anónima.

24. Dicho procedimiento ya podría dictarse en el caso de los fondos constituidos en Chile siguiendo las recomendaciones de la OCDE al respecto. Véase OCDE (2009), “Report of the Informal Consultative Group on the Taxation of Collective Investment Vehicles and Procedures for Tax Relief for Cross-Border Investors”. Tras la dictación del Informe 143-2020 de la SUNAT en Perú (ver nota al pie N° 18 anterior), este tema se vuelve aún más relevante.

Principios Constitucionales Tributarios, Tratados Internacionales y Tributación

César García Novoa*

Los procesos constituyentes exigen reflexionar sobre los principios que se van a incluir en la Constitución. En un Estado de Derecho hay que recoger principios clásicos de justicia tributaria como la capacidad económica, pero también otros nuevos como los impuestos ambientales o los derechos del contribuyente ante el uso de nuevas tecnologías.



Resumen: Los procesos constituyentes exigen reflexionar sobre los principios que se van a incluir en la Constitución. En un Estado de Derecho hay que recoger principios clásicos de justicia tributaria como la capacidad económica, pero también otros nuevos como los impuestos ambientales o los derechos del contribuyente ante el uso de nuevas tecnologías.

Palabras Clave: Constitución, principios tributarios, capacidad económica, justicia tributaria, impuestos medioambientales, derechos de los contribuyentes, Big Data.

Abstract: The constituent processes require reflection on the principles to be included in the Constitution. In a rule of law, classic principles of tax justice such as ability to pay must be collected, but also new ones such as environmental taxes or the taxpayer's rights when using new technologies.

Keywords: Constitution, tax principles, ability to pay, environmental taxes, taxpayer's rights, Big Data.

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Santiago de Compostela (España)

I. INTRODUCCIÓN. UN CONCEPTO DE PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Como es sabido, Chile se encuentra en la actualidad inmerso en un proceso constituyente, como consecuencia del resultado del plebiscito nacional celebrado el 25 de octubre de 2020, y con la idea de elaborar una nueva Carta Magna que sustituya a la Constitución Política vigente de 1980.

En todo momento constituyente surge el dilema de cuál va a ser el modelo de Norma Fundamental por el que se van a decantar los representantes de la soberanía nacional. La Carta Magna que finalmente elabore Chile debe recoger los principios constitucionales que definen en la actualidad la tributación en un Estado Democrático y de Derecho. Esto es; debe incorporar principios tributarios, dentro de lo que se conoce como Constitución Financiera.

II. LA IDEA DE CONSTITUCIÓN FINANCIERA

El concepto de Constitución Financiera surge en Alemania, para referirse a la idea de incorporar a la Constitución una parte dedicada a las finanzas públicas, esto es, a los ingresos

y gastos públicos. El constitucionalismo alemán recogió esta tesis con la intención de superar las concepciones del poder financiero derivadas de la influencia de la Escuela alemana de Derecho Público basadas en una relación de poder y con tintes autoritarios (GERBER, LABAND, JELLINEK, MAYER...)¹. Vista así, el planteamiento de la Constitución Financiera se haría inicialmente a través de una visión claramente reduccionista que tiende a concebirla como la parte del Texto Constitucional relacionada con las Haciendas Públicas. Cuando esta visión se topa con textos como la Constitución española de 1978, que no contempla un Título denominado Constitución Financiera, más allá de la referencia a la Hacienda Pública en el Título VII, lo que se hace es proponer un método basado en detectar los preceptos de tal Constitución Financiera a través de las referencias a “palabras clave” como tributos, presupuestos, Hacienda Pública². Esta visión literal de la idea de Constitución Financiera, que soslaya sus aspectos axiológicos y hermenéuticos, procede de una lectura sesgada de autores como ULSENHEIMER³ o STERN. En concreto, STERN habla de “Constitución Financiera en sentido estricto” (Finanzverfassung in engeren Sinne) para diferenciarla, por ejemplo, de la Constitución Presupuestaria (Haushaltsverfassung) y la define como “el reflejo de los principios constitucionales que hablan de los ingresos y gastos públicos”⁴.

Frente a esta idea de Constitución Financiera se erige otra con un sentido sustancial, legitimadora de un análisis constitucional de los ingresos y gastos públicos. Esta idea de Constitución Financiera también surge en Alemania en los años cincuenta como consecuencia de la necesidad de proyectar la influencia de la Ley Fundamental de Bonn de 1949 sobre el Derecho Financiero⁵. La Constitución Financiera no sería otra cosa que la expresión de una mutación cualitativa en el proceso de configuración jurídica

del fenómeno financiero público, que constituiría la base de lo que se ha denominado una cimentación constitucional del Derecho Financiero; un “fenómeno financiero constitucional” que permitiría, como ha señalado AGUALLO AVILES, singularizar un sector del Derecho Financiero por su peculiar método de análisis, el propio del Derecho Constitucional⁶. De esta manera es posible, en palabras de ESCRIBANO LOPEZ, “permeabilizar el ordenamiento financiero por la norma constitucional”⁷ y propiciar una refundación del Derecho Financiero sobre bases constitucionales. Así, la Constitución Financiera tendría el carácter de referente de un nuevo Derecho Financiero Constitucional, lo que ha propugnado Paul KIRCHHOF en la doctrina alemana⁸.

A nuestro juicio, la idea de Constitución Financiera debe traducirse en la admisión de un orden constitucional que afecta a la actividad financiera como actividad que vive dentro de la Constitución y condiciona todo el ordenamiento del Estado. Ese ordenamiento estaría basado en los valores que entroncan con la concepción del Estado social y democrático de Derecho puestos de manifiesto a través de principios como los de seguridad jurídica, tipicidad de los hechos imposables, practicabilidad, proporcionalidad o aplicación de los principios del orden penal al Derecho sancionador tributario. La Constitución Financiera permite hablar de unos valores “básicos” de justicia que afectan al fenómeno financiero en su conjunto, y que le dotan de unos fines a los que obedecen tanto los ingresos como los gastos públicos. Esos valores son el apoyo axiológico del nexo ingreso-gasto público que constituyen la razón última de la esencia contributiva del tributo, puesto que no se entiende el ingreso público sin el gasto público. La actividad financiera se constitucionaliza, consagrando una serie de disposiciones con “fuerza normativa” (normative Kraft) constitucional, derivada de la aplicación directa de la Norma Fundamental⁹. No se olvide que la formulación del Estado Constitucional es una forma determinada de expresar lo que MORTATI llama el Estado-ordenamiento, que comprende

1. Véase como muestra TIPKE, K.- LANG.J., *Steuerrecht*, 17 ed., Dr. Ott Schmidt, Köln, 2002, pag. 3.

2. En nuestro país YEBRA MARTUL.-ORTEGA, P., entiende que la idea de Constitución Financiera se refiere exclusivamente a las cuestiones financieras constitucionalizadas; “cuestiones de la actividad financiera o de la llamada Hacienda Pública que están normativizadas al más alto nivel”, *Constitución Financiera Española, Veinticinco Años*, IEF, Madrid, 2004, pag. 27.

3. ULSENHEIMER, K., *Untersuchungen zum Begriff “Finanzverfassung”*, Gustav Fischer Verlag, Stuttgart, 1969, pags. 66 y 67.

4. STERN, K., *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, München, C.H. Beck, volumen II, pag. 1061.

5. YEBRA MARTUL.-ORTEGA, P., “Los principios del Derecho Financiero y Tributario...”, op. cit., pags. 496 a 498.

6. AGUALLO AVILES, A., *Derecho Financiero Constitucional (Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros)*, Civitas, Universidad Internacional de Andalucía, Madrid, 2001, pags. 48 a 51.

7. ESCRIBANO LOPEZ, F., “Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del siglo XXI”, *I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la Metodología Académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pag. 38.

8. KIRCHHOF, P., “Die Identität der Verfassung in ihren unabänderlichen Inhalten” en *Handbuch des Staatsrechts*, I, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1987, pag. 777.

9. Véase HESSE, K., *A força normativa da Constituição*, trad. Gilmar Ferreira Mendes, Sergio Fabris editor, Porto Alegre, 1991, pag. 15.

“la totalidad de los elementos y de las relaciones de vida en común que se desarrollan en el ámbito estatal”¹⁰. Hay que hablar, por tanto, de un efecto de constitucionalización del ingreso y del gasto público que afecta a todas las categorías, entre ellas el tributo, entendido como instrumento para hacer efectivo un deber constitucional. Y ese deber constitucional, el deber de contribuir, no se entiende si no es como deber de contribuir al gasto público.

Ahí es donde surge la importancia del tributo y de la constitucionalización del tributo como parte del orden constitucional de la actividad financiera. Y sobre todo, destaca el papel preponderante de la justicia tributaria y de la capacidad económica como principio fundamental del orden tributario constitucional. Estamos ante un principio que constituye el núcleo de la construcción de un concepto constitucional de tributo. La clave de bóveda de la idea constitucional de tributo es el valor de justicia aplicado al ámbito fiscal.

Por eso es conveniente que la nueva Constitución chilena incorpore expresamente el principio de capacidad contributiva. Pero teniendo en cuenta que este principio no agota toda la virtualidad de la justicia tributaria. Así, como señalan Martín Queralt-Lozano Serrano, “hay que afrontar una concepción del principio de capacidad económica que, manteniendo en sus líneas esenciales la concepción tradicional... proyecte dicho principio sobre un campo más amplio, poniéndolo en relación, tanto con otros principios del ordenamiento tributario – igualdad y progresividad – como con los principios de justicia del gasto público, en especial el de igualdad tributaria”¹¹.

La concepción de la justicia tributaria impone, por tanto, tener en cuenta otros principios de justicia, pues la verdadera dimensión de ésta tendrá su razón de ser a partir de la interacción de varios principios contenidos en la Constitución. Por ejemplo, hay que destacar la conexión existente entre los principios de igualdad y capacidad económica. Conviene recordar que la definición de la capacidad económica, como corolario del principio de igualdad, se intentó en la doctrina alemana por LEIBOHLZ, quien basó la capacidad económica en la “igualdad relativa” o *verhältnisgleichheit*. En una línea semejante, el Tribunal Constitucional español ha entendido que “la igualdad que se reclama en el artículo 31

CE va íntimamente enlazada con el concepto de capacidad económica y al principio de progresividad” (sentencia del TC 54/1993, de 15 de febrero) o que los principios de “generalidad, capacidad y progresividad...en el ámbito específicamente tributario, concretan y particularizan aquella genérica interdicción del trato discriminatorio” (sentencia del TC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 8º). Aunque de tal interrelación ha derivado una consecuencia lógica: “una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad general del sistema tributario” (sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio). Esto es, se ha puesto en relación la capacidad económica con la igualdad y progresividad del sistema.

Pero, en cualquier caso, y como dice PEREZ ROYO, los demás principios –en especial, la igualdad– son instrumentos para el logro del principal objetivo que es la capacidad económica¹². Y la capacidad económica, en especial la contributiva, se erige así en el auténtico principio sustancial del Derecho Tributario.

Siendo el principio de capacidad contributiva el principio esencial en la configuración de la justicia tributaria, supone la expresión más acabada de la incorporación en la Carta Magna de principios constitucionales. A los principios constitucionales debemos referirnos brevemente a continuación.

III. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES.

En este sentido, deben entenderse por principios tributarios los criterios de ordenación de la cuantía de las obligaciones tributarias o, en otros términos, las orientaciones públicas para la imposición del tributo y para la distribución de la carga tributaria. Los principios constitucional-tributarios serán realización de valores superiores de base constitucional; si la justicia es uno de esos valores, constituyendo además la finalidad esencial del Estado de Derecho, los principios tributarios materiales encarnarán los criterios de justicia que deben regir las relaciones sociales que son objeto del Derecho Tributario¹³. Así, los principios tributarios tradicionales llamados “sustantivos” –especialmente la capacidad económica,

10. MORTATI, C., *Istituzione di Diritto Pubblico*, Cedam, Padova, 1991, pag. 45.

11. MARTÍN QUERALT, J. –LOZANO SERRANO, C.; *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., pag. 143.

12. PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, op. cit., pag. 35.

13. PAULICK, H., “Die verfassungsrechtliche Bindungen des gesetzgebers beim Erlass vom Steuergesetzen”, *Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft*, nº 109, 1953, pags. 492 y ss.

pero también la igualdad, progresividad, generalidad y no confiscatoriedad— son, básicamente, principios de ordenación de lo que se entiende como un impuesto justo.

No es de extrañar, por ello, que al amparo de las primigenias formulaciones del Estado de Derecho, la justicia del tributo se limitase al criterio básico de reparto de la carga tributaria y se orientase a afirmar que “cada uno ha de pagar como tributo una cantidad proporcionada a la utilidad que deriva de las prestaciones que recibe del Estado”¹⁴. Estas primeras formulaciones conciben el tributo en un esquema sinalagmático, en armonía con una concepción individualista del mismo. Las teorías del consumo, o del sacrificio igual o proporcional, serán el antecedente del principio de capacidad contributiva, entendido como medida de la satisfacción que cada individuo recibe de las necesidades indivisibles satisfechas por el Estado. Ello llevó a consolidar una idea de justicia tributaria, en un Estado de Derecho de corte liberal, asentada exclusivamente sobre el principio de capacidad económica¹⁵. Pero la formulación de la justicia impositiva no podía ser ajena a las consecuencias que sobre los principios tributarios iba a suponer la erosión del orden liberal, en aras de la progresiva asunción de funciones interventoras por el Estado, bajo el modelo de Estado social¹⁶.

Al margen de ello, lo que ahora nos interesa destacar es el hecho de que si admitimos, como lo hemos hecho, que los principios tributarios son derivación de la idea del Estado social de Derecho, la construcción de la justicia tributaria será una directa consecuencia del contenido material de este modelo de Estado¹⁷. Justicia que ha de partir, eso sí, del dato de que el sistema tributario no tiene ya una

mera función recaudatoria. Pero esa idea de justicia que la norma tributaria ha de realizar no puede perder el punto de partida de la regla inherente al Estado de Derecho, como es el principio de juridicidad, de objetividad en las relaciones entre el Estado y el ciudadano. Esta regla de objetividad justifica, en buena medida, el uso de la ley en materia tributaria¹⁸.

Esta configuración del concepto de Estado de Derecho se proyecta sobre el ordenamiento tributario, ensalzando primariamente la idea de igualdad, fruto de la juridicidad de la imposición. La juridicidad de la imposición, en cuanto sometimiento de la exigencia de los tributos a reglas objetivas de Derecho, supone la igualdad ante el tributo consecuencia de la formulación abstracta de la norma tributaria y, como contrapunto lógico, la generalidad de los tributos¹⁹. Así se deduce de la idea de sometimiento de la Administración, a la “ley y al Derecho”, recogida en algunas Constituciones europeas, como el art. 103, 1 de la Constitución española y el art. 20, 3 de la Ley Fundamental de Bonn²⁰.

14. FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 18ª ed., pags. 322 y 323. Sobre el tema, SCHICK, W., “Aspectos de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán en materia fiscal”, *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, nº 1, 1966, pag. 167.

15. Véase sobre el tema, BERLIRI, L.V., *El impuesto justo*, IEF, Madrid, 1986, pags. 149 y ss. Sobre la teoría del sacrificio y las aportaciones de Wagner a la misma, véase el interesante estudio de BIRK, D., *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Masstab der Steuernormen*, Dr. Peter Deubner Verlag, Köln, 1982, pag. 16.

16. HEILMANN, M., *Lorenz von Stein und die Grundprobleme der Steuerlehre*, op. cit., pag. 243. Este cambio va a significar la “crisis” del principio de capacidad económica tradicional, oportunamente destacada por PALAO TABOADA, C., que se traducirá en la idea de que la justicia contributiva no se agota en el principio de capacidad económica; “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, op. cit., pag. 425.

17. Vid. ARNDT, H.W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, Verlag Franz Vahlen München, 1988, pags. 80 y 81.

18. ZAGREBELSKY, G., *El derecho dúctil*, Editorial Trotta, Comunidad de Madrid, 1992, pag. 29.

19. A la juridicidad de la imposición se refiere la doctrina alemana con el término *Prinzip der Gesetzmässigkeit*. Las reglas objetivas de Derecho, que suponen igualdad ante el tributo - *Gleichmässigkeit* -, son consecuencia de la formulación abstracta de la norma tributaria. La abstracción de la norma es la que garantiza la generalidad de los tributos - *Allgemeinheit*. Sobre el tema, ISENSEE, J., “Sulla vocazione del nostro tempo per la semplificazione fiscale”, *Riv.Dir.Fin.Sc.Fin.*, junio, 1996, pag. 304. SCHMÖLDERS, G., “*Gleichmässigkeit der Besteuerung*”; *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, CH Beck’sche Verlagsbuchhandlung, Verlag des Wissenschaftlichen Instituts der Steuerbevollmächtigten, Bonn, 1972, pag. 523.

20. De este precepto se hizo una lectura prioritariamente formalista, entendiendo que el mismo se estaría refiriendo exclusivamente a la sujeción del actuar administrativo a normas con rango de ley formal sobre la idea de ordenación formal del tributo, y por tanto, sobre el apoyo jurídico de la formulación de los procedimientos a través de los cuales se crea y se aplica el Derecho Tributario, SIMON ACOSTA, E., *El Derecho financiero y la ciencia jurídica*, op. cit., pag. 190. Visión de pautas conservadoras que derivó -como en nuestro país señaló PEREZ ROYO- en una acepción también formalista de la seguridad jurídica frente a la defensa de una justicia material en la doctrina y jurisprudencia constitucional italiana. PEREZ ROYO, F., “El principio de legalidad tributaria en la Constitución”, *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, CEC, Madrid, 1978, pag. 405. Que la Constitución se está refiriendo al “Derecho” no en el sentido de un derecho extrapositivo, sino en el sentido de “juridicidad”, puede entenderse consultando el uso que del término “juridicidad” hace MERKL, A., en su *Teoría General del Derecho Administrativo*, Ed. Revista de Derecho Privado, 1935, Madrid, en especial pags. 212 y 213.

“El legislador tributario a la hora de configurar el sistema tributario se enfrenta con un nuevo panorama: aquello que se considera que debería estar sujeto a tributación no siempre puede ser sometido a imposición debido a las fuerzas del mercado o consideraciones de practicabilidad del gravamen”

En suma, los principios constitucional-tributarios serán derivación directa de los valores del Estado de Derecho material. Si éste tiene como fin supremo la realización de la justicia, la misma no puede entenderse al margen de la consagración que de la seguridad jurídica hace también la Norma Fundamental²¹. Justicia y seguridad serán valores positivizados que el Parlamento deberá cubrir e interpretar y que, como tales, matizan la legalidad. Por ello, estamos ante una acepción de la justicia que procede directamente del concepto que ampara la idea de Estado de Derecho, idea que se extiende a todos los ámbitos del ordenamiento jurídico y, por supuesto, también al Derecho Tributario. En el ámbito tributario, esa justicia no puede limitarse al reparto de la carga tributaria.

En conclusión, el Estado de Derecho plantea como idea clave en la ordenación del tributo tanto el principio de capacidad económica como el de seguridad²². Para KRUSE, la seguridad entra dentro de los llamados “principios jurídicos generales”, que son aquellos que se deducen directamente de la idea de justicia amparada por el texto constitucional²³. En materia tributaria, por tanto, la seguridad jurídica entronca estructuralmente con la legalidad pero también con la idea de justicia tributaria²⁴.

21. HERNANDEZ GIL, A., *El cambio político español y la Constitución*, op. cit., pags. 409 y 410.

22. El “encadenamiento” de una manifestación fundamental de la legalidad, como es la interdicción de la arbitrariedad, con el principio de capacidad lo pone de manifiesto HERRERA MOLINA, P.M. en *Capacidad económica y sistema fiscal*, op. cit., pag. 35.

23. Principios que KRUSE, H.W., denomina -Allgemeine Rechtsgrundsätze-; *Steuerrrecht*, op. cit., pag. 67.

24. La seguridad jurídica, no puede ser ajena al influjo de las reglas de capacidad contributiva, generalidad e igualdad. Las hipotéticas colisiones que puedan darse se resolverán armonizando, como propone la sentencia del TC 173/1996, de 31 de octubre, la realización de los principios de justicia e igualdad con el respeto a los principios informadores del ordenamiento, “y de manera especial a la seguridad jurídica” (FJ 5º).

IV. LA MUTACIÓN DE LOS PRINCIPIOS COMO CONSECUENCIA DEL FENÓMENO DE LA INTERNACIONALIZACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO.

La definición de los sistemas tributarios está hoy en día fuertemente condicionada por la globalización como fenómeno económico. Aunque los impuestos y, por tanto, los sistemas fiscales siguen siendo responsabilidad de los legisladores nacionales el actual contexto de internacionalización de la economía y, por tanto, de la fiscalidad, está poniendo de manifiesto un intenso grado de coordinación y convergencia entre sistemas fiscales, merced a la acción de organizaciones internacionales, singularmente del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

Este condicionamiento lo explica CALDERON CARRERO, al decir que “el legislador tributario a la hora de configurar el sistema tributario se enfrenta con un nuevo panorama: aquello que se considera que debería estar sujeto a tributación no siempre puede ser sometido a imposición debido a las fuerzas del mercado o consideraciones de practicabilidad del gravamen”²⁵. De ahí el término Fiscal Degeneration, que hace referencia a la situación en la cual la mayoría de las reformas tributarias se llevan a cabo atendiendo a motivaciones y criterios extraños a los clásicos de justicia y eficiencia recaudatoria. Como dice STEINMO en su clásico *Taxation and Democracy* (University Press, Yale, 1993), todo este fenómeno está conduciendo a una reestructuración de los sistemas fiscales (allocation of tax burdens) a lo largo de todo el mundo, cuya consecuencia ha sido una alteración del papel y peso recaudatorio de los diferentes impuestos que integran el sistema fiscal y una correlativa redistribución de cargas fiscales a nivel interno que cada vez resulta más injusta en términos de igualdad fiscal.

Este proceso de globalización ha favorecido que los sistemas tributarios nacionales vengán interactuando los unos con los otros debido a la internacionalización de la economía, lo cual ha terminado conduciendo a su mutua influencia. Por otro lado, el papel que, como fuentes del Derecho Tributario, han adquirido los Convenios de Doble Imposición Internacional está contribuyendo, de forma acelerada a la

25. CALDERON CARRERO, J.M., “La globalización económica y su implicación para el Derecho Financiero y Tributario: ¿hacia un nuevo Derecho Tributario internacionalizado o globalizado?”, en 75 aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, t. I., *Derecho Internacional Tributario, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México D.F.*, 2011, pags. 38 y 39.

formación de lo que se ha dado en llamar international tax system. Hasta tal punto de que autores como AVI-YONAH ha postulado que actualmente se puede hablar de un international tax regime²⁶. De todas maneras, y como señala el citado CALDERON CARRERO, en la actualidad no existe un auténtico y coherente sistema de fiscalidad internacional de carácter mundial, que articule un conjunto completo de principios y límites que ordenen la materia y relaciones sobre las que se proyecta la fiscalidad internacional²⁷. Ese sistema no existe ni hay principios tributarios de carácter mundial ni éstos son vinculantes, de manera que cada Estado adopta su sistema fiscal atendiendo a sus intereses y condicionantes.

Lo que si existe es un conjunto de principios internacionales, un cuerpo de doctrina y una terminología común propiciada a partir del soft law o weak law del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE que supone una auténtica “coordinación fiscal y engranaje de sistemas fiscales”²⁸. Las reglas de soft law son aprobadas por un organismo como el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, que adolece de falta de capacidad normativa, elaboradas por funcionarios representantes de los Estados miembros ante una organización internacional. No se puede decir que las recomendaciones de la OCDE (normalmente dictadas al amparo del artículo 5 de su Convenio fundacional) y los informes del Comité de Asuntos Fiscales sean auténticas normas jurídicas²⁹. También en la Unión Europea adquieren importancia el cuerpo doctrinal integrado por documentos confeccionados por Comités de expertos –fenómeno que ha dado en denominarse comitología–, término que destaca la importancia de los comités que intervienen de diversos modos en el ejercicio de las competencias de la Comisión.

26. AVI-YONAH, R., *International Tax as International Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007, pags. 7 y ss.

27. CALDERON CARRERO, J.M., “La globalización económica y su implicación para el Derecho Financiero y Tributario: ¿hacia un nuevo Derecho Tributario internacionalizado o globalizado?”, en *75 aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal*, t. I., *Derecho Internacional Tributario*, op. cit., pag. 41..

28. CALDERON CARRERO, J.M., “La globalización económica y su implicación para el Derecho Financiero y Tributario: ¿hacia un nuevo Derecho Tributario internacionalizado o globalizado?”, en *75 aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal*, t. I., *Derecho Internacional Tributario*, op. cit., pag. 41.

29. El Tribunal Constitucional español ha acudido al soft law comunitario como regla de interpretación, pero sólo respecto a derechos fundamentales (por ejemplo, en la sentencia 224/1999), nunca en otros órdenes jurídicos. Y desde luego, estas reglas de derecho blando no pueden servir para integrar el contenido de la antijuridicidad de un comportamiento presumiblemente infractor.

El soft law suscita el problema de si forma parte del ordenamiento jurídico en un sector tan dependiente de la legalidad como el tributario. Y la respuesta es que no se puede considerar al soft law derecho aplicable hasta que no sea recogido expresamente por normas legales internas.

El soft law suscita el problema de si forma parte del ordenamiento jurídico en un sector tan dependiente de la legalidad como el tributario. Y la respuesta es que no se puede considerar al soft law derecho aplicable hasta que no sea recogido expresamente por normas legales internas. Recientemente el Tribunal Supremo español ha publicado dos sentencias en un corto plazo de tiempo que tratan directamente sobre la relevancia tributaria del soft law y que podrían suponer una reubicación del derecho blando en materia tributaria en nuestro orden jurídico. Se trata de las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2020 (nº. rec. 5448/2018), en el caso Stryker y la sentencia 23 de septiembre de 2020, en el caso Colgate-Palmolive (nº. rec. 1996/2019).

En el caso Stryker, el Tribunal Supremo español rechaza que la Administración tributaria o los tribunales puedan fundamentar una regularización tributaria, de forma exclusiva o principal, en materiales no normativos de soft law, refiriéndose en concreto, a los comentarios al Modelo OCDE. Esta sentencia neutraliza la tendencia a admitir la ambulatory interpretation y rechaza la interpretación dinámica de los Convenios de Doble Imposición, no tanto porque la misma sea atentatoria a la seguridad jurídica (que lo es) sino sobre la base de reprobación por el ordenamiento doméstico español.

En el caso Colgate Palmolive, relativo al concepto de beneficiario efectivo, el Alto Tribunal se muestra menos renuente a la utilización del soft law de la OCDE que el precedente Stryker, pero también niega que se pueda aplicar el derecho blando ...si no encuentra sustento en la normativa interna. Dice el Alto Tribunal que la infracción cometida por la Sala de instancia se aprecia... en el hecho de aplicar la pauta interpretativa suministrada por un comentario a los MC OCDE por sí sola –lo que no es admisible sin el sustento de una justificación directa en las propias fuentes

del ordenamiento jurídico...Además de insistir, como ocurrió en el caso Stryker en que, en ningún caso, una interpretación dinámica podría fundarse exclusivamente en comentarios, modelos o pautas interpretativas, no expresamente asumidas por los Estados. Se trata de dos resoluciones que se proponen frenar un recurso expansivo al soft law que pretende considerarlo un elemento interpretativo o, incluso, fuente del Derecho Tributario.

En suma, el contexto internacional influye decisivamente en la definición del poder tributario doméstico y es necesario que los constituyentes chilenos se hagan eco de ello, recogiendo, por ejemplo, la prevalencia de los Convenios de Doble Imposición frente a la legislación fiscal interna y la necesidad de que se recoja expresamente el soft law en normas vinculantes para que se incorpore al ordenamiento jurídico.

V. PRINCIPIOS REFERIBLES AL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO; LEGALIDAD Y TIPCIDAD.

En primer lugar, las Constituciones políticas deben fijar una determinada disciplina jurídica para la actividad financiera, tanto en su vertiente de contribución al sostenimiento de los gastos públicos como en la ordenación de esos gastos. Así debe ocurrir también en la próxima Constitución chilena. Y esa disciplina ha de tener como piedra angular el principio de legalidad.

El principio de legalidad en materia financiera, tanto respecto a los ingresos como a los gastos se debe analizar en su proyección histórica. Es fruto de la institucionalización del ciclo gastos-ingresos, algo que la comunidad política organizada lleva a cabo mediante la atribución de poder financiero a determinados órganos que configuran el Estado. Ello supone que queda reservada a los Parlamentos la facultad de exigir tributos y la posibilidad de ejecutar gastos, constituyendo uno de los puntos cardinales dentro del esquema de relaciones entre los poderes del Estado³⁰.

La referencia histórica de la legalidad financiera estaría en el principio de autoimposición, que significa la autorización de

los gobernados a los tributos exigidos por los gobernantes³¹ -según la sentencia del Tribunal Constitucional español, 19/1987 de 17 de febrero (FJ 4º), el sentido de la reserva de ley es “asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes”- a la vez que, en el plano individual, adquiere una innegable función garantista. A esta función garantista se refiere PEREZ ROYO, describiendo cómo se conforma históricamente en la faceta de los ingresos como “la mejor garantía de la propiedad individual afectada por la imposición de tributos”³², mientras que los gastos constituyen el dato que, a través de su autorización, permite valorar la procedencia y oportunidad de los ingresos, que, en cualquier caso y antes de la llamada bifurcación de la legalidad financiera, debían refrendarse anualmente por la ley de presupuestos”.

De esta idea inicial de la legalidad deriva una concepción formalista de la misma; que la conceptuaría como una mera “norma sulla normazione”³³, una simple limitación en materia de producción normativa.

La actual reordenación del principio de legalidad financiera ha descubierto su aspecto material, fijándose, no sólo en el requisito formal de previa exigencia de ley sino en el contenido de ésta. SAINZ DE BUJANDA ha acertado a entender que legalidad de la actividad financiera pública “consiste en que su desenvolvimiento se produce merced al ejercicio de un núcleo de derechos subjetivos, de los que la Administración es titular en los supuestos en que la ley prevé”, y para lo cual, como en todo derecho subjetivo resulta imprescindible la fijación de su contenido³⁴. Así, la fijación de los elementos del tributo que deben establecerse por ley y la inclusión de todos los ingresos y gastos del sector público en los presupuestos, examinados, enmendados y aprobados por las Cortes Generales forman parte de un concepto material de legalidad financiera, principio que denota una de las peculiaridades del Derecho Financiero.

31. Con el precedente histórico de la Carta Magna de Juan Sin Tierra en el siglo XII, confirmándose más adelante en el principio de representación del *Petition of Rights* de 1628, así como el *Bill of Rights* de 1689. SAINZ DE BUJANDA, F., *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español, Hacienda y Derecho*, t. III, I.E.P., Madrid, 1963, pag. 178.

32. PEREZ ROYO, F., “El principio de legalidad...”, *op. cit.*, pag. 398.

33. En este sentido, ALLORIO, E., “La pluralità degli ordinamenti giuridici”, *Rivista di Diritto Civile*, 1955. También ABBAMONTE, G., *Corso di Diritto Finanziario*, Liguori, Napoli, 1969.

34. SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, 1, *op. cit.*, pag. 476.

30. PEREZ ROYO, F., “El principio de legalidad tributaria en la Constitución”, en *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, C.E.C., Madrid, 1978, pag. 395.

Precisamente, la tipificación es un producto de la abstracción jurídica; los preceptos tributarios, por imperativo de elementales exigencias de igualdad, tienden a generalizarse para contener todos los supuestos de hecho iguales, al margen de quien sea el sujeto que los haya realizado.

La legalidad financiera se traduce así, en una reserva de ley con contenido material, cuyo alcance y extensión ha sido definida por la jurisprudencia de los respectivos Tribunales Constitucionales. En el caso español, la jurisprudencia constitucional, después de declarar el carácter relativo de la reserva de ley tributaria –sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 5^o–, proclama la discutible doctrina de que la reserva de ley no afecta por igual a todos los tributos, siendo más flexible en el caso de las tasas que en el de los impuestos –sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9^o-. Pero, sobre todo, resultan llamativas otras vías de flexibilización del principio de reserva de ley, como son la relativización de las exigencias de regulación por normas con rango de ley formal, que se mantienen con rigurosidad respecto a los elementos identificadores del tributo –por influencia de la tipicidad, que desarrollaremos más adelante– pero que se relativizan respecto a los elementos de cuantificación –sentencia 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 7^o)–.

Y un contrapunto de la legalidad tributaria es la tipicidad. La tipicidad tributaria –que también podemos denominar, determinabilidad³⁵–, tiene sus orígenes en la vinculación del nacimiento del tributo con la realización de un determinado presupuesto de hecho; de ahí que se defina habitualmente como *Tatbestandsmäßige Besteuerung* o adecuación de la tributación al “hecho generador”, el cual deberá estar necesariamente fijado en una norma jurídica que,

35. RODRIGUEZ BEREJO, A., señala que el concepto de “reserva de ley relativa”, permite la acción de desarrollo por parte del Reglamento, pero siempre subordinada a la ley, a quien corresponde “configurar y definir” los elementos esenciales del tributo; “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, op. cit., pag. 601.

36. SPANNER, H., “Rechtssicherheit”; *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, op. cit., pag. 870.

por definición, será general y abstracta³⁷. Precisamente, la tipificación es un producto de la abstracción jurídica; los preceptos tributarios, por imperativo de elementales exigencias de igualdad, tienden a generalizarse para contener todos los supuestos de hecho iguales³⁸, al margen de quien sea el sujeto que los haya realizado³⁹. La tipicidad es así una garantía de que las consecuencias jurídicas de la actuación de los particulares van a estar previstas en reglas abstractas⁴⁰, entre las cuales la ley es el ejemplo más paradigmático.

En la evolución histórica de este concepto se ve, por tanto, que la tipicidad se vincula a la reserva de ley, pero añade un plus respecto a la misma, ya que la reserva de ley formal puede entenderse como una proscripción de la intervención del reglamento en determinadas materias y la tipicidad, como expresión de la reserva de ley, explica esta prohibición reglamentaria desde la perspectiva del derecho del contribuyente a la certeza. De tal modo que será este derecho a la certeza lo que, entre otras cosas, justifique la reserva de ley formal. Precisamente, la tipicidad hunde sus raíces en las reflexiones que autores alemanes clásicos como TEUTSCHEN o MAYER efectuaron sobre la reserva formal de ley, la cual no podría fundarse exclusivamente en el derecho de autorización de los tributos, sino en la

37. Para ARNDT, H.W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, op. cit., pag. 82, el principio de determinabilidad se expresa, básicamente, en la eventual aplicación de conceptos generales y abstractos a un número indeterminado de situaciones de hecho.

38. Sobre el tema, HELLWIG, P., “Typisierung”, *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, CH Beck’sche Verlagsbuchhandlung. Verlag des Wissenschaftlichen Instituts der Steuerbevollmächtigten, op. cit., pag. 1107. También, ABREU MACHADO DERZI, M., “La ejecución simplificada de la ley: el modelo de pensar impropio llamado “tipificante” en el Derecho tributario”, *Civitas, R.E.D.F.*, n° 72, 1992, pag. 72.

39. La base igualitaria de la tipicidad ha sido reiteradamente señalada en Alemania, como principio de salvaguarda de la igualdad en la imposición - *Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung*; Resolución del Reichsfinanzhof, 27, 22.- o de principio protector de la igualdad general, aún a costa de la justicia individual - Res. del Bundesfinanzhof 96, 57. - *B.St.Bl. II*, 1969, 517. Sobre esta tendencia jurisprudencial, véase CREZELIUS, V.G., *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*, op. cit., pags. 71 y 73. Ello enlaza, directamente con la teoría de la indeterminación legal de los hechos y las personas a los que la ley se refiere, propia del iusnaturalismo contractualista, para quien la generalidad de la ley es requisito esencial de su condición igualitaria. Véase al respecto NEUMANN, F., “Der Funktionswandel der Gesetzes im Recht der bürgerlichen Gesellschaft” en *Demokratischer und autoritärer Staat*, Europäische Verlagsanstalt, Frankfurt, 1967, pags. 55 y ss.

40. De “circunstancias previsibles” - *Umstände absehen* - habla resolución del Bundesfinanzhof 55, 59 - *B.St.Bl. III*, 1951, 23.

necesidad de que el presupuesto tributario se establezca de forma que no pudiese ser elevado o minorado en su aplicación⁴¹. En efecto; es posible localizar en la definición clásica del principio de reserva de ley una clara conexión con el principio de tipicidad o certeza del Derecho⁴², de manera que, como explica KRUSE, la tipicidad aparece como una forma especial de la legalidad; no bastaría garantizar que todo hecho imponible se fije en una norma con rango legal, sino que, además sería necesario asegurar que el tributo sólo se aplique una vez realizado el hecho imponible y “de conformidad” -Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung- con dicho hecho imponible, es decir, con sometimiento a los límites establecidos en la ley.

Esa conexión se mantiene en la doctrina y así lo destaca SAINZ DE BUJANDA⁴³, hasta el punto de que es precisamente la exigencia de certeza sobre el derecho aplicable lo que determina que la legalidad tributaria se exprese como reserva formal de ley. Es la acepción más básica de la seguridad jurídica. Y las exigencias de tipicidad son, si cabe, más profundas, en el llamado derecho tributario represivo, y, en concreto, en las sanciones tributarias. Tanto en España, donde este principio de tipicidad punitiva se recoge en el art. 25, 1 de la Constitución, como en Alemania, donde lo mismo se dice en el art. 103, II de la Ley Fundamental de Bonn, el principio de tipicidad, elevado a rango constitucional, exige la predeterminación de los comportamientos infractores⁴⁴.

Así pues, el verdadero contenido sustancial de la seguridad jurídica en un sector del ordenamiento caracterizado por la imposición de obligaciones de dar, obligaciones que surgen a partir de determinados presupuestos de hecho convertidos en imponibles por esa ya aludida decisión primaria del legislador, es el derecho a la previsión objetiva por los particulares de su propia situación jurídica. La previsión, en materia tributaria, se referirá a obligaciones tributarias, deberes y sanciones previstas para caso de incumplimiento. Sólo la posibilidad de prever consecuencias genera la necesaria confianza, cuya protección, constituye, parte importante del contenido sustancial de la seguridad jurídica⁴⁵.

VI. PRINCIPIOS QUE REFLEJAN EL USO DEL TRIBUTO CON FINES EXTRAFISCALES. FISCALIDAD AMBIENTAL Y PRINCIPIO QUIEN CONTAMINA, PAGA.

El uso del sistema impositivo con finalidades extrafiscales es hoy una realidad consagrada en todos los ordenamientos domésticos de derecho comparado. Pero en algunas constituciones como en la española no aparece recogido expresamente, por lo que sería bueno que la nueva Norma Fundamental de Chile estableciera la posibilidad de emplear los tributos con fines extrafiscales y de ordenación, y, en especial, con finalidad medioambiental. Los tributos ambientales son los instrumentos más adecuados para llevar a la práctica el principio de quien, contamina paga, al incluir los costes ambientales en el precio de los bienes y servicios que se gravan.

Téngase en cuenta que la capacidad de los Estados para definir en el ámbito de su soberanía las políticas ambientales se ve condicionada por la existencia de organizaciones supranacionales que atribuyen, mediante la primacía de su ordenamiento jurídico, deberes específicos a esos Estados. Destaca, sobre todos, la Unión Europea, que ha diseñado en los últimos años, toda una política medioambiental europea, basada en los principios de cautela, prevención, corrección de la contaminación en su fuente y quien contamina paga. Con fundamento en los artículos 11 y 191 a 193 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), la Unión tiene competencia para actuar en todos los ámbitos de la política de medio ambiente, aunque con

41. Citados por BRINKMANN, J., *Steuerbewilligungsrecht -; Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff*, op. cit., pag. 116. Para este autor, “el principio de tipicidad acaba derivando en un principio de preferencia formal de ley, el cual acaba entrando dentro del amplio margen del concepto de tipicidad. *Steuerbewilligungsrecht -; Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff*, op. cit., pag. 116. También ARNDT, H.W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, op. cit., pag. 82. señala que este principio se consagra de forma inevitable como reserva de ley - Gesetzvorbehalt.

42. Vid. PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Civitas, Madrid, 1993, pag. 42.

43. SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, III, pags. 313 y ss. Para SAINZ DE BUJANDA, el derecho del particular a la seguridad jurídica, es, precisamente lo que configura la legalidad tributaria, como reserva formal de ley.

44. CREZELIUS, G., *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*, op. cit., pags. 70 a 73. Vid. la bibliografía ahí citada. Vid. también FRANZEN - GAST - SAMSON, *Steuerstrafrecht*, 2º ed., C.H.Beck, München, 1978, pag. 468.

45. ATALIBA, G., “Seguridad jurídica”, *Civitas, R.E.D.F.*, nº 59, 1988, pag. 346.

respeto al principio de subsidiariedad y con el requisito de unanimidad en el Consejo en los ámbitos de asuntos fiscales, ordenación territorial, utilización del suelo, gestión cuantitativa de los recursos hídricos, elección de fuentes de energía y estructura del abastecimiento energético⁴⁶.

En Europa, los países de la Unión Europea no han incorporado a sus ordenamientos el principio de quien contamina paga, en parte, porque ya está en el ordenamiento europeo. Y es Europa quien marca las pautas en política ambiental fiscal. No es el caso de Chile, donde sería óptimo que la nueva Constitución incluyera este principio para el uso de los impuestos con fines de protección del medio ambiente. Y la fiscalidad ambiental toma un nuevo rumbo después de que 175 países de todo el mundo hayan firmado el Acuerdo de París contra el cambio climático en una ceremonia en Naciones Unidas. Como consecuencia directa de la firma de este acuerdo, la Unión Europea se ha propuesto la reducción de un 40% de sus emisiones de CO₂ y otros Gases de Efecto Invernadero (GEIs) niveles respecto a los de 1990, para el año 2030. Se trata de un acuerdo medioambiental con un objetivo muy marcado: mantener el aumento de la temperatura mundial muy por debajo de dos grados centígrados, con la consiguiente exigencia de medidas para reducir las emisiones⁴⁷. La posterior cumbre de COP25 de Madrid de diciembre de 2019 (que se iba a celebrar inicialmente en Santiago de Chile) viene a consagrar la necesidad de políticas públicas orientadas a la lucha contra el cambio climático. Esas políticas pueden ser fiscales y deben coexistir con lo previsto en el artículo 6 del Acuerdo de París, en relación con el intercambio de derechos de emisión. Esto es: los impuestos por emisiones de GEIs deben coexistir con el régimen económico del mercado de derechos de carbono. De nuevo estamos ante una materia en la que la nueva Carta Magna chilena debería incidir.

46. Con antelación, el Tratado de Ámsterdam (1999) estableció la obligación de integrar la protección medioambiental en todas las políticas sectoriales de la UE con miras a promover el desarrollo sostenible. La lucha contra el cambio climático pasó a ser un objetivo específico con el Tratado de Lisboa (2009), al igual que el desarrollo sostenible en las relaciones con países terceros. Una nueva personalidad jurídica permitió a la UE la celebración de acuerdos internacionales.

47. Se prevé que se lleve a cabo un proceso de examen quinquenal para hacer balance y trazar objetivos progresivamente más ambiciosos y un seguimiento de los avances de los países en el cumplimiento de sus compromisos, para garantizar la transparencia y la rendición de cuentas. Se reconoce también la necesidad de que todos los países se adapten al cambio climático preparándose y reforzando su resiliencia.

VII. PRINCIPIOS EN EL ÁMBITO DE LA DIGITALIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA.

Por último, la progresiva incorporación de la digitalización a todos los ámbitos de la vida, inclusive en la aplicación del sistema tributario, exige consagrar principios y derechos constitucionales novísimos o de última generación.

La economía digital constituye el epicentro de una situación que se atisba en el horizonte y que anuncia una realidad fiscal completamente nueva que va a exigir, en cierta medida, refundar parcialmente el Derecho Tributario. Si primero la globalización económica, y después el comercio electrónico supusieron avances importantes, la era digital va a significar, sin duda, el mayor cambio en la imposición de los próximos años. Ventas on line sin presencia física, tecnología blockchain, uso de apps y plataformas para experiencias de economía colaborativa... están gestando un contexto absolutamente nuevo para la fiscalidad y ante el cual muchos de los paradigmas que se venían manejando no resultan útiles. Como se suele afirmar, la economía digital no es un nuevo sector de la economía, es la nueva economía. Así se pronuncia la OCDE en su informe de 2014, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital*, cuando, después de recordar que la economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), recuerda que "la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha"⁴⁸.

Se suele decir con bastante asiduidad que lo característico de la digitalización es su condición de tecnología disruptiva. El concepto disruptivo aplicado a la tecnología (disruptive technology), acuñado por CHRISTENSEN⁴⁹, hace referencia a las tecnologías orientadas a competir con la tecnología establecida para desplazarla. La digitalización sería el ejemplo más claro de tecnología disruptiva. Como dice THIEL, la economía digital es un mundo donde las innovaciones tienen un carácter único e irrepetible, lo que es propio de lo que el autor llama progreso vertical, inherente a los procesos disruptivos de innovación. En el progreso vertical se trata de crear algo nuevo, no de producir lo mismo ni de hacer más barato o más accesible lo que ya hay. Se trata

48. OCDE, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital*, <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>, pag. 17.

49. CHRISTENSEN, C.M., *The Innovator's Dilemma, When New Technologies Cause Great Firms to Fail*, Harvard Business Publishing, 1997, pag. 7.

de generar innovación, que sustituirá de forma definitiva e irreversible lo ya existente. Consecuencia de ello, las empresas tecnológicas, como empresas disruptivas, tienen, lo que podríamos llamar, una propensión natural al monopolio. La innovación exige capturar parte del valor que se crea, lo que es muy difícil de llevar a cabo en un contexto de competencia perfecta⁵⁰. También es muestra del carácter disruptivo el hecho de que a través de la digitalización se haya generado una nueva modalidad de economía, denominada sharing economy o economía colaborativa, en la que se atribuye valor económico al consumo compartido⁵¹.

Pero un aspecto esencial en cuanto a la incorporación de lo digital al ámbito tributario es lo relativo al uso de la tecnología digital para aplicar el sistema tributario. Existe una innegable exigencia de preservar los derechos y garantías del contribuyente en este nuevo escenario. Y las Constituciones, singularmente la nueva de Chile, deben recoger básicamente principios que blinden tales derechos y garantías.

Por un lado, la utilización de la inteligencia artificial en las relaciones de la Administración con el contribuyente suscita grandes desafíos jurídicos. Por ejemplo, la utilización de algoritmos puede alejar la percepción de que se están aplicando normas jurídicas. Existe el riesgo de que consagrar un denominado principio tecnológico que pretenda avalar una interpretación única de la Administración, dotada de una pretendida presunción de infalibilidad tecnológica, lo que en el ámbito anglosajón se denomina algorithmic accountability rules. En ese sentido es muy importante traer a colación la Decisión del Consejo Constitucional francés de 27 de diciembre de 2019 (Décision n.º 2019-796 DC), sobre la Ley francesa de Presupuestos 2020, que implantaba el uso por la Administración Tributaria de un mecanismo de inteligencia artificial con fines de control fiscal y que consagraba una potestad de recabar de forma automatizada y utilizar determinados contenidos de los contribuyentes accesibles públicamente a través de ciertos operadores de plataformas de Internet (redes sociales, plataformas de intermediación de venta de bienes y servicios), con el fin de investigar infracciones fiscales y aduaneras. El

50. THIEL, P.-MAESTRO CUADRADO, M., *De cero a uno: cómo inventar el futuro*, Ediciones Gestión 2000, Barcelona, 2015, pag. 28.

51. SCHOLZ, T., *Überworked and Underpaid. How Workers are disrupting the digital economy*, J. Wiley and sons Publishers, Cambridge, 2017, pag. 156. Se trata de plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares. Por ejemplo, en el informe de la Comisión Europea *Cost of non-Europe in the sharing economy: legal aspects*.

Conseil sostiene la constitucionalidad de esta previsión, pero la sujeta a una serie de condicionantes. Entiende que la medida no establece una restricción de derechos fundamentales desproporcionada. Pero, para el Conseil, el uso de este tipo de herramientas de inteligencia artificial debe quedar sometida a un estricto régimen que permita su control de legalidad y conciliación con los derechos y garantías fundamentales de los obligados tributarios.

Por otro, un contexto de digitalización requiere reforzar el derecho a la privacy o privacidad del contribuyente frente a la recopilación de datos de carácter personal y el uso de datos de los contribuyentes para elaborar perfiles. Se tratará de datos con trascendencia tributaria y, por tanto, de carácter estrictamente económico y no de perfil personal. Pero recuerda la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos *Hardy-Spirllet vs. Belgium*, de 7 de diciembre de 1982 que los datos económicos forman parte de la vida privada, aunque entiende que no hay injerencia inadmisibles si la misma se realiza de acuerdo con la ley, en interés de la recaudación tributaria y siempre que no resulte desproporcionada.

Es decir; la utilización de datos económicos con fines tributarios no vulnera el derecho a la privacidad de las personas físicas. No obstante, esa interferencia fiscal en los datos personales requiere algunos condicionantes. En Europa, esos condicionantes derivan de la aplicación expansiva del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE. Este Reglamento entró en vigor el 25 de mayo de 2017 y, precisamente por su naturaleza reglamentaria, es de aplicación directa en todos los Estados de la Unión desde el 25 de mayo de 2018⁵².

52. El estándar de protección de datos de la Unión Europea es muy elevado, y superior al de Estados Unidos. Así lo describe la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, *Schrems*, de 6 de octubre de 2015, C-362/14, (caso Facebook), en la que postula que no cabe cesión de datos personales a USA por tener un estándar inferior de protección de datos. Eso explica que la OCDE haya dispuesto, para CRS (Common Reporting Standard) unas exigencias de comunicación que, por ejemplo, no adoptó Estados Unidos con ocasión de FATCA. Así, para CRS se requiere comunicación al cliente sobre la existencia de controles en sus datos personales y en caso de que posteriormente se decida intercambiar sus datos con otras autoridades, se habrá de recabar su consentimiento escrito. El Reglamento reconoce el derecho de las personas a no verse sometidas a una decisión con efectos jurídicos sobre ellas o que les afecten de significativamente de modo similar, cuando la decisión se base únicamente en el tratamiento automatizado de sus datos personales.

El profiling es uno de los aspectos más sensibles en lo referente a la protección de la privacidad frente al Big Data, y ello justifica la atención que le presta el Reglamento (UE) 2016/679. Entre otras cosas, el Reglamento disciplina el derecho de los ciudadanos a oponerse al profiling o segmentación de perfiles. Y cuando hay un fundamento legal, como en el caso de los perfiles fiscales, a ser informado del mismo y poder presentar recursos.

El Reglamento contiene reglas y principios de protección referibles a todos los ciudadanos, incluso los que se encuentran en la condición de contribuyentes. Y por esta incidencia pueden verse afectadas prácticas tributarias muy arraigadas. Por ejemplo, pensemos en la posibilidad de publicitar los incumplimientos fiscales relevantes, actividad pública que podría situarse en el marco de las prácticas privadas de profiling o generación de perfiles. El profiling es uno de los aspectos más sensibles en lo referente a la protección de la privacidad frente al Big Data, y ello justifica la atención que le presta el Reglamento (UE) 2016/679. Entre otras cosas, el Reglamento disciplina el derecho de los ciudadanos a oponerse al profiling o segmentación de perfiles. Y cuando hay un fundamento legal, como en el caso de los perfiles fiscales, a ser informado del mismo y poder presentar recursos.

El Reglamento, además, fija un estándar básico de derechos del contribuyente en cuanto al tratamiento y cesión de datos, incorporando derechos de los contribuyentes consagrados en Europa por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Como por, ejemplo, la sentencia Schrems, de 6 de octubre de 2015, C-362/14, (caso Facebook). En esta sentencia el Tribunal postula que no cabe cesión de datos personales a USA por tener un estándar inferior de protección de datos. Eso explica que la OCDE haya dispuesto, para CRS (Common Reporting Standard) unas exigencias de comunicación que, por ejemplo, no adoptó Estados Unidos con ocasión de FATCA. Así, para CRS se requiere comunicación al cliente de las entidades financieras

sobre la existencia de controles en sus datos personales y en caso de que posteriormente se decida intercambiar sus datos con otras autoridades, se habrá de recabar su consentimiento escrito. Y también el Reglamento reconoce el derecho de las personas a no verse sometidas a una decisión con efectos jurídicos sobre ellas o que les afecten de significativamente de modo similar, cuando la decisión se base únicamente en el tratamiento automatizado de sus datos personales.

Así, en este orden de cosas, destaca también la sentencia, también del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Smaranda Bara, C-201/14, de 1 de octubre de 2015, que se refiere a la confidencialidad de los datos frente a las Administraciones Públicas. En relación con esta confidencialidad, en la sentencia Smaranda Bara, C-201/14 el Tribunal interpreta los artículos 10, 11 y 13 de la Directiva 95/46/CE extendiendo el derecho de los interesados a ser informados en la transmisión y tratamiento de datos, y confirma que toda cesión de datos, incluso la que tiene lugar entre Administraciones, debe ser comunicada a los afectados y contar con su consentimiento expreso. Para la sentencia Smaranda Bara, el artículo 6 de la Directiva obliga a una Administración pública a informar a los interesados de la transmisión de esos datos a otra Administración pública para su tratamiento por ésta en su calidad de destinataria.

Por ello, sería bueno que el proyecto de Constitución de Chile recogiera reglas o principios en relación con la implantación de nuevas tecnologías en la aplicación del sistema tributario, como la exigencia de que el uso de algoritmos por la Administración tributaria se lleve a condiciones de proporcionalidad, y los actos de aplicación tecnológica estén sujetas a control de legalidad y conciliación con los derechos y garantías fundamentales de los obligados tributarios. Además, derechos como por ejemplo el derecho de los ciudadanos a ser informado del perfil fiscal que se le diseñe, muy importante en la implementación de la llamada relación cooperativa. Lo cual incluirá el derecho a recurrir esos perfiles cuando conlleven consecuencias negativas para el contribuyente (como puede ser el figurar en una relación pública de incumplidores fiscales). Y también el derecho a que no haya cesión de datos mediante intercambio automático de datos de contribuyentes personas físicas a jurisdicciones con estándares de protección de privacidad más bajos que los de Europa o el derecho a ser informado de la cesión de tales datos de una jurisdicción a otra.

Análisis Aplicativo de Norma General Antielusiva (NGA)

Alexander Letonja C.*



Mediante el presente estudio se busca en específico dar algunas luces sobre la normativa antielusiva, ya no desde una mirada de su fundamento -en clave de legalidad-, sino que derechamente en su fase aplicativa.

I. GENERALIDADES

Como una precisión a la cuestión sobre legalidad, materia que ha sido abordada en lo general por las otras ponencias¹, mediante el presente estudio se busca en específico dar

** Documento preparado en Coautoría con Kristofer Letonja C.*

1. Como marco conceptual sobre el que se trabajará, delineado por el rol del principio, se parte de la base de desechar aquella doctrina que considera una norma o cláusula antielusión de carácter general es per se (en abstracto) atentatoria contra el principio de legalidad tributaria. Sin perjuicio de que esto excede el contenido particular de esta ponencia, en general se puede afirmar que, en el momento actual, en lo que respecta a la disciplina tributaria y a quienes la cultivan, es prácticamente indiscutido -es pues, un lugar común- que la norma tributaria no es una norma de excepción (en oposición a la norma común de Derecho Civil) sino que se trata de una norma de naturaleza ordinaria. De esto se sigue que una norma como la NGA no es per se atentatoria contra el principio de legalidad; siendo que la obligación impositiva no es menos susceptible al fraude (la elusión no es más que la vulneración indirecta de la normativa que regula el hecho gravado) que otras obligaciones.

En este sentido muchos autores: VALDÉS COSTA (VALDÉS COSTA, Ramón. 1982. Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano. Montevideo. Editorial Amalio M. Fernández.), GIULIANI FONROUGE (GIULIANI FONROUGE, Carlos. 2004. Derecho Financiero. Novena Edición. Buenos Aires. Editorial La Ley. Tomos I y II.), GIANNINI (GIANNINI, A.D. 1957. Instituciones de Derecho Tributario. Séptima Edición. Madrid. Editorial de Derecho Financiero), VANONI (VANONI, Ezio. 1973. Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias. Obras Básicas de la Hacienda Pública. Madrid. Editorial de Derecho Financiero) y, en nuestro medio, a MASSONE (MASSONE PARODI, Pedro. 1979. Principios de Derecho Tributario. Segunda Edición. Valparaíso, Chile. Universidad de Chile. Departamento de Ciencias Jurídicas, Valparaíso).

algunas luces sobre la normativa antielusiva², ya no desde una mirada de su fundamento -en clave de legalidad-, sino que derechamente en su fase aplicativa.

El enfoque adoptado entonces será precisamente ese: cómo es que, ante un caso particular dado, se hace operativo, ya en el plano objetivo, el límite de legalidad, ello en consideración al escenario de control o comparativo válido que supone la imputación de abusiva para una estructura determinada, en términos del artículo 4 ter del Código Tributario, sobre el que se construye finalmente el elemento de perjuicio fiscal que presupone la normativa.

II. ENUNCIACIÓN DEL PROBLEMA

Se ha planteado que la cuestión esencial cuando se aplica el artículo 4 ter, considerando la evolución que la doctrina y jurisprudencia³ han presentado hasta este punto, dice relación con el silogismo básico que se hace operativo para que, sobre la base de justificantes extratributarios⁴, se

2. Particularmente, el artículo 4 ter del Código Tributario.

3. Nos referimos a jurisprudencia administrativa del SII.

4. Se precisa el concepto en seguida.

establezca o descarte el carácter abusivo de una estructura dada, que es objeto de imputación.

Como se verá en seguida, el problema con lo anterior estriba esencialmente en que prima facie el elemento de perjuicio fiscal -que presupone el artículo 4 ter- no es suficientemente delimitado ni dotado de contenido -no se hace, previo a la imputación, un análisis objetivo para constatarlo o descartarlo-, aceptándose sin más, cuando se discute sobre la aplicación del artículo 4 ter, aquel escenario comparativo en que -si se quiere, intuitivamente- se asume dicho perjuicio en función del mayor impuesto pensable para el caso concreto.

En resumidas cuentas, se puede entonces afirmar que la mecánica de razonamiento es la siguiente: se establece o concluye la pertinencia del análisis sobre abuso, del artículo 4 ter, bastando para ello la constatación de que el perjuicio fiscal que exige la normativa se obtiene de un comparativo que se deriva, sin limitantes de ningún tipo y en plena conciencia, del peor caso (en tanto, más gravoso en impuestos) posible.

Este mismo fenómeno -de interpretación y aplicación normativa- tiene precedentes en derecho comparado. Es a esto precisamente a lo que el autor ALONSO GONZÁLEZ se refería, al analizar la evolución de casi idéntica norma vigente en derecho español⁵, cuando sostenía⁶ “...preocupante tendencia, en la administración tributaria, al abuso de las cláusulas antifraude provenientes de la legislación comunitaria y que han sido concebidas para combatir la elusión fiscal mediante la utilización de formas jurídicas desacostumbradas...”⁷, y continúa “...Se viene a sostener por tanto, una teoría rigurosamente inaceptable, por cuanto exagera el concepto de fraude situándolo de lleno dentro de la economía de opción y, en ese ámbito, afectando de plano al principio de autonomía de la voluntad...”.

5. La norma chilena recoge en gran parte -textualmente- la norma de España (artículos 15 y siguientes de la Ley Tributaria General de España).

6. “La Posición de la Administración Tributaria ante la Simulación frente al Análisis de la Jurisprudencia más Reciente”. Nota 30/12. Gabinete de Estudios del Registro General de Asesores Fiscales.

7. Cita de sentencia pronunciada por la Audiencia Nacional con fecha 5 de mayo de 2011.

“...preocupante tendencia, en la administración tributaria, al abuso de las cláusulas antifraude provenientes de la legislación comunitaria y que han sido concebidas para combatir la elusión fiscal mediante la utilización de formas jurídicas desacostumbradas...”.

Se llega así -desde la perspectiva de la aplicación de esta normativa- a un estado de inercia que favorece la aplicación irreflexiva de las reglas antielusivas, sobre la base de una práctica de fiscalización que parte del presupuesto inicial de defraudación, sustentado sobre una suerte de principio de economía de opción inverso (esto es, partiendo de la base de que entre todas las opciones disponibles, el contribuyente siempre tendría que escoger la tributariamente más [in]conveniente) o del mayor gravamen, conforme al cual entraría en juego la cláusula antifraude, pese a la ausencia acreditada de éste, por el simple hecho de que las alternativas u opciones calificadas como propias de parte de la administración serían más favorables al interés fiscal.

Advertido el problema, en lo sucesivo se plantean los que -a modo general- estimamos deberían considerarse lineamientos básicos para determinar la imputación de abuso en función del artículo 4 ter en un caso dado, esto en corrección el defecto de análisis indicado.

III. LEGALIDAD EN DIMENSIÓN APLICATIVA: CONSTATAción DE PERJUICIO FISCAL

El artículo 4 ter del Código Tributario consagra el abuso de las formas jurídicas⁸ sobre la base de dos elementos esenciales de imputación: [A] se debe constatar un resultado particular, que es, como se ha insistido, perjuicio fiscal de algún tipo, lo que se traduce, en evitar - total o parcialmente- el hecho imponible; disminuir su base imponible, o bien, en que se postergue el detono; [B] además, se establece que el medio exigido para que se configure la elusión corresponde a actos o negocios

8. Insistimos, no se considera relevante para el análisis concreto la hipótesis de simulación, reglada bajo el artículo 4 quáter del Código Tributario.

jurídicos, que individualmente o en su conjunto, no sean aptos para producir resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes salvo por los meramente tributarios.

Todo parte de un examen comparativo que servirá de fundamento para imputar la elusión en un caso determinado: el artículo 4 ter se aplica sobre la base de un escenario hipotético contrafactual, para establecer el perjuicio fiscal potencial en un marco referencial. Así, por ejemplo, se establece que el acto que cumpliría igual finalidad económica que el efectuado por el contribuyente era X, que tiene una carga fiscal de 10, de modo que se constata perjuicio fiscal respecto del camino escogido por el contribuyente Y, que tiene una carga fiscal de 1.

Hecho lo anterior, se establece si es que existen eventuales razones o motivos válidos, preeminentemente económicos⁹, que justifiquen los actos del contribuyente para desviarse de este escenario hipotético alternativo X. Si no existen dichos motivos, y tampoco hay norma que contemple -en aplicación directa- la vía escogida por el contribuyente (lo que sería pura y simple economía de opción¹⁰), entonces procede la imputación de abuso o fraude.

Y, finalmente, en caso que se concluya que sí existe abuso, la consecuencia es que se exigiría la obligación tributaria contenida en la norma tributaria que se entiende vulnerada.

Nuestro entendimiento es que la mecánica de aplicación de la norma, en los términos descritos, es incorrecta o, cuando menos, propone un análisis incompleto. Ello por cuanto se parte de la base de un presupuesto (el perjuicio fiscal), elemento clave para la imputación, que debería haberse primero determinado sobre la base a un análisis -si

se quiere previo- en función de un comparativo o escenario contrafáctico -en todo caso- válidos.

Bajo la mecánica (defectuosa) que se describe, este último elemento simplemente se asume, sobre la base de lo que se ha denominado principio de economía de opción inverso¹¹.

Remodelando, conforme a lo que se propone, la mecánica de aplicación del artículo 4 ter, existirían entonces tres (y no simplemente dos¹²) órdenes de razones que sirven para excluir la imputación de elusión: primero, puede haber una norma que expresamente y directamente autorice la vía alternativa escogida por el contribuyente, lo que se conoce como economía de opción, en términos reconocidos expresamente por el propio artículo 4 ter; segundo, puede ser que además exista alguna legítima razón de negocios que justifique la decisión comercial que sirve de fundamento a las operaciones, y, por ello, a la menor carga de impuestos; tercero, puede ser finalmente que se trate de un esquema que simplemente no resulte objetable bajo la perspectiva de esta normativa, por tratarse un acto -o conjunto de actos- sin significancia fiscal o tributaria en lo absoluto¹³.

Las dos primeras razones entonces son aquellas operan sobre la base de que, en principio, sí existe una conducta de significancia fiscal, en términos que se determinó preliminarmente un perjuicio fiscal potencial, de modo que lo que debe hacerse -para excluir la aplicación de la normativa- es justificar de alguna forma dicha menor carga en impuestos.

La tercera razón en cambio supone -como venimos diciendo- un análisis anterior o previo, que parte de la base de excluir la significancia fiscal del acto, por considerarse que a su respecto no se ha determinado perjuicio fiscal válido, en un escenario (contrafáctico) de control o comparativo, de modo que no correspondería aplicarle -en absoluto- la normativa.

9. Al respecto, MASSONE propone, refiriéndose a la exigencia sobre finalidad económica, que el examen debe hacerse en función de una valoración de la función económica típica o propia de la operación escogida en razón de los fines perseguidos por el contribuyente, ello bajo estándares justificativos generalmente aceptados, en referencia siempre a parámetros económicos. Ver: MASSONE P., Pedro. *Principios de Derecho Tributario. Aspectos Generales*. Tomo I. Thomson Reuters. 2016. Pág. 632.

10. En nuestro entendimiento, el artículo 4 ter, cuando reconoce el principio, lo hace en su fase más estricta o restringida. En definitiva, la economía de opción supone simplemente optar por una alternativa legal, en aplicación directa, esto es, en la forma reglada expresamente por el legislador para una hipótesis particular. De modo que simplemente importa optar por una alternativa más favorable contenida en la ley, y en los mismos términos para los que fue regulada, sin desviación de su contenido o finalidad. Este, creemos, es el alcance de los términos contemplados y consecuencia que emplea la norma (artículo 4 ter).

11. En que simplemente se establece el perjuicio fiscal sobre la base del peor escenario hipotético pensable, en términos de ser el más gravoso para el contribuyente.

12. Como se piensa cuando normalmente se analiza su aplicación.

13. Esto, en otra lectura, podría entenderse como una manifestación también del principio de economía de opción, aunque en su conceptualización amplia, entendido, negativamente, como una limitante a la facultad de fiscalización sobre la base de casos en que los actos, simplemente, no tienen significado para efectos fiscales.

Como punto de partida, debe establecerse -respecto al caso concreto del ejemplo- que el impuesto a la renta que resultaría aplicable a la venta de la sociedad X se sustenta sobre dos pilares fundamentales: el primero, que se verifique una transferencia determinada de bienes; y, el segundo, que dicha transferencia sea a título oneroso.

Piéñese en el siguiente ejemplo: [i] un contribuyente cualquiera formaliza dos actos, ambos razonablemente vinculables¹⁴: una distribución de dividendos por \$100 (que opera desde una “sociedad X”, de la que es accionista en un 100%) y luego, la venta de las acciones sobre la misma sociedad X; [ii] producto de la distribución a efectuarse previo a la venta, se retira la caja social, y se ajusta el precio en exactamente el mismo monto (por el monto distribuido), de un valor inicial de \$1000 se pasa entonces a un valor ajustado de \$900¹⁵; [iii] existe preliminarmente un determinado resultado de perjuicio fiscal, puesto que, producto de todo lo anterior, se disminuye finalmente el resultado en impuesto a la renta¹⁶ -por una secuencia de actos que, en su conjunto, podrían estimarse todos partes de una misma operación-, ello debido a que se efectúa un flujo efectivo al accionista primitivo, lo que disminuiría el precio de venta y -con ello- la base imponible con impuesto a la renta por la venta.

Lo anterior siendo que, a contramano, el régimen de retiros o distribuciones (distribuciones de utilidades) no configuran, alternativamente, un hecho tributable con impuesto a la renta, en la medida que ambas partes sean contribuyentes que tributen en base a contabilidad completa.

Al respecto, y conforme a la mecánica de análisis que se critica, se podría construir el siguiente razonamiento: [i] existen dos actos, el primero, una distribución de dividendos,

y el segundo, una venta, ambos vinculables; [ii] el primero, podría pensarse¹⁷, sólo tiene como efecto el propiamente fiscal, puesto que dicha cantidad igualmente iba a ser transferida por vía de precio al vendedor; [iii] el perjuicio se constata del comparativo hipotético en que no se habría efectuado dicho retiro o distribución.

De este modo, para salvar la aplicación de la normativa de abuso, el contribuyente debería bien, establecer alguna razón o motivo extrafiscal (efectos económicos o jurídicos relevantes), bien, justificar los efectos de los actos como consecuencia de la aplicación directa de una norma que lo autoriza (economía de opción en sentido estricto).

Nuestra estimación es que este análisis es erróneo o, cuando menos, incompleto.

Como punto de partida, debe establecerse -respecto al caso concreto del ejemplo- que el impuesto a la renta que resultaría aplicable a la venta de sociedad X se sustenta sobre dos pilares fundamentales: el primero, que se verifique una transferencia determinada de bienes¹⁸; y, el segundo, que dicha transferencia sea a título oneroso.

No cabe ninguna duda en el caso concreto sobre el segundo elemento, puesto que ello se opone a transferencias gratuitas¹⁹.

Sin embargo, y en relación al primer elemento, de la circunstancia de que deba delimitarse la aplicación del impuesto a una transferencia determinada de bienes, sí puede derivarse en cambio una limitante efectiva a la aplicación de la normativa antielusiva, por hacerse operativo el principio de legalidad.

Al respecto, en función de este último elemento, el escenario hipotético que se tenga de contrapunto para establecer el perjuicio fiscal -y determinar con ello la existencia de abuso- deberá ser, necesariamente, otro escenario en que lo que se venda sea lo mismo. En este entendido, si lo que se vende es una sociedad X con una composición patrimonial determinada (después de la disminución patrimonial de \$100 en el ejemplo) -cuestión que se presenta relevante

14. Serían ambos funcionales a un fin determinado.

15. Correlativo a la distribución por \$100.

16. La base, inicialmente, era \$1000 [-] el costo, quedando finalmente en \$900 [-] el costo.

17. Sin perjuicio de que esto es discutible, se propone aceptar la conclusión para efectos de lo que se quiere decir.

18. A esta categoría de impuesto a la renta en particular se ha denominado tradicionalmente impuesto a las ganancias del capital.

19. Lo que se excluye de plano en el caso particular.

respecto del objeto vendido en el marco de la operación y, por ende, para la fijación del precio-, nuestra conclusión es que no podría establecerse el perjuicio fiscal -para efectos de aplicar el artículo 4 ter- en función de un escenario alternativo en que lo que se venda sea en cambio la sociedad X pero con una composición patrimonial diferente (antes a la disminución de patrimonio por \$100).

Ambos escenarios simplemente no serían comparativos válidos puesto que los objetos vendidos simplemente no son comparables -en tanto, idénticos-, de modo que operaría la transferencia sobre cosas distintas (en sentido económico estricto), siendo aquello esencial en el marco del impuesto que grava -precisamente- las transferencias (de lo contrario se vulnera -según se dijo- la legalidad que opera en esta materia).

En otras palabras, ya una vez que lo que se discute es la venta de acciones sobre una sociedad de determinada composición patrimonial²⁰, entonces el escenario hipotético de control, aquel escenario alternativo que se use de referencia para establecer el perjuicio fiscal, en el marco de la normativa antielusiva, no puede aquel que implique asumir la venta sobre otro objeto distinto (sociedad con una composición patrimonial distinta)²¹.

El límite -absoluto- en el marco del impuesto a las transferencias, en el caso particular, vendría determinado por aquella parte no transferida (la parte del patrimonio retenida por el vendedor). De modo que el argumento, para establecer el escenario de perjuicio fiscal ya no podrá ser otro escenario hipotético (de control) o comparativo, en que lo se vendía otra cosa distinta (la sociedad X con la caja por \$100).

Nótese que lo que se está diciendo no es que exista una norma que, en aplicación directa, autorice o regule, en la forma que se presentan, los efectos tributarios más favorables

al contribuyente²², sino que se razona a la inversa: lo que se afirma es que, en contrario, sólo sobre la base aquellos los elementos que le resultan esenciales a una categoría determinada de impuesto es que debe construirse aquel escenario de control o comparativo válido, del que se concluya finalmente el perjuicio fiscal.

No es entonces que el contribuyente deba justificar su conducta, como expresamente autorizada por la ley tributaria; es la autoridad fiscal la que debe justificar su pretensión fiscal, sobre la base de un escenario comparativo válido.

IV. ALGUNAS CONCLUSIONES PRELIMINARES

Del breve estudio presentado se concluye que:

El análisis de abuso, conforme al artículo 4 ter, supone reconocer -como elemento clave de imputación- la cuestión previa sobre el escenario de control o comparativo válidos, todo para efectos de determinar el perjuicio fiscal, el que en ningún caso puede simplemente asumirse (sobre la base del principio de economía de opción inversa).

Esto puede visualizarse como, ya en forma objetiva, una vía de establecer un campo de acción privada legítima, que se sitúa entre la válida economía de opción (en sentido estricto del artículo 4 ter²³) y las estructuras propiamente elusivas, plano en que entrarían aquellos actos sin significancia fiscal²⁴.

Esta herramienta de análisis supone determinar aquellos elementos que le resultan esenciales (fundantes) al hecho gravado, en tanto categoría particular distinguible dentro de la regulación del impuesto en particular que se analice.

20. Siendo, insistimos, ello relevante en la fijación del precio con terceros.

21. Distinto sería si es que, partiendo de la base de un escenario comparativo de venta sobre el mismo objeto -en tanto objeto con igual composición patrimonial-, se determinara algún grado de perjuicio fiscal: así, por ejemplo, si es que el vendedor, por vía de una serie de actos sin propósitos económicos, accediera artificiosamente a subir el costo tributario de venta, de modo de disminuir, por esta vía la base imponible. En este caso, el perjuicio fiscal se estaría determinando en función de un escenario alternativo que considera una operación de venta sobre el mismo objeto, y por ende, un comparativo válido.

22. O, en términos del artículo 4 ter: que los efectos (más favorables) sean consecuencia de la ley tributaria. El que los efectos deban ser consecuencia de la ley tributaria, casi por definición, excluye pautas más o menos complejas, puesto que en estos casos los efectos difícilmente habrían sido regulados como consecuencia directa de dichos actos en particular (considerados en su conjunto).

23. Se reconoce que este enfoque puede ser concebido también como una manifestación específica del principio de economía de opción en su acepción más amplia.

24. Esto amplía ciertamente la esfera de licitud respecto de los actos de contribuyentes, a lo que se ha denominado planificación tributaria no regulada. En este sentido se puede consultar a BOETSCH G., Cristián. La Norma General Antielusiva. Análisis desde la Perspectiva del Derecho Privado. Ediciones Universidad Católica de Chile. 2016. Págs. 5 y ss.

Análisis Crítico del Capital Propio Tributario. Norma Recaudatoria del Capital Propio.

Octavio Canales Tapia*

El mensaje presidencial del 23 de agosto de 2018 señalaba que el 33° Transitorio era de suma importancia dado que el Capital Propio Tributario (CPT) según se expresa textualmente “es clave” en la tributación con los impuestos finales de los propietarios de las empresas.



I. INTRODUCCIÓN

Con la promulgación de la Ley N°21.210 del 24 de febrero de 2020 recién pasado (la Ley), se establecieron varias modificaciones tanto a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), la Ley sobre Impuesto a las ventas y servicios (LIVS), el Código Tributario (CT) y otras normas de carácter tributario, a objeto de poder modernizar y simplificar el sistema tributario que había sido establecido por la reforma tributaria del año 2014.

En lo que respecta al impuesto a la renta, la Ley N° 21.210, modificó los sistemas tributarios que se aplicarán desde el año comercial 2020 en adelante, en la medida que no exista una nueva reforma tributaria en los años venideros. Asimismo, por medio de los artículos transitorios incorporados en la Ley, se establecieron algunos beneficios y normas de ajustes para avanzar con la reformas incorporadas, tales como, permitir pagar un impuesto único sustitutivo sobre el denominado FUT o lo que hoy está en los registros empresariales como STUT,

* Contador Público y Contador Auditor. Magister en Derecho con mención en Derecho Tributario- Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Pos Título En Legislación Tributaria- Universidad de Santiago. Ex Socio del área Legal Tributaria de EY. Socio de Porte & Canales Abogados y Consultores. Profesor en el Magister en Tributación de la Facultad de Economía y Negocio de la Universidad de Chile. Profesor en el Magister en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.

y solucionar las diferencias de impuesto de primera categoría cuyo origen corresponda a diferencias en la determinación del Capital Propio Tributario (CPT) de la empresa o a nivel de los propietarios. Esta última quedó establecida en el artículo Trigésimo tercero transitorio de la Ley (33° Transitorio), y es la que analizaremos en los puntos siguientes.

Existieron en el proyecto original disposiciones que, a pesar de generar gran expectativa en los contribuyentes y asesores, finalmente no lograron incorporarse dentro del texto de la Ley. Dentro de ellas estuvo la denominada por algún asesor tributario como “súper ocho”, norma -más bien proyecto- que establecía el pago de un impuesto con carácter de único por las inversiones que se tuvieran el exterior y que nunca fueron declarados en Chile.

Así como esa norma esperada por muchos contribuyentes locales que querían intentar transparentar sus inversiones en el exterior y que finalmente no prosperó, la norma del ajuste del Capital Propio Tributario también trajo consigo expectativas no cumplidas. La gran revolución como instrumento recaudatorio que comenzaría a aplicarse a partir del año comercial 2020, jamás llegó ni llegará a cumplir los niveles de cumplimiento tributario esperado.

II. ANÁLISIS

El mensaje presidencial del 23 de agosto de 2018 señalaba que el 33° Transitorio era de suma importancia dado que el Capital Propio Tributario (CPT) según se expresa textualmente “es clave” en la tributación con los impuestos finales de los propietarios de las empresas. Esta es una afirmación por decirlo menos, imprecisa y poco clara de parte del Ejecutivo en su mensaje, que lleva a confusiones o errores desde un punto de vista de la realidad del sistema tributario que se ha buscado modificar o transformar desde la reforma de 2014. De hecho, el Capital Propio Tributario siempre ha sido de relevancia en el sistema tributario chileno, pero sólo ahora se le ha tratado de dar a este, la importancia que no necesariamente le fue dada y sigue no siendo entendida dicha importancia tanto por la autoridad tributaria, como por los propios contribuyentes.

1. Objetivos de la Norma.

Diremos primeramente que el 33° Transitorio tiene como objetivo fundamental, según se desprende del propio articulado, solucionar las diferencias de impuestos cuyo origen corresponde a las diferencias en Capital Propio Tributario informado al Servicio de Impuestos Internos (SII).

De acuerdo con la disposición, si existieran este tipo de diferencias, los contribuyentes pueden rectificarlas en sus declaraciones anuales a la renta de los años tributarios 2020 y 2021, no procediendo la aplicación de multas, ni intereses, así como tampoco la facultad de fiscalización por parte del SII, en periodos posteriores a estas regularizaciones efectuadas por los contribuyentes.

Las diferencias de CPT que se podrían detectar corresponderían a conceptos como, la incorrecta aplicación de la corrección monetaria, errores en el reconocimiento de anticipos, procesos de reorganizaciones empresariales, como fusiones, divisiones, transformaciones y absorciones de empresas, tanto en el tiempo en que se aplicaron las normas del antiguo FUT como las actuales normas en las que se aplicaron los registros empresariales, etc.

La disposición es aplicable a los contribuyentes que al 31 de diciembre del 2018 (AT 2019) hayan informado al SII un CPT mayor o menor al que correspondía declarar.

2. Diferencias a Nivel de Empresas Fuentes.

a. Mayor Pago de Impuesto de Primera Categoría.

El 33° Transitorio “invita” entonces a los contribuyentes a pagar el impuesto de primera categoría generado por las diferencias de CPT de años anteriores. Estas diferencias del CPT, comparadas con el hoy, generaron en años pasados un menor pago de impuesto al que debió haberse pagado, y por lo tanto se pagaron menos impuestos de primera categoría del que hubiere correspondido pagar.

Si el contribuyente paga el IDPC generado por las diferencias ya señaladas, estas diferencias de impuestos, respecto del impuesto pagado originalmente, se debe declarar y pagar en una sola oportunidad en la declaración del año tributario 2020 o 2021. Obviamente a la fecha de la reforma ya no existía tiempo para efectuar dichos ajustes en la declaración del AT 2020.

El contribuyente que pague esta diferencia de IDPC, debe reconocer esta diferencia en el SAC vigente a contar del 01.01.2010.

Utilizamos anteriormente el término “invita” debido a que en la práctica es eso, una invitación; no constituye una norma imperativa para los contribuyentes, es una opción que puede o no ser tomada por los administrados y la autoridad tributaria no tiene la potestad de hacerla efectiva.

Desde este punto de vista la norma nació como letra muerta. Es evidente que ningún contribuyente que se preocupe medianamente de sus niveles de tributación irá por su propia voluntad a pagar esta eventual diferencia de impuestos generadas en años anteriores, pudiendo incluso tratarse de años que legalmente estuvieran prescritos.

La norma por tanto no tiene ningún sentido, pues no tendrá aplicación práctica, no existiendo además posibilidad alguna que logre cumplir los objetivos recaudatorios para los cuales fue incorporada a nuestra legislación.

b. Menor Pago de Impuesto de Primera Categoría.

Por otra parte, cuando la empresa haya pagado más IDPC por efecto de estas diferencias a nivel de CPT, esta norma presenta lo que a mi juicio es un beneficio y que sí es un incentivo de poder ajustar y realizar en los años tributarios ya señalados (solo AT 2021).

La empresa deberá dejar registrado el impuesto de primera categoría pagado originalmente en el SAC, la diferencia de IDPC pagado en exceso. Según la norma transitoria, tendrá el tratamiento establecido en el artículo 14 letra A) N°6 vigente a partir del 1.1.2020, es decir será considerado un crédito voluntario.

Por otra parte, la compañía deberá efectuar una deducción en la determinación de la Renta Líquida Imponible (RLI) del año tributario 2020 o 2021 equivalente a la diferencia no deducida en los años anteriores y por lo cual se está reconociendo este crédito voluntario, es decir, se reconoce por ley que hubo un gasto que no se dedujo en el año de origen y que se puede deducir en los años comerciales 2019 o 2020, años tributarios 2020 y 2021 respectivamente.

Este es un incentivo que es necesario poder hacer efectivo. Hay que instar a las empresas a que realicen los análisis y estudios de dicho beneficio.

3. Diferencias a Nivel de Propietarios de las Empresas.

a. Propietarios Acogidos a la Letra a) del Artículo 14 de la LIR a partir del 01.01.2020.

Las empresas que tributan en la primera categoría conforme a las normas de la letra A) del artículo 14 de la LIR a partir del 01.01.2020, deberán agregar al REX el monto de los retiros o distribuciones recibidos que se hayan imputado a utilidades afectas a los impuestos finales en la empresa fuente. Este agregado al REX se deberá realizar al término del año en que se produzca la rectificación del CPT.

Por el contrario, si los retiros o distribuciones realizados por la empresa fuente, fueron imputadas al REX debiendo estos imputarse a rentas afectas, la empresa receptora deberá efectuar una deducción del REX.

Por último, en el caso que la empresa no haya tenido saldo REX a la fecha del retiro o distribución, se deberá efectuar una deducción del SAC equivalente al crédito del impuesto de primera categoría que habría correspondido deducir de dichos registros en caso de tratarse de un retiro, remesa o distribución.

b. Propietarios que correspondan a contribuyentes de los impuestos finales.

Mayor base imponible de los impuestos finales.

Respecto de aquellos contribuyentes de los impuestos finales que debieron haber declarado una mayor base imponible de sus impuestos y por ende pagar un mayor impuesto final, la norma señala que éstos pueden solucionar este hecho, sin tener que efectuar una rectificación de su declaración de impuesto a la renta personal, sino que, las empresas fuentes deberán considerar los desembolsos como partidas del inciso primero del artículo 21 de la LIR, del cual se podrán deducir los créditos de los artículos 56 y 63 de la misma LIR.

Menor base imponible de los impuestos finales.

Los contribuyentes de los impuestos finales que debieran haber declarado una menor base imponible de sus impuestos finales y por ende un menor impuesto, podrán solicitar la devolución de este mayor impuesto pagado conforme a las normas del artículo 126 del Código Tributario. Esta declaración o rectificación de la declaración de impuesto se deberá efectuar según el año en que la empresa fuente ejerza la opción.

4. Pago del Impuesto Único del 20%.

Finalmente, la norma presenta una alternativa sustitutiva a lo planteado en el N°2 anterior, siendo esta también una opción dada por el legislador.

La aplicación de la tasa opcional se dará cuando no exista una imposibilidad material de establecer el origen de las diferencias en la determinación del CPT. Obviamente, esto nos lleva a la conclusión inmediata que lo explicado en los números anteriores, se debe realizar en los años en que la empresa haya determinado dichas diferencias.

La empresa podrá optar por pagar este impuesto único y sustitutivo, cuya tasa es del 20% y que debe ser aplicado sobre la diferencia determinada o detectada.

Esta diferencia, detectada y gravada con este impuesto sustitutivo, se anotará en el REX y el impuesto correspondiente pagado, se deducirá de las cantidades anotadas en este mismo REX.

La diferencia de impuesto que se declare conforme con esta norma se entenderá devengando en el año en que la empresa haya optado por acogerse a este régimen.

Apuntes para un Análisis Crítico del Capital Propio Tributario

Luis Catrilef Epuyao*

Se estableció que el Capital Propio Tributario se constituyera en el elemento central de la tributación, al conectarse con el concepto de renta del artículo 2º de la Ley de Impuesto a la Renta, incorporando en él a los incrementos de patrimonio.



OBJETIVO

Dada la relevancia que ha tenido el Capital Propio Tributario en la legislación tributaria chilena a través de la Ley 20.780 de 2014 sobre Reforma Tributaria y en la Ley 21.210 de 2020 sobre Modernización del Sistema Tributario, donde se puso como el elemento central a través del cual se determinan las utilidades afectas a Impuestos finales, considero necesario, conveniente y oportuno, efectuar un análisis crítico de este concepto, a objeto de determinar si realmente es el elemento adecuado para determinar las utilidades afectas a impuestos finales y demás procesos de reorganización empresarial, al tenor de lo establecido del concepto incorporado en el artículo 2 N° 10 de la Ley de la Renta y, al mismo tiempo si la legislación tributaria, instrucciones del SII y la bibliografía existente están a la altura de dicha calificación.

Análisis del concepto de Capital Propio Tributario (CPT) del artículo 2º N° 10 de la Ley de la Renta vigente a partir del 01.01.2020.

La Ley 20.780 de 2014, que cambió el régimen tributario del FUT por los regímenes de Rentas Atribuidas y Semi

* Contador público y Auditor. Magister en Planificación y Gestión Tributaria

Integrado, que estuvieron vigentes entre el 1º de enero de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2019, modificó, además, la forma de determinación de las rentas afectas a los impuestos personales (Global Complementario y Adicional) aplicables a los contribuyentes del régimen semi integrado, desde una base que identificaba cada una de las rentas que la conformaban (RLI, dividendos o retiros percibidos, rentas devengadas de otras sociedades, entre otras), a una modalidad que considera los incrementos patrimoniales, partiendo del capital propio tributario positivo más ciertos ajustes, deduciendo de dicho subtotal de utilidades, las rentas o utilidades liberadas de impuesto a la renta y los aportes de capital escriturados y efectivamente enterados en arcas de la sociedad o empresa, considerando dentro de este último, los aumentos efectivos menos las disminuciones de capital, todos ellos debidamente actualizados por la variación del IPC.

De esta forma se estableció que el capital propio tributario se constituyera en el elemento central de la tributación, al conectarse con el concepto de renta del artículo 2º de la Ley, incorporando en el, a los incrementos de patrimonio.

Al efecto, en el artículo 2º N°1, de la Ley de Impuesto a la Renta, se define la renta, en base a los siguientes conceptos: los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que

rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

Agrega la referida norma legal en su N° 2: “Por “renta devengada”, aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.”

A continuación define en el N°3: “Por “renta percibida”, aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.”.

Como puede apreciarse de la simple lectura de las normas del artículo 2 N°s 1, 2 y 3, de la Ley en comento, la renta que constituye el elemento central sobre el cual se aplicará un impuesto¹ forma parte de otro concepto mas grande que es el “patrimonio”, dado que las rentas o utilidades representan un incremento en el patrimonio de una persona o empresa.

Dado lo anterior, cabe hacernos la siguiente pregunta: ¿qué es el patrimonio? y ¿cuál es su relación con el Capital Propio Tributario?.

Para dar respuestas a estas interrogantes, será necesario entender el concepto de patrimonio desde su origen.

I. El patrimonio es un concepto que emana de la contabilidad, razón por la cual, será necesario buscar en dicha disciplina su definición.

Al respecto me permito indicar que la NIC del Marco Conceptual de las normas IFRS, vigentes en nuestro país en forma obligatoria para preparar la contabilidad de las empresas a partir del año 2013, en su párrafo 4.4. define el patrimonio como: “Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos los pasivos”. A su tiempo, el boletín técnico N°1, del Colegio de Contadores² respecto a la presentación del patrimonio,

1. En la medida que se cumplan ciertos requisitos establecidos en la ley del ramo.

2. El boletín técnico N° 1, fue derogado por boletín N° 85, ambos del Colegio de Contadores AG, que establece la adopción de las normas financieras IFRS en Chile).

establecía lo siguiente: “Presentar en forma sencilla y clara el patrimonio invertido por los accionistas, socios u otros aportantes, ya sea a través del aporte de activos o de utilidades no distribuidas”.

Como se puede apreciar de las instrucciones financieras contables anteriores, el patrimonio es un concepto de la contabilidad que se refiere a la propiedad plena que tiene una entidad³ respecto de sus activos, es decir libre de deudas.

Por su parte, el profesor Gabriel Torres Salazar en su obra “Contabilidad Información y Control en las Empresas”, sostiene que el patrimonio está formado por el capital aportado por los dueños y por los aumentos y disminuciones que experimente el capital durante la vida del negocio, esto es por: la utilidad del ejercicio, reservas de utilidades, menos las pérdidas del ejercicio o acumuladas, esto de acuerdo a lo señalado por Gabriel Torres Salazar en el Libro Contabilidad Información y Control en las empresas.

Por lo anteriormente expuesto es posible sostener que el concepto de patrimonio emana de la contabilidad y puede definirse en términos simples como la diferencia entre el activo y el pasivo de una entidad.

II. El patrimonio originalmente, es un concepto financiero.

Lo anterior implica que representa los aportes de capital efectuados por los propietarios, socios o accionistas de una sociedad o empresa, más las reservas y las utilidades acumuladas a una fecha determinada y que se encuentran invertidas en dicha entidad.

Participan o forman parte del concepto de patrimonio, pero en forma especial, las pérdidas y los dividendos o retiros de utilidades, dado que éstos disminuyen el patrimonio de un año determinado, los cuales siempre se muestran en los estados financieros, restándose en la determinación del patrimonio.

De acuerdo a lo anterior, el patrimonio puede ser positivo o negativo. Será negativo cuando las pérdidas más los retiros y/o dividendos de un año en particular, superan a las utilidades acumuladas y a los aportes efectuados por dichos propietarios.

3. Empresa o sociedad.

Por su parte, el patrimonio será positivo, cuando las utilidades y aportes de capital de los propietarios sean superiores a los retiros y pérdidas.

III. Determinación del patrimonio.

La determinación del patrimonio es simple y se desprende de lo que en contabilidad se denomina la ecuación del inventario, esto es, la diferencia entre los activos menos los pasivos.

$$\text{Patrimonio} = \text{Activos} - \text{Pasivos}$$

Esta determinación se efectúa sobre la base de los principios o normas de contabilidad vigentes en el período de su determinación. En la actualidad, el patrimonio se determina según las normas financieras IFRS, que en su NIC N° 1, sobre presentación de Estados Financieros, indican:

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

De acuerdo a la NIC N°1, párrafo 106 sobre Normas Internacionales de Contabilidad 1 Prestación de Estados Financieros, la presentación del patrimonio debe efectuarse de la siguiente forma:

106 Una entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio tal como se requiere en el párrafo 10.

El estado de cambios en el patrimonio incluye la siguiente información:

(a) el resultado integral total del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y los atribuibles a las participaciones no controladoras;

(b) para cada componente de patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la NIC 8; y

(c) [eliminado]

(d) para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, revelando por separado (como mínimo) los cambios resultantes de:

- I. El resultado del periodo;
- II. Otro resultado integral; y
- III. Transacciones con los propietarios en su calidad de tales, mostrando por separado las contribuciones realizadas por los propietarios y las distribuciones a éstos y los cambios en las participaciones de propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.

Respecto de la interrogante ¿Cuál es la relación del patrimonio con el capital propio tributario?, es posible sostener lo siguiente:

- I. Tanto el patrimonio como el capital propio tributario representan lo mismo, es decir, el valor neto de los activos (libre de pasivos), el cual es de propiedad de los propietarios.
- II. La diferencia entre el patrimonio y el capital propio tributario, es la forma de determinarlo, mientras el patrimonio se determina según las normas y principios contables financieros⁴, el capital propio tributario, se determina según las normas tributarias contenidas en el artículo 41 de la Ley de la Renta.

Al efecto, en el artículo 2 N° 10 de la Ley de la Renta vigente a partir del 01.01.2020, se indica la siguiente forma de determinar el capital propio tributario "...Dicho capital propio se determinará restando al total de activos que representan una inversión efectiva de la empresa, el pasivo exigible, ambos a valores tributarios. Para la determinación del capital propio tributario deberán considerarse los activos y pasivos valorados conforme a lo señalado en el artículo 41, cuando corresponda aplicar dicha norma."

- III. El capital propio tributario participa del concepto financiero de patrimonio, considerando, las normas tributarias que lo regulan, lo que permite sostener que en su formación, se consideran los aportes de los socios efectivamente enterados al giro del negocio y las utilidades percibidas o devengadas, independientemente de su tributación o liberación con los tributos establecidos en la Ley de la Renta.

4. En la actualidad los principios contables financieros vigentes en Chile, son las normas IFRS.

EL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO

Tal como se ha expresado en los párrafos anteriores, el capital propio tributario o patrimonio tributario, representa los valores de activos menos los pasivos de un contribuyente, determinados ambos sobre la base de las normas tributarias, lo que implica que se deben considerar en su determinación, sólo los activos que representan inversiones efectivas para el contribuyente y los pasivos exigibles, es decir, aquellas obligaciones con terceros sobre las cuales exista una obligación cierta de pago, ya sea porque dichas obligaciones constan en un título ejecutivo (pagarés, mutuos, facturas electrónicas y otros) o bien, porque se encuentran expresamente reconocidas en la contabilidad aun cuando no consten en un título ejecutivo, como podría ser cuentas por cobrar o préstamos efectuados a personas sobre la base de la confianza.

Hasta el 31.12.2019 el capital propio tributario estaba definido en el artículo 41 de la Ley de la Renta, en los siguientes términos: "... Para los efectos de la presente disposición se entenderá por capital propio la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas. Formarán parte del capital propio los valores del empresario que hayan estado incorporados al giro de la empresa. En el caso de contribuyentes que sean personas naturales deberán excluirse de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en esta categoría o que o correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa."

La definición anterior, estuvo vigente por muchos años en la ley, y era muy simple y clara, desprendiéndose de ella, los siguientes conceptos para su acertada determinación:

- I. Era una diferencia entre activos y pasivos exigibles.
- II. Debían excluirse los activos intangibles, nominales, transitorios y de orden (valores INTO) y otros que no representen inversiones efectivas. Es decir, sólo consideraba dentro de su determinación activos reales y debidamente incorporados al giro de la empresa.
- III. No establecía la definición de pasivo exigible, razón por la cual debemos recurrir a las instrucciones del SII para encontrar su definición.

Efectivamente, en la circular N° 100 del año 1975, el SII incorporó el siguiente concepto de pasivo exigible: "Formarán parte del Pasivo Exigible todas aquellas cantidades adeudadas por la empresa y cuyo pago puede ser exigido en cualquier plazo por terceros, debiendo excluirse de dicho Pasivo los valores del empresario o socios que hayan estado incorporados al giro de la empresa, los cuales formarán parte del Capital Propio."

En relación a los haberes de los socios, mediante Ley 20.780 de 2014, se eliminó dicha aseveración, estableciéndose que, a partir del 01.01.2015, los haberes de los socios no forman parte del capital propio de la empresa, debiendo entenderse que califican como pasivos exigibles.

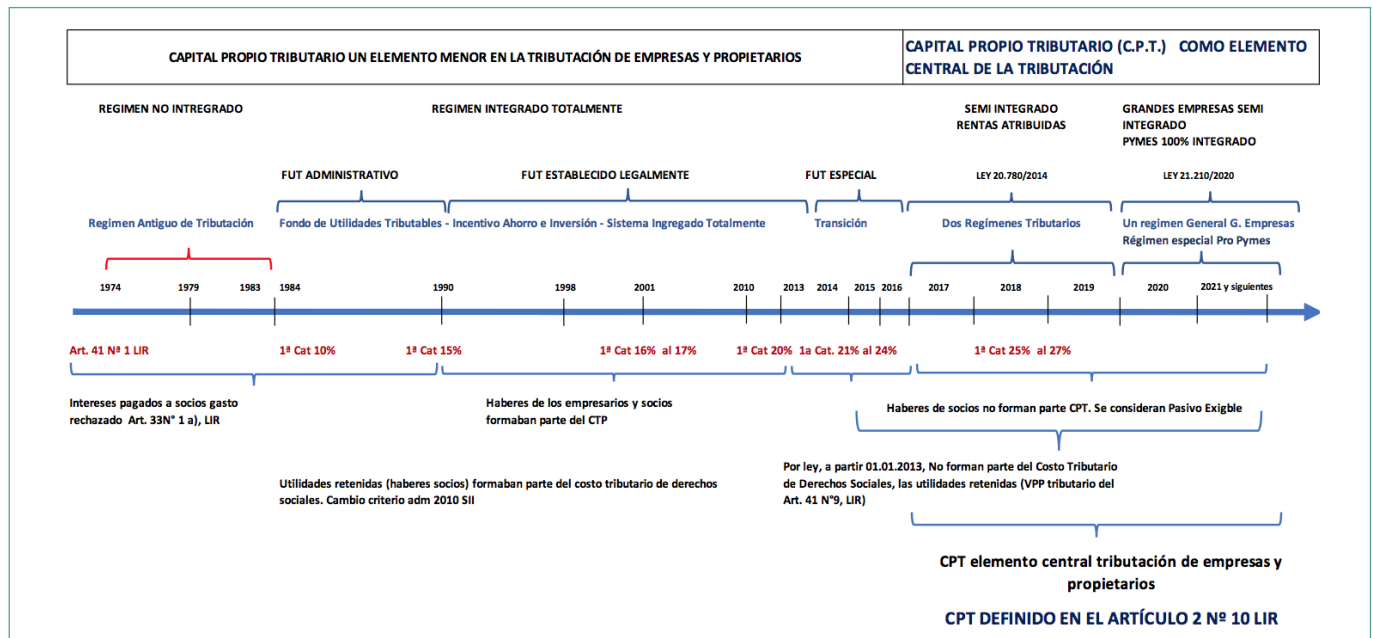
- IV. Un tema relevante es comprender que forman parte del capital propio, los haberes del empresario que hayan estado incorporados en el giro de la empresa. En este caso, se refiere al contribuyente estructurado como una empresa individual bajo su mismo rut.
- V. Una de las grandes debilidades de esta definición, es que no establecía qué tipos de activos forman parte del capital propio, sólo se refería que no deben formar parte de dichos activos, aquellos valores INTO y otros que no representen inversiones efectivas, lo que claramente implicaba una búsqueda al interior de las empresas para visualizar qué activos o parte de ellos no representaban inversiones efectivas.
- VI. Lo anterior implicaba una dificultad adicional para la determinación del capital propio, porque las normas contables financieras para cada rubro de activo, en la mayoría de los casos, son distintas a las normas tributarias de valorización de activos, como son la valorización de los clientes, inversiones de fácil liquidación, inversiones permanentes, activos fijos, entre otros.
- VII. Una de las modalidades para obtener la valorización tributaria de los activos era analizar las normas sobre corrección monetaria incluidas en el artículo 41 números 1 al 13 de la Ley de la Renta.
- VIII. En este caso, los activos que representan inversiones efectivas y, por tanto, forman parte del capital propio, son todos aquellos que obedecen al concepto o principio de "costo corregido", es decir equivalente al valor de adquisición o de aporte de cada activo, más su actualización determinada mayoritariamente por la variación del IPC.

Capital Propio Tributario aplicable a partir del 01.01.2020.

En forma previa a analizar el concepto de capital propio tributario incluido en el artículo 2° N° 10 de la Ley de la Renta, por ley 21.210 de 2020, considero necesario efectuar una mirada histórica de este concepto contable tributario.

correspondan al giro, actividades o negocios de la empresa.” La definición de capital propio tributario es similar a la anterior, sin embargo, establece algunas precisiones:

- I. Hace referencia a que sus componentes de activos y pasivos deben determinarse a valores tributarios.



Análisis del concepto de capital propio tributario incluido en la LIR

En el N° 10 del artículo 2 de la Ley de la Renta vigente a partir del 01.01.2020, se establece lo siguiente en relación al capital propio tributario: “Por capital propio tributario”, el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, a valores tributarios, que posee una empresa. Dicho capital propio se determinará restando al total de activos que representan una inversión efectiva de la empresa, el pasivo exigible, ambos a valores tributarios. Para la determinación del capital propio tributario deberán considerarse los activos y pasivos valorados conforme a lo señalado en el artículo 41, cuando corresponda aplicar dicha norma.”

Agrega dicha definición: “Tratándose de una empresa individual, formarán parte del capital propio tributario los activos y pasivos del empresario individual que hayan estado incorporados al giro de la empresa, debiendo excluirse los activos y pasivos que no originen rentas gravadas en la primera categoría o que no

- II. Establece que la determinación de los valores tributarios de activos y pasivos, se deben analizar al tenor de lo establecido en el artículo 41 de la propia ley, cuando le sean aplicables dichas normas a la empresa respectiva.

- III. Elimina de la definición de capital propio, la referencia de la norma anterior, sobre los activos o valores INTO (intangibles, nominales, transitorios y de orden), eliminación que, a nuestro juicio, está acorde a las instrucciones y principios contables y financieros vigentes en nuestro país a partir de la llegada de las normas IFRS que regulan la contabilidad desde los años 2008 y siguientes.

- IV. Se refiere siempre al concepto de empresa, cuya definición se incorporó en el artículo 14, Letra H, letra a) de la Ley de la Renta vigente a partir del 01.01.2020, en los siguientes términos: “La empresa individual, la empresa individual de responsabilidad limitada, los contribuyentes del artículo 38, las comunidades, las sociedades de personas, sociedades por acciones y sociedades anónimas, según corresponda.”

No obstante lo anterior, a nuestro juicio, es posible visualizar las siguientes inconsistencias en su determinación:

I. El tenor literal del concepto genera confusión.

Dado que define un concepto que emana de la contabilidad como si perteneciera al mundo del derecho.

Genera confusión porque considera como distintos los bienes y los derechos, en circunstancias que los derechos forman parte del concepto de bienes.

En general las obligaciones que tiene toda empresa son a favor de terceros o de los socios, razón por la cual, inicialmente se está definiendo el capital propio tributario, con valor cero, dado que los bienes tienen su contrapartida en las obligaciones. No existe un activo en una empresa, que no tenga un pasivo correlativo, ya sea con terceros y por tanto exigibles o con los propietarios y, por tanto no exigible o patrimonio.

II. El tenor literal del concepto de capital propio tributario es incompleto.

Se debería establecer en forma clara y categórica, que las obligaciones que deben restarse de los activos, son solamente las que la empresa tiene a favor de terceros o las que clasifican como pasivos exigibles.

Ventajas del nuevo concepto de capital propio tributario.

- I. Incluye conceptos como inversión efectiva y, al mismo tiempo, elimina de la definición, conceptos antiguos que ya no se usan en la contabilidad de las empresas, como activos “intangibles, nominales, transitorios y de orden”, entre otros.
- II. Se desprende de este nuevo concepto que no forman parte del capital propio tributario, las plusvalías, las estimaciones, como tampoco provisiones y obligaciones que no tengan un sustento real de pago o que no sean exigibles para la empresa.

Por tanto, podemos sostener que se entiende por capital propio tributario, la diferencia entre los activos que representan inversiones efectivas menos, los pasivos exigibles, ambos determinados según las normas tributarias.

De lo anterior se desprende que, en una época determinada, puede existir un capital propio tributario positivo, o bien, determinarse un capital propio tributario negativo.

¿Cuándo el capital propio tributario es positivo?

Cuando los aportes más las utilidades tributables y no tributables acumuladas a una fecha determinada, son mayores a las pérdidas y retiros o dividendos de los propietarios.

¿Cuándo el capital propio tributario es negativo?

Cuando las pérdidas tributarias más los retiros o dividendos y/o disminuciones de capital, son superiores a los aportes y utilidades retenidas en la empresa.

Gráficamente es posible expresar el capital propio tributario, de la siguiente forma:

Estructura del Balance General	
Activo Activo Corriente _____ _____ _____ Activo No Corriente _____ _____ _____	Pasivo Pasivo Corriente _____ _____ _____ Pasivo No Corriente _____ _____ _____ Patrimonio Neto _____ _____

Como se puede apreciar del gráfico anterior, el capital propio tributario es el mismo patrimonio financiero, pero determinado de la forma como lo establece la norma tributaria. Los mas común, considerando las normas IFRS que regulan la contabilidad actual, es que el patrimonio (financiero) sea mayor que el capital propio tributario.

La valorización tributaria de los activos y pasivos de una empresa la encontramos en el artículo 41 de la Ley de la Renta, que establece el mecanismo de corrección monetaria integral tributaria y, la valorización tributaria de las inversiones en acciones y en derechos sociales se encuentran en el artículo 17 N° 8, letra a), de la ley en comento.

Importancia del Capital Propio Tributario

En la actualidad el capital propio tributario no solamente se utiliza para la aplicación de la corrección monetaria y para determinar la base de cálculo de las patentes municipales, sino que pasó a formar parte relevante del sistema tributario. En la actualidad, a partir del capital propio tributario, se determinan las Rentas Afectas a Impuesto del actual régimen semi integrado del artículo 14 A (Registro RAI) y del régimen de tributación totalmente integrado de las Pymes establecido en el artículo 14 letra D de la Ley de Impuesto a la Renta.

Cabe indicar, que el capital propio tributario también se utiliza para precisar, en distintas instancias, la tributación de los propietarios, ya sea en situaciones de término de giro, cambios del régimen semi integrado al de rentas atribuidas, transformaciones, fusiones y divisiones de sociedades, entre otros.

Cabe señalar que hasta el 31.12.2016, la ley de la Renta en su artículo 14 letra A) N°1, letra c), establecía que en las divisiones de sociedades, las rentas acumuladas en la empresa debían asignarse entre las sociedades que nacen de la división, en proporción al patrimonio neto. En la actualidad, en el artículo 14 Letra C N° 1, se establece que en el caso de divisiones de sociedades, las utilidades de los registros RAI, REX y SAC se asignarán a cada una de las sociedades en proporción al capital propio tributario de la sociedad dividida.

Por su parte, el SII mediante oficio N° 4026 de 13.11.1991 y oficio N° 3.980 de 28.10.1999, definió, para estos efectos como patrimonio neto "... el total del activo representado por inversiones efectivas (bienes o derechos) menos el pasivo exigible del contribuyente (deudas u obligaciones)"; agrega dicho pronunciamiento que "... al no establecer la norma legal que contiene dicho concepto, éste debe entenderse como una expresión en el ámbito contable financiero, y/o con un alcance tributario, ya que si el legislador hubiera querido que la expresión se entendiera en este último aspecto lo hubiera establecido expresamente en la ley como ocurre con otras disposiciones legales cuando se refieren a conceptos tributarios."

De acuerdo a lo establecido en el artículo 14 Letra C de la Ley de la Renta actual, el capital propio tributario resulta fundamental para procesos de división, porque a través de su determinación a la fecha de la división, se asignan proporcionalmente el saldo de las utilidades tributables

del RAI y de las utilidades no tributables del REX; como asimismo, a través de dicha determinación, se asigna el capital social y el costo de dichos derechos o acciones.

Por su parte, respecto de las fusiones de sociedades y conversiones de empresas individuales en sociedad de cualquier naturaleza, las sociedades o empresas que resultan absorbidas, deben determinar sus utilidades y rentas tributables sobre la base del capital propio tributario, entre otras obligaciones.

Todo lo anterior viene en poner en un lugar relevante el capital propio tributario, tanto en el inicio, permanencia y disolución de las sociedades.

¿Qué representa el Capital Propio Tributario?

Del análisis del concepto actual y de la participación que éste tiene en la Ley de Impuesto a la Renta, es posible sostener que el capital propio tributario representa:

- I. Aquellos valores del activo que han sido financiados con capital de los propietarios, es decir, con capital propio.
- II. Representa los aportes de los propietarios, más o menos los resultados generados por la empresa que se encuentran invertidos en ella.

En términos conceptuales, el capital propio tributario representa la riqueza que ha acumulado la empresa en el desarrollo de sus actividades o las pérdidas que ha experimentado, en ambos casos incluyendo los aportes y disminuciones de capital de los propietarios.

"... al no establecer la norma legal que contiene dicho concepto, éste debe entenderse como una expresión en el ámbito contable financiero, y/o con un alcance tributario, ya que si el legislador hubiera querido que la expresión se entendiera en este último aspecto lo hubiera establecido expresamente en la ley como ocurre con otras disposiciones legales cuando se refieren a conceptos tributarios."

Al estar definido en la Ley, se le ha asignado un rol relevante en procesos de reorganización empresarial, como conversiones, divisiones y fusiones, principalmente, y representa una variable relevante en migraciones desde un régimen tributario a otro.

También es posible sostener que a través de los incrementos en el capital propio tributario se definen efectos tributarios en los procesos de término de giro de las empresas.

Cabe señalar, que este concepto no había sido definido por el legislador, existiendo sólo a partir del año 1974, en el artículo 41 N° 1, de la Ley de la Renta, una forma de determinarlo para aplicar la corrección monetaria.

DETERMINACIÓN DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO

Desde la fecha de entrada en vigencia del artículo 41 de la Ley de la Renta, contenida en el artículo 1° del DL 824 de 31.12.1974, se han utilizado dos métodos para la determinación del capital propio tributario: a) el método del activo y b) el método del pasivo.

A continuación presentamos sucintamente una explicación de cada uno de los métodos de determinación del CPT.

a. Determinación del CPT a través del método del activo.

Tal como lo establecía el antiguo artículo 41 N° 1, de la LIR, vigente hasta el 31.12.2019, la determinación del CPT a través de este método, es la siguiente:

“... Para los efectos de la presente disposición se entenderá por capital propio la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas. Formarán parte del capital propio los valores del empresario que hayan estado incorporados al giro de la empresa. En el caso de contribuyentes que sean personas naturales deberán excluirse de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en esta categoría o que o correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa.”

Es decir, hasta el 31.12.2019 el CPT se determinaba de la siguiente forma:

Total de activos	\$xxxx
Se deducen:	
Valores INTO y otros que no representan inversiones efectivas	\$xxxx
Capital Efectivo	\$xxxx
Menos	
Pasivo exigible	\$xxxx
Capital Propio Tributario	\$xxxx

No obstante lo anterior, en la definición de CPT contenida en el artículo 2° N° 10 de la Ley de la Renta vigente a partir del 01.01.2020, se establece lo siguiente en relación a la determinación del CPT:

“...Dicho capital propio se determinará restando al total de activos que representan una inversión efectiva de la empresa, el pasivo exigible, ambos a valores tributarios. Para la determinación del capital propio tributario deberán considerarse los activos y pasivos valorados conforme a lo señalado en el artículo 41, cuando corresponda aplicar dicha norma.”

De acuerdo a lo anterior, el CPT se determina actualmente:

Detalle del Capital Propio Tributario	Monto del CPT	Obs.
Total activos que representan inversiones efectivas	\$ xxxx	1
Menos:		
Pasivos exigibles a valores tributarios	- \$ xxxx	2
Capital Propio Tributario a partir 01.01.2020	= \$ xxxx	

Observaciones:

1. Dado que el total del activo lo obtenemos de la contabilidad y, por tanto, está determinado sobre principios financieros (IFRS), a dichos activos, se deben deducir todas aquellas partidas registradas como activos que no representan una inversión efectiva, quedando solo formando parte, los activos que representan inversiones efectivas de la empresa, es decir, los activos a su valor tributario, de conformidad con lo establecido en el artículo 17 N° 8 para el caso de las acciones y derechos en sociedades de personas y el artículo 41, ambos de la Ley de la Renta, para el caso del resto de los activos.

2. En el caso de los pasivos, estos también se encuentran valorizados a sus valores financieros dentro de la contabilidad, por tanto, serán necesario efectuar una depuración de ellos a objeto de dejar solo aquellos pasivos que tributariamente sean exigibles, de la forma como lo ordenan las normas tributarias y las instrucciones del SII.

En relación a la modificación de la determinación del CPT no existen diferencias de fondos entre la determinación antigua y la actual, sino solamente se modificaron temas formales y de actualización contable, como se puede apreciar en las determinaciones anteriores.

Hasta el 31.12.2019 eran muy importante los denominados activos INTO (Intangible, Nominales, Transitorios y de Orden), los cuales debían deducirse del total de activos de la empresa, siempre que éstos no representen una inversión efectiva en la empres. Por el contrario, si representaban una inversión efectiva, como por ejemplo, derechos de llave pagados, concesiones pagadas y otros valores pagados o adeudados, éstos sí formaban parte del CPT y, por tanto, no se deducían del total del activo en su determinación.

En la actualidad la denominación de estos activos se encuentra obsoleta y prácticamente no se usan en los planes de cuentas contables, principalmente porque las normas IFRS cambiaron la forma y el fondo de la información contable.

b. Determinación del CPT a través del método del pasivo.

La determinación del CPT a través del método del pasivo no ha experimentado modificaciones y, por tanto, ésta se determina sobre la base de:

Al total del patrimonio financiero determinado en la contabilidad, se deduce y se agregan, las diferencias en las valorizaciones de los activos y pasivos determinadas entre el valor financiero y el valor tributario de estos.

RELACIÓN DEL CPT CON LA CONTABILIDAD.

Tal como lo hemos analizado en el capítulo anterior, y principalmente en su determinación, la información para determinar el CPT la obtenemos de la contabilidad, la cual está construida sobre la base de principios y normas financieras. Principalmente la contabilidad se sustenta en las principios o

normas IFRS vigentes a partir del año 2013 en forma obligatoria para todas las entidades o empresas (entidades sostienen dichas normas) y, en algunos casos, cuando se trata de ciertas estructuras jurídicas como las sociedades anónimas abiertas, se rigen por las normas contables incluidas en la Ley 18.046 de 1981, sobre sociedades anónimas y su reglamento; o bien, cuando se trata de ciertas actividades debidamente reguladas por la autoridad, como los bancos e instituciones financieras, sociedades administradoras de fondos de pensiones, empresas con participación del Estado, empresas de seguros, y otras, es decir, la contabilidad, además de los principios IFRS, deben considerar las normas particulares incluidas en las leyes que regulan dichas actividades.

De acuerdo a lo anterior, es común que en el rubro “patrimonio” de las empresas, encontremos conceptos como:

- Capital social
- Reservas legales
- Reserva para futuros dividendos
- Utilidades acumuladas
- Ajustes por conversión
- Resultado del ejercicio

Estas partidas representan el patrimonio financiero de la empresa y representan cada una de ellas lo siguiente:

Capital social

El capital social representa el aporte comprometido de los socios o accionistas que se encuentra incluido e identificado en la escritura pública de constitución o de aumento de capital posterior.

Reservas legales

Las reservas legales, normalmente corresponden a ciertas obligaciones que deben implementar las empresas que desarrollan ciertas actividades, como bancos, AFP y otras similares. También las empresas en general pueden establecer ciertas reservas de utilidades para hacer frente a determinadas inversiones o situaciones que pueden presentarse en el futuro.

Reservas para futuros dividendos

Por su parte, las reservas para futuros dividendos, corresponde a aquella parte de las utilidades que están comprometidas

por acuerdo de los accionistas distribuir durante un período determinado y debe constar en alguna Acta debidamente aprobada por Junta de Accionistas.

Utilidades acumuladas

Respecto de las utilidades acumuladas, se trata simplemente de las utilidades de los años anteriores que no han sido distribuidas a los propietarios porque han sido destinadas a inversiones y demás capital de trabajo de la sociedad. En el evento que la sociedad haya generado pérdidas en los años anteriores, evidentemente, que se trataría contablemente como “pérdidas acumuladas o de años anteriores”.

Ajustes por conversión

Los ajustes por conversión están relacionados a todos aquellos ajustes financieros que las empresas deben realizar la primera vez que adoptan los Normas Internacionales de información financiera o (IFRS por su siglas en inglés). Estas normas señalan que todos aquellos ajustes financieros requeridos deben afectar el patrimonio ya que se hacen sobre saldos acumulados en ejercicios pasados. Así por ejemplo podemos encontrar la revalorización de activos fijos que las empresas pueden realizar.

Resultado del ejercicio

El resultado del ejercicio, es la utilidad o pérdida generada en el ejercicio en que se está determinando el patrimonio financiero.

Por su parte, en términos tributarios, podemos encontrar información relacionadas con los siguientes conceptos u operaciones:

- Capital efectivo
- Capital efectivamente enterado
- Capitalización de utilidades financieras
- Haberes de los empresarios
- Pérdidas tributarias

Estos conceptos tienen la siguiente explicación:

Capital efectivo

Es el total del activo a una fecha determinada, deducido los valores de activos que no representan inversiones efectivas. En definitiva corresponde al total de activos de una empresa, valorizados en términos tributarios.

“Por capital efectivo, el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.”

Este concepto se encuentra debidamente definido en el artículo 2º número 5, de la Ley de la Renta, de acuerdo a lo siguiente:

“Por capital efectivo, el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.”

Agrega dicha norma legal:

“En el caso de contribuyentes no sometidos a las normas del artículo 41º, la valorización de los bienes que conforman su capital efectivo se hará por su valor real vigente a la fecha en que se determine dicho capital. Los bienes físicos del activo inmovilizado se valorizarán según su valor de adquisición debidamente reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al de su adquisición y el último día del mes que antecede a aquél en que se determine el capital efectivo, menos las depreciaciones anuales que autorice la Dirección. Los bienes físicos del activo realizable se valorizarán según su valor de costo de reposición en la plaza respectiva a la fecha en que se determine el citado capital, aplicándose las normas contempladas en el N° 3 del artículo 41.”

Capital efectivamente enterado.

Se refiere a los aportes de capital debidamente comprometidos según escritura pública de constitución o de aumentos de capital, efectivamente pagados por los socios o accionistas a la sociedad, por cualquier medio de pago, incluyendo todas las formas jurídicas establecidas en el Código Civil, que permiten extinguir la obligación de pago, como son la compensación y confusión, entre otras.

Este concepto es de vital relevancia para la determinación del registro de rentas empresariales RAI o Rentas Afectas a Impuesto, establecido en el artículo 14 letra A, N°2, de la Ley de la Renta vigente a partir del 01.01.2020 y, anteriormente ya se había incorporado en el artículo 14 B N°5, de la Ley

de la Renta que estuvo vigente entre el 01.01.2017 al 31.12.2019. Además, el capital efectivamente pagado es el elemento a través del cual, se puede determinar el valor de costo tributario de los derechos sociales y acciones.

Capitalización de utilidades.

Corresponde a las utilidades generadas por la sociedad y que, según el acuerdo de los propietarios, se destina a formar parte del capital social, denominándose capitalización de utilidades, que no es otra cosa que un aumento de capital que no implica flujos nuevos para la sociedad, sino una especie de ordenamiento patrimonial.

Se utiliza a menudo para mejorar ratios financieros, dado que genera una renuncia de los socios o accionistas de retirar dichas utilidades en el futuro, consolidando un mayor capital social.

Esta capitalización de utilidades financieras no tiene efectos tributarios, dado que no implica flujos nuevos recibidos por la sociedad desde sus socios, accionistas o propietarios.

Haberes de los empresarios.

Los haberes son todos aquellos valores aportados o incorporados al giro del negocio y que son de propiedad de los propietarios, en este caso, los empresarios individuales.

Califican como haberes, las utilidades no retiradas, valores incorporados por los socios a la sociedad, como préstamos o aportes no capitalizados, entre otros.

Tienen relevancia tributaria estos haberes, porque cuando corresponden al empresario individual (es una empresa que funciona con el Rut de la persona natural que la constituye), forman parte del capital propio tributario por expresa mención del artículo 2º N° 10 de la Ley de la Renta vigente.

Los haberes de los socios o accionistas que no correspondan a utilidades no retiradas, no forman parte del capital propio tributario y, por tanto, debería analizarse la naturaliza jurídica de estos haberes, pudiendo mayoritariamente corresponder a préstamos y, por tanto, calificar como pasivo exigible.

INSTRUCCIONES DEL SII

Del análisis efectuado de las instrucciones emitidas por el SII respecto del Capital Propio Tributario, es posible sostener

que éstas tienen su origen en el año 1975 con la emisión de la Circular N° 100 de 19.08.1975, referidas al tratamiento de la corrección monetaria tributaria integral y, a partir de dicha fecha sólo se han emitido instrucciones parciales sobre la materia, sin considerar que han existido modificaciones al sistema tributario, como las de la Ley 18.293 de 1984 que incluyó entre otras medidas, el FUT; la Ley 20.780 de 2014 que eliminó el FUT y estableció regímenes tributarios de rentas atribuidas y semi integrado y la Reforma Tributaria de la Ley 21.210 de 2020.

Dichas instrucciones son las siguientes:

- *Circular N° 100 de 19.08.1975*
- *Circular N° 27 de 08.03.1976*
- *Circular N° 158 de 29.12.1976*
- *Circular N° 64 de 16.05.1977*
- *Circular N° 133 de 11.10.1977*
- *Circular N° 13 de 25.01.1979*
- *Circular N° 13 de y 15, ambas de 2014, referidas a aportes y reinversiones y los efectos en el CPT*
- *Circular N° 1 de 02.01.2015 sobre valores o haberes incorporados por los socios al CPT.*

Finalmente me permito hacer presente la falta de atención que ha tenido el “capital propio tributario” (aun cuando se utiliza como elemento preponderante en los procesos de reorganización empresarial), no solo de parte del legislador sino del SII, institución que aun mantiene vigente y hace referencia en sus pronunciamientos a instrucciones impartidas en la Circular N° 100 de fecha 19 de agosto de 1975, documento que explica el concepto de capital propio utilizando ejemplos que aún se expresan en escudos (que era la moneda de circulación legal en nuestro país en dicha época), utilizando además cuentas contables de los antiguos PCGA que ya no existen porque a partir del 2013 el Colegio de Contadores AG asumió en forma obligatoria las nuevas normas contables IFRS. Sin embargo, lo más relevante es que dichas instrucciones no representan la realidad de los negocios que se han ido incorporando en la economía, como las operaciones de lease back, de derivados, inversiones en distintos instrumentos financieros como fondos de inversión públicos y privados, acciones de bolsa, seguros de cambio y, recientemente los negocios digitales, por mencionar algunos; dejando de manifiesto la urgencia de una circular que actualice e instruya a los funcionarios del SII, respecto de este concepto, documento que deberán aplicar los contribuyentes y los contadores de este país, en la determinación del capital propio tributario.

Medios Administrativos de Impugnación de los Actos Tributarios*

Rodrigo Benítez Córdova**

En el Derecho Tributario podemos observar que el Estado se enfrenta a los particulares a través del Servicio de Impuestos Internos (“SII”) y el Servicio de Tesorería General de la República (“TGR”, obligándolos a pagar impuestos. Para ello el Estado posee una gran infraestructura humana y tiene la capacidad coercitiva de la ley que, en definitiva, deja a los particulares en una situación de desventaja y menores posibilidades de defensa que las del Estado.



I. INTRODUCCIÓN

Muchas gracias al Instituto Chileno de Derecho Tributario y a la Universidad de Chile por la oportunidad de participar en este magno evento, en esta segunda Jornada de Derecho Tributario, replicando lo que se hace en otros países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (en adelante “ILADT”).

Estoy feliz de poder acompañarlos en esta mañana con un tema sumamente interesante, que se titula “Medios Administrativos de Impugnación de Los Actos Tributarios”. Cabe mencionar que el tema propuesto toma gran importancia atendido el escenario político actual de Chile. Me refiero la coyuntura actual de una Reforma Constitucional.

* Artículo escrito en base a la exposición realizada por el autor en las II Jornadas Chilenas de Derecho Tributario.

** Abogado de la Universidad de Chile. Magíster en Derecho Tributario por Georgetown University Law Center, Becario Fulbright. Presidente del Instituto Chileno de Derecho Tributario entre los años 2013-2017. Miembro del Colegio de Abogados de Chile y de la International Fiscal Association (IFA) Abogado. Socio Líder de BLTA Consulting y Profesor del Magister en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica (PUC) y la Universidad de Santiago de Chile (USACH). rodrigo.benitez@blta.cl

II. BASE DEL ASUNTO: ESTADO VS. CONTRIBUYENTES.

En cuanto al Derecho Tributario propiamente tal podemos observar que tenemos un Estado que se enfrenta a los particulares a través del Servicio de Impuestos Internos (en adelante “SII”) y el Servicio de Tesorería General de la República de Chile (en adelante “TGR”), obligándolo a pagar impuestos. Para ello el Estado se encuentra premunido de una gran infraestructura humana y de una capacidad coercitiva de la ley que, en definitiva, deja a los particulares en una situación de desventaja y menores posibilidades de defensa que las del Estado. Así las cosas, nos encontramos frente a un Estado que cobra tributo y así cobra importancia y se gesta la idea de los Derechos del Contribuyente.

Frente a este poderoso Estado y frente a estos servicios públicos que, en ocasiones, pueden comprenderse como servicios públicos propiamente tal, pero en otras, hacen primar su labor de fiscalización y persecución de cobro de los tributos, que deja ver una cara no tan servicial respaldada en su labor de defensa de los intereses del Fisco.

En tribunales, es decir, en la instancia jurisdiccional del asunto, la situación cambia; por eso es importante que entre

el contribuyente y la administración pública (SII y TGR) exista una relación que, como señala el profesor César García Novoa, sea colaborativa, donde haya un sistema de autodeclaración de impuestos, y que además el contribuyente pueda llegar y pedirle al SII que lo ayude a determinar el impuesto.

Incluso más, existen instituciones como el silencio positivo de la ley cuando le pide la ayuda al SII para determinar el monto del Impuesto Adicional (en adelante “IA”) a pagar en el Art. 74, número 4, inciso décimo de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”). De acuerdo a esta norma, el contribuyente le puede preguntar al SII y en una relación colaborativa van a determinar cuánto es el impuesto a pagar, y si no lo objeta el SII, se consolida la determinación del contribuyente, aplicándose el silencio positivo.

Aquel es un gran ejemplo de lo que ha sido y es el sistema colaborativo de determinación de impuesto. De tal manera debemos tener claro que tanto el contribuyente como la Administración Pública, deben buscar que el sistema tributario funcione, que se promueva el sistema tributario. Así, no debe primar un fin meramente recaudatorio, no debe existir un principio pro-fisco, sino que debe ser pro-sistema, es decir, que en la relación entre contribuyente y autoridad existan adecuados balances (Check and Balance).

Por eso cuando empezó todo el movimiento del Base Erosion and Profit Shifting (en adelante “BEPS”) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante “OECD”) y el Grupo de los 20 (en adelante “G-20”), respecto de todas estas medidas abusivas contra la erosión fiscal, surgió la pregunta acerca de ¿Quién se puede enfrentar a todos estos poderes nuevos que tiene la Administración Tributaria frente a los contribuyentes? Esto es, la manera de enfrentarnos a todos estos poderes, las nuevas facultades que tiene SII, sobre todo en materia de recolección de información, las declaraciones juradas, el intercambio internacional de información como indica el profesor Pascual Pistone.

Así surge la pregunta acerca de ¿qué es lo que podemos hacer frente a todas estas medidas que tiene la administración? Y la respuesta es, por supuesto, hacer valer los derechos de los contribuyentes. Ahí es cuando surge la idea de que, si estamos discutiendo una Nueva Constitución, ésta debe incorporar dentro los principios básicos que los contribuyentes tengamos el derecho a la protección jurisdiccional, a la protección tanto en sede administrativa como en judicial,

en el procedimiento administrativo y procedimiento judicial. Así lo reconoce la Carta de Derechos del Contribuyente del ILADT, que fue dictada el año 2018 en la Jornada de Montevideo, Uruguay¹.

Cuando analizamos la Carta de los Derechos del Contribuyente y la comparamos con el Art. 8 bis del Código Tributario (en adelante “CT”), nos encontramos con varias similitudes. Esta Carta de los Derechos de los Contribuyentes de la ILADT fue estudiada por una Comisión Especial que inició funciones el año 2012, no fue una improvisación, se fortaleció la idea de tener esta Carta de Derechos Fundamentales o Derecho de los Contribuyentes. Uno de los grandes motores fue justamente reaccionar frente a todos estos nuevos poderes que entregaba BEPS a la Administración Tributaria.

III. ANÁLISIS DE ALGUNOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE COMO PRINCIPIOS DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS.

La presente exposición no tiene por objeto analizar la totalidad de los Derechos de los Contribuyentes que están contenidos en el Art. 8 bis del CT, sino que pretende revisar cómo operan y cómo se pueden hacer valer algunos de dichos derechos. Respecto a los cambios introducidos a esta normativa por la Ley 21.210 de fecha 24 de Febrero de 2020 que moderniza la Legislación Tributaria (en adelante Ley 21.210), que se encuentran regulados por la Circular N°12 de 17 de Febrero de 2021.²

1. Derecho a ser atendido en forma cortés.

En tal sentido, uno los Derechos a los Contribuyentes que llamó mucho la atención a los operadores tributarios en Chile es el derecho a ser atendido de forma cortés, contenido en el número 2° del Art. 8 bis del CT, a saber:

“Art. 8° bis.- Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución Política de la República y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes: 2°. El ser atendido en forma cortés, diligente y oportuna, con el debido respeto y consideración.”

1. http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf

2. Las referencias efectuadas a Circulares, aluden a las interpretaciones administrativas con carácter general emanadas del Servicio de Impuestos Internos.

Prima facie podría considerarse que aquel derecho es una regla básica de comportamiento humano, pero la verdad es que en el pasado si bien es cierto la gran mayoría de los funcionarios públicos, el 90%, era muy cortés, amable y diligente, en su actuar, siempre han existido funcionarios que han roto la regla y, con ello, entrampado la actividad del contribuyente. De tal manera, es bueno que dicha “regla básica de comportamiento humano” se haya positivizado, es decir, que su contenido se haya consagrado legalmente como principio y así sea vinculante para todos los actores, sin excepciones.

Para que el derecho resulte plenamente garantizado, es importante que esto sea uniforme en todos los funcionarios y con ellos surge la necesidad de que existan capacitaciones. Esto es, que se establezca una manera de atender, un protocolo, determinada forma, códigos de conducta o de ética.³ De manera que cuando nos enfrentemos a la autoridad administrativa (SII o TGR, en este caso) ya sea desde el rol de operadores tributarios (abogados, contadores, asesores tributarios, etc.) o bien, como contribuyentes propiamente tal, podamos ser testigos y usuarios de la cortesía, debido respecto y consideración a la que obliga el número 2° del Art. 8 Bis del CT.

Cabe agregar que a partir del año 2010, cuando se consagraron los Derechos del Contribuyente por medio de la Ley 20.420 que establece el Art. 8 Bis del CT y que luego fue modificado por la Ley 21.210 de 2020 ha existido un positivo cambio de actitud y mejora continua en este aspecto. En el pasado, era posible que ocurriera que algún asesor o contribuyente tuviera que recurrir al superior jerárquico a manifestar que el funcionario no estaba actuando de manera cortés, con el debido respeto o consideración. Luego, con la dictación de la norma, hubo un cambio de actitud, que favoreció la relación colaborativa a la que apunta el Profesor García Novoa.

2. Derecho a obtener copia o certificación de actuaciones administrativas.

Otro derecho de los contribuyentes consagrado por medio de la Ley 2020 de 2010 es que también es interesante es el derecho a obtener copia o certificación, consagrado en el numeral 7° del mismo Art. 8 Bis del CT, que establece: “7°. Obtener copias en formato electrónico, o certificaciones de

las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.”

Importa mencionar que el Derecho en comento garantiza al contribuyente su facultad de requerir de la autoridad no solo copia de las actuaciones, sino que además establece que éstas deben ser en formato electrónico y, además, integra la certificación de actuaciones (presentaciones de escritos, recursos, etc.) y documentos en un sentido o acepción amplia de la palabra, todo ello en los términos que establece la Ley.

Sobre el particular cabe recordar que la Constitución Política de la República de Chile (en adelante “CPR”) establece en su Art. 8, inciso 2° que “son públicos los actos y resoluciones de los órganos del Estado”, cuestión que es aplicable al SII y a la TGR, atendido su naturaleza jurídica. Cobra importancia para estos efectos la modificación del año 2005, que dicho sea de paso, dio pie a la dictación de la Ley 20.285 sobre Acceso a la Información Pública del año 2008 y, con ello, a la reafirmación del Principio de Transparencia en nuestra legislación interna. Aquello es muy interesante, porque muchas veces los contribuyentes se encuentran en la tramitación de una fiscalización tributaria, donde existen muchas resoluciones internas propias de este periodo a las cuales el contribuyente no tiene acceso, y muchas veces en esos documentos internos de fiscalización hay aceptación de una o más posiciones del contribuyente.

Como anécdota puedo comentar que a mí me ha ocurrido como profesional, en una oportunidad con ocasión de un recurso administrativo en contra de una liquidación, que el SII a través de un fiscalizador, manifestó que teníamos la razón en algunos aspectos de la controversia y en otros no. Aquello es del todo aceptable y normal, pero en el pasado no quedaba registro público de la aceptación o allanamiento de posiciones, de manera que cuando no se llega a una solución que deje conformes a ambas partes en sede administrativa, dichos registros no eran públicos para el contribuyente. Lo cierto es que dichos antecedentes resultan ser de gran utilidad para hacerlos valer en sede judicial. De tal suerte, en virtud de este derecho, la Ley 20.285 y el principio de transparencia, pude recurrir al Consejo de la Transparencia y a la Corte de Apelaciones para que, finalmente, se diera lugar a la solicitud de entrega de información interna de la fiscalización al contribuyente.⁴

3. https://www.sii.cl/sobre_el_sii/codigoetica_sii.pdf

4. *Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, Tercera Sala, Secretaría Civil, Numero de Ingreso N°538-2012 de fecha 12 de Junio de 2012.*

En síntesis, el derecho que venimos comentando es un derecho del contribuyente que tiene un peso que no es menor, es decir, la posibilidad de enterarse y probar fehacientemente cuáles son las posiciones internas del Servicio de Impuestos Internos respecto de un determinado asunto pueden ser de radical importancia para resultado del juicio y para los intereses del contribuyente. Muchas veces uno ve una posición final, pero en el intermedio hay un estudio al que eventualmente pudiera querer acceder para conocer la posición de la Administración Tributaria.

3. Derecho a ser juzgado en un plazo razonable.

Un derecho que considero de radical importancia es el derecho a ser juzgado en un plazo razonable, que no se encuentra consagrado de forma individual en el Art. 8 bis del CT⁵, sin embargo, sí está inserto de forma explícita en dos numerales del citado Art. 8 Bis, específicamente en los números 2° y 3°:

“2°. El ser atendido en forma cortés, diligente y oportuna, con el debido respeto y consideración.

3°. Obtener en forma completa y oportuna las devoluciones a que tenga derecho conforme a las leyes tributarias, debidamente actualizadas.”

Dichas normas disponen que las actuaciones de la autoridad administrativa tributaria deben ser “oportunas” lo que se relaciona íntegramente con el derecho a ser juzgado en un plazo razonable, toda vez que la “diligente y oportuna” es un factor de posibilidad para que se concrete en definitiva un juzgamiento en un plazo razonable. Lo mismo respecto del derecho a obtener las devoluciones a que tenga derecho en forma “oportuna”.

Sobre el particular y sin ahondar mucho en ello cabe precisar que de nada sirve la justicia si no se obtiene a tiempo. De hecho, desde el año 2014 la Exma. Corte Suprema ha reconocido que la justicia que tarda, no es justicia.⁶

5. No obstante aquello cabe tener presente que aquel derecho se encuentra reconocido en nuestra legislación interna en la Constitución Política de la República a través del concepto de Debido Proceso consagrado en el Art. 19, número 3 y asimismo, de forma amplia en Legislación Internacional, a través de Convención Americana de Derechos Humanos, Art. 7.5 y 8.1.

6. Véanse los fallos de la Excelentísima Corte Suprema de Justicia de Chile, Rol 5165-13 de 14/04/2014 y el fallo Rol 9464-19 de 12/12/2019.

En tal sentido, no sería justo (ni legal) seguir cobrándole a un contribuyente una obligación tributaria que está controvertida y no resuelta (pagada) por el contribuyente, no por la desidia o renuencia del contribuyente, sino que por la demora del sistema estatal en emitir la orden de cobro del impuesto. Lo anterior es de suyo importante y la Corte Suprema así lo ha resuelto, por ejemplo, al fallar que después de seis años de presentado válidamente un Reclamo Tributario, estaría prescrita la acción del Estado para el cobro de dicho impuesto.

4. Derecho a ejercer los recursos e iniciar los procedimientos que correspondan.

El número 11 del Art. 8 bis del CT establece que:

“Art. 8° bis.- Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución Política de la República y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes:

11°. Ejercer los recursos e iniciar los procedimientos que correspondan, personalmente o representados; a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.”

Lo anterior se encuentra directamente relacionado con lo dispuesto en el Art. 19 número 14 de la CPR, a saber: “Art. 19.- La Constitución asegura a todas las personas: 14°.- El derecho de presentar peticiones a la autoridad, sobre cualquier asunto de interés público o privado, sin otra limitación que la de proceder en términos respetuosos y convenientes;”

De lo anterior se colige y refrenda en materia tributaria el derecho ya consagrado en la CPR en cuanto a la facultad de presentar peticiones (recursos) ante la autoridad (administrativa o judicial) sobre asuntos tributarios en la forma que la ley lo establezca.

a. Inaplicabilidad por inconstitucionalidad.

Importa mencionar que existen recursos jurisdiccionales que eventualmente pueden olvidarse por el hecho de no estar consagrados en el CT, sino que en otros cuerpos legales generales. Así, y como de alguna manera lo explicaba el profesor Luis García Novoa, se han hecho valer los derechos del contribuyente a través de otros recursos, entre ellos el recurso

de inaplicabilidad. Un ejemplo es el caso de los intereses, que justamente mencionó en su exposición el Señor Hernán Farías, presidente de la Asociación Nacional de Magistrados de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, indicándonos que el tema de los intereses ya lo ha declarado el Tribunal Constitucional como inaplicable en la causa Rol 1951-2011 por medio de la sentencia de fecha 13 de septiembre de 2012, en la cual se expresa que el monto es muy superior a interés de mercado y al interés máximo convencional. Asimismo, respecto a la exención de clubes deportivos (Ley 17.235), por medio de causa Rol 718-2007 y la sentencia de fecha 26 de noviembre de 2007. Finalmente, el Tribunal Constitucional también ha dirimido la disputa acerca de la Delegación de Facultad Jurisdiccionales, en causa rol 555-2006 por medio de la sentencia de fecha 19 de diciembre de 2006.

b. Revisión de la Actuación Fiscalizadora (en adelante “RAF”), regulada en el Art. 6, letra B, N°5 del CT.

La Revisión de la Actuación Fiscalizadora, comúnmente denominada RAF, es un medio de impugnación de actos administrativos bastante antiguo, que consiste en el derecho que tiene el contribuyente a solicitarle a la administración que corrija los vicios o errores manifiestos y se encuentra modificada por la Ley 21.210 y regulada por la Circular 12 de 17 de Febrero de 2021, que modifica lo establecido en la Circular N°45 de 2010 a este respecto.

Personalmente, siempre me llamó mucho la atención lo que establecía la derogada Circular N°57 de 2006, pues establecía la posibilidad de tener conciliación. El hecho de que el trámite denominado Gestión de Conciliación se haya regulado por medio de una Circular era por decirlo de algún modo curioso. La posibilidad de tener una audiencia de conciliación entre el contribuyente y la autoridad, era una clara instancia para solucionar el conflicto, en la cual también se negociaría una condonación y eventualmente aceptar parcial o totalmente la posición de las partes.

La RAF es una gran herramienta para solucionar los problemas en ese momento, pero luego se generó el problema pues comenzó a tomar fuerza la tesis de que en Derecho Público no se puede hacer lo que no está expresamente autorizado. Sin embargo, el Consejo de Defensa del Estado está autorizado a conciliar, en cambio la Administración Tributaria (SII) no lo estaba.

Con la nueva RAF vuelve esta posibilidad de acercarnos de manera bastante efectiva a una solución consensuada, con

audiencias regladas, requisitos, plazos razonables y valoración de la prueba que se califica en conciencia, etc. Es un excelente mecanismo de solución de controversias y, personalmente, tengo muy buenas experiencias de que se está diligenciando muy bien a través de los Departamentos de Procedimientos Administrativos Tributarios (en adelante “DEPAT”).

La Ley 21.210 modificó el Art. 6, letra B, N°5 del CT, en el sentido de que el Director Regional no podrá resolver peticiones administrativas que contengan la misma causa de pedir y se funden en los mismos antecedentes presentados previamente por el contribuyente en sede jurisdiccional o administrativa, salvo el caso del Art. 132 ter.; el procedimiento se llevará en un expediente electrónico; se dará audiencia al contribuyente si éste lo solicita; El SII deberá resolver dentro del plazo de 60 días hábiles administrativos; y, por último, la prueba rendida deberá apreciarse fundadamente.

La antedicha modificación es aplicable desde la fecha de la entrada en vigencia de dichas disposiciones, es decir, al 01 de marzo de 2020, de acuerdo a lo señalado en el Art. 3° transitorio de la Ley 21.210.

c. Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria (en adelante “RAV”), regulada en el Art. 123 Bis del CT.

En suma con lo anterior, el contribuyente dispone de la denominada RAV, que fue creada el año 2009, pero que no ha estado exenta de actualización. Así ocurrió el 24 de junio de 2018 a través de la dictación de la Circular 34, por medio de la cual el SII estableció un procedimiento donde realmente se consagraba una revisión jurídica de la fiscalización independiente a través de un departamento encargado y una tramitación reglada; lo que ha sido muy positivo y es prueba de que actualmente la relación del contribuyente es de colaboración con la administración, todo ello con objeto de llegar a una solución justa. En definitiva, los derechos de los contribuyentes se han ido consagrando y eso también se ha llevado a la realidad a través de los mecanismos de impugnación de actos administrativos. La referida Circular 12 de 17 de Febrero de 2021, sólo viene a complementar esta acertada Circular 34.

Es importante destacar que la Ley N°21.210 introdujo modificaciones al Art. 123 Bis, agregando las letras d), e) y f), que posibilita la delegación de facultades por parte del Director Regional en los funcionarios que éste determine; la ineludible audiencia al contribuyente para que diga lo propio

de sus dichos; y la obligación de apreciar fundadamente la prueba rendida. De acuerdo al Art. 3° Transitorio de la referida Ley, esto es aplicable a los procedimientos administrativos o judiciales en trámite, a la fecha de la entrada en vigencia de dichas disposiciones, es decir, al 01 de marzo de 2020.

Por último, cabe recordar que la interposición de este Recurso RAV suspende el plazo para la presentación del recurso de reclamación ante los TTA.

d. La Prueba en Juicio Tributario (Art. 132 del CT).

La Ley 21.210, de 24 de febrero de 2020, sobre Modernización Tributaria, introdujo varias modificaciones al procedimiento general de reclamaciones, atinentes a las disposiciones que regula la prueba que puede presentarse en juicio tributario.

A mayor abundamiento, se eliminó el inciso 12° del Art. 132 del CT, suprimiendo la norma de inadmisibilidad probatoria, el denominado “Discovery Tributario”, que restringe la presentación de antecedentes antes los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante “TTA”), que no hayan sido exhibidos durante la fiscalización. Por tanto, no es imperativo presentar información en sede administrativa, si posteriormente se presenta en sede jurisdiccional, oportunidad para el contribuyente de corregir errores involuntarios. Sin perjuicio de lo anterior, yerra el legislador al mantener la antedicha sanción de inadmisibilidad en los artículos 60 bis y 63 del CT, problema que deberá ser corregido más adelante.

Por otro lado, la referida Ley modificó también el inciso 4° del Art. 132 del CT, en el sentido de que la carga de la prueba en el juicio tributario recae también sobre el SII. Por tanto, el reclamante y el SII deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento. En efecto, el SII ya no podrá escudarse bajo el Art. 21 del mismo cuerpo legal, debiendo probar la veracidad de sus alegaciones.

Igualmente, la referida Ley creó el inciso 20° del Art. 132 del CT, estableciendo la facultad del TTA de dejar sin efecto la respectiva resolución del SII que califica como no fidedignos las declaraciones, documentos, libros o antecedentes, cuando la referida resolución carece de fundamentación.

Finalmente, es preciso señalar que, las referidas modificaciones constituyen un gran avance para la igualdad procesal entre el contribuyente y el SII en etapa jurisdiccional.

e. Conciliación Tributaria (Art. 132 bis del CT).

Cabe señalar que, la modificación del Art. 132 bis, además establece la procedencia de una conciliación en cualquier estado del juicio y, en especial la potestad del TTA de oficio o a petición de parte, podrá llamar a conciliación en cualquier etapa del juicio las veces que lo estime conveniente. Del mismo modo, la Ley 21.210, agregó al artículo 132 del CT, la facultad del SII de allanarse total o parcialmente a la pretensión del contribuyente. Esto también es muy positivo, por cuanto sería también una solución alternativa al conflicto muy similar a esta conciliación, de la cual el TTA deberá resolver.

A su vez, el Art. 30 Transitorio de la citada Ley establece que la conciliación podrá efectuarse también respecto de todas las reclamaciones que se encontraban pendientes de tramitación al 1 de noviembre de 2017, independientemente que a esa fecha se haya recibido o no la causa a prueba; disposición que se prevé de gran utilidad práctica para descongestionar los TTA de la Región Metropolitana y en Chile. En la audiencia respectiva el TTA debe proponer bases de arreglo, respecto de las cuales las partes deberán pronunciarse. De esta manera se elimina la intervención directa del Director del SII, concediéndose esta facultad al abogado que representa al SII aceptar o rechazar la conciliación.

De esta forma, el TTA tiene un rol activo y deberá recoger los argumentos tanto del contribuyente como de la autoridad. Considerando que esta instancia puede ser previa a la prueba, puede ser conveniente que las partes en sus escritos de reclamo y traslado del SII presenten parte importante de la prueba que harán valer, de manera tal que el TTA pueda considerarla en las bases de arreglo.

Como sabemos la Conciliación en materia tributaria no ha estado exenta de polémicas, tanto por su institución como por su práctica, de hecho, no son muchas las experiencias felices. De esta manera, hasta ahora las audiencias de conciliación han sido bastante rápidas y por cumplir, porque no ha habido una disposición a conciliar por parte de la autoridad administrativa. Se ha dicho que era porque no existía circular que la regulara, pero ahora está regulada por la Circular 12 de 17 de Febrero del 2021. En este sentido, la misma circular establece que los criterios básicos para conciliar se encuentran en los artículos 132 y 132 bis del CT. Por ello, es importante que las partes asistan a esta audiencia con la mejor disposición a revisar las bases de arreglo del TTA y poner término a estos procedimientos por este medio alternativo.

f. Avenimiento (Art. 132 Ter del CT).

La ley 21.210 incorpora legalmente el avenimiento extrajudicial como mecanismo de solución de conflicto entre el SII y el contribuyente de manera directa, y al efecto establece un procedimiento reglado en Art. 132 ter del CT. La Circular 12 de fecha 17 de Febrero de 2021 la regula y define como un acto por el cual las partes convienen o acuerdan poner término a un juicio o litigio, estableciendo condiciones que cada parte habrá de cumplir, al margen del proceso.

Esta institución viene a regular una práctica ya arraigada en materia tributaria, de acercarse a la autoridad para revisar un procedimiento. Antiguamente, en caso de que hubiere juicio pendiente, el contribuyente debía desistirse de sus acciones o reclamos y someter la cuestión totalmente al criterio del SII, confiando en su real saber y entender.

En concreto, hoy trabada la litis y existiendo una gestión pendiente, el reclamante podrá ocurrir ante el Director del SII, por una sola vez, para proponer las bases de un avenimiento extrajudicial sujeto a las mismas reglas y limitaciones dispuestas para la conciliación. Para estos efectos, no será necesario desistirse del reclamo. Luego, el Director del SII resolverá los términos en que corresponda aprobar el avenimiento, total o parcial, y los fundamentos de hecho y de derecho. Previo a resolver se solicitará un informe que deberá ser elaborado y suscrito por los subdirectores normativo, jurídico y de fiscalización del SII. Existirá un plazo de 40 días hábiles administrativos para resolver sobre el avenimiento y en caso de no resolver dentro de dicho plazo, se entenderá que se rechaza las bases de arreglo y el avenimiento extrajudicial (silencio negativo). En caso de resolución favorable del avenimiento extrajudicial, total o parcial, se levantará un acta firmada por las partes, la cual será autorizada por el tribunal competente. El acta deberá contener los términos del arreglo, así como una estricta relación de los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda.

Sobre el particular existen grandes expectativas. Se prevé que será un elemento de gran utilidad para los contribuyentes y la autoridad tributaria. Confiamos que esta institución será utilizada de manera eficiente y de buena fe.

Se ha criticado esta instancia, considerando que no interviene un tercero como son los TTA en la conciliación, que vele por la transparencia del proceso y lo certifique. No estamos de acuerdo con dicha crítica, considerando que es una herramienta más para resolver los conflictos de manera

colaborativa, de buena fe, oportuna y con economía procesal. Por lo demás, existirá publicidad sobre la nómina de juicios que se hayan resuelto por este medio.

g. Avenimiento Extraordinario (Art. 33 transitorio de la Ley 21.210)

El Art. 33 transitorio de la Ley 21.210 consagra un beneficio extraordinario por un periodo acotado de 24 meses, a fin de que los contribuyentes pongan término a las reclamaciones tributarias por liquidaciones o giros de impuestos que fueren incoadas al 1 de marzo de 2020. Este beneficio se encuentra regulado en la Circular 44 de 26 de junio del año 2020, en Capítulo II, numeral 5.

Además de ser una excelente alternativa de término de conflicto, la norma establece que el SII otorgará una condonación total de intereses y multas, con la condición de que los contribuyentes paguen el 100% de los impuestos adeudados y su reajuste. Para estos efectos es bueno recordar a lo que ya nos referimos, de que los intereses ya han sido considerados inconstitucionales por el Tribunal Constitucional. Lo mismo que recordar también el último artículo del CT, el 207, incorporado por la Ley 21.210 que establece la obligación del Ministerio de Hacienda, previa circular conjunta del SII y de Tesorerías de establecer mediante decreto, las políticas de condonación. Esto será importante de manera que tanto el SII como Tesorería tengan los mismos criterios y se evite el arbitraje de condonaciones más altas entre ambas instituciones.

Para que esto sea posible, los contribuyentes deberán presentar una solicitud de condonación ante el SII, pero reconocer voluntariamente la deuda por los impuestos adeudados y sus reajustes, lo que implicará una renuncia a revisión posterior. Además, se prevé una caución que garantice el pago de los impuestos adeudados. El Servicio podrá denegar la solicitud contra la cual sólo procederá el recurso de reposición general.

Como se mencionó, este Avenimiento Extraordinario tiene vigencia por un periodo acotado de 24 meses, es decir, hasta el 1 de marzo de 2022 y se que espera sea una gran ayuda a los contribuyentes, TTA y al sistema tributario en general.

Justicia Tributaria en Chile: 10 Años desde la Creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Análisis Cuantitativo y Algunos Desafíos*.

Arturo Selman Nahum**

La creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros tuvo como principal objetivo avanzar hacia una justicia especializada, imparcial e independiente, equiparando la igualdad de armas entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos.



RESUMEN

La implementación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros supuso un hito en nuestro país, toda vez que la antigua justicia tributaria se encontraba radicada en el Servicio de Impuestos Internos, que, a través de sus Directores

* En la exposición efectuada por el suscrito en las II Jornadas Chilenas de Derecho Tributario organizadas por el Instituto Chileno de Derecho Tributario y el Centro de Estudios de la Universidad de Chile, se utilizaron datos disponibles al 31.12.2019. Con posterioridad a la exposición, se obtuvieron datos actualizados a septiembre del año 2020, por lo mismo, en el presente artículo se utilizarán los últimos datos, adelantando desde ya que dicha información no supone un cambio en las conclusiones efectuadas en las Jornadas.

** Abogado. Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Diego Portales. Magíster en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Profesor del Magíster en Derecho Tributario y del Diplomado en Modernización Tributaria, ambos de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Profesor de los Diplomas en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Director del Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales.

Regionales, ejercía un rol jurisdiccional, cumpliendo -al final del día- un rol de juez y parte. La creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros tuvo como principal objetivo avanzar hacia una justicia especializada, imparcial e independiente, equiparando la igualdad de armas entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos. Con todo, a 10 años desde su creación y en base a un análisis cuantitativo de datos obtenidos por medio de la Unidad Administradora de los referidos Tribunales, se vislumbran ciertas dificultades y desafíos que, de superarse, permitirían una mejora en el futuro.

I. INTRODUCCIÓN

Previo a la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante "TTA"), los conflictos tributarios eran de competencia del Servicio de Impuestos Internos, quien actuaba no sólo como organismo fiscalizador, sino también como tribunal de primera instancia a través de sus Directores Regionales, ejerciendo de

esta manera una labor jurisdiccional y de jefe de servicio de la misma Dirección Regional que emitió el acto reclamado por el contribuyente. A su turno, era común que su calidad de juez tributario fuera ejercida por otros funcionarios de la misma institución, por medio de delegaciones administrativas, lo que generó una seguidilla de declaraciones de inaplicabilidad para casos particulares, hasta su declaración de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional, culminado con la derogación del antiguo artículo 116 del Código Tributario.

Producto de las presiones para generar una nueva justicia tributaria, en que se buscaba imparcialidad e independiente del Servicio de Impuestos Internos, se dictó la Ley N°20.322, publicada el 27 de enero de 2009, en cuya virtud se crearon 18 Tribunales Tributarios y Aduaneros, destinados a conocer de la reclamación de los actos administrativos emitidos por el Servicio de Impuestos Internos y el Servicio Nacional de Aduanas. La implementación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros se realizó en cuatro grandes etapas, comenzando en el año 2010 y culminando en el año 2013, con la instalación de los Tribunales de Valparaíso, Rancagua y los cuatro TTA contemplados para la Región Metropolitana.

A 10 años desde su implementación, y gracias al análisis de ciertos datos entregados por la Unidad Administradora de

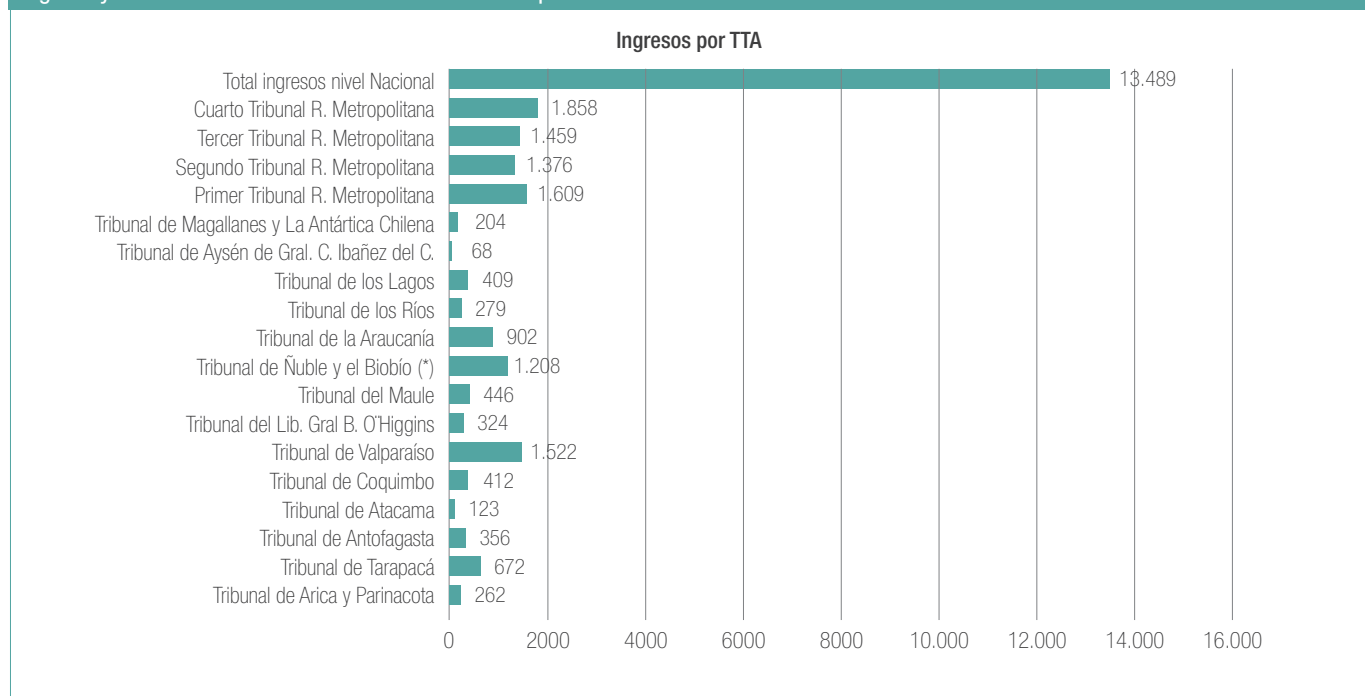
los TTA, referidos a ingresos y términos de causas, número y resultado de las sentencias, número de conciliaciones, entre otros, es posible concluir ciertas tendencias que se mantienen en los últimos años, que a su turno generan nuevos desafíos, siempre considerando que la creación de los TTA fue un hito de suma relevancia en lo que atañe a la modernización de la justicia tributaria en Chile, por lo mismo, estos datos y las estadísticas que pueden inferirse a su respecto deben analizarse con detención, ya que revelan algunas problemáticas que, de superarse, mejorarían -a juicio del autor- sustancialmente la justicia tributaria en nuestro país.

II. ANÁLISIS CUANTITATIVO.

1. Ingreso y término de causas desde el año 2010 a septiembre del año 2020.

De conformidad a la información desplegada en el gráfico recién expuesto, desde el año 2010 hasta el mes de septiembre del año 2020, se registran un total de 13.489 ingresos, información que considera reclamos de índole tributaria como aduanera, y que contempla la totalidad de los procedimientos aplicables en ambas materias.

Ingreso y término de causas desde el año 2010 a septiembre del año 2020.



A su turno, de esa información se desprende que los cuatro TTA de la Región Metropolitana, en conjunto con el TTA de la Región de Valparaíso y el TTA de la Región de Ñuble y Biobío concentran el mayor número de ingresos por Tribunal. De esta forma, es posible apreciar que seis TTA, de un total de 18, concentran cerca del 67% del total de los ingresos a nivel nacional, indicador que a juicio de quien escribe, denota una pésima distribución de la carga de trabajo, que genera múltiples efectos indeseados.

Ahora bien, cabe preguntarse si esta diferencia de carga laboral, que en cierta forma se compensa con el número de funcionarios por TTA¹, impacta o no en un mayor retraso en la tramitación de las causas. A continuación, se expone un cuadro comparativo que refleja (i) el ingreso de causas por TTA, (ii) el número de causas terminadas por TTA², y (iii) el porcentaje que este término de causas refleja sobre sus ingresos, ello considerando los datos desde el año 2010 hasta septiembre del año 2020.

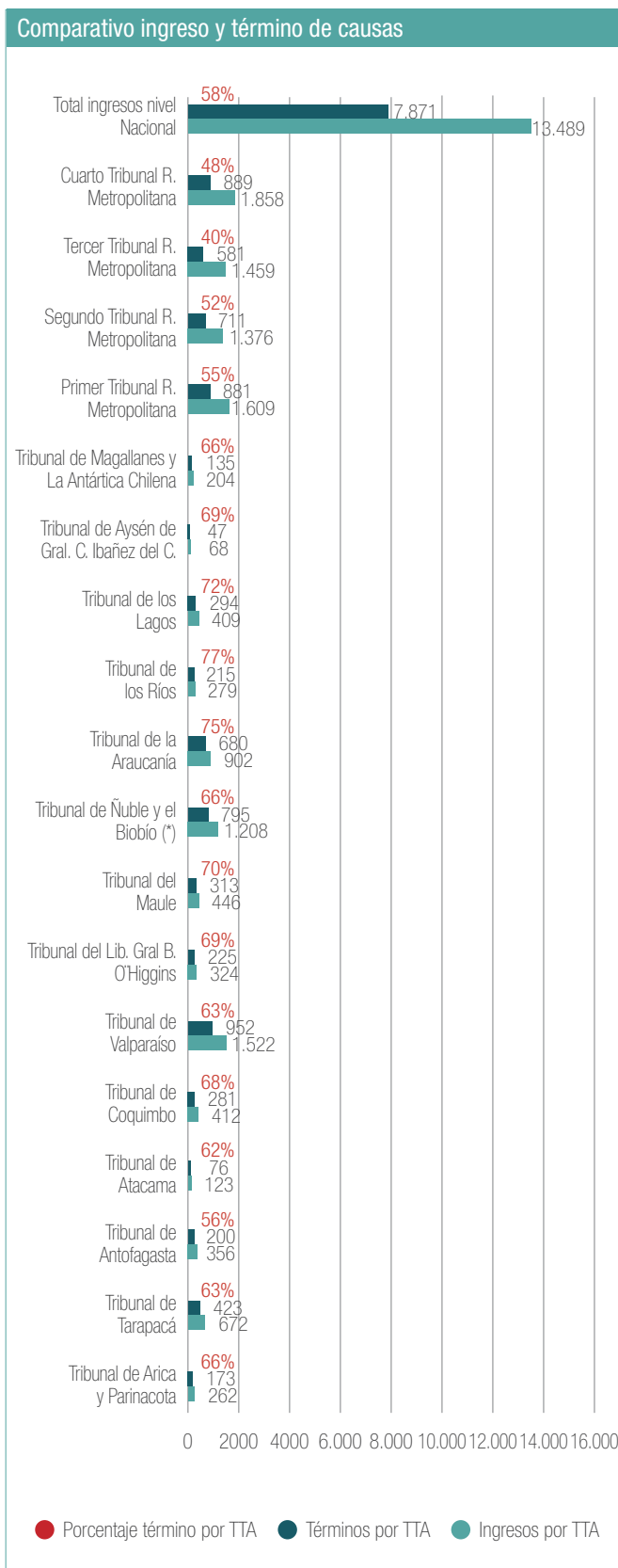
De conformidad a los datos arriba indicados, se denota que el porcentaje de causas terminadas de los cuatro TTA de la Región Metropolitana están por debajo del promedio nacional. Con todo, es del caso destacar que el 1° y 2° TTA de la Región Metropolitana están por sobre el 50% de causas terminadas considerando sus respectivos ingresos.

Los TTA de la Región de Valparaíso y de la Región de Ñuble y Biobío tiene porcentajes de término por sobre el nivel nacional, y con ingresos similares al de los cuatro TTA de la Región Metropolitana.

En este sentido, si cuatro de los seis TTA que concentran el mayor número de causas a nivel nacional están por debajo del promedio nacional de causas terminadas, es razonable concluir que la mayor carga laboral impacta -en mayor o menor medida- en un retraso en el término de los juicios, y, en consecuencia, en los tiempos de tramitación.

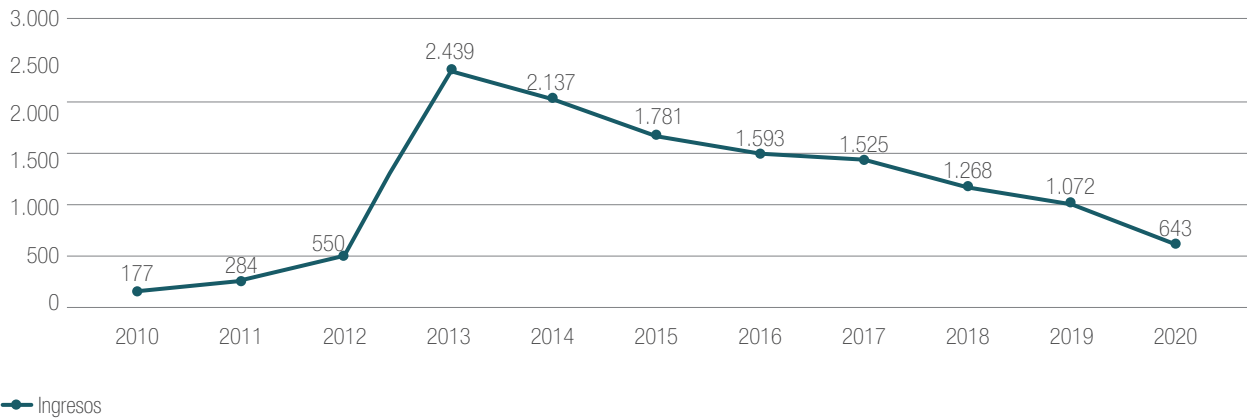
1. En efecto, el TTA de la Región de Valparaíso y los cuatro TTA de la Región Metropolitana, tienen un mayor número de funcionarios que los demás TTA. Con todo, el número de jueces es el mismo, uno por cada TTA.

2. Se hace presente que en la entrega de estadísticas se explicita que la información supone lo registrado por cada TTA en su sistema, pero no da plena fe del número total de causas realmente terminadas. En efecto, al revisar las estadísticas, se desprende que las causas terminadas por conceptos distintos a una sentencia no forman parte de las estadísticas de "causas terminadas", ya que al cotejar los reclamos pendientes a septiembre de 2020 por TTA, se denota que son menores a los que deberían quedar cotejando los datos de "causas terminadas".



2. Disminución de ingreso de causas desde el año 2010 a septiembre del año 2020.

Disminución de ingreso de causas desde el año 2010 a septiembre del año 2020.

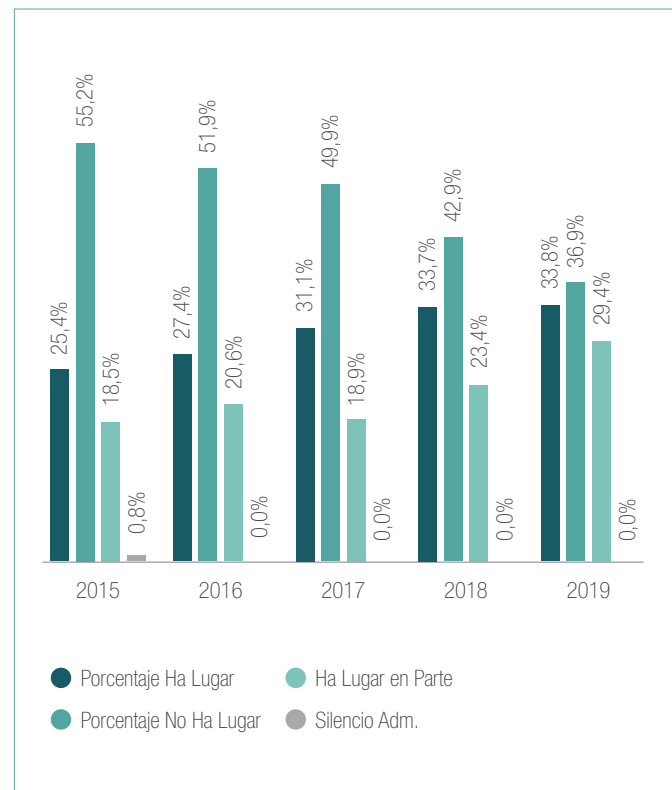


De conformidad a la información desplegada en el gráfico, y considerando como punto de partida el año 2013, en que se terminaron de implementar los TTA en nuestro país, y por ende refleja el año en que todos los TTA se encontraban en funcionamiento, es posible apreciar que existe una disminución en promedio, en el número de ingresos por año, en torno a un 13%³.

Ahora bien, resulta interesante intentar vislumbrar cuales podrían ser los motivos de la disminución en el número de ingresos. Si bien los motivos pueden ser variados y subjetivos, como, por ejemplo, una -eventual- mejora en la calidad de los actos administrativos susceptibles de reclamación, una situación -objetiva y susceptible de análisis- que podría influir directamente en el número de reclamaciones tributarias, es el comportamiento del Servicio de Impuestos Internos al momento de resolver el recurso de reposición administrativo voluntario regulado en el artículo 123 bis del Código Tributario. En efecto, alguna modificación estadística tendiente a aumentar los resultados favorables en la resolución de de los recursos, justificaría que esos contribuyentes no continúen en sede jurisdiccional dado que obtuvieron total o parcialmente lo que consideraban ajustado a derecho.

3. El dato de causas ingresadas en el año 2020 no se ha considerado para el cálculo de este porcentaje en particular, dado que se desconoce el número de ingresos de octubre a diciembre de 2020, y su utilización altera de forma relevante el porcentaje, aumentando el promedio de disminución de ingresos desde un 13% a un 17%.

A continuación, se expone un gráfico comparativo que considera los porcentajes “Ha Lugar”, “No Ha Lugar” y “Ha Lugar en Parte” desde el año 2015 al 2019, en la resolución de los recursos de reposición administrativos voluntarios por parte del Servicio de Impuestos Internos.



De un análisis de los datos recién expuestos, es posible apreciar una leve alza en el “Ha Lugar”, un alza (con excepción del año 2017⁴) en el “Ha Lugar en Parte”, y una baja en los “No Ha Lugar”, en especial en los años 2018 y 2019, lo que probablemente se relaciona con la modificación efectuada por la Ley N°21.039 al artículo 123 bis del Código Tributario

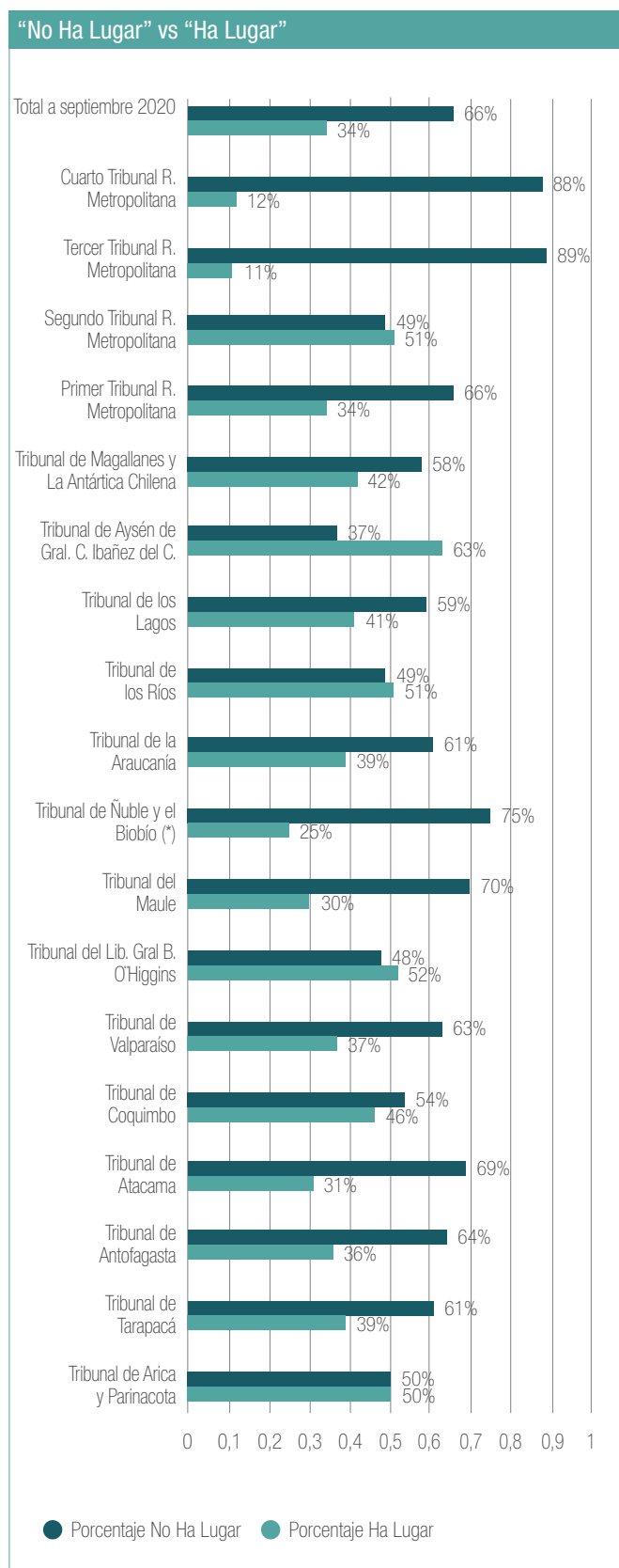
De un análisis de los datos recién expuestos, es posible apreciar una leve alza en el “Ha Lugar”, un alza (con excepción del año 2017⁴) en el “Ha Lugar en Parte”, y una baja en los “No Ha Lugar”, en especial en los años 2018 y 2019, lo que probablemente se relaciona con la modificación efectuada por la Ley N°21.039 al artículo 123 bis del Código Tributario⁵ y lo dispuesto en la Circular N°34 de 2018 a propósito de dichas modificaciones.

En este sentido, no es descabellado sostener que el aumento de resultados “Ha Lugar” y “Ha Lugar en Parte” en la resolución de este recurso administrativo, podría ser una de las causas o motivos que explican una disminución de ingresos en los TTA, unido tal vez, a una sensación de pesimismo por parte de ciertos contribuyentes, respecto de que, por regla general, los porcentajes de resultados favorables (“Ha Lugar”) en sede jurisdiccional son más bien bajos, lo que se condice en cierta forma⁶ con las estadísticas que se expondrán a continuación.

4. Año en que justamente el número de reclamos presentados ante los TTA fue muy similar al del año 2016, lo que en cierta forma apoya la postura que esta variable tiene incidencia en la presentación de reclamos ante los TTA.

5. Aumentó el plazo para presentar el recurso (de 15 a 30 días hábiles administrativos), aumentó el plazo para resolver el recurso por parte del SII (de 50 a 90 días) y se incorporó que la presentación del recurso suspende el plazo para reclamar.

6. Ello por cuanto las realidades de cada TTA a dicho respecto son diversas y no es posible generalizar.



3. Sentencias TTA: “No Ha Lugar” vs “Ha Lugar” desde el año 2010 a septiembre del año 2020.

En primer lugar, y antes de comenzar con el análisis de los datos antes señalados, es importante realizar dos precisiones respecto a los porcentajes descritos en el gráfico recién expuesto, a saber:

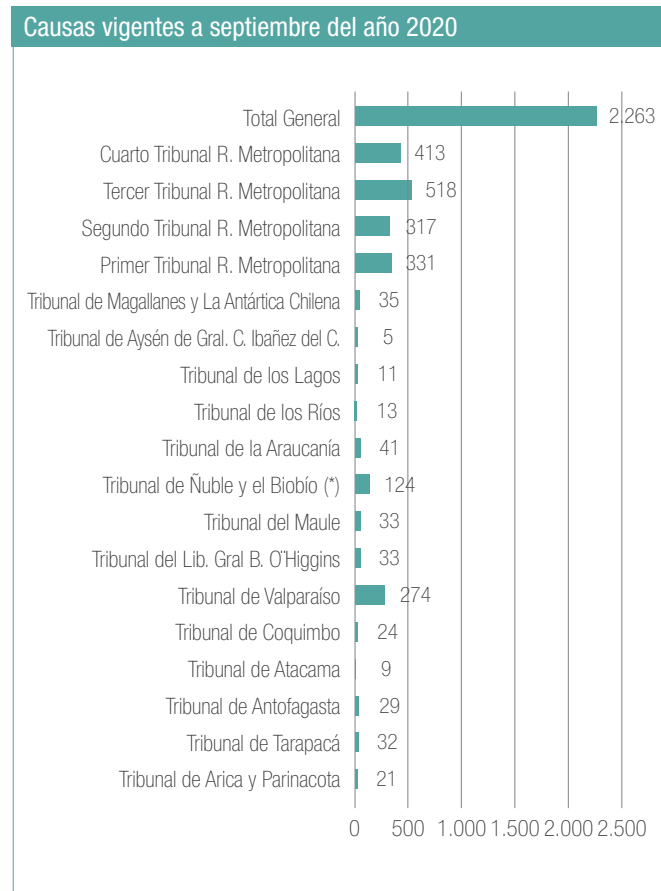
- Estos datos no contienen un análisis cualitativo de las sentencias, es decir, no se dispone de ninguna información que permita sostener algún error en las tendencias de cada TTA.
- Por otra parte, para el cálculo de las estadísticas arriba señaladas, se excluyeron las sentencias con resultado “Ha Lugar en Parte”, ya que no es posible conocer la magnitud de ese resultado en el total del acto reclamado, y, además, se excluyeron las sentencias “Sin Caracterización”, es decir, sentencias que al momento de ser dictadas no fueron caracterizadas con el resultado que correspondía por parte del TTA, último dato que podría hacer variar las estadísticas.

En este orden de ideas, aislando de la estadística las sentencias “Ha Lugar en Parte” y “Sin Caracterización”, y considerando para efectos ilustrativos únicamente las sentencias “Ha Lugar” y “No Ha Lugar”, es posible extraer las siguientes conclusiones:

- A nivel nacional, y considerando para el cálculo de los porcentajes el número total de sentencias de todos los TTA, el porcentaje “No Ha Lugar” es de un 66% y el porcentaje “Ha Lugar” es de un 34%.
- El 2° TTA de la Región Metropolitana, el TTA de la Región de O’Higgins, el TTA de la Región de Arica y Parinacota y el TTA de la Región de los Ríos tienen porcentajes cercanos al 50% “Ha Lugar” y 50% “No Ha Lugar”.
- El 3° TTA y 4° TTA de la Región Metropolitana tienen el porcentaje “No Ha Lugar” más relevante a nivel nacional, con un 89% y 88%, respectivamente.

A nivel nacional, y considerando para el cálculo de los porcentajes el número total de sentencias de todos los TTA, el porcentaje “No Ha Lugar” es de un 66% y el porcentaje “Ha Lugar” es de un 34%.

4. Número de causas vigentes acumuladas a septiembre del año 2020 por TTA.



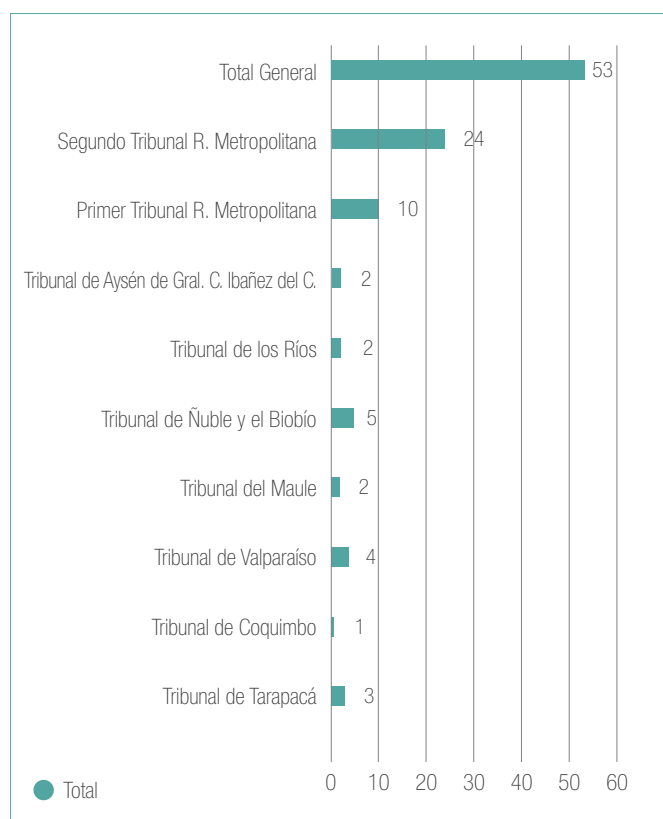
En primer término, es del caso destacar que considerando el número total acumulado de ingresos a septiembre del año 2020 (13.489), el número total de causas terminadas informadas por la Unidad Administradora a esa misma fecha (7.871⁷), supondría que deberían estar en tramitación un total de 5.618 causas, mientras que el total nacional acumulado que fue informado, asciende a 2.263. Es decir, existen 3.355 causas que, al parecer, terminaron por causas distintas que no se encuentran debidamente informadas, o bien, hay un error en los datos entregados en lo relativo al número de causas vigentes y/o terminadas.

7. En la pestaña relativa a esta información, se hizo presente por parte de la Unidad Administradora lo siguiente: “1. - La información respecto de los fallos es ingresada por los TTA en SACTA, por tanto, considera la caracterización registrada por el TTA, la cual no necesariamente existe para la totalidad de las causas terminadas” (subrayado agregados), es decir la información entregada se asocia a sentencias e indica que no necesariamente refleja la totalidad de causas terminadas, lo que es así, al comparar los datos entregados respecto al número de causas vigentes a septiembre del año 2020.

Aclarado lo anterior, y considerando correcto el número informado de 2.263 causas vigentes, se desprende lo siguiente:

- El 3° TTA y 4° TTA de la Región Metropolitana concentran el 41% del total de causas vigentes a nivel nacional.
- El 1° TTA y 2° TTA de la Región Metropolitana también concentran un número relevante de las causas vigentes a nivel nacional (29%).
- Los demás TTA concentran el 30 % de las causas vigentes a nivel nacional, representando un 12% el TTA de la Región de Valparaíso y un 5% el TTA de la Región de Ñuble y Biobío.
- La carga laboral no se encuentra correctamente distribuida, y si bien la última modificación efectuada por la Ley N° 21.039 en la distribución de causas de la Región Metropolitana alivió (al disminuir sus ingresos) la carga laboral del 3° TTA y 4° TTA, recargó al 1° TTA y 2° TTA.

5. Número de conciliaciones efectuadas a septiembre del año 2020 por TTA.



Dado el sistema de distribución de causas, no se explica que en dichos Tribunales en particular pudieran siempre radicarse reclamos de actos administrativos emitidos por alguna unidad del SII en particular que pudiera caracterizarse por cometer mayores errores en la emisión de los actos reclamados que hiciera más propenso al SII conciliar

Desde la incorporación de la conciliación mediante la Ley N°21.039, como trámite obligatorio del procedimiento general de reclamaciones, y a tres años de su entrada en vigencia, únicamente se han efectuado 53 conciliaciones a nivel nacional. En este sentido, llama la atención que prácticamente la mitad de ellas se concentre en el 2° TTA de la Región Metropolitana, y otro porcentaje relevante en el 1° TTA de la Región Metropolitana.

Dado el sistema de distribución de causas, no se explica que en dichos Tribunales en particular pudieran siempre radicarse reclamos de actos administrativos emitidos por alguna unidad del SII en particular que pudiera caracterizarse por cometer mayores errores en la emisión de los actos reclamados que hiciera más propenso al SII conciliar⁸. Todo ello dentro del contexto que el número total de conciliaciones de igual forma es muy bajo, ya que claramente la conciliación no ha cumplido con las expectativas como mecanismo alternativo para poner término a los juicios de manera rápida y eficaz.

De igual forma, y dado el sistema de distribución de causas que impera hace algunos años, las Direcciones Regionales Metropolitanas Santiago Oriente, Santiago Centro, Santiago Poniente, Santiago Sur, Santiago Norte y Dirección de Grandes Contribuyentes, litigan en todos

8. Con todo, podría explicarse en parte, dado que, en los últimos años, la distribución de causas en la Región Metropolitana privilegia el ingreso de reclamos en el 1° y 2° TTA, para descongestionar el 3° y 4° TTA, de conformidad a lo indicado en el Auto Acordado de la Corte Suprema sobre distribución de demandas nuevas entre los Tribunales Tributarios y Aduaneros, de fecha 18 de diciembre de 2017, publicado en el Diario Oficial el 09 de marzo de 2018.

los TTA de la Región Metropolitana, por lo que el número de conciliaciones en el 1° TTA y 2° TTA tampoco debería explicarse por alguna Dirección Regional que tenga una mayor tendencia a conciliar.

Lo anterior, entonces, podría implicar que dichos TTA le otorgan especial énfasis a este trámite obligatorio, tal vez con algún sistema innovador en las bases de arreglo que incentive a ambas partes a conciliar.

III. ALGUNOS DESAFÍOS A 10 AÑOS DE LA CREACIÓN DE LOS TTA EN BASE AL ANÁLISIS CUANTITATIVO ANTES REALIZADO.

En primer lugar, y con la intención de procurar mantener una judicatura especializada en la materia, resulta de interés preguntarse los motivos de la baja sostenida de ingresos desde el año 2013, a efectos de determinar si es una adecuación normal en el tiempo, o bien, puede encontrarse influenciada por ciertos factores externos, deseados o indeseados. A dicho respecto, considero lo siguiente:

La disminución podría explicarse, en parte, por un alza en los resultados “Ha Lugar” y “Ha Lugar en Parte” en los recursos de reposición administrativos voluntarios, o una disminución en la emisión de actos administrativos reclamables por parte del SII.

Con todo, a estos factores, podría unirse la sensación de pesimismo del contribuyente frente al posible resultado adverso en un juicio tramitado ante el TTA dada las estadísticas a dicho respecto (“Ha Lugar” vs “No Ha Lugar”), inhibiéndolo de reclamar, considerando que esa tendencia ha sido expuesta al público a través de publicaciones de circulación nacional⁹.

En segundo lugar, resulta imperioso mejorar los tiempos de tramitación de los juicios radicados en los TTA con mayor carga laboral que presentan demoras relevantes. En relación con lo anterior, sería posible redistribuir mediante una modificación legal la carga laboral de los TTA que tienen mayores causas pendientes, entre aquellos que tienen menores ingresos, o bien, reforzar con un aumento en la dotación de funcionarios de aquellos TTA con mayor carga laboral.

9. Véase por ejemplo: <https://observatoriojudicial.org/tribunales-tributarios-y-aduaneros-problemas-de-expectativas/>

A su turno, resulta razonable efectuar una modificación legal que paralice la tasa de interés penal de 1,5% mensual en juicios que se encuentren en tramitación ante los TTA y/o Tribunales Superiores de Justicia, de manera que la duración -excesiva- del juicio no sea otra variable más a considerar por los contribuyentes al momento de reclamar, considerando que en cada año se devenga un 18% de interés penal.

En lo referente a los mecanismos alternativos de solución de conflictos, resulta necesario reforzar la conciliación, mediante una intervención más activa de los jueces. Además, sería deseable que el SII emitiera instrucciones generalizadas (acorde a lo dispuesto en la modificación introducida por la Ley N°21.210) permitiendo mayor autonomía por parte del Departamento Jurídico a cargo del juicio, de manera de simplificar el trámite desde un punto de vista operativo y de implementación.

Relacionado con lo anterior, el avenimiento extrajudicial del artículo 132 ter del Código Tributario, recientemente incorporado por la Ley N°21.210, no debe transformarse en letra muerta, para lo cual requiere que tanto los contribuyentes como el SII efectúen sus mejores esfuerzos en su utilización, permitiendo que se transforme en una herramienta eficaz para poner término a los juicios.

Finalmente, y considerando la disminución de ingresos en los TTA, se podría ampliar su competencia, por ejemplo, conocer de las excepciones del procedimiento de cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero y de las causas penales tributarias, habida consideración que resuelven las actas de denuncia. Ello con el correspondiente aumento de recursos y/o dotación para poder efectuar estas labores, según corresponda.

El avenimiento extrajudicial del artículo 132 ter del Código Tributario, recientemente incorporado por la Ley N°21.210, no debe transformarse en letra muerta, para lo cual requiere que tanto los contribuyentes como el SII efectúen sus mejores esfuerzos en su utilización, permitiendo que se transforme en una herramienta eficaz para poner término a los juicios.

El Defensor del Contribuyente: un Derecho Humano

Christian Blanche Reyes*

El Ombudsman es un organismo independiente con autoridad para dirigir recomendaciones a la Administración a fin de corregir los problemas que vaya detectando como consecuencia de los reclamos y sugerencias que hace el pueblo.



INTRODUCCIÓN

El Ombudsman nace en 1809, para la protección y salvaguarda de los Derechos Humanos. El Ombudsman es un organismo independiente con autoridad para dirigir recomendaciones a la Administración a fin de corregir los problemas que vaya detectando como consecuencia de los reclamos y sugerencias que hace el pueblo. La actual Constitución en el inciso segundo del artículo 5 señala que: El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los Tratados Internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes.

Por su parte, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 35 inciso final de la Ley 21.200 de fecha 24 de diciembre de 2019, el texto de la nueva Constitución deberá respetar el carácter de República del Estado de Chile, su régimen democrático, las sentencias judiciales firmes y ejecutoriadas y los Tratados Internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes.

De acuerdo con lo anterior, nuestro país está obligado a respetar la Convención Americana de Derechos Humanos (conocido como Pacto de San José de Costa Rica), que consagra en su artículo 8 número 2 letra e) como un derecho humano, el derecho irrenunciable de ser asistido por un Defensor proporcionado por el Estado. Lo mismo se consagra respecto del derecho a la privacidad (artículo 11 número 2) y el derecho de propiedad (artículo 21).

Cabe señalar que, los Tribunales Superiores de Justicia, aplicando lo que dispone el Convenio en su artículo 8 número 1, que reconoce el debido proceso, han señalado: “Que, asimismo, el Estado de Chile ratificó la Convención Americana de Derechos Humanos, mediante el Depósito del Instrumento de Ratificación ante el Secretario General de la OEA, el 21 de agosto de 1990, y la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha fallado causas con elementos análogos a los de auto (Cecilia Medina), en consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en dichos Convenios, y lo ordenado en esta materia por el inciso 2 del artículo 5 de la Constitución Política de la República, que determina la aplicación preferente de la Convención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, sin duda, no se puede admitir que tal suspensión de la prescripción del derecho interno en materia tributaria, opere con un tiempo superior que el asignado por el mismo

* Profesor Magíster Tributario. Universidad Católica

derecho interno para la prescripción adquisitiva extraordinaria y, en el hecho, se transforme la causa en una suspensión sin límites, desconociendo los derechos fundamentales de la persona, determinadamente, en este caso, el del citado artículo 8 N°1 de la Convención Americana de Derechos Humanos.. (considerando Undécimo, del fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago, causa rol 6785/2017. En el mismo sentido, causas Rol 5165/13 y 13387/14 de la Corte Suprema).

El Ombudsman Tributario se difundió en Europa, América, África y Asia.

El Ombudsman Tributario existe en numerosos países miembros y no miembros de la OCDE, tales como: España, Gran Bretaña, Francia, Italia, Austria, Bélgica, Dinamarca, República Checa, Finlandia, Grecia, Luxemburgo, Países Bajos, Noruega, República Eslovenia, Malta, Rumania, Letonia, Estonia, Chipre, Perú, El Salvador, Colombia, Argentina, Venezuela, México, Puerto Rico, Canadá, Estados Unidos, Sudafrica, Australia, Japón, Corea del Sur, Nueva Zelanda, y China. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo Trigésimo Cuarto Transitorio de la Ley 21.210 sobre Modernización Tributaria, la DEDECON debe estar en funcionamiento en Chile, a más tardar el 24 de febrero del año 2022.

Todos reciben las quejas de los ciudadanos en contra de la autoridad fiscal. Aún cuando algunas de las defensorías de los países señalados, se encuentran organizadas dentro de la propia administración tributaria, como el Tax Advocate Service en los Estados Unidos, todas ellas reciben las quejas que presentan los ciudadanos en contra de la autoridad fiscal.

La doctora en Antropología, doña Gabriela Dalla Corte ha señalado que, la institución del Ombudsman se consolida en torno a la posibilidad abierta por el Estado para facilitar el acceso de la sociedad civil a las instituciones públicas y contribuir así a la solución de las demandas ciudadanas, propiciando lo que se viene conociendo como la cultura de la reclamación, en la que el Ombudsman, como colaborador crítico del Estado, podría ayudar a superar las situaciones de indefensión.

Por lo tanto, no cabe duda que la creación de la DEDECON constituye un sueño hecho realidad para el contribuyente, ya que nace para resguardar el principio de legalidad y el Estado de Derecho, en momentos donde a nivel local e internacional el derecho tributario pasa por un período de gran inseguridad jurídica. Un ejemplo de esto, es la guerra santa que existe en el combate contra la elusión y la evasión de impuestos.

Sin perjuicio de lo anterior, la Defensoría del Contribuyente debe perfeccionarse según se dirá a continuación.

LO QUE DEBE MEJORAR: LA DEFENSA JUDICIAL.

Causas de 32 Utm o más deben ser patrocinadas por un abogado.

De acuerdo con lo prescrito en el artículo 129 de la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, para interponer una reclamación tributaria, se requiere comparecer en conformidad a las normas establecidas en la Ley 18.120, salvo que se trate de causas de una cuantía inferior a 32 UTM, en cuyo caso se podrá comparecer sin patrocinio de abogado. Esta norma obliga en las causas tributarias que el contribuyente comparezca con un abogado, ya que el Servicio de Impuestos Internos, es parte en el juicio y también nombra un abogado, a diferencia de lo que sucedía en el sistema procesal anterior, cuando se litigaba ante el denominado Juez Tributario, cuando el contador podía interponer los reclamos tributarios, cuestión que hoy esta limitada en favor de los abogados. Lo anterior, ha significado en los hechos, que las personas que carecen de recursos para pagar un abogado, no tienen acceso a la justicia tributaria, ello por cuanto la Corporación de Asistencia Judicial no esta habilitada para otorgar defensas administrativas o judiciales en materia tributaria, sin perjuicio de la labor de orientación que pueda estar dando en los hechos. Lo anterior claramente constituye una violación a los derechos humanos de los contribuyentes.

No aplica al procedimiento de vulneración de derechos.

Sin perjuicio de lo anterior, queremos destacar que, nuestro ordenamiento tributario contiene un procedimiento especial de vulneración de derechos que se tramita ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, para el evento de que se violen los derechos consagrados en los números 21, 22 y 24 del artículo 19 de la Constitución, que consagra los garantías de la libertad económica, la no discriminación en el trato que debe dar el Estado y el derecho de propiedad. Este reclamo para interponerse no requiere el patrocinio de un abogado, por lo tanto hace excepción a lo que hemos comentado antes. En todo caso, cabe señalar que la presentación del reclamo de vulneración de derechos es incompatible con la interposición del recurso de protección ante la Corte de Apelaciones respectiva.

No existe privilegio de pobreza.

Es un beneficio que se concede a aquellas personas pobres o de escasos recursos, para que puedan acceder gratuitamente a los servicios judiciales, a objeto de hacer valer sus derechos si éstos son desconocidos o vulnerados. El Privilegio de Pobreza se encuentra recogido por nuestra Constitución Política, que señala: “Toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado (abogado) si hubiere sido requerida”. El texto constitucional, reafirma el derecho de todas las personas a tener acceso a los servicios judiciales, y en el evento de carecer de los recursos económicos para hacerlo, serán prestados en forma gratuita. Gozan del privilegio de pobreza las personas patrocinadas por las Corporaciones de Asistencia Judicial o alguna de las entidades públicas o privadas destinadas a prestar asistencia jurídica y judicial gratuita. Pues bien, en materia tributaria la Corporación de Asistencia Judicial no presta este servicio y sólo lo hacen algunas universidades con sus estudiantes en práctica.

El Interés moratorio que cobra el Fisco es usurero (18% anual).

Como ya hemos dicho anteriormente, se viola un derecho humano por el solo hecho que las causas tributarias se fallen fuera de un plazo razonable, el cual se ha fijado en seis años. Adicionalmente, durante toda la duración del proceso tributario, y para el caso que se pierda la causa, se devengan intereses moratorios en contra del contribuyente.

En efecto, el artículo 53 del Código Tributario contiene una norma por la cual se impone un interés penal de 1,5% mensual sobre el monto del impuesto en mora de pago, reajustado conforme a las disposiciones del mismo artículo. A su vez, el inciso 5° del citado artículo excepciona tanto de los reajustes como de los intereses penales a los contribuyentes en mora de pago de impuestos, cuando dicha mora se deba a “causa imputable a los Servicios de Impuestos Internos o Tesorería”. En el mismo artículo, el Código Tributario establece un requisito formal para que se haga efectivo este derecho del contribuyente, disponiendo que dicha responsabilidad de la Administración Tributaria “deberá ser declarado por el respectivo Director Regional o Tesorero Provincial, en su caso”.

Esta norma ha sido objeto de discusión en los Tribunales, cuando se aplica a procesos de reclamo de liquidaciones

El Privilegio de Pobreza se encuentra recogido por nuestra Constitución Política, que señala: “Toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado (abogado) si hubiere sido requerida”.

de impuestos que han sido declarados nulos por la Corte Suprema (nulidad de derecho público), en virtud de existir una delegación inconstitucional de potestades jurisdiccionales por parte del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos a funcionarios de dicho Servicio, cuestión que se daba bajo el antiguo sistema procesal tributario.

Esto más tarde derivó en sentencias del Tribunal Constitucional por la interposición de acciones de inaplicabilidad por inconstitucionalidad en contra de la norma legal que otorgaba las potestades de delegación (a partir de la reforma constitucional de 2005), lo que finalmente condujo a una declaratoria de inconstitucionalidad de la norma legal implicada (artículo 116 Código Tributario).

A lo anterior se debe agregar que, en general en la mayoría de las causas en que se litiga en contra del Fisco, se pierde ante los Tribunales Superiores de Justicia y las causas tributarias no hacen excepción a esta estadística, por lo que el interés moratorio en cuestión, constituye claramente un gran obstáculo y desincentivo para reclamar los legítimos derechos de los contribuyentes ante los tribunales.

La sentencia del Tribunal Constitucional, en la causa rol 1951 (1952)/ 2011, de fecha 13 de septiembre de 2012, señaló en su considerando 33°, que se declara inaplicable el art. 53 inc. 3° del Código Tributario dada la cuantía del interés fijado, en razón de que “produce efectos contrarios a la Constitución en el caso concreto, desde que obliga a pagar una suma que a todas luces se presenta como desproporcionada, injusta y abusiva, máxime si se tiene presente que durante la casi totalidad del período en que se impone la sanción respecto de las sumas adeudadas y reajustadas (específicamente el tiempo transcurrido entre las fechas de la resolución anulada y de la que tuvo definitivamente por interpuesto el recurso), se está frente

a situaciones no imputables al deudor, puesto que han sido dejadas sin efecto las actuaciones practicadas en el juicio tributario, como consecuencia de una declaración de inconstitucionalidad, de forma tal que se trata de hechos atribuibles a la propia administración, a lo que debe agregarse que no resulta equivalente la sanción a la que tendría que aplicar el propio Fisco tratándose de sumas pagadas injustificadamente por el contribuyente”.

De lo anterior, se puede deducir claramente que el interés moratorio por deuda fiscal atenta contra los derechos de los contribuyentes.

La interpretación Administrativa pasa hacer obligatoria para la Pyme.

Los artículos 26 y 26 bis del Código Tributario reglan el procedimiento de consultas tributarias que pueden hacer los contribuyentes para los efectos de tener mayor seguridad jurídica de las normas tributarias aplicables. Si bien esta interpretación administrativa pueden tener el carácter vinculante para el Servicio de Impuestos Internos, sólo son obligatorias para los funcionarios, y no obligan a los Tribunales de Justicia ni al contribuyente, quienes legítimamente pueden tener otra interpretación al respecto. Sin embargo, en el caso de las personas de menores recursos que carecen de una debida defensa, las interpretaciones de la autoridad tributaria pasan a ser ley. Lo anterior, se ve reparado en gran parte, por la creación de la DEDECON la cual no sólo podrá orientar al contribuyente, sino también representarle al Servicio las interpretaciones contrarias a derecho. Las labores de la DEDECON son gratuitas.

LO QUE DEBE MEJORAR: LA INDEPENDENCIA.

Órgano descentralizado del Estado.

La DEDECON es un órgano del Estado, que actúa con personalidad jurídica y patrimonio propio, por lo que no opera con la personalidad jurídica del Fisco. Este organismo se encuentra sometido a la supervigilancia del Presidente de la República a través del Ministerio de Hacienda. Su domicilio está en Santiago, sin perjuicio de los otros domicilios que pueda establecer en el país. La naturaleza jurídica de la DEDECON es la misma que tiene el Servicio actualmente. A nuestro juicio, la DEDECON debería tener rango constitucional y no depender del gobierno de turno.

El Defensor es de exclusiva confianza del PDR (alta Dirección Pública).

El Jefe del Servicio es el Defensor Público, quien es nombrado por el Presidente de la República, de acuerdo al procedimiento establecido en la Ley Número 19.882 título VI que fija el sistema de nombramientos de la Alta Dirección Pública, a que están sujetos los funcionarios de exclusiva confianza del Presidente de la República, como lo es el Defensor Público y el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos. Sin perjuicio de lo anterior, el Presidente puede excluir de este procedimiento hasta 12 cargos y sólo por una vez a cada Jefe de Servicio. El Consejo de la Alta Dirección Pública se encarga de hacer el proceso de selección pública de los candidatos y proponer al Presidente una nómina de 3 o 4 candidatos, para su designación como Jefe de Servicio.

En cuanto al nombramiento del Defensor, se debió tomar la experiencia del Consejo Fiscal Autónomo, que como consecuencia de la dictación de la Ley Número 21.148, de fecha 16 de febrero de 2019, sus 5 miembros son nombrados por el Presidente mediante Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda, previo acuerdo del Senado, adoptado por los dos tercios de sus miembros en ejercicio, en sesión especialmente convocada al efecto. El Presidente del Consejo es nombrado por el Presidente de la República de entre sus miembros y en la conformación del Consejo deberán estar representados ambos generos. Nada de esto se aplica a la DEDECON.

Lo recomendable es que la DEDECON en un futuro próximo, pueda tener plena independencia como lo tiene la PRODECOM en México o la Fiscalía Nacional Económica en Chile. Lo anterior, seguramente será objeto de discusión por la Asamblea Constituyente.

LO QUE DEBE MEJORAR: LA COMPETENCIA.

Hoy la competencia de la Defensoría esta limitada a las actuaciones, actos u omisiones del Servicio de Impuestos Internos que, vulneren o desconozcan la ley o los derechos de los contribuyentes enumerados en el artículo 8 bis del Código Tributario.

Impuestos externos y cobranza.

Por tal razón, la competencia de la DEDECON se debería hacer extensiva a las actuaciones del Servicio Nacional de Aduanas, la Tesorería General de la República y las

Municipalidades, en lo que respecta a los tributos. No tiene sentido haber limitado su competencia al Servicio de Impuestos Internos.

Quejas por el mal uso de los Recursos Fiscales.

Asimismo, la DEDECON debería hacerse cargo de recibir las quejas de los contribuyentes por el mal uso de los recursos fiscales, ya sea a nivel central, regional o municipal. Los impuestos tienen dos caras, una vinculada con los ingresos y la otra con los gastos que hace el Estado con esos recursos. La falta de control del gasto fiscal, hace que nuestro sistema tributario no sea eficiente en el propósito que cumple, que es satisfacer las necesidades sociales. El mejor uso de los recursos fiscales está inmerso en la necesidad de modernizar al Estado y hacerlo más eficiente. Lo anterior, ayudará en la moral tributaria de los contribuyentes, mejorando el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Denuncias por malversaciones de Recursos Públicos.

Por otra parte, la DEDECON debería tener facultades para presentar denuncias ante la Fiscalía, por el mal uso de los recursos fiscales y relacionarse con el Consejo Fiscal Autónomo, para prestarle apoyo en los estudios vinculados con el gasto tributario y el uso eficiente de los recursos.

LO QUE DEBE MEJORAR: ENFOCARSE MEJOR.

Como ya hemos mencionado, la Defensoría carece de la defensa judicial, lo que constituye una clara violación a los derechos humanos de los contribuyentes que no cuentan con recursos económicos para pagar un abogado tributarista que lo defienda de las liquidaciones de impuesto. Sin embargo, tiene facultades para defender administrativamente a cierto grupo de contribuyentes.

No se incluye a los pequeños contribuyentes ni a los acogidos a rentas presuntas. La DEDECON está facultada para defender administrativamente sólo a cierto tipo de contribuyentes. En efecto, tratándose de empresas estas deben cumplir dos requisitos copulativos: primero, que se encuentren acogidas a las normas del artículo 14 D de la Ley de Impuesto a la Renta y segundo, que sus ventas netas anuales no excedan de 2.400 unidades de fomento. Tratándose de personas naturales, sus rentas no pueden superar 30 unidades tributarias anuales (aproximadamente, 1,5 millones mensuales de pesos).

De acuerdo con lo anterior, no tienen derecho ni a defensa judicial ni a defensa administrativa las empresas sometidas al sistema de renta presunta y los pequeños contribuyentes del artículo 22 de la Ley sobre Impuesto a la Renta: pequeños mineros artesanales, pequeños comerciantes, suplementeros, propietarios de un taller artesanal u obrero, y los pescadores artesanales. Dejar fuera a estas empresas no tiene sentido, por lo que la DEDECON debe enfocarse mejor, y por tanto también debería defender administrativamente a esos contribuyentes, que están igualmente desprotegidos que las microempresas.

Se debe ampliar a las pequeñas empresas.

Por otra parte, también debería ajustarse el enfoque de la institución (Ombudsman Tributario/ SERNAC TRIBUTARIO) y extenderse este servicio en favor de las pequeñas empresas. La Ley Número 20.416 de 3 de febrero de 2010, que fija normas especiales a las empresas de menor tamaño, define a las empresas pequeñas como aquellas que generan ingresos superiores a 2.500 unidades de fomento y no superan las 25.000 unidades de fomento. Estas compañías claramente por su nivel de ingresos también deberían acceder a la defensa administrativa de la DEDECON.

IDEAS FINALES

La Defensoría es esencial para la Moral Tributaria.

La Subdirectora del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE, Grace Pérez-Navarro ha señalado que: Queda mucho por hacer en la construcción de una cultura sostenible de pago de impuestos, particularmente en los países en desarrollo. No será suficiente con tomar medidas contra la planificación fiscal agresiva o eliminar los incentivos fiscales. Los contribuyentes y autoridades necesitan construir una relación más fuerte y dinámica de confianza, facilitación y cumplimiento.

Un ambiente de confianza en el sistema tributario, producirá en los contribuyentes resultados positivos, como una moral tributaria más alta, incentivando de esta forma, el pago de los impuestos que corresponden. Ello de acuerdo con la ley tributaria vigente y que ha sido interpretada respetando los derechos de los contribuyentes, cuestión que no sucede en Chile. La moral fiscal se ve significativamente afectada por la naturaleza de la relación entre los contribuyentes y

el gobierno. Esto se hace más fuerte por los constantes casos de despilfarro de los recursos fiscales.

Por otra parte, cabe destacar que, los cambios de la reforma tributaria de la Ley Número 21.210, al catálogo de los derechos de los contribuyentes y a la certeza jurídica, son notables y fortalecerán la moral tributaria, que ha estado de capa caída por el ineficiente uso de los recursos de todos. Las demandas sociales de las personas y la crisis de la pandemia a nivel mundial han apretado las estrategias de cumplimiento tributario de todas las administraciones, lo que también se aplica a nuestro Servicio de Impuestos Internos. Tratándose de contribuyentes de alto patrimonio, lo anterior se ha traducido en la presentación de varias Citaciones por aplicación de la Norma General Antielusiva, cuestión que desde su vigencia, el 30 de septiembre de 2015, no ha sido aplicada.

La institución de la DEDECON constituye un gran alivio para los contribuyentes y especialmente los de bajos recursos, todo lo cual ayuda para la construcción de la moral tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, cabe recordar que el 98% de la recaudación en Chile, proviene del pago voluntario de los impuestos (Circular 34 del SII de 27 de junio de 2018). Este pago voluntario lo cumplen las empresas formales establecidas en Chile. Sin embargo, se estima que la recaudación que se pierde el Estado Chileno por concepto de elusión y evasión de impuestos, asciende a 21.000 millones de dólares anuales.

Debe proteger los ingresos y los gastos fiscales.

Una de las cuestiones que más afecta la moral tributaria es la corrupción y el mal uso de los recursos fiscales, que con tanto esfuerzo pagan los contribuyentes para cumplir con su obligación de satisfacer las necesidades sociales. Tan necesario como recaudar impuestos, es que los recursos fiscales sean administrados eficientemente, para lo cual es indispensable que exista una fiscalización de ello. Por esta razón, la DEDECON no sólo debería recibir quejas de actuaciones contrarias a derecho, en lo que respecta a la recaudación de los impuestos, sino también recibir las quejas ciudadanas por la mala administración de los recursos fiscales. Para ello debería estar facultada para tramitar las denuncias que sean pertinentes, en caso que los antecedentes acompañados den pie para ello. Los contribuyentes requieren de claridad y transparencia, pero no sólo respecto de los impuestos que deben pagar, sino

también del buen uso de los recursos de parte del Estado, que es lo que finalmente legitima el sistema tributario.

Consolida las garantías de los administrados frente al Estado. Es necesario destacar que, en materia de impuestos, el resguardo de los derechos de las personas es más necesario que en otras relaciones jurídicas, porque se produce lo que se ha denominado la Triple Identidad del Estado, ya que él crea la ley tributaria, la aplica y en caso de conflicto, resuelve la controversia. Por esta razón, es imprescindible que exista un debido control de la potestad tributaria, tanto en lo que respecta a los ingresos como a los gastos fiscales, para lo cual es imprescindible la labor del Defensor del Contribuyente. No está demás recordar que son los contribuyentes quienes financian al Estado para que pueda cumplir sus obligaciones. En consecuencia, debe existir un justo equilibrio entre la necesidad de recaudar para satisfacer las necesidades sociales y los derechos constitucionales de aquellos cuyo patrimonio debe soportar esta pesada carga.

El segundo Gobierno de la Presidenta Bachelet creó la Subdirección de Asistencia al Contribuyente y facultó al Servicio para celebrar acuerdos de colaboración, sin embargo, estas medidas se han hecho insuficientes para cubrir los derechos humanos que requieren los contribuyentes, como el derecho a defenderse por un abogado especialista en impuestos. Por eso, celebramos la creación de la DEDECON.

La relación tributaria mutó de una subordinación a los dictados del Príncipe a una relación de colaboración y transparencia entre el contribuyente y la autoridad, donde la DEDECON tiene un rol protagónico, en su rol de mediador. La mediación como modo de resolver los conflictos ayuda a la moral tributaria y se ha hecho extensiva a las distintas ramas del derecho chileno, a la cual ahora se incorpora el derecho tributario. Ya existe en nuestro ordenamiento tributario la conciliación y esperamos que prontamente pueda agregarse el arbitraje como mecanismo de resolución del conflicto tributario.

Una de las cuestiones que más afecta la moral tributaria es la corrupción y el mal uso de los recursos fiscales, que con tanto esfuerzo pagan los contribuyentes para cumplir con su obligación de satisfacer las necesidades sociales.

Fiscalidad y Robótica: Funcionalidades en el Derecho Tributario

Fernando Serrano Antón*

El impacto de la inteligencia artificial y de los robots en el Derecho Tributario ha alcanzado una gran notoriedad, casi tanta como en el resto de los distintos órdenes de nuestras vidas. La inteligencia artificial y los robots poco a poco se van instalando en todos las tareas desde las más peligrosas, a las más inofensivas, pasando por las más difíciles, peligrosas, aburridas, rutinarias, todo ello con un elevado grado de eficiencia.



I. INTRODUCCIÓN

El impacto de la inteligencia artificial y de los robots en el Derecho Tributario ha alcanzado una gran notoriedad, casi tanta como en el resto de los distintos órdenes de nuestras vidas. La inteligencia artificial y los robots poco a poco se van instalando en todos las tareas desde las más peligrosas, a las más inofensivas, pasando por las más difíciles, peligrosas, aburridas, rutinarias, todo ello con un elevado grado de eficiencia¹. Al mismo tiempo, con una increíble velocidad y adaptabilidad, nos encontramos robótica e inteligencia artificial en las actividades más avanzadas y sofisticadas, con la posibilidad añadida de machine learning, lo que les permite aprender y mejorar sus capacidades de forma ilimitada.

1. Según la International Federation of Robotics en su World Robotics report 2020 señala que existen más de 2,4 millones de robots industriales operando en la industria mundial. Las ventas globales en 2019 de la robótica alcanzó un nuevo récord de 16.500 millones de USD. Consúltese <https://ifr.org/ifr-press-releases/news/facts-about-robots-worldwide> (Web consultada el 10 de diciembre de 2019)

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid.

Uno de los grandes desafíos que plantea el uso de la robótica y de la inteligencia artificial es la repercusión que provoca la sustitución de los trabajadores no sólo en sectores industriales (fábricas, cadenas de suministro, distribución, etc.) sino también en todo tipo de prestación de servicios. Así, los robots pueden convertirse, por ejemplo, en soldados, periodistas, automovilistas, médicos o abogados.

Así es, ROSS consiste en un robot abogado, capaz de analizar miles de documentos en un corto espacio de tiempo, reemplazando seguramente el trabajo de algunos abogados en el proceso de documentación. La idea del abogado-robot, capaz de realizar todas las tareas del jurista durante las 24 horas del día y los 7 días de la semana, se ha popularizado mucho en los últimos meses. De hecho, si alguien seguramente ha colaborado en ese proceso de popularización se trate de ROSS Intelligence. Conocido como la versión jurídica del sistema de computación cognitiva de IBM, el archiconocido Watson, ROSS es más que una simple copia jurídica de éste, pero también menos de lo que en general la prensa jurídica ha dado a entender. ROSS opera desde Canadá, siendo su punto fuerte, un marco de trabajo

en materia de inteligencia artificial, llamado Legal Cortex², muy extendido en los Estados Unidos de Norteamérica³.

A la vista de lo anterior, Marttila ha definido robot-abogado como la aplicación de inteligencia artificial que puede realizar tareas de carácter legal, como documentación, redacción de documentos legales, investigación, etc. No obstante, no hay unanimidad en la definición ya que técnicamente hablando, parece que no se trata ni de un abogado ni de un robot y que no debería ser tratada como tal⁴. Otros autores creen que el término puede ser engañoso y señalan que el abogado robot no será una aplicación que lo abarque todo, sino una colección de bots especializados para diversas tareas⁵.

Algunas soluciones legales de inteligencia artificial son desarrolladas y comercializadas exclusivamente a clientes bajo demanda, mientras que otras aplicaciones son herramientas comercializadas de uso general para los abogados. Una solución notable de inteligencia artificial legal para las firmas de abogados, como ya se ha indicado, es ROSS, que es utilizada por las firmas de abogados de EE. UU, destinada a la investigación legal, si bien existen en el mercado un buen número de soluciones legales, basadas en la inteligencia artificial que operan en múltiples formas y que varían en sofisticación y dependencia de algoritmos⁶.

Una notable aplicación de chatbot de tecnología legal es DoNotPay. Comenzó como una aplicación para reclamar multas de estacionamiento, pero desde entonces se ha expandido para incluir características que ayudan a los usuarios con distintos tipos de problemas jurídicos, que van desde la protección del consumidor hasta los derechos de inmigración y otros campos más⁷.

2. <https://legaltechies.es/2017/09/20/que-es-y-para-que-sirve-en-verdad-ross-intelligence/> (Web consultada el día 10 de enero de 2020)

3. Las firmas de abogados ya están usando herramientas que sustituyen directamente recursos humanos, es decir, que realizan tareas que hasta hace poco eran encargadas a algún miembro de la plantilla. Así lo refleja el estudio *Report on the state of the legal market 2020*, elaborado por el Centro de Estudios de la profesión legal de la Universidad de Georgetown, en Estados Unidos, y Thomson Reuters. Véase <https://www.law.georgetown.edu/news/fundamental-shifts-are-disrupting-the-legal-market-2020-> (Web consultada el día 12 de enero de 2020).

4. Remus, Dana and Levy, Frank S., *Can Robots Be Lawyers? Computers, Lawyers, and the Practice of Law* (November 27, 2016). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2701092> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2701092>

5. Marttila, Rope, "What is a Robot Lawyer?" en <https://www.lawbots.info/single-post/Robot-Lawyer-Means> (Web consultada el 5 de enero de 2020)

6. CodeX Techindex. Stanford Law School, <https://techindex.law.stanford.edu/>.

7. *Appealing parking tickets. DoNotPay.* Web consultada el día 15 de

Como consecuencia, el alcance de las actividades humanas que se verán afectadas por el desarrollo de robots no tiene límites. Esto plantea no sólo numerosos obstáculos éticos, sino también económicos, sociales, legales y entre éstos, los laborales. La utilización de robots dotados de inteligencia artificial implicará una revolución económica y social, que ha sido denominada como Revolución 4.0, cuyo impacto está por determinar, aunque será muy relevante, en la medida en que estos robots se asemejan en su actividad y comportamiento a los humanos.

En las páginas que siguen nos vamos a dedicar fundamentalmente al Derecho tributario y a las funcionalidades disruptivas que plantea la revolución 4.0.

II. IMPACTO DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS ROBOTS.

No hay opinión unánime sobre los efectos reales de la robotización o el uso intensivo de la inteligencia artificial en el mercado del trabajo. No obstante, es una realidad que poco a poco se va imponiendo por lo que hay que analizar las posibles alternativas para el caso en el que se produjera una intensiva destrucción de puestos de trabajo, para ello hay que identificar los efectos negativos⁸:

- Pérdida de recaudación fiscal y de contribuciones fiscales, dado que el factor trabajo para muchos países es una de las principales fuentes de ingresos (En España el impuesto sobre la renta del trabajo aporta cerca del 40 por ciento de la recaudación);
- Incremento del gasto público para financiar el aumento del paro; y,
- Reducción del consumo al minorarse la renta disponible de los trabajadores.

Por todo esto, se ha extendido la idea de crear un impuesto sobre los robots, no con muchos adeptos, pero tampoco con tantos detractores. Así, por ejemplo, el Informe del Parlamento Europeo de 16 de febrero de 2017⁹ se cuestionaba sobre la posibilidad de crear un impuesto para los robots

diciembre de 2019. Véase también Kelley, Jaclyn (October 18, 2018). "Robot Lawyer: App allows you to sue anyone with press of a button". <https://www.fox5dc.com/news/robot-lawyer-app-allows-you-to-sue-anyone-with-press-of-a-button> Web consultada el día 15 de diciembre de 2019

8. X. Oberson, *Taxing Robots*, E. Elgar Publishers, Chetelham, 2019.

9. https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2017-0005_EN.html (web consultada el día 20 de diciembre de 2019)

inteligentes, en el caso de que la pérdida de trabajos fuera muy dramática, lo mismo cabe señalar, como se ha indicado, sobre la opinión de Gates y del nobel de economía R. Shiller, admitiendo que los robots deberían tributar, igual que las personas¹⁰. Y en la misma línea se sitúa el Informe de Delvaux con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre normas de Derecho civil sobre robótica¹¹.

Los estudios mencionados concluyen que es adecuado que los robots tributen, pero pasan por alto algunos temas. En primer lugar, para imponer impuestos a los robots, habría que clasificar la maquinaria entre robots y no robots. Esa clasificación siempre será un tanto arbitraria y es probable que aumente las distorsiones en las decisiones empresariales. En segundo lugar, la aplicación de un impuesto sobre los robots podría traducirse en una menor inversión en I+D para tecnologías de automatización, a costa de la productividad futura. Y en tercer lugar, si los países introdujeran unilateralmente un impuesto sobre los robots, las empresas podrían deslocalizar la producción¹².

El impacto de los robots sobre el mercado de trabajo no es homogéneo y los estudios coinciden en señalar que afectará más a los trabajadores menos cualificados y con trabajos más rutinarios que a los empleados más cualificados. Un impuesto sobre los robots, como explica Thuemmel, supone encarecer su coste, por lo que se contrataría a más trabajadores para las tareas repetitivas, y sus salarios aumentarían, reduciéndose con ello la desigualdad. En este sentido, Daubanes y Yanni también destacan la importancia creciente que en el futuro deben tener los programas de formación para los trabajadores menos cualificados. Este último aspecto resulta especialmente relevante desde la perspectiva española, ya que la AIREF ha criticado que la orientación y la formación de las políticas activas de empleo no sean eficaces para mejorar la empleabilidad de los trabajadores¹³.

10. <https://www.project-syndicate.org/commentary/temporary-robot-tax-finances-adjustment-by-robert-j-shiller-2017-03/spanish?barrier=accesspaylog>

11. https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/JURI-PR-582443_ES.pdf?redirect (Web consultada el día 18 de diciembre de 2019).

12. Thuemmel, U., "Tiene sentido que los robots tributen?", en *La Tributación de los Robots*, IEB Report 2/2019, p. 25

13. Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (2019): *Evaluación del Gasto Público 2018: Programas Políticas Activas de Empleo*. <https://www.airef.es/es/politicas-activas/>

Daubanes y Yanni señalan que la literatura sobre imposición óptima ha desaconsejado tradicionalmente el gravamen de bienes intermedios, como pueden ser los robots, por no ser eficiente. No obstante, cuando se relajan algunos de los supuestos menos realistas de estos modelos, el gravamen de bienes intermedios puede llegar a ser óptimo.

Daubanes y Yanni señalan que la literatura sobre imposición óptima ha desaconsejado tradicionalmente el gravamen de bienes intermedios, como pueden ser los robots, por no ser eficiente. No obstante, cuando se relajan algunos de los supuestos menos realistas de estos modelos, el gravamen de bienes intermedios puede llegar a ser óptimo. Incluso puede ser óptimo gravar a los robots cuando reemplazan parcialmente trabajos rutinarios. En todo caso, es un tema que merece una mayor atención en el futuro.

Según vayan los robots reemplazando más actividades humanas, de una manera eficiente, ha comenzado a surgir la cuestión de otorgar a los robots un nuevo tipo de personalidad jurídica. Ya en el 2015, A.Bensoussan y J.Bensoussan estaban a favor de la idea de otorgar a los robots personalidad jurídica¹⁴, en la misma línea que el Parlamento de la UE en su informe de 1 de enero de 2017¹⁵. En este contexto, los principales cambios en el sistema legal actual giran en torno a otorgar a los robots una especie de personalidad electrónica y la posibilidad de ser responsable de las acciones, sin mencionar los aspectos relacionados con la privacidad, la propiedad intelectual o el derecho penal. Esta idea persiste, por supuesto, bastante polémica. Comentaristas recientes tienden a favorecer la idea de otorgar una personalidad jurídica, mientras que otros todavía creen que esto no es necesario, o al menos no en esta etapa¹⁶.

14. A. Bensoussan y J. Bensoussan, *Droit des robots*, Larcier 2015 pp. 41 y siguientes.

15. Véase el Parlamento Europeo, informe con recomendaciones a la Comisión sobre normas de Derecho civil sobre robótica (A8-0005 / 2017)

16. X. Oberson, "Taxing Robots", Elgar, ob. cit., pp. 17-25.

La idea de someter a gravamen los robots no necesariamente debe girar en torno la asignación de personalidad legal a los robots, porque entre las opciones de gravamen no sólo se encuentra la del impuesto sobre la renta. Si se decidiera por esta última vía entonces debería valorarse una nueva forma de capacidad económica ligada al desarrollo de la autonomía de los robots.

La necesidad de considerar una nueva forma de capacidad impositiva para los robots se puede demostrar considerando el impacto directo e indirecto de los robots en el empleo. Primero, los robots podrían, a largo plazo, reemplazar muchas, si no la mayoría, de las actividades humanas y, por lo tanto, tener una gran impacto en el empleo. Esto puede dar lugar a importantes pérdidas fiscales y de seguridad social vinculadas a la desaparición de los ingresos, en particular los salarios. En segundo lugar, al mismo tiempo aumentaría la necesidad de fuentes adicionales de ingresos estatales para apoyar el creciente número de personas desempleadas. Esta doble pérdida también debe tener en cuenta el impacto positivo del uso generalizado de robots. De hecho, el desarrollo de robots -impulsado por las innovaciones- aumenta la eficiencia y el crecimiento global. Esto también explica por qué, hasta ahora, los Estados se han centrado en los incentivos fiscales (especialmente en forma de una mayor depreciación de los activos vinculados a robótica), en lugar de gravar a los robots como tales. Sin embargo, surgiría una necesidad potencial significativa de financiación, especialmente para la seguridad social, pero también, a largo plazo, una necesidad de renta mínima gravable. Se sostiene que debería considerarse la cuestión de un impuesto a los robots ahora; los desarrollos en este sector son exponenciales y los nuevos conceptos, especialmente en el ámbito tributario, necesitan una consideración cuidadosa desde una perspectiva global¹⁷.

III. OPCIONES PARA LA TRIBUTACIÓN DE LOS ROBOTS: ¿HACIA UNA REFORMA FISCAL INTEGRAL?

La economía y el mundo en general avanzan inexorablemente hacia la digitalización, mientras que el sistema fiscal sigue anclado en principios y reglas concebidos en el siglo pasado. El sistema fiscal tal y como lo conocemos procede de

17. Ayala Sanhuenza, A.: *Incentivos fiscales a la innovación en robótica: una necesaria reformulación*, *Revista General de legislación y jurisprudencia*, núm. 2, 2019

principios acuñados en los años 20 del Siglo XX, mientras que su estructura actual está basada en impuestos sobre la renta, el consumo y el patrimonio diseñados para una sociedad de los años 50 del siglo pasado.

Ahora bien, las relaciones laborales actuales cada vez se parecen menos a las existentes cuando se diseñaron las reglas de su tributación en el siglo pasado. La digitalización, las nuevas tecnologías, la robotización y la inteligencia artificial han modificado la manera de entender el factor trabajo y también su fiscalidad. Ahora bien, los principios y reglas ni se han modificado ni se han adaptado a las nuevas realidades, aunque han ido encajando de forma más o menos exitosa, las mejoras en las condiciones de las jornadas de trabajo, los subsidios de desempleo, la jornada laboral de 40 horas semanal, etc.

Sin embargo, una transformación tecnológica como la robotización que estamos viviendo altera los sistemas desde la raíz, igual que las anteriores revoluciones industriales modificaron la forma de organizar la sociedad, por lo que es fácil colegir que de seguir así, el sistema de imposición de las rentas del trabajo podría colapsar, llevando consigo a dicho final al sistema fiscal en su conjunto.

La digitalización de la economía acaba con tópicos y pensamientos que eran asumidos como dogmas. En efecto, cada vez resulta más complicado saber qué parte de la productividad depende de la actividad y qué parte depende realmente del tipo de tecnología que se está utilizando. En otras palabras, el valor añadido del modelo de negocio reside en la tecnología, antes que en los trabajadores. Esto irremediamente nos lleva a alertar sobre el deterioro del mercado de trabajo de empleos de actividades rutinarias, y sobre la reducción de la recaudación fiscal y no sólo por la desaparición de puestos de trabajo, sino también porque los salarios estarían condenados a ser bajos.

Llegados a este punto, el mayor de los problemas es determinar qué se entiende por robot a efectos de su tributación, algo a lo que nos hemos referido en un apartado anterior. En todo caso, cómo podemos hablar de un sistema fiscal adaptado a la robotización y a la inteligencia artificial, si no tenemos una definición de los que se entiende por robot. Se trata de una cuestión crucial, porque dependiendo de la definición que se otorgue, será más oportuno imponer una tasa a los propios robots o a plantear una mera adaptación de la actual estructura de impuestos para sostener una

economía con menos declarantes por IRPF y más tecnología en las empresas, con las consiguientes amortizaciones de la misma, lo que supone un coste en el Impuesto sobre sociedades también.

Con las premisas vistas con antelación, las opiniones mayoritarias se dividen entre una reforma fiscal radical o una adaptación de las reglas fiscales existentes. Para empezar, hay quien piensa que los gobiernos pueden usar la fiscalidad para frenar o al menos amortiguar el proceso de automatización, evitando cambios socio-laborales bruscos, y para al mismo tiempo reforzar los sistemas de protección social. Así, no se incentivaría la incorporación de robots, para limitar la pérdida de puestos de trabajo o se establecería una imposición sobre la maquinaria –sobre el capital de las compañías–.

En otras palabras, se trataría de conectar la inteligencia artificial o la robotización al estado del Bienestar en la medida en que sustituye a los salarios y vincularlo a una renta básica. Consistiría en un tributo que se podría gravar en función del ahorro en salarios. El problema es que muchas veces no se puede determinar la pérdida exacta de puestos de trabajo porque la innovación también crea otros nuevos. Además, son las nuevas tecnologías y los avances tecnológicos los que están aumentando la rentabilidad de las empresas. En este mar de dudas sobre la viabilidad de la imposición sobre los robots hay un argumento que resulta demoledor y a tener muy en cuenta y es que la robótica genera un aumento de productividad a largo plazo, y su sometimiento a gravamen por un impuesto produciría un encarecimiento de la innovación y podría lastrar el progreso científico. Por si esto no fuera poco, la productividad derivada de la robótica ayudaría a abaratar productos, lo que conlleva un mejor acceso a los mismos por todo el mundo.

Una reflexión que se debe afrontar consiste en determinar si resulta más rentable sustituir trabajadores por tecnología, porque si esto es así, en una primera fase se produciría una menor contratación de mano de obra. Consecuentemente estos trabajadores que han perdido sus puestos de trabajo deben adaptarse tecnológicamente o reciclarse, porque de lo contrario, tras la destrucción de sus puestos de trabajo, pueden no volver al mercado ya que están compitiendo en un mercado global. Estas reflexiones nos llevan a la conclusión de que no resulta descabellado ni aventurado someter a gravamen de alguna manera a los robots, incluso de forma

remota, con mucho cuidado de definir lo que se entiende por robots, ya que no se trata de un Smartphone con unas apps fantásticas que pueda suponer la destrucción de algún puesto de trabajo. En esta línea, la dicotomía se encuentra en la imposición de los robots, o bien la que nos parece más acertada, la necesidad de repensar y reestructurar el sistema fiscal para que deje de descansar en los principios impositivos tradicionales y en la imposición sobre el trabajo de las personas físicas. Así pues, todo parece indicar que si con la robotización se pierde empleo, no va a haber tanto consumo, con lo que podría caer la recaudación por IVA y los impuestos especiales –accisas–, dando la idea de que el impacto en la fiscalidad de la evolución tecnológica del empleo será un efecto en cadena que apunta a un nuevo reparto del peso recaudatorio entre los actuales impuestos, resultando una nueva estructura del sistema fiscal.

Si volvemos a la opción de un impuesto a los robots, instrumentándose a través de los impuestos actuales, se podría mantener que a todas aquellas personas físicas o jurídicas que se dotan de personas electrónicas para incorporarlas en el sistema productivo se incorporaría un gravamen específico en el Impuesto sobre Sociedades, destinado a paliar la destrucción de empleo en el sistema impositivo de esta empresa. Otra posibilidad consistiría en crear un gravamen específico para empresas altamente robotizadas como por ejemplo compañías de distribución, aunque conociendo el funcionamiento del mercado, este tipo de impuestos termina siendo pagado por el consumidor final, es decir, ni sería el propietario del robot ni el fabricante, sino el usuario, por lo que volveríamos a tener un impuesto al consumo, no a las máquinas¹⁸.

Resumiendo las ideas y catalogándolas podemos identificar distintas opciones:

- 1. Introducir un impuesto sobre el ingreso imputado atribuible a las múltiples actividades de los robots:** en la medida en que pueda implementarse una definición práctica y justificable de robots, el reconocimiento de una nueva personalidad jurídica para los robots podría conducir al reconocimiento de una nueva capacidad impositiva. De hecho, los robots, como sujetos legales, podrían tener responsabilidades legales y sus actividades (trabajo, transferencia de bienes y servicios), que normalmente

18. VV.AA (Director Cesar García Novoa): *4ª Revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, Ed. Aranzadi, 2019.

estarían sujetas a impuestos si efectuadas por los humanos, también podría ser gravado. El tipo de impuesto dependería entonces de la posición legal del robot. En el caso de que el robot sea empleado de una empresa, y con base en la idea de que un robot reemplaza a los humanos y, por lo tanto, impide que a estos humanos se les paguen sus salarios, se podría introducir un impuesto sobre los hipotéticos salarios imputados que los robots deberían recibir del trabajo equivalente realizado por los humanos. En otras palabras, el impuesto podría aplicarse sobre la cantidad hipotética de salario que los trabajadores habrían recibido para ejercer la actividad que fue reemplazada por robots. Aquí, el ingreso imputado corresponde a la ventaja económica obtenida usando robots en lugar de una mano de obra humana o de sus servicios. Basándose en un razonamiento similar, un impuesto sobre los salarios imputados a los robots podría justificarse por el hecho de que reemplazan, sin compensación, salarios u otras remuneraciones pagadas a los humanos.

2. Someter los ingresos atribuibles a las actividades de los robots a las contribuciones a la seguridad social:

Una consecuencia lógica del reconocimiento de un ingreso imputado a los robots es su sometimiento a las contribuciones a la seguridad social. Si los robots reemplazan a los trabajadores, puede ser posible argumentar que la renta imputada debería caer dentro del alcance de los gravámenes a la seguridad social. Si los robots reemplazan numerosos trabajos existentes, sin compensación en otros sectores, el problema de la financiación de los sistemas de seguridad social podría ser crucial. La idea de gravar un salario imputado tiene particular sentido en este contexto. Además, la contribución a la seguridad social se adeudaría incluso cuando el empleador (corporación) de los robots pudiera deducir el salario imputado del impuesto a las ganancias.

3. Someter las actividades de los robots al impuesto al valor añadido:

Una vez reconocida una capacidad impositiva de los robots que, en la medida en que puedan considerarse una prestación de un servicio por un profesional o un empresario, sus actividades podrían estar sujetas al IVA. De hecho, los robots pueden reemplazar la mayoría de las actividades humanas que actualmente están sujetos al IVA, como el suministro de bienes o servicios. En principio, antes de considerar someter a los robots al IVA, se deben contemplar tres

cuestiones principales. Primero, debería aclararse si un robot podría considerarse, en el futuro, como una empresa y sometida al IVA. En segundo lugar, la caracterización de las actividades de los robots debe definirse como una prestación de servicios. En tercer lugar, también debe ser definido el lugar de prestación del servicio. Así, la Directiva sobre el IVA de la UE (2006/112) reconoce que toda actividad ejercida de forma independiente con remuneración, puede estar sujeta al IVA.

4. Aprobando un impuesto real sobre los robots:

Esta alternativa funciona de manera similar a los impuestos sobre aviones, automóviles, animales u otros productos. En esta opción, la propiedad o el uso de un robot estaría sujeto a un impuesto. El impuesto podría basarse en una tarifa plana o ajustarse de acuerdo con diferentes tipos de robots. Por ejemplo, los impuestos sobre automóviles o motos tienden a incluir variaciones arancelarias basadas en diferentes criterios, tales como componentes de potencia, ruido o contaminación. Se sostiene que esta solución sólo debe considerarse desde un punto de vista práctico, pero que no parece muy eficiente. En particular, tal concepto permanece basado en una visión de robots como máquinas o equipos o como otras herramientas sin autonomía.

5. Aprobando un impuesto real sobre los robots:

se trataría de diseñar un impuesto sobre robots basado en el principio de equivalencia, como la compensación por un servicio o una ventaja económica otorgada por el Estado. Este tipo de impuestos, usualmente caracterizados como tarifas, son bastante habituales como compensación por el uso de infraestructuras estatales u otros tipos específicos de ventajas como contrapartida de un servicio público. En otras palabras, el impuesto se mira como un precio pagado por el contribuyente por un servicio otorgado por el Estado. Para estar justificado, debería existir un nexo suficiente entre el gravamen de la tasa y el servicio otorgado por el Estado.

Como se ha visto, son diversas las opciones que se proponen como solución para paliar el descenso de ingresos, tales como la posibilidad de que los robots coticen a la Seguridad Social o paguen impuestos. En realidad, no se trataría más que de establecer una imposición adicional o específica para las empresas que sustituyan a trabajadores por sistemas robotizados, lo que exigiría una adaptación de los tributos actualmente existentes relativos a la adquisición (ITPAJD

o IVA), el mantenimiento (IP), y venta (IRPF), o incluso la creación de un impuesto especial sobre los robots que podría gravar, bien su titularidad, o bien el resultado económico de su trabajo. Todas estas cuestiones, ya explicadas, han de ser afrontadas en un futuro próximo por el legislador tributario y por el aplicador del Derecho Financiero y Tributario para determinar qué alternativa puede suponer una mayor recuperación de nuestra economía y la posibilidad de competir en igualdad de condiciones con otros países del mundo.

En conclusión, no nos cabe duda que el sistema fiscal necesita ser readaptado a la nueva realidad productiva, configurando un conjunto de impuestos que tengan en cuenta estas nuevas formas de operar y de riqueza, compensando aquellas otras fuentes que se quedan obsoletas. Eso sí, de aprobarse un impuesto sobre los robots debería ser en el marco de una gran reforma de los principios y reglas internacionales de tributación, con el mayor de los consensos internacionales.

IV. ROBOTIZACIÓN Y HACIENDA

Como ya hemos comentado, la Cuarta Revolución Industrial viene de la mano de la robotización y la inteligencia artificial como elemento fundamental de esta transformación. Para la Administración tributaria esta revolución se conecta con el volumen creciente de datos (Big Data), el uso de algoritmos para procesarlos y la interconexión masiva de sistemas y dispositivos.

La tributación se ha visto afectada por este fenómeno en muchas de sus facetas, fundamentalmente como hemos explicado porque los modelos tributarios tradicionales están siendo reemplazados por nuevos principios y reglas de sometimiento a gravamen y también por la obtención y el análisis de datos a través de nuevas herramientas informáticas y técnicas de inteligencia artificial de las que se benefician las Administraciones tributarias. Ahora bien, este proceso tecnológico ha llegado en forma de aluvión y sin que haya habido tiempo para afrontar las necesarias reformas normativas que aseguren su adecuada implantación.

No es nada nuevo poner de relieve el poder de recopilación de datos de carácter tributario a través de las herramientas informáticas de las que goza la Agencia Tributaria, que además está aumentando exponencialmente como consecuencia de varios factores. Entre ellos debe destacarse:

- Las distintas iniciativas que tanto a nivel internacional como europeo abogan por la transparencia y la lucha contra el fraude fiscal basadas, principalmente, en el intercambio de información entre jurisdicciones fiscales. Entre estas medidas podemos citar, las obligaciones de intercambio de información relativas al Country-by-Country Report y a los precios de transferencia derivadas de la Acción 13 del Proyecto BEPS de la OCDE. Gracias a estas medidas las administraciones tributarias poseen, por primera vez, una visión global de los grandes grupos multinacionales al obtener un número cada vez mayor de información relevante a efectos tributarios.
- La implantación de la Acción 12 de BEPS ofrece la información sobre estructuras transnacionales de planificación fiscal, al preverse la revelación a las Administraciones tributarias, de aquellas que presenten determinados indicios de su carácter agresivo; y, por otra, el intercambio automático de dicha información entre las distintas Administraciones tributarias.
- La iniciativa de la OCDE que establece la obligación de intercambio automático de información entre autoridades fiscales sobre rentas financieras, a cuyo fin la OCDE ha propuesto el Common Reporting Standard, que es un sistema de intercambio automático de información tributaria entre los países adheridos que facilita el intercambio de información tributaria entre los países de la OCDE.
- Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Dicha Directiva incorpora las recomendaciones de la acción 12 del Plan BEPS e introduce la obligación de comunicar por los intermediarios fiscales (o, incluso, los propios contribuyentes) aquellas estructuras o mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva, así como también se prevé el intercambio automático de esta información entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.
- Uso de redes sociales y nuevos modelos de negocio online (entre los que se encuentran los nuevos modelos de economía colaborativa), el auge de las criptomonedas, el Internet de las Cosas, aplicaciones para móviles. Así, las Administraciones tributarias han desarrollado sistemas

de recopilación de datos de la economía colaborativa y de los nuevos modelos de negocio.

Como se puede observar en los últimos tiempos se ha incrementado notablemente la capacidad de recopilación de datos derivada del uso de nuevas fuentes y herramientas de obtención de información, por lo que las Administraciones tributarias cuentan en su poder con una enorme cantidad de datos provenientes tanto de fuentes internas (de carácter tradicional o de nuevas fuentes de carácter digital), como transferidos de otros Estados que se encuentran archivados en distintos formatos estructurados y sin estructurar. Esta ingente cantidad de datos plantean una serie de retos de carácter técnico relacionados, por un lado, con la disparidad de formatos y fuentes y, por otro lado, con su almacenamiento¹⁹.

La disparidad de formatos y fuentes de estos datos supone uno de los principales retos tecnológicos para las Administraciones tributarias puesto que la integración de toda la información disponible es fundamental para obtener una visión global de la situación del contribuyente. Al objeto de superar este inconveniente, la OCDE propuso la adopción de un standard de fichero en formato XML denominado SAF-T (Standard Audit File for Tax Purposes) que permite el intercambio electrónico de datos contables entre contribuyentes y las Administraciones tributarias. El formato y la cantidad de información que debe recogerse en este archivo es decisión de cada Estado, por lo que, aunque el SAF-T ha sido adoptado ya por Portugal, Austria, Francia, Luxemburgo, Noruega, Polonia y Lituania) y está discutiéndose su adopción en otros (Bélgica, Croacia, Finlandia, Alemania, Malta, Eslovaquia, Eslovenia, Reino Unido y España), en la actualidad la fragmentación sigue constituyendo el principal problema técnico con el que se encuentran las administraciones.

No obstante, algunas Administraciones tributarias se han embarcado en distintos proyectos de creación de Data Warehouses. Se trata de herramientas que, al extraer los datos de su fuente y formato original, permiten integrar datos provenientes de distintas fuentes y en distintos formatos en un único repositorio central. En esta línea destaca la iniciativa de la AEAT denominada Zújar. Tras una primera versión que se remonta a 1993, en la actualidad, esta herramienta permite

el tratamiento de la información existente en las bases de datos para la selección de contribuyentes. Se trata de un sistema de recuperación multidimensional de la información, desarrollado en la AEAT, bajo un diseño de alta abstracción. Actualmente la AEAT cuenta con un Zújar de contribuyentes y otros Zújares de distintas materias como inmobiliario o de información externa o internacional. La información contenida en estas herramientas resulta de gran utilidad a la AEAT, no sólo para la selección de contribuyentes sino también, por ejemplo, para calcular las bases imponibles o las cuotas en régimen de estimación indirecta²⁰.

También son destacables los problemas derivados del almacenamiento de tan ingente cantidad de datos. Esta gran cantidad de datos a almacenar dificulta en gran medida su almacenamiento y procesamiento por medios tradicionales. Algunas soluciones técnicas que se están encontrando a los problemas de almacenamiento pasan por utilizar el Cloud como herramienta de almacenamiento y análisis de datos tanto estructurados como no estructurados, permitiendo incluso el análisis de datos en tiempo real.

Sin embargo, la recopilación y almacenamiento de datos es sólo una parte de la problemática. A pesar de la importancia que reviste la obtención de datos, lo realmente importante es el tratamiento que se haga de los mismos. El verdadero valor de los datos obtenidos no reside en el mero almacenamiento de estos, sino en la información que se obtenga de ellos²¹.

Sin embargo, los sistemas tradicionales de análisis de datos que se venían utilizando hasta la fecha resultan ineficaces, debido al enorme volumen de datos con que las Administraciones tributarias cuentan en la actualidad. Y aquí es donde el Data Science tiene una importancia fundamental. La Ciencia de datos es un campo interdisciplinario que involucra métodos científicos, procesos y sistemas para extraer conocimiento o un mejor entendimiento de datos en sus diferentes formas, ya sean estructurados o no estructurados.

Una disciplina íntimamente relacionada con la ciencia de datos es el aprendizaje automático o Machine Learning, que es el subcampo de las ciencias de la computación y una rama de

19. Varios autores: "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario", Documentos de trabajo IEF, núm. 10, 2018. VV.AA. Directora Saturnina Moreno González, *Tendencias y desafíos de la economía digital*, Ed. Aranzadi, 2017.

20. Antón Antón A. y Bilbao Estrada, I.: *Retos y oportunidades de la Administración en la era digital*, Ed. Thomson Reuters, 2019.

21. La propia OCDE es consciente de esta realidad, tal y como pone de manifiesto en su publicación de 2016 "Advanced analytics for better tax administration. Putting Data to work".

la inteligencia artificial, cuyo objetivo es desarrollar técnicas que permitan que los ordenadores aprendan, entendiendo que un ordenador aprende cuando su desempeño mejora con la experiencia. Este método se sirve de algoritmos y heurísticas para convertir muestras de datos en programas de ordenador, sin tener que escribir los últimos explícitamente. Los modelos o programas resultantes deben ser capaces de generalizar comportamientos e inferencias para un conjunto más amplio (potencialmente infinito) de datos.

Las técnicas de Data Science y Machine Learning aplicadas al Derecho Tributario pueden seguir modelos predictivos o prescriptivos. Los modelos predictivos se basan en datos de ejercicios fiscales anteriores o presentes para anticipar futuros problemas e identificar la acción a tomar. Por su parte, los modelos prescriptivos, sobre la base de datos fiscales obtenidos en ejercicios fiscales anteriores o actuales determinan el impacto que ciertas medidas tributarias pueden tener sobre los contribuyentes.

Al permitir encontrar patrones en el conjunto de datos, esta tecnología resulta de gran utilidad para obtener un conocimiento procesable en el ámbito del Derecho tributario del que pueden beneficiarse desde la Administración tributaria hasta el contribuyente, pasando por el legislador tributario.

En cuanto a uso por la Administración tributaria, uno de los principales usos que se le está dando a esta tecnología es la utilización de métodos predictivos de análisis de datos para determinar el riesgo fiscal de los contribuyentes. La principal aplicación en este campo viene constituida por la selección de contribuyentes sobre los que la Administración llevará a cabo un procedimiento de inspección. De hecho, según la OCDE, de las 16 Administraciones tributarias que en la actualidad utilizan métodos predictivos para el cálculo de riesgos fiscales, 15 de ellas lo hacen con este fin²². Entre estas Administraciones tributarias, se encuentra la Agencia tributaria española que viene desarrollando una herramienta denominada Hermes para la gestión de riesgos, que se apoya en la información existente en los Zújares.

En este sentido son muy clarificadoras las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019 en el cual se afirma que “durante 2019 se pretende potenciar la actividad de selección de riesgos para hacer

22. OCDE; *Advanced Analytics for Better Tax Administration*, 13 May 2016, p. 20.

un uso efectivo de las recientes herramientas a disposición de la Inspección” y a tal fin la AEAT prevé que “en 2019 además se terminará de desarrollar y se implantará en la organización una herramienta de gestión de riesgos que sistematiza todos los riesgos existentes, crea colectivos de riesgos y permite un mejor seguimiento del resultado de las actuaciones llevadas a cabo”²³.

Es más, la propia OCDE insta a los Estados a avanzar en el cálculo de riesgos fiscales de los contribuyentes y buena prueba de ello es su Informe “Country by Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment” (September 2017), en el que se recomienda a las Administraciones tributarias nacionales tener en cuenta la información obtenida a través de los CbCR reports en sus procesos de cálculo de riesgos fiscales de los contribuyentes y para ello detalla 19 indicadores específicos de riesgo que pueden extraerse de la información transmitida en estos reports.

Otra aplicación práctica que las Administraciones hacen de estos modelos predictivos se centra en la gestión del riesgo en el ámbito del cumplimiento fiscal voluntario. Con las nuevas técnicas de almacenamiento, tratamiento y análisis de datos que permiten el acceso a la información en tiempo real o cuasi real, las Administraciones tributarias están en disposición de conocer la realización del hecho imponible en tiempo real y adelantar el momento de liquidación del impuesto o de las actuaciones de control. De este modo, las tradicionales actuaciones de control realizadas con posterioridad a la realización de las operaciones pueden ser sustituidas por comprobaciones simultáneas y por predicciones ex ante de non-compliance relativas al contribuyente. La disposición de estos datos por la Administración de manera casi inmediata a la realización de la operación gravada constituyen un elemento muy importante de persuasión que las Administraciones tributarias incluyen en sus estrategias de compliance tributario como enfoque alternativo, para mejorar el grado de cumplimiento tributario voluntario de los contribuyentes en una clara aplicación de la teoría NUDGE al ámbito del cumplimiento espontáneo tributario²⁴.

23. Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019, BOE, 17-enero-2019.

24. Simon James, *Taxation and Nudging*, Chapter 17 in “Handbook of Behavioural Economics and Smart Decision Making”, Morris Altman (ed), Edward Elgar 2017.

Los modelos predictivos también pueden resultar de utilidad en los procesos de elaboración de las normas tributarias. El legislador tributario puede, con estas herramientas, predecir el impacto de las distintas opciones legislativas (por ejemplo, eligiendo entre distintas reglas de conexión de un determinado impuesto) que pretende incorporar en la norma al objeto de alcanzar un determinado objetivo.

En la actualidad los mayores avances en este campo se han producido en relación al IVA, dado el elevado número de información que los intervinientes en las operaciones deben remitir a las Administraciones tributarias competentes. Así, sobre la base del estándar de fichero SAF-T, algunos Estados miembros han introducido obligaciones de transmisión de información en tiempo real. Entre estos Estados destaca España quien desde el 1 de julio de 2017, implantó el Suministro Inmediato de Información (SII) en virtud del cual los contribuyentes inscritos en el REDEME (Registro de Devolución Mensual del IVA), los que tengan la condición de Grandes Empresas (facturación superior a 6 millones de €) y los acogidos al régimen especial de grupo de IVA (REGE), deben enviar los registros de facturación a la AEAT en el plazo de cuatro días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, en cuyo caso dicho plazo será de ocho días naturales. En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del Impuesto correspondiente a la operación que debe registrarse.

El SII modifica el sistema de llevanza de los libros de registro del IVA, que se realizará a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación (no se envía la factura ni es factura electrónica). El suministro se realizará de forma inmediata, lo que permite acercar el momento del registro de las facturas al de la realización efectiva de la operación económica.

Los modelos predictivos también pueden resultar de utilidad en los procesos de elaboración de las normas tributarias.

El legislador tributario puede, con estas herramientas, predecir el impacto de las distintas opciones legislativas (por ejemplo, eligiendo entre distintas reglas de conexión de un determinado impuesto) que pretende incorporar en la norma al objeto de alcanzar un determinado objetivo. De esta manera el análisis de datos y el Machine learning pueden ayudar a elegir el contenido más adecuado de una norma en función del objetivo deseado.

Los contribuyentes y asesores fiscales también pueden beneficiarse del recurso al Data Science y herramientas de Machine Learning. Los ámbitos en los que estas nuevas tecnologías encuentran mayor aplicación abarcan desde la planificación fiscal hasta la consecución de un mayor grado de compliance tributario, sin olvidar la automatización de tareas.

En primer lugar, estas nuevas tecnologías pueden utilizarse para predecir el resultado de decisiones por parte de la Administración tributaria. Esta utilidad es especialmente interesante en aquellos casos en los que la norma recoge términos imprecisos o conceptos jurídicos indeterminados como, por ejemplo, la interpretación y aplicación por la Administración del Principal Purpose Test elaborado por la OCDE como parte de la Acción 6 del Proyecto BEPS²⁵.

En segundo lugar, también el Data Science y los algoritmos de Machine Learning (junto a técnicas de automatización de procesos mediante robots o Robotic Process Automation pueden ser utilizados en funciones de planificación fiscal, al objeto de reducir la presión fiscal efectivamente soportada. Las empresas que operan a nivel internacional son las que más pueden beneficiarse de la simplificación de estos procesos de comparación a nivel internacional. En la actualidad estas empresas ponen el foco de sus estrategias de planificación fiscal en dos cuestiones muy concretas en la búsqueda de beneficios fiscales, entre las que destacan los incentivos al desarrollo de I+D+i o en la comparación de distintas estructuras de precios de transferencia para las operaciones intragrupo.

En tercer lugar, estas nuevas tecnologías también se utilizan en el ámbito del tax compliance, es decir, para asegurarse el cumplimiento de la normativa tributaria. Algunos grandes despachos profesionales y consultoras ya cuentan con

25. Action 6 Final Report, "Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances". Fue adoptado también en el Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.

herramientas que predican el riesgo fiscal que presenta la situación tributaria del contribuyente. Herramientas de este tipo serán de gran ayuda en el futuro más próximo especialmente en relación con el cálculo del riesgo de que una determinada operación, negocio jurídico o esquema fiscal sea considerado un instrumento de planificación fiscal agresiva a los efectos de la obligación de comunicación que recae sobre los intermediarios financieros que establece la Directiva 2018/822.

También dentro de este ámbito, los algoritmos de Machine Learning pueden ayudar al contribuyente a buscar e identificar activos que están incorrectamente contabilizados, o acelerar el proceso de búsqueda de información en documentos fiscales o detectando y alertando de modificaciones en la normativa tributaria, así como gestionar las notificaciones electrónicas recibidas de la Administración tributaria.

Aunque las Administraciones tributarias ya han llevado a cabo importantes esfuerzos para implantar las técnicas de Data Science y Machine Learning en el ámbito del Derecho tributario, el futuro más próximo exige un esfuerzo de adaptación de estas tecnologías mayor que el realizado hasta el momento. Sin embargo, las dificultades y retos que surgen en esta tarea son numerosos y de diversa índole (jurídicos, técnicos, morales, económicos...)²⁶.

También hay que plantearse el papel de la inteligencia artificial en relación con la toma de decisiones administrativo-tributarias, puesto que el interrogante surge cuando esta robotización de las actuaciones puede ser considerada bien como una ayuda de carácter técnico a la toma de la decisión o, como un supuesto de decisión automatizada, por lo que aparece la duda de cómo encajar el caso de la adopción automatizada de decisiones en el marco de ejercicio de potestades tanto regladas como discrecionales. El tipo de potestades administrativas en que la robótica podría incidir y la clase de actos administrativos que podrían generarse es objeto de un incipiente debate.

En primer lugar, queremos destacar la posibilidad de que la inteligencia artificial o robótica adopte actuaciones administrativas, formalizadas o no, tanto antes de iniciar un procedimiento administrativo, emitiendo la correspondiente resolución de iniciación o convocatoria del contribuyente;

durante el procedimiento administrativo como la adopción de medidas cautelares, petición o generación de informes, por ejemplo; y en la terminación del procedimiento como dictar la propia resolución. Por tanto, la inteligencia artificial puede generar actividad material o técnica o actos administrativos formalizados, tanto de trámite como resolutorios. Asimismo, tecnológicamente, podría producir también disposiciones generales, si bien la normativa existente guarda silencio sobre este aspecto²⁷.

Ahora bien esas decisiones administrativas pueden ser producto indistinto del ejercicio de potestades regladas y discrecionales, ya que parece indiscutida la posibilidad de que la inteligencia artificial produzca decisiones automatizadas en relación con potestades regladas²⁸. Sin embargo, la posibilidad de que ésta pueda llegar a resolver tecnológicamente de forma adecuada el ejercicio de potestades discrecionales, plantea problemas. En el contexto de las inmunidades del poder históricamente destacó una, la discrecionalidad administrativa y su control, y en lo que aquí interesa la discrecionalidad técnica, en la medida en que se trata de controlar decisiones dotadas de complejidad técnica. Si en la discrecionalidad administrativa la complejidad responde a la intervención en la decisión administrativa de ciencias distintas del Derecho, como la Economía o la Ingeniería, en el ámbito que ahora nos ocupa la complejidad deriva de la aplicación de un programa informático y de un lenguaje artificial. La segunda dimensión de la relación entre justicia e inteligencia artificial guarda relación con el uso por la justicia de dichos instrumentos. En este punto se ha de desbrozar aquello que resulta genuinamente novedoso y conectarlo asimismo con debates anteriores, tanto en la teoría del Derecho como en el ámbito del Derecho procesal y del Derecho administrativo, a fin de centrar la atención en la jurisdicción contencioso-administrativa con sus particularidades. El uso en la justicia de medios tecnológicos se ha asociado hasta la fecha al expediente judicial electrónico, esto es, al empleo de medios electrónicos en la tramitación de un procedimiento judicial, a fin de garantizar agilidad, transparencia y, de nuevo, seguridad. Ahora bien, desde las instituciones no se ha abordado siquiera de forma embrionaria la eventual utilidad, los peligros

26. *White Paper on Artificial Intelligence: A European approach to excellence and trust*. Brussels, 19.2.2020. COM(2020) 65 final.

27. Poncé Solé, J., "Inteligencia artificial, Derecho administrativo y reserva de humanidad: algoritmos y procedimiento administrativo debido tecnológico", *Revista General de Derecho Administrativo*, nº 50, 2019.

28. S. Sierra, "Inteligencia artificial y justicia administrativa: una aproximación desde la teoría del control de la administración pública", *Revista General de Derecho Administrativo* 53 (2020), p. 12.

y las barreras, de los algoritmos y la inteligencia artificial en la producción de resoluciones judiciales²⁹.

En este punto resulta crucial la determinación de la naturaleza jurídica del algoritmo desde el punto de vista del Derecho interno y la determinación del procedimiento a seguir en su adopción. Por consiguiente, surge la cuestión de si el algoritmo utilizado por la Administración tributaria es o no fuente del Derecho. Con independencia de la respuesta que se otorgue a esta pregunta, su adopción requiere de un procedimiento debido. En este sentido el apartado 4 del artículo 96 LGT establece que “los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente”.

Sin embargo, en la actualidad la Administración tributaria española no está dotada de un procedimiento de aprobación de algoritmos y códigos fuente que resuelva de manera satisfactoria cuestiones como la determinación del órgano encargado de su aprobación, el derecho de participación ciudadana mediante un trámite de audiencia pública o la posibilidad de que el algoritmo sea elaborado por contratistas de la Administración, entre otras.

29. Se ha de citar, en particular, la Ley 18/2011, de 5 de julio, reguladora del uso de las tecnologías de la información y la comunicación en la Administración de Justicia, desarrollo del artículo 230 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, cuyo apartado primero dispone lo siguiente:

1. Los juzgados y tribunales y las fiscalías están obligados a utilizar cualesquiera medios técnicos, electrónicos, informáticos y telemáticos, puestos a su disposición para el desarrollo de su actividad y ejercicio de sus funciones, con las limitaciones que a la utilización de tales medios establecen el capítulo I bis de este título y la normativa orgánica de protección de datos personales. Las instrucciones generales o singulares de uso de las nuevas tecnologías que el Consejo General del Poder Judicial o la Fiscalía General del Estado dirijan a los jueces y magistrados o a los fiscales, respectivamente, determinando su utilización, serán de obligado cumplimiento.

A partir de ahí, el artículo contempla previsiones específicas sobre la validez de los documentos, otros aspectos procedimentales y, en fin, se remite al Comité Técnico Estatal de la Administración de Justicia Electrónica como órgano de referencia para la definición y validación de los programas y aplicaciones, así como para fijar los términos de la compatibilidad de los sistemas. Sobre la base de este artículo, el Consejo General del Poder Judicial ha dictado la Instrucción 1/2018, de 22 de noviembre, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, relativa a la obligatoriedad para jueces/zas y magistrados/as del empleo de medios informáticos a que se refiere el artículo 230 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. Por su parte, la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, carece de referencia alguna a esta realidad y requiere una adecuación al estado actual de cosas.

“los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente”.

Estrechamente relacionadas con la naturaleza del algoritmo surgen incógnitas relativas a la auditoría de los algoritmos y responsabilidad derivada de la toma de decisiones por algoritmos. En cuanto a la posibilidad de auditar o revisar los algoritmos, el Parlamento Europeo ya en 2017³⁰ sugirió a la Comisión Europea la posibilidad de crear una agencia europea para la robótica y la inteligencia artificial, aunque no ha habido avances sobre este particular.

En cuanto al régimen de responsabilidad derivado de las decisiones adoptadas por la Administración tributaria basadas en herramientas de inteligencia artificial, queda expedita una nueva vía para exigir la responsabilidad patrimonial del Estado o incluso una responsabilidad civil del contratista que, en su caso, proporcione los algoritmos a la Administración.

Quizás uno de los grandes retos de naturaleza jurídica a los que se enfrenta la implantación del Data Science y el Machine Learning en el ámbito tributario es el cumplimiento de la normativa sobre protección de datos. La principal norma europea relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de sus datos personales y a la libre circulación de estos datos, el Reglamento General de Protección de Datos incluye los riesgos que estas nuevas tecnologías suponen para la privacidad de los datos y por ello ha establecido una regulación concreta para aquellos tratamientos de datos que tengan como objetivo la toma de decisiones basada únicamente en el dictamen emitido por una máquina. En este sentido, los artículos 13 (información que deberá facilitarse cuando los datos personales se obtengan del interesado), 14 (información que deberá facilitarse cuando los datos personales no se hayan obtenido del interesado) y 15 (derecho de acceso del interesado) ofrecen a los particulares distintas facultades

30. Informe del Parlamento Europeo con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre normas de Derecho civil sobre robótica, (2015/2103(INL)).

al mismo tiempo que imponen obligaciones a los agentes que hagan uso de estos sistemas.

Sin embargo, el artículo 22 constituye la piedra angular del régimen jurídico de protección conferido a los particulares. Efectivamente, aunque este artículo parece limitarse a regular una variante del derecho de oposición, en este caso referido en concreto a las decisiones automatizadas o el derecho a no verse sometido a este tipo de decisiones, en realidad este precepto contiene la regulación concreta de un tratamiento de los datos personales específico, esto es, la toma de decisiones automatizadas, incluida la elaboración de perfiles que produzcan efectos jurídicos o afecte significativamente de modo similar al interesado que se ve sometido a este tratamiento específico. Este es el sentido que el Grupo de Trabajo del Artículo 29 (GT Art. 29) ha concedido a este precepto, entendiéndolo que el mismo contiene una prohibición general de las decisiones basadas únicamente en un tratamiento informatizado³¹.

A la luz de la regulación contenida en estos preceptos y la interpretación dada a los mismos, el cumplimiento del RGPD constituye uno de los principales retos jurídicos a los que se enfrenta la utilización de técnicas de Data Science y Machine Learning en el ámbito tributario, dado que el diseño actual de los algoritmos y la redacción actual de la norma hacen que el cumplimiento del RGPD constituya una barrera al desarrollo e implantación de estas tecnologías en el ámbito tributario. Ello se debe a que, para poder desarrollar la inteligencia artificial se precisan enormes cantidades de datos.

Así es, el Machine Learning, consiste en la identificación de patrones en los datos disponibles y en la aplicación subsiguiente del conocimiento adquirido a nuevos datos. Cuanto más grande sea un conjunto de datos, mejor podrá aprender y descubrir incluso relaciones sutiles en los datos. Una vez entrenados, los algoritmos son capaces de clasificar correctamente objetos que nunca han visto, en más y más casos con una precisión superior a la de los seres humanos. Por lo tanto, el acceso a los datos es un componente clave para un entorno competitivo de robotización, el cual la UE debería facilitar con pleno respeto de las normas de protección de datos personales.

Aunque la UE ha adoptado algunas medidas en este sentido, como el Reglamento (UE) 2018/1807 del Parlamento Europeo

31. *European Commission Article 29 Data Protection Working party, "Guidelines on Automated Individual Decision-Making and Profiling for the Purpoes of Regulation 2016/679", Feb. 6, 2018.*

y del Consejo, de 14 de noviembre de 2018, sobre un marco para la libre circulación de datos no personales en la Unión Europea, que entró en vigor en 2019, la actual situación de bloqueo del uso de datos personales que debe fluir en y entre Administraciones tributarias sigue siendo una tarea pendiente.

Uno de los mayores problemas de carácter tecnológico que encuentran las Administraciones tributarias y que puede ser resuelto mediante la oportuna medida normativa es la fragmentación de los datos. En efecto, debido a que, para que el manejo de estos datos sea realmente útil se debe crear un perfil único para cada contribuyente a partir de datos de distintas fuentes (propias o ajenas, nacionales o internacionales), lo que exige el manejo de datos en distintos archivos y formatos. Aunque las Administraciones tributarias han recurrido a soluciones técnicas para paliar estos problemas y el estándar de fichero SAF-T propuesto por la OCDE está siendo adoptado de manera progresiva por distintas jurisdicciones fiscales, los problemas persisten. Estos problemas resultan más llamativos en el seno de la UE. Efectivamente, el fichero de estándar SAF-T sólo ha sido adoptado por algunos Estados miembros en relación con el IVA y, a mayor abundamiento, debido a que la OCDE no exige ningún formato en concreto, los distintos ficheros SAF-T de los datos varían en cuanto al tipo y cantidad de información que contienen. Es por ello, por lo que debería cuestionarse la oportunidad de una iniciativa legislativa que introdujera la obligación de utilizar un único estándar de fichero a nivel internacional, o al menos en el ámbito de la UE, exigiéndose un determinado formato de fichero que permitiera la interoperabilidad y facilitara el acondicionamiento de datos.

Como se ha explicado supra, el diseño del algoritmo plantea grandes desafíos a la Administración tributaria. Los modelos de algoritmos utilizados en la actualidad por la Administración tributaria presentan problemas de transparencia y, además pueden llegar a seguir una lógica discriminatoria. Desde nuestro punto de vista, los ingenieros informáticos y los tributaristas deben trabajar de manera conjunta desde las fases iniciales de diseño de los algoritmos al objeto de adecuar el diseño de los algoritmos a las exigencias derivadas de la normativa tributaria en aquellos casos en los que la ciencia lo permita y, cuando el estado de la ciencia no permite alterar el diseño del algoritmo, el legislador debería considerar una modificación de la normativa al objeto de adaptarla a la realidad tecnológica.

El primer problema mencionado está relacionado con la falta de transparencia o Black Box. Los problemas de falta de

transparencia hacen referencia a la imposibilidad de conocer el motivo por el cual un algoritmo ha alcanzado un determinado resultado y cuál ha sido la información con la que se cargado. Este problema se presenta especialmente en relación con los modelos predictivos (este es especialmente el caso con los métodos que dependen de redes neuronales puesto que los métodos de aprendizaje automático basados en árboles de decisión permiten, en teoría, determinar la ruta de aprendizaje). Esta falta de transparencia viene provocada por razones tanto de tipo técnico, como de tipo jurídico.

Las razones de carácter jurídico que impiden el conocimiento del funcionamiento del algoritmo están relacionadas con las limitaciones de acceso al código fuente y al algoritmo que pueden existir derivadas de la normativa en materia de protección de derechos de propiedad intelectual o industrial o protección nacional, entre otros. Esta cuestión es especialmente relevante donde puede resultar altamente conveniente no hacer público el funcionamiento del algoritmo, por ejemplo, haciendo públicos los parámetros que utiliza el algoritmo para elegir a los sujetos que van a ser objeto de un procedimiento de inspección para evitar que los contribuyentes elaboren una estrategia fiscal que eluda esos criterios al objeto de no ser seleccionados por el algoritmo.

Por otro lado, las causas de carácter técnico están relacionadas con el propio diseño y funcionamiento del algoritmo que impide conocer, incluso a su creador, el razonamiento seguido por el algoritmo hasta alcanzar el resultado. Cuando esto sucede este tipo de algoritmos se clasifican como Black Box. Esta situación imposibilita a la Administración justificar el motivo que le ha llevado a adoptar una determinada decisión.

Esta es una indeseable situación sobre la que ya alertó el Parlamento Europeo advirtiendo que “ha de ser posible justificar cualquier decisión que se haya adoptado con ayuda de la inteligencia artificial y que pueda tener un impacto significativo sobre la vida de una o varias personas” añadiendo que “siempre debe ser posible reducir los cálculos del sistema de inteligencia artificial a una forma comprensible para los humanos”³².

Así pues, recae sobre la Administración tributaria la obligación de ofrecer una explicación sobre el funcionamiento del sistema

32. Resolución del Parlamento Europeo de 16 de febrero de 2017, 2015/2103/(INL).


de forma comprensible al ciudadano que viene también exigida por lo dispuesto en los artículos 13, 14 y 15 del Reglamento General de Protección de Datos. En caso de vulnerarse el estándar de debida diligencia en la comprensibilidad, cabría alegar por el contribuyente, la imposibilidad de cumplir lo exigido (lo que haría la decisión administrativa imposible y/o irracional, según el artículo 47 de la ley 39/2015 para los actos y el artículo 9.3 de la Constitución española, en general) y solicitar la anulación judicial de la decisión adoptada, así como en su caso, responsabilidad patrimonial por los daños que la actividad incomprensible de la Administración haya causado en el destinatario³³.

Por otro lado, el diseño de los distintos algoritmos puede influir en la aparición de sesgos en los resultados de manera que estos sean discriminatorios. Dada la capacidad que tienen las herramientas de machine learning de aprender sobre la base de repeticiones, es posible que el funcionamiento del algoritmo alcance resultados discriminatorios de acuerdo con los artículos 14 y 31.1 de la Constitución. Estos sesgos discriminatorios son difíciles de detectar y pueden deberse a distintas causas, tales como el inadecuado entrenamiento de datos, deficiencias en el conjunto de entrenamiento, es decir, en los datos que el algoritmo va a utilizar en su entrenamiento (como por ejemplo, una insuficiencia de datos o una mala elección de estos datos) o el establecimiento de correlaciones sin causaciones.

En cualquier caso, desde la perspectiva de la regulación, debería exigirse explícitamente que en el diseño de los algoritmos se respete el principio de igualdad y que se articulen las medidas técnicas disponibles para evitar las discriminaciones³⁴.

33. Poncé Solé, J., “Inteligencia artificial, Derecho administrativo y reserva de humanidad: algoritmos y procedimiento administrativo debido tecnológico”, *Revista General de Derecho Administrativo*, nº 50, 2019).

34. Desde la perspectiva del contribuyente, STIR es un modelo de Black Box: los algoritmos utilizados para determinar el indicador de riesgo no se divulgan. Un indicador de alto riesgo juega un papel fundamental en la evaluación de riesgos de la ANR y la decisión de aplicar medidas, como bloquear una cuenta bancaria o cancelar un registro de IVA. Recibir incorrectamente un indicador de alto riesgo podría conllevar desastrosas consecuencias para los empresarios: una cuenta bancaria bloqueada podría conducir a la insolvencia y la quiebra, y la cancelación del registro del IVA y la publicación de ese hecho en un registro especial que podría interrumpir seriamente la actividad comercial. En 2017, Polonia adoptó el STIR o System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR), que es una medida innovativa y antifraude para reducir el fraude fiscal en el IVA. Ruled by Algorithms: Consúltese A. Bal, *The Use of ‘Black Box’ Models in Tax Law* en *Tax Notes International*, September 16, 2019, p. 1159.

A dark teal background featuring a faint, stylized world map. The map is centered and shows the outlines of continents in a slightly lighter shade of teal.

JORNADA CONCURSO DE PONENCIAS

EXPOSITORES

- *Christian Anguita*
- *Víctor Rojas Fuentes*
- *Patricio Casas*
- *Mario Guzmán y Riley Zecca*
- *Isabel Veliz y David Lagos*
- *Christian García y Angie Flies*

“Influencia de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Desarrollo de la Norma General Antielusión Chilena”

Christian Anguita Oyarzún*

El presente Estudio busca desarrollar los principios sobre los cuales el TJUE ha elaborado su doctrina sobre el abuso del derecho tributario, identificando aquéllos principios que han sido expresamente reconocidos, tanto por la NGA chilena, como por la jurisprudencia. Con especial detalle se analizarán los últimos fallos del TJUE, la influencia que han tenido al interior de la UE y los posibles efectos en el desarrollo de la elusión tributaria en nuestro país.



1. INTRODUCCIÓN

Tanto la historia fidedigna de la Ley N° 20.780, Ley de Reforma Tributaria, como la doctrina nacional,¹ han reconocido la influencia extranjera como fuente de inspiración de la Norma General Antielusión (en adelante, NGA) en nuestro

* Abogado. Licenciado en Derecho Pontificia Universidad Católica de Chile. Master of Laws (LL.M.) International Commercial Law, University of Dundee (Reino Unido). Master of Laws (LL.M.) Business and Taxation Law, Université de Cergy-Pontoise (Francia). PhD © International Tax Law, Maastricht University (Países Bajos).

1. Entre otros, Navarro Schiappacasse, María Pilar (2016) “Análisis crítico de la nueva norma general antielusión chilena”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, N° 19, 2016 págs. 1-52; Yáñez V., Felipe (2014), “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”, Revista de Estudios Tributarios, FEN Universidad. Chile, N° 11, p. 235, Vergara Quezada, G. (2016). Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780, Revista de Estudios Tributarios, (12), 151-179; Anguita Oyarzún C. (2017) “La Cláusula General Antielusión Chilena y su inspiración en la legislación española: una visión comparada”, Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad Tributaria 1, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España.

ordenamiento jurídico, fenómeno que en doctrina se conoce como trasplante jurídico. En este particular trasplante jurídico, destaca la transcripción casi idéntica de la actual norma española de Conflicto² en nuestro Código Tributario, así como también las similitudes con la institución del abuso de las formas jurídicas incorporada en el ordenamiento jurídico alemán en el año 1919, la cual ha sido modificada en varias oportunidades desde su creación.

El trasplante de normas jurídicas europeas no es un tema ajeno a nuestro país, el cual se remonta a los tiempos de la Colonia con la introducción de fuentes e instituciones jurídicas provenientes del Reino de España, y luego al siglo XIX cuando se adoptaron los Códigos Civil y Comercial francés, como fuentes formales de nuestro derecho. Como

2. La Ley General Tributaria Española contiene en su artículo 15 la actual redacción de la norma general antielusión incorporada en el año 2003, que en el ordenamiento jurídico Español se denomina norma de conflicto, la cual reemplazó la original norma del año 1963 que regulaba el fraude a la ley,

consecuencia de este desarrollo histórico, el Derecho chileno forma parte del sistema jurídico europeo continental, al cual también adhieren los ordenamientos jurídicos alemán, español y francés, entre otros, y donde la fuente tradicional del derecho ha sido precisamente la ley.

Sin embargo, en las últimas décadas una fuente esencial del derecho europeo continental emana también de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE),³ el cual en los últimos años ha elaborado una doctrina propia del abuso del derecho tributario, según la cual nadie tiene derecho a invocar la legislación de la Unión Europea (en adelante, UE) cuando se esté en presencia de prácticas abusivas.

El presente Estudio busca desarrollar los principios sobre los cuales el TJUE ha elaborado su doctrina sobre el abuso del derecho tributario, identificando aquellos principios que han sido expresamente reconocidos, tanto por la NGA chilena, como por la jurisprudencia. Con especial detalle se analizarán los últimos fallos del TJUE, la influencia que han tenido al interior de la UE y los posibles efectos en el desarrollo de la elusión tributaria en nuestro país, tanto a nivel jurisprudencial como normativo.

Sin perjuicio de lo anterior, es necesario destacar las evidentes diferencias entre el derecho Europeo y el derecho chileno, en particular la circunstancia de que el primero busca regular e interpretar las normas de la UE, institución formada por 27 estados, mientras que el derecho nacional se enmarca dentro del derecho doméstico, por lo que nuestro análisis no tiene por objeto comparar sistemas jurídicos esencialmente distintos, sino que destacar la influencia que ha tenido la jurisprudencia del TJUE en el desarrollo del concepto de elusión tributaria en nuestro país.

2. LA TEORÍA DEL ABUSO EN EL DERECHO TRIBUTARIO MODERNO

La introducción de una cláusula general antielusión, así como también el desarrollado de una jurisprudencia referente al abuso no ha sido un tema pacífico en los sistemas tributarios comparados, así como tampoco lo fue en nuestro país

3. El Tribunal de Justicia de la Unión fue creado en el año 1952, tiene su sede en Luxemburgo y su rol fundamental es garantizar que la legislación de la Unión Europea se interprete y aplique de la misma manera en cada uno de los países miembros, así como también garantizar que los países miembros y las instituciones europeas cumplan la legislación de la Unión Europea.

durante la discusión de la Ley de Reforma Tributaria del año 2014, debido a la constante interacción de estas normas con principios fundamentales de cualquier estado de derecho, tales como la libertad económica, la seguridad jurídica, la igualdad, equidad tributaria y capacidad contributiva.

En efecto, la normativa chilena, coincidió con los esfuerzos internacionales desarrollados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), para combatir la elusión en el internacionalmente conocido “Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” (BEPS, por sus siglas en inglés).⁴ De igual manera, se adelantó a la última versión del Modelo de Código Tributario publicado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el año 2015,⁵ a la Directiva de la Unión Europea del año 2016 destinada a combatir la elusión fiscal,⁶ y a la Convención Multilateral,⁷ que fue recientemente ratificado por el Congreso Nacional, la cual dentro de sus características más importantes contiene una norma general que impide la utilización abusiva de los Convenios.⁸

Ya se le denomine norma de conflicto en España, abuso de las formas jurídicas en Alemania, abuso del derecho en Francia, teoría del nuevo realismo en el Reino Unido, doctrina

4. Así lo sostuvo el entonces Ministro de Hacienda, Sr. Alberto Arenas: “al observar el último documento a que ha accedido el Gobierno de Chile en la OCDE, respecto de las buenas prácticas que la administración tributaria, en evasión y en elusión, se confirma que la gran mayoría de los países desarrollados que pertenecen a ese grupo tienen una norma en su Código Tributario o en su normativa tributaria específica, una norma antielusión que nuestro sistema no tiene.” (Historia de la Ley N° 20.780, p. 528)

5. El artículo 11 contempla una cláusula general antielusiva.

6. Directiva del 12 de julio de 2016 por la que se establecieron normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, la cual en el artículo 6 incluye una norma general contra las prácticas abusivas.

7. La Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, permite la modificación de convenios tributarios bilaterales ya suscritos, de una manera sistemática y coordinada, evitando negociaciones bilaterales. Al 29 de septiembre del año 2020, 94 países ya habían firmado el Convenio, de los cuales 53 han depositado su instrumento de ratificación en la OCDE, habiéndose modificados cientos de convenios de doble tributación de manera automática.

8. El artículo 7.1 dispone: “No obstante las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido.”

de la sustancia sobre la forma en Estados Unidos, criterio de interpretación económica en gran parte de Sudamérica, cláusula general antielusión, cláusula general antiabuso, general anti-avoidance rule (GAAR), general anti-abuse rule, o test del propósito principal en los convenios de doble tributación, todas estas teorías, doctrinas y normas tienen en común hacer prevalecer la realidad por sobre las apariencias, el engaño y el abuso, y tal como sostiene Judith Freedman, el lenguaje puede variar de acuerdo a las diferentes culturas legales, pero los conceptos subyacente son los mismos.⁹

De esta manera, al estudiar las tendencias en la legislación comparada y los principios de tributación internacionalmente aceptados, podemos sostener que, tanto la doctrina del abuso del derecho tributario, como la incorporación de cláusulas generales antielusivas en los sistemas jurídicos domésticos e internacionales, forman parte del derecho tributario moderno, por lo que el estudio y análisis ya no es su legitimidad o constitucionalidad, sino que por el contrario, su interpretación, alcance, características y protección de los contribuyentes dentro de esta institución del derecho tributario.

3. PRINCIPIOS DEL ABUSO DEL DERECHO TRIBUTARIO EN CHILE

En el presente capítulo analizaremos las principales características de la actual doctrina del abuso del derecho tributario en nuestro país, las cuales encuentran su fundamento tanto en el Código Tributario, en particular en los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter, como también en la jurisprudencia nacional de los últimos 10 años, la cual ha sido especialmente prolífica en esta materia, coincidiendo con la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Para el cumplimiento de los objetivos de esta obra, no analizaremos los aspectos procedimentales de la NGA, así como tampoco estudiaremos en detalle todas sus características. Asimismo, es necesario destacar que toda la jurisprudencia a que se hace referencia en este capítulo es producto de la aplicación general de principios del abuso del derecho tributario en nuestro país, ya que los Tribunales todavía no han tenido la oportunidad de interpretar la NGA incorporada en el Código Tributario, y que se encuentra vigente desde el año 2015.

9. Freedman, J. (2011). *The anatomy of tax avoidance counteraction: Abuse of law in a tax context at member state and European Union level*. *Studies-Oxford Institute of European and Comparative Law*, 13, 365-380.

3.1 El abuso de las formas jurídicas y la simulación

En primer lugar es necesario recordar que la cláusula general antielusiva incluida en el Código Tributario contempla su aplicación, tanto a casos de abuso de las formas jurídicas, como también a la simulación.

En el artículo 4° ter se describe el abuso de las formas jurídicas en derecho tributario:

*“Los hechos imponderables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso”.*¹⁰

Por su parte, el artículo 4° quáter se refiere a la simulación:

*“Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimientos”.*¹¹

En el año 2015 la interpretación de la Excm. Corte Suprema fue contundente al momento de elaborar el concepto moderno de elusión tributaria en nuestro país y relacionarlo directamente con el abuso de las formas jurídicas en el

10. Norma que tiene su inspiración en el artículo 15 de la Ley General Tributaria Española del año 2003.

11. Tiene su inspiración en el artículo 16 de la Ley General Tributaria Española del año 2003. Por otra parte, el Servicio de Impuestos Internos, a través de la Circular N° 65 del año 2015 ha interpretado que esta norma se aplica únicamente a los casos de simulación relativa, mientras que la simulación absoluta corresponde ser sancionada como delito tributario.

comentado caso de los “Hermanos Muñoz”¹² dejando definitivamente atrás la doctrina del caso Bahía.¹³

“...La elusión, de contrario, no consiste en la elección lícita dentro de determinadas opciones que el propio legislador tributario entrega, sino que en el comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.

En este estado de cosas, resulta que la elusión tributaria, sin consistir necesariamente en un ilícito, evita el impuesto que, por la vía usual del desarrollo de la actividad, le habría correspondido, objetivo para el que utiliza formas jurídicas inusuales o anómalas”.¹⁴

El principio de abuso de las formas jurídicas también ha sido elaborado por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción en un caso de reorganización de empresas al sostener que:

“Que, en este caso y a la luz de las definiciones previamente señaladas, la prueba rendida permite sostener que el contribuyente ha estructurado sus operaciones con el único objeto de eludir impuestos, incurriendo entonces en un acto elusivo manifiestamente ilícito, por cuanto la Sociedad Absorbente (Vialat S.A.) sufrió un cambio de propiedad al absorber a la Sociedad Bethia Dos S.A. y ésta, que es la sociedad absorbida, aprovecha las pérdidas de la primera, que se encuentra impedida de poder utilizarlas.

12. El caso se refería a la elusión de impuestos de primera categoría que afectó la tributación del mayor valor en la venta de acciones que efectuaron los contribuyentes, mediante una planificación tributaria que consistió en primer lugar en la modificación del tipo social, (una sola sociedad de responsabilidad Ltda. en dos S.A), luego en la constitución de cada uno de los socios en contribuyentes del régimen del art. 14 Bis, con lo cual pretendía dejar de pagar el impuesto que afectaba a la operación de enajenación de una cadena de supermercados en Temuco.

13. No es la oportunidad para realizar un análisis más detallado del caso Bahía, sin embargo, en vista de la tendencia jurisprudencial y legislativa de los últimos 10 años, sólo podemos afirmar que la “doctrina Bahía” forma parte de la historia del derecho tributario.

14. Considerando 11°, “María Paulina Gajardo Muñoz c/ Servicio de Impuestos Internos” 17586-2014, 27 de 2015, jurisprudencia que fue reiterada en los Roles 22.382-14; 25.915-2014 y 29.358-2014, 31.983-2014. Reiterada también por la Iltrma. Corte de Apelaciones de Valparaíso en sentencia de 27 de Julio de 2017, Rol 21-2016.

Justamente el objetivo de la conducta descrita es impedir el nacimiento del hecho gravado, por medios antijurídicos”.¹⁵

3.2 El principio de la sustancia sobre la forma

También conocido como principio de calificación, tiene su consagración legal en el inciso 1° del artículo 4° bis del Código Tributario, el cual señala que:

“Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imposables, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”.¹⁶

Así, en virtud del principio de la sustancia sobre la forma, el Servicio de Impuestos Internos no se debería limitar a aceptar las formas legales, sino que debe analizar la real naturaleza de las transacciones y operaciones y aplicar el régimen tributario que corresponde a aquellas operaciones. Sin embargo, es preciso recordar que la incorporación de este principio en la ley tributaria se produce dentro del conjunto de normas que regulan la NGA, y que exigen para su aplicación un procedimiento judicial iniciado por la Autoridad Tributaria, por lo que necesariamente debemos preguntarnos si el principio de calificación puede ejercerse unilateralmente por la Administración Tributaria dentro de sus facultades de fiscalización o, si atendida su ubicación o redacción actual, debe en todo caso requerir su aplicación ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.¹⁷

15. Considerando 15, Ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción en Rol 1-2018, de fecha 10 de agosto de 2018, que confirmó sentencia definitiva en caso RIT GR-10-000093-2016, Inbet S.A. c/SII, Tribunal Tributario y Aduanero del Bío Bío. Se encuentra actualmente pendiente el recurso de casación.

16. La norma que codifica el principio de la sustancia sobre la forma en nuestro Código Tributario es una transcripción casi idéntica de la ley española que regula la “Calificación”, la cual dispone en su artículo 13 que “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

17. Así, por ejemplo lo ha interpretado el Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción Tax and Customs Court of Concepcion, “agrícola Ancali Limitada c/Servicio de Impuestos Internos, RIT N° GR-10-00090-2016, 29 de marzo 2019. Cabe destacar que la causa se encuentra apelada ante la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción y actualmente “en acuerdo” desde el 19 de octubre del 2020, bajo el Rol 90-2016 (última consulta de fecha 20 de octubre de 2020).

“Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponible, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”.

Este principio general fue aplicado por el Servicio de Impuestos Internos en el caso “Flota Hualpén”, donde la Autoridad Tributaria rechazó la solicitud de devolución de remanentes de créditos fiscales, fundada en el artículo 27 bis del DL 825, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado soportado en la adquisición de vehículos destinados a integrar su activo fijo. El principal motivo del Servicio para denegar la devolución fue que el contribuyente prestaba servicios de transporte de trabajadores a otras empresas, lo que se encuentra exento de IVA según el artículo 13 N° 3 del DL 825. Por su parte, el reclamante sostuvo que era una segunda empresa (Logística Hualpén Ltda.) la que operaba estos vehículos, y que por tanto, su actividad consistía exclusivamente en el arriendo de vehículos, actividad gravada con IVA.¹⁸

El Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción, luego de un muy interesante análisis, llegó a la siguiente conclusión:

“Y es del caso dejar establecido que aun cuando los contratos precitados no se refirieran al transporte de pasajeros, y se refirieran solamente al arriendo de vehículos, como tantos otros acompañados por la reclamante en autos, eso no cambia el hecho de que el reclamante sí ejerce el giro de transporte de pasajeros. La contribuyente se obliga

18. Cabe destacar que el mayor cliente de Flota Hualpén era Empresa de Buses Hualpén Ltda. con quien estaba relacionada y quien sí presta el Servicio de Transporte de Pasajeros. Es más, según se señala en el fallo, originalmente existía una sola empresa la cual era propietaria de los buses y, al mismo tiempo, prestaba el servicio de transporte de pasajeros. Sin embargo, según el reclamante, por motivos de índole laboral, y no tributarios, decidió separar su negocio en dos empresas. Una que adquiere los buses y los da en arrendamiento, y otra que presta el servicio de transporte de pasajeros. De acuerdo al fallo, la controversia radicaba en si la reclamante cumple con los requisitos para tener derecho a la devolución establecida en el artículo 27 bis del DL 825 de 1974, y primeramente, si la actividad que se desarrolla está o no afectada por el Impuesto al Valor Agregado.

a transportar pasajeros para terceros, pero lo hace con trabajadores provistos por una segunda empresa – que tiene exactamente la misma estructura societaria, con los mismos dueños, como se desprende de los documentos de fojas 293 y 294, para, en su decir “ponerse a salvo de contingencias laborales”. Si eso merece reproche o no en sede laboral no es cuestión de este juicio, pero no puede la parte pretender que la invocación de una forma jurídica distinta a la que en los hechos existe tenga efectos tributarios.

*“...Y no por el hecho de que los choferes de los buses utilizados para la prestación del servicio no sean directamente dependientes del reclamante, la prestación va a mutar en una distinta; sigue siendo transporte de pasajeros, con choferes contratados por una empresa distinta, lo que en absolutamente nada puede alterar la naturaleza de la prestación. Lo que para el reclamante es una “forma de contratación” no es más que llamar a un contrato por un nombre distinto al que naturalmente le pertenece, pero infinitas veces ha dicho la doctrina, las cosas son lo que son, y no lo que decimos que son”.*¹⁹

3.3 Business purpose test

Directamente relacionado con el principio de la sustancia sobre la forma, se encuentra el business purpose test, legítima razón de negocios o principio de la realidad, y que en el derecho español y europeo se refiere a actos o negocios artificiosos o impropios.

En el desarrollo jurisprudencial chileno, y a propósito de un caso de responsabilidad contractual, en el año 2009 la jurisprudencia de la Corte Suprema, reconoció el principio de la realidad al señalar que:

“Como fuere, subyace en toda la dialéctica del recurso la pretensión de elevar a la condición de principio insoslayable la regla según la cual una persona jurídica no puede jamás responder por las conductas de otra, cualquiera sea la similitud entre ellas. Pero esta visión resulta en nuestro tiempo inconciliable con la proliferación de entidades comerciales coligadas o vinculadas entre sí, alrededor de organizaciones matrices dirigidas muchas veces a ocultar

19. Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío. Sentencia de fecha 01 de septiembre de 2014, “Flota Hualpén Limitada c/SII”, RIT GR-10-00140-2013. La sentencia fue posteriormente revocada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción. Finalmente, la Excm. Corte Suprema confirmó la resolución del Tribunal Tributario y Aduanero.

la realidad de controladores únicos, para fines de eludir o reducir obligaciones tributarias, cuando no prohibiciones o limitaciones impuestas a ciertos tipos societarios para determinadas actividades, que sí pueden ser emprendidas bajo fórmulas jurídicas alternativas”.

A lo que finalmente concluyó:

“Se previene de este modo abusos del derecho y fraudes a la ley, privilegiándose los principios de supremacía de la realidad y de buena fe, que podrían verse sobrepasados si, en virtud de una interpretación puramente formalista, se diera estricta aplicación a los preceptos que la recurrente entiende vulnerados...”²⁰

El principio del business purpose test encuentra su consolidación en nuestra jurisprudencia en el célebre caso Embonor, donde el sentenciador de primera instancia desarrolla el concepto de la artificialidad como una conducta contraria al espíritu y contenido del derecho tributario:

“Que, por de lo expuesto, este Tribunal ha llegado a la convicción que las operaciones descritas, efectuadas por Coca Cola Embonor no son una gestión eficiente para la compra de las plantas, sino, por el contrario, han generando la duplicación del costo de los activos, que van a acarrear pérdidas tributarias en Chile de manera artificial, pero que disminuye o evita el pago de impuestos a la renta; a favor de la producción de utilidades, también artificial, en la filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta; por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir la renta.

Por lo concluido, se hace evidente que no es aplicable, en caso alguno el artículo 26 del Código Tributario, ya que a juicio de este Tribunal, Coca Cola Embonor, no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asila en ella, sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de planificación tributaria destinada a eludir la carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista como una “legítima razón de negocios”.²¹

20. Sentencia de la Excm. Corte Suprema en causa 1527-2008, de fecha 02 de junio de 2009.

21. Tribunal Tributario y Aduanero de Arica y Parinacota, “Coca Cola Embonor S.A. con SII”, RIT N° GR-01-00003-2011, considerando 49, de fecha 03 de abril de 2012.

Interpretación que posteriormente fue confirmada y complementada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica, la cual conociendo del recurso de apelación deducido por Coca Cola Embonor en causa Rol 3-2012, rechazó el recurso, señalando en el considerando Decimocuarto que:

“(…) la reorganización empresarial que realizó la reclamante no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, es decir, aquello que la jurisprudencia anglosajona denomina “business purpose test”, esto es, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos, configurándose en los hechos una duplicidad de costos que la misma ha volcado en su declaración de impuestos, siendo, por ende, correcto el rechazo efectuado por el Servicio de Impuestos Internos y, por ello, correcta la Resolución 85/2011 cuya impugnación se ha pretendido mediante el presente litigio”.

Cabe destacar que la consagración legal del business purpose test se encuentra en la parte final del inciso primero del artículo 4º ter, el cual señala en la parte pertinente “...mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios...”

3.4 La protección de los derechos de los contribuyentes en la NGA

Un aspecto fundamental al momento de analizar la doctrina del abuso, así como también la incorporación de una NGA al sistema tributario, y su posterior aplicación, dice relación con la debida protección de los derechos de los contribuyentes, los cuales pueden verse afectados ya sea por la falta de certeza jurídica, característica inherente a una NGA, como también por una aplicación abusiva de esta facultad por parte de las administraciones tributarias.

En nuestro país, esta protección tiene varias características. Así, en primer lugar se consagra reconocimiento a la buena fe de los contribuyentes, en el sentido de reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes. La única manera de apartarse de esta buena fe será a través de la elusión tributaria, ya sea mediante el abuso de las formas jurídicas

o la simulación, lo cual debe ser probado por el Servicio de Impuestos Internos.

Tanto el artículo 4º ter, como el artículo 4º quáter señalan que en caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley, así como también que los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados, sin establecer sanciones adicionales al momento de redactar las normas sustantivas. Así, las operaciones deben tributar de acuerdo con su esencia, sin que la redefinición de las operaciones pueda conllevar una tributación mayor a la que hubiera sido normal, sin agregar otro tipo de sanciones. Sin embargo, el artículo 100 bis establece sanciones para los asesores que hayan participado en conductas abusivas o simuladas, lo cual abre un interesante debate acerca de la legitimidad esta última norma.²²

De igual manera, un aspecto innovador ha sido la consagración legal de la economía de la opción o planificación tributaria, la cual tiene su fundamento jurisprudencial en el derecho comparado, pero que en nuestro país además goza de una consagración legal en el artículo 4º ter, inciso segundo del Código Tributario:

“Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.”

La jurisprudencia nacional también reconoce y protege la planificación tributaria de los contribuyentes, así por ejemplo lo han interpretado nuestros tribunales:

“En esa línea de razonamiento, es posible distinguir la elusión tributaria de la planificación; esta última ha sido definida como “la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización

22. Un análisis brillante acerca de esta materia lo desarrolla la Doctora en Derecho, Sra. María Pilar Navarro, en su tesis doctoral titulada “Normas Generales Antielusión: naturaleza jurídica y sanción” de la Universidad de Barcelona, de fecha 15 de mayo de 2018.

*de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”.*²³

*“Que, en virtud de las garantías constitucionales de libertad de empresa, de trabajo y de contratación, aseguradas por el artículo 19 de la Constitución Política, en sus numerales 16, 21 y 23, los particulares gozan de la posibilidad de optar por estructurar sus actividades económicas del modo que mejor les parezca, incluso si la opción implica morigerar cargas tributarias...”*²⁴

Así, el gran desafío para el intérprete de la norma estará en identificar cuándo se está en presencia de economías de opción y planificaciones tributarias y cuándo de conductas abusivas, por lo que el análisis de las planificaciones tributarias agresivas consistirá en el objetivo principal de los procesos de comprobación contemporáneos. Así, para la ley tributaria el concepto de “planificaciones tributarias agresivas” no existe, sino que, o es economía de opción, o es planificación tributaria, o serán, en caso contrario, conductas y operaciones abusivas, y en este último caso, serán las Administraciones Tributarias quienes tendrán la carga de probar que los actos, contratos, operaciones y negocios de los contribuyentes son abusivos, respetando en todo momento los derechos de los contribuyentes.

4. EL ABUSO EN EL DERECHO EUROPEO

De acuerdo a la jurisprudencia del TJUE, la legislación europea no puede ser utilizada con fines abusivos o fraudulentos.²⁵ Este desarrollo jurisprudencial ha evolucionado en los últimos años, desde una doctrina del abuso del derecho hasta los últimos fallos que han proclamado, no exentos de críticas,²⁶ la existencia de un principio general europeo

23. “María Paulina Gajardo Muñoz c/ Servicio de Impuestos Internos” 17586-2014, 27 de 2015, jurisprudencia que fue reiterada en los Roles 22.382-14; 25.915-2014 y 29.358-2014, 31.983-2014, considerando undécimo, donde el máximo tribunal cita a los autores nacionales: Principios de Derecho Tributario, Aspectos Generales, Pedro Massone Parodi, Legal Publishing, Tercera Edición, pág. 439) y (Elusión, planificación y evasión tributaria, Rodrigo Ugalde y Jaime García, Legal Publishing, 4º edición, pág.65).

24. Sentencia de la Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción, “Comercial Caracol c/SII” Rol 50, 2013, 16 de diciembre de 2013.

25. C-229/83 Leclerc; C-39/86 Lair; C-148/91 Veronica; C-23/93 TV10; C-367/96 Kefalas; C-373/97 Diamantis; C-32/03 Fini; C-255/02 Halifax; C-251/06 Firma Ing. Auer; C-155/13 SICES; C-423/15 Kratzer.

26. Schön, Wolfgang, The Concept of Abuse of Law in European Taxation: A Methodological and Constitutional Perspective (November 20, 2019). Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2019-18.

para combatir el abuso de derechos, afirmando que las prácticas abusivas están prohibidas, y que la ausencia de disposiciones contra el abuso, nacionales o basadas en acuerdos no constituye un obstáculo para su aplicación.

4.1 Origen de la doctrina del abuso del derecho en el TJUE

A pesar que el concepto ya tiene varias décadas, este se elabora con mayor detalle en el caso Emsland- Stärke en el año 2000, donde una empresa alemana exportaba productos agrícolas a Suiza, con el objetivo de aprovechar una franquicia de reembolso en virtud de la legislación aduanera vigente. Inmediatamente después de su liberación para su uso en Suiza los productos eran devueltos a Alemania sin alteraciones y por el mismo medio de transporte, para posteriormente ser comercializados en Alemania.

Al respecto, el TJUE concluyó que:

“La constatación de que se trata de una práctica abusiva exige, por un lado, que concurran una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa.

Requiere, por otro lado, un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención. La existencia de dicho elemento subjetivo puede acreditarse, en particular, mediante la prueba de una colusión entre el exportador comunitario beneficiario de las restituciones y el importador de la mercancía en el país tercero.”²⁷

Como se puede apreciar, en esta primera etapa se observa la exigencia de elementos objetivos y subjetivos al momento de acreditar la comisión de actuaciones abusivas por parte de los contribuyentes. La jurisprudencia clásica del abuso del derecho en la UE distinguía claramente entre elementos objetivos y subjetivos que debían ser probados para acreditar el abuso del derecho, interpretación que fue modificándose en los últimos quince años.

27. C-110/99 Emsland-Stärke, párrafos 52–53.

4.2 La doctrina del abuso del derecho tributario: Halifax and Cadbury

Sin embargo, la doctrina del abuso en el derecho de la UE se consolidó en el año 2006 con la resolución de los casos Halifax y Cadbury, donde el primero se refería al abuso en materia de impuestos indirectos, mientras que en Cadbury se discutió la libertad de empresa dentro de las normas CFC en el Reino Unido.

En Halifax, una entidad financiera inglesa, la cual realizaba principalmente operaciones exentas del IVA construyó unos centros de atención telefónica, sin embargo el IVA soportado en tales obras no resultaría deducible en condiciones normales. Con el objetivo de deducir el IVA, Halifax cedió los terrenos a una empresa relacionada (Leeds) con el encargo de que se realicen obras de pequeña cuantía y concedió un préstamo a tal entidad. Posteriormente, Leeds encargó obras de elevada cuantía a otra sociedad del grupo (County), la cual a su vez encargó tales obras a los constructores independientes con quienes Halifax había firmado determinados contratos de promoción inmobiliaria, produciéndose de esta forma una novación el contrato por sustitución de una parte (County se subrogó en la posición de Halifax). De esta manera, y gracias a la compleja estructura descrita, tanto County, como Leeds lograron deducir el IVA soportado, que en un principio Halifax no podía deducir.

Ante tales circunstancias, la CJEU resolvió que existió una práctica abusiva y que las transacciones involucradas debían redefinirse para restablecer la situación que habría prevalecido en ausencia de las transacciones que constituyen esa práctica abusiva. De igual manera se establecieron los siguientes pilares fundamentales de la doctrina del abuso del derecho tributario:

- Se deben cumplir una serie de requisitos (operación con el objetivo esencial de eludir impuestos y que sea contraria a la finalidad de la norma) para que pueda considerarse que existe abuso de derecho.²⁸
- La doctrina del abuso del derecho también es aplicable en casos de impuestos indirectos.²⁹
- Deben tutelarse, sin embargo, las situaciones realizadas

28. C-255/02 Halifax, párrafos 74-75. Así como también en las conclusiones del abogado general Sr. M. Poiares Maduro, párrafo 71, del 7 de abril de 2005

29. C-255/02 Halifax, 70, 73, 76.

de buena fe por parte de los contribuyentes, al tenor del principio de seguridad jurídica, que vendría destruida por una construcción artificiosa por parte de los obligados tributarios;

- Debe hacerse tributar la operación de acuerdo con su esencia, sin que la redefinición de las operaciones pueda conllevar una tributación mayor a la que hubiera sido normal de no realizarse el fraude a la ley tributaria.

La importancia de Halifax en el derecho europeo no es una novedad, sin embargo los principios que incorporó Halifax también los encontramos en nuestro derecho. En efecto, y tal como analizamos en el capítulo anterior, comparte características similares con Flota Hualpén, ya que en ambos casos los contribuyentes utilizaron maniobras artificiales con el objetivo de ser sujetos pasivos del IVA, y así obtener la devolución de este impuesto. En ambos casos, el europeo de 2006 y el chileno de 2014, se discutió si el concepto de abuso de derecho, previamente reconocido por la jurisprudencia en los impuestos directos era también aplicable en el ámbito del IVA.

En el fallo tuvo una gran influencia de la opinión abogado general Sr. M. Poiares Maduro, quien sostuvo:

*“Por tanto, es difícil concebir el sistema común del IVA como una suerte de ámbito libre de abusos en el régimen jurídico comunitario en el que dicho principio no tendría que ser respetado. No hay ningún motivo por el que ese principio general del Derecho comunitario deba depender, en esta materia, de una declaración expresa del legislador de que las disposiciones de las directivas del IVA tampoco escapan a la norma, constantemente confirmada por el Tribunal de Justicia, de que no puede invocarse formalmente ninguna disposición de Derecho comunitario para obtener ventajas que se oponen manifiestamente a sus objetivos y finalidad”.*³⁰

Por otro lado, la jurisprudencia de Halifax constituye un pilar del derecho jurisprudencial del abuso en derecho tributario al establecer derechos de los contribuyentes que deben ser respetados al momento de aplicar la doctrina del abuso en un caso particular. En efecto, como principio fundamental señaló que deben tutelarse las situaciones realizadas de buena fe por parte de los contribuyentes, con el objetivo de preservar el principio de la seguridad jurídica.

30. Conclusiones del abogado general Sr. M. Poiares Maduro, párrafo 74, del 7 de abril de 2005.

Así, se señaló que los contribuyentes se alejarían de la buena fe en casos de esquemas tributarios artificiosos. Al respecto, resulta muy interesante que este principio jurisprudencial del Derecho Europeo encuentre una consagración legal en nuestro país, en particular en los incisos segundo y tercero del artículo 4º bis del Código Tributario, y aún resulta más llamativo que en los sistemas domésticos en que se inspiró nuestra NGA no posean una consagración legal de la buena fe al momento de regular el abuso del derecho tributario. De igual manera, vale recordar la sentencia del caso Embonor, donde también se recurre a la doctrina de los actos artificiosos para fundamentar el abuso del derecho tributario.

Otro aspecto a considerar en la jurisprudencia Halifax lo constituye el principio de que, en caso de abuso del derecho tributario, debe hacerse tributar la operación de acuerdo con su esencia, sin que la redefinición de las operaciones pueda conllevar una tributación mayor a la que hubiera sido normal de no realizarse el fraude a la ley tributaria, mismo principio que encuentra consagración legal en los artículos 4º ter y 4º quáter del Código Tributario.

También en el año 2006, el TJEU resolvió el caso Cadbury, donde se discutió la legislación del Reino Unido sobre sociedades controladas en el extranjero (CFC). En virtud de la legislación del Reino Unido, las empresas residentes estaban gravadas sobre los beneficios de las filiales establecidas en una jurisdicción con un nivel impositivo más bajo, mientras que ese no era el caso para las empresas residentes con filiales gravadas favorablemente en el Reino Unido o las filiales extranjeras no sujetas a un nivel inferior de impuestos. Al respecto, el TJCE concluyó que una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada con el objetivo de evitar actuaciones abusivas, sin embargo no existirá abuso en caso de ejercer efectivamente actividades económicas.

*“De ello se deduce que para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.”*³¹

31. C 196/04 Cadbury, párrafo 55.

De esta manera, en Cadbury se concluyó que se oponen a la inclusión en la base imponible de una sociedad residente establecida en un Estado miembro de los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada en otro Estado miembro cuando dichos beneficios estén sujetos en este último Estado a un nivel de tributación inferior al aplicable en el primer Estado, a menos que tal inclusión concierna únicamente a los montajes puramente artificiales destinados a eludir el impuesto nacional normalmente adeudado. Es decir, la libertad de establecimiento se consagra y se defiende como uno de los pilares del Derecho Europeo, excepto si se realiza mediante operaciones puramente artificiales.

Posteriormente, el 12 de julio de 2016 fue publicada la Directiva de la Unión Europea por la que se establecieron normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, la cual tuvo como objetivo incorporar normas de protección contra la planificación fiscal abusiva en el Mercado Común Europeo, mediante el establecimiento de un nivel mínimo de protección frente a las prácticas de elusión fiscal,³² la cual dentro de sus principios consagra la libertad de los contribuyentes para elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales. En particular, en el artículo 6 se incorporó una norma general contra las prácticas abusivas, la cual quedó redactada de la siguiente manera:

“A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.”

32. Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar para el 31 de diciembre de 2018, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones. Aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2019.

4.3 El abuso del derecho se consagra como un principio fundamental del Derecho Europeo: Los casos daneses y el beneficiario efectivo.

En el desarrollo del concepto de abuso en el derecho Europeo, sin lugar a dudas que una interpretación fundamental fue la alcanzada por el TJEU, en sentencia de 26 de febrero del año 2019, en los asuntos acumulados C-116/16 y C-117/16, más conocidos como los “casos daneses”. En estos casos se solicitó al TJEU que examinara el alcance de la prohibición del abuso de Derecho, a propósito de una exención fiscal establecida por las Directivas 2003/49, 90/435, 2003/123, en materia de retenciones en la fuente, en relación con los pagos transfronterizos de dividendos o intereses entre sociedades relacionadas de diferentes Estados miembros. Las citadas Directivas exigen que, para poder acogerse a la exención, la entidad perceptora de los dividendos o intereses debe cumplir algunos requisitos, entre ellos, ser el beneficiario de dichos pagos.

En los casos daneses los pagos de los dividendos o intereses se realizaban desde una sociedad anónima danesa a sociedades en Luxemburgo y Chipre, que cumplían formalmente los requisitos exigidos por las Directivas pertinentes, pero estas últimas transferían, a su vez, la totalidad o una parte significativa de los importes percibidos a un beneficiario efectivo que no estaba cubierto por el régimen de exención, ya que residía fuera del territorio de la Unión Europea. Cabe destacar que cuando se produjeron los hechos controvertidos, Dinamarca no había adoptado disposiciones específicas para combatir el abuso de Derecho.

Lo importante de esta sentencia es que confirma que el abuso del derecho constituye un principio general del Derecho de la Unión Europea, incluso en ausencia de una norma general antiabuso:

“...una jurisprudencia reiterada ha establecido que en el ordenamiento jurídico de la Unión existe un principio general del Derecho según el cual los justiciables no pueden invocar el Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva...”³³.

Lo cual significa que un Estado miembro debe denegar el amparo de las disposiciones del Derecho de la Unión Europea cuando no se invoquen para la realización de los

33. Asuntos Acumulados C-116/16 y C-117/16, sentencia de fecha 26 de febrero de 2019, párrafo 70.

objetivos de las disposiciones en cuestión, sino con el fin de disfrutar de una ventaja del Derecho Europeo aunque los requisitos establecidos al respecto se cumplan solo formalmente.

“...El principio general del Derecho de la Unión según el cual los justiciables no pueden invocar las normas del Derecho de la Unión de manera fraudulenta o abusiva debe interpretarse en el sentido de que las autoridades y los tribunales nacionales deben denegar a un contribuyente el beneficio de la exención de la retención en la fuente sobre los beneficios satisfechos por una filial a su sociedad matriz, establecida en el artículo 5 de la citada Directiva, en caso de que una práctica fraudulenta o abusiva, aunque no existan disposiciones de Derecho nacional o convencional que contemplen tal denegación.”³⁴

Asimismo, en los “casos daneses” la jurisprudencia desarrolló la denominada “doctrina de la realidad” según la cual debe efectuarse la tributación sobre la base de una apreciación específica de las circunstancias del caso. Ello significa que, en determinadas circunstancias, puede ser lícito excluir las estructuras fiscales artificiales con el fin de que la tributación se ajuste a la realidad, con arreglo al principio de la sustancia sobre la forma.

En tal sentido, la CJUE sostuvo que:

“Puede considerarse que constituye un escenario artificial un grupo de sociedades que no ha sido creado por razones que obedezcan a la realidad económica y que, dotado de una estructura puramente formal, persigue, como principal objetivo o como unos de sus principales objetivos, la obtención de una ventaja fiscal que es contraria al objeto o a los fines del Derecho fiscal aplicable. Corresponde a tal definición el supuesto en que, utilizando una entidad instrumental intercalada, en la estructura del grupo, entre la sociedad que satisface los dividendos y la entidad del grupo beneficiaria efectiva de estos, se elude el pago del impuesto sobre los dividendos.”³⁵

Una interpretación que también ha encontrado el apoyo de la doctrina. Por ejemplo, De Broe y Gommers creen que la prohibición del abuso es un principio general del derecho de

34. Asuntos Acumulados C-116/16 y C-117/16, sentencia de fecha 26 de febrero de 2019, párrafo 95.

35. Asuntos Acumulados C-116/16 y C-117/16, sentencia de fecha 26 de febrero de 2019, párrafo 100.

la UE, y que el TJUE tiene razón al concluir que un Estado miembro no necesita una base legal en el derecho interno para evitar ese abuso, ya que se deriva directamente de la propia legislación de la UE.³⁶ De igual manera, Baerentzen afirma que el nuevo concepto coloca a la UE en consonancia con la OCDE contribuyendo activamente a combatir el abuso, pero al mismo tiempo manteniendo el importante papel del TJCE como guardián de los derechos fundamentales de los contribuyentes en la UE.³⁷

CONCLUSIONES

Intencionado o no, y a pesar de no existir referencias en la historia fidedigna de la Ley N° 20.780, así como tampoco en la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia, el desarrollo de la doctrina del TJEU ha tenido reconocimiento en nuestro país, tanto en las normas que regulan la NGA en el Código Tributario, como también en la jurisprudencia de los últimos diez años.

Si bien no hay una relación de causalidad entre la jurisprudencia del TJUE y la legislación y jurisprudencia nacional, sí existe una relación de casualidad, ya que los principios desarrollados en Europa en la primera década del presente siglo coinciden con el desarrollo jurisprudencial y legislativo del abuso en nuestro derecho, cuestión que se puede explicar por el origen de ambos derechos, los cuales, y tal como señalamos al comienzo de nuestro Estudio, forman parte de la tradición Europea Continental.

Sin embargo, y en vista de los últimos avances legislativos, debemos preguntarnos como evolucionará la jurisprudencia de la UE, y si sus últimos fallos volverán a tener algún impacto en el desarrollo de la doctrina del abuso en nuestro país, debido a que la doctrina del abuso ahora deberá también tomar en consideración las nuevas normas antielusivas que se han incorporado, tanto en los sistemas jurídicos domésticos, como internacionales.

36. Luc De Broe, Sam Gommers, ‘Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases Luc De Broe & Sam Gommers’ (2019) 28 EC Tax Review, Issue 6, pp. 270–299.

37. S.H. Baerentzen, Danish Cases on the Use of Holding Companies for Cross-Border Dividends and Interest – A New Test to Disentangle Abuse from Real Economic Activity?, 12 World Tax J. (2020), Journal Articles & Papers IBFD.

Nuevos mecanismos de resolución de conflictos tributarios introducidos por la Ley N°21.210. Alcances e interpretación.

Víctor Rojas Fuentes *

La solución de las controversias tributarias es uno de los aspectos de mayor relevancia dentro de un Estado de Derecho, pues demuestra la forma en que se relacionan los contribuyentes y la administración tributaria.



RESUMEN

El presente trabajo tiene por objetivo analizar los nuevos mecanismos de resolución de controversias tributarias introducidos por la Ley N°21.210 sobre Modernización Tributaria, la interpretación administrativa existente respecto a los mismos y proponer posibles interpretaciones a los aspectos sobre los cuales existen dudas o poca claridad en cuanto a su sentido y alcance.

I. INTRODUCCIÓN

La solución de las controversias tributarias es uno de los aspectos de mayor relevancia dentro de un Estado de Derecho, pues demuestra la forma en que se relacionan los contribuyentes y la administración tributaria.

En el último tiempo, tanto el legislador como el Servicio de Impuestos Internos (SII) en cuanto autoridad tributaria¹ han tendido a fortalecer y a promover los mecanismos alternativos de resolución de controversias y los derechos de los contribuyentes, a fin de generar mayores niveles de acercamiento entre la administración y los administrados, considerando especialmente que la gran mayoría de los contribuyentes cumple voluntariamente sus obligaciones tributarias.

Considerando lo expuesto, la Ley N°21.210 sobre Modernización Tributaria introdujo y perfeccionó una serie de mecanismos de solución de controversias como el avenimiento judicial del artículo 132 ter del Código Tributario, el avenimiento extrajudicial contenido en el artículo 33 transitorio de la referida ley, el denominado Recurso de Resguardo e introdujo una serie

1. Por ejemplo, el SII en la Circular N°34 de 2018 señaló que: "(...) el nuevo procedimiento de reposición administrativa regulado en esta Circular busca precisamente cambiar el paradigma en materia de acceso a la revisión administrativa de los actos de la Administración Tributaria, de manera de hacer más efectiva esta instancia desde el punto de vista de la oportunidad y del ahorro de los recursos que ello implica."

* Magister en Dirección y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez. Diplomado en Planificación Tributaria, Universidad de Chile. Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile.

de modificaciones al Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria (RAV), estableciendo un nuevo recurso procedente en contra de las resoluciones que resuelven las peticiones de los contribuyentes, esto es, el Recurso Jerárquico, los que se revisarán a continuación.

II. CONTEXTO HISTÓRICO Y EVOLUCIÓN DE LOS MECANISMOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS.

Si bien la reciente Ley N°21.210, siguiendo la tendencia de los últimos años, incorporó y perfeccionó una serie de mecanismos de resolución de contiendas con la autoridad tributaria, este tópico ha sido y sigue siendo uno de los aspectos del derecho tributario nacional que mayor debate ha concitado a lo largo del tiempo.

Al respecto, dicha problemática viene siendo objeto de discusión al menos desde el periodo en que el SII actuaba como ente fiscalizador y como órgano para dirimir las controversias tributarias², cuestión que resultaba al menos cuestionable desde una arista de los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes, en especial respecto al debido proceso, el derecho a defensa y a tratados internacionales suscritos por Chile³. El hito cúlmine de esta discusión ocurrió cuando el Tribunal Constitucional dispuso⁴ que el antiguo artículo 116 del Código Tributario⁵ infringía una serie de disposiciones constitucionales pues “se trataba de facultades jurisdiccionales cuya delegación no autorizaba la Constitución”⁶, declarándose en consecuencia, su inconstitucionalidad y derogación.⁷

El pronunciamiento del Tribunal Constitucional y sus importantes efectos en la judicatura tributaria, generó que

2. Al respecto, es necesario señalar que el Ejecutivo, consciente de dicha problemática con fecha 19 de noviembre de 2002 presentó un proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria, través del Mensaje N°206-348.

3. Véase, por ejemplo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica).

4. Mediante sentencia definitiva causa rol 681, de fecha 26 de marzo de 2007.

5. La derogada norma legal disponía que “(...) el Director Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando por orden del Director Regional”.

6. Zurita, Milenko. *El Acto Administrativo Tributario*, página 447, Editorial Libromar, año 2014.

7. Sentencia Tribunal Constitucional causa rol 681 de fecha 26 de marzo de 2007, página 20.

el Ejecutivo reactivara el proyecto de ley de fortalecimiento de la institucionalidad presentado el año 2002, enviando el año 2007 una serie de indicaciones sustitutivas al referido proyecto de ley, reformulándolo de manera importante y que finalmente decantó en la ya conocida Ley N°20.322, que fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA), órganos jurisdiccionales letrados e independientes de los entes fiscalizadores e incorporando el Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria respecto de los actos administrativos terminales del SII y el Servicio Nacional de Aduanas (SNA)⁸, siendo este medio de impugnación, el primer incentivo para resolver las controversias con los referidos entes fiscalizadores, sin que implique poner en movimiento el aparato jurisdiccional.

Ahora bien, lo anterior representó un importantísimo avance en el respeto y protección de los derechos y garantías de los contribuyentes, pero la implementación práctica de la nueva judicatura no ha estado exenta de desafíos. En este sentido, la primera modificación experimentada por los TTA fue ocasionada por la Ley N°20.752 que cambió las plantas de dichos tribunales e introdujo algunas medidas como la modificación de la competencia territorial de los TTA de la Región Metropolitana, con el fin de dar “(...) una mayor eficacia en la jurisdicción territorial de los Tribunales Tributarios y Aduaneros de la Región Metropolitana”⁹ y el establecimiento del denominado “derecho de opción”, que permitió a los contribuyentes que en dicho momento tenían reclamaciones tributarias en curso cambiar el tribunal competente, esto es, de las Direcciones Regionales del SII a los TTA¹⁰⁻¹¹.

8. Resulta importante resaltar que los mecanismos de solución incorporados por la Ley N°21.210, no fueron replicados a la Ordenanza de Aduanas, cuestión que genera una desigualdad evidente e injustificada para los contribuyentes sujetos a la fiscalización de parte del Servicio Nacional de Aduanas.

9. Mensaje N°038-360 de S.E. el Presidente de la República con el que introduce perfeccionamientos a la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros y modifica otras disposiciones legales. Página 4.

10. Respecto a esta disposición transitoria, el Mensaje N°038-360 indicó que la modificación apuntaba a “(...) permitir que quienes actualmente tramiten causas tributarias y aduaneras ante los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, o bien, ante la autoridad aduanera competente, como jueces de primera instancia, puedan optar a que esas mismas causas sean tramitadas ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros que correspondan a su jurisdicción, iniciándose nuevamente.”

11. La Ley N°20.752 incorporó un nuevo artículo segundo transitorio a la Ley N°20.322 que contempló dicha posibilidad por un periodo de tiempo limitado. A su vez, el SII reguló administrativamente dicha disposición mediante la Circular N° 45 del año 2014.

Las modificaciones introducidas por la referida ley, aunque contribuyeron a mejorar a la justicia tributaria, resultaron sin embargo insuficientes, especialmente para los tribunales de la Región Metropolitana, territorio en el que se concentraba (y se concentra actualmente) una parte importante del total de los contribuyentes. Si bien estas modificaciones permitieron distribuir las nuevas reclamaciones de aquellos contribuyentes domiciliados en el territorio jurisdiccional que en principio le correspondía al Cuarto TTA entre éste y el Tercer TTA de la Región Metropolitana, lo cierto es que la cantidad de causas acumuladas respecto al número de funcionarios de dichos tribunales implicó que se generara una importante demora en los tiempos de tramitación de los procesos. A lo anterior, se sumaba el hecho de que el Recurso RAV, al tener plazos de tiempos muy acotados y al “silencio negativo”¹², dificultaba a la administración fiscal revisar los antecedentes aportados y darle una utilidad real a este mecanismo alternativo de resolución de conflictos.

Posteriormente, y a propósito de la Reforma Tributaria del segundo Gobierno de la Presidenta Bachelet, en el denominado “Protocolo de Acuerdo Por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo” de fecha 08 de julio de 2014, el Gobierno de la época y una serie de parlamentarios establecieron una hoja de ruta para dicha reforma, que sería materializada a través de las Leyes N°20.780 y N°20.899, asumiendo el Ejecutivo una serie de compromisos relativos al fortalecimiento de la Justicia Tributaria y Aduanera.

Producto del referido compromiso, se tramitó y publicó la Ley N°21.039 que perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera, la que introdujo una serie de modificaciones al Código Tributario y a la Ley N°20.322 que apuntaron a mejorar la administración de justicia, a fin de que esta sea más eficiente y a fortalecer los mecanismos de resolución alternativa de conflictos, entre las cuales encontramos una nueva redistribución de la competencia territorial de los Tribunales de la Región Metropolitana, estableciendo una competencia territorial común, la ampliación del plazo para la interposición y resolución del Recurso RAV¹³, junto con la suspensión del plazo para interponer la acción de reclamación, a fin de generar mayor coherencia con los recursos administrativos de la Ley N°19.880 y ciertamente la modificación más relevante, la incorporación del trámite procesal de la conciliación.

12. Conforme al artículo 65 de la ley N°19.880.

13. Producto de las modificaciones a las letras a) y b) del artículo 123 bis del Código Tributario, se amplió el plazo de interposición de 15 a 30 días hábiles y se amplió el plazo de resolución de 50 a 90 días hábiles

Junto a las modificaciones legales señaladas, el SII también introdujo modificaciones a sus procedimientos administrativos, en vista de mejorar los mecanismos de soluciones de controversias impositivas. En particular, la ya citada Circular N°34 del año 2018 estableció una serie de mejoras al procedimiento de la Reposición Administrativa Voluntaria, de las cuales podemos destacar:

- Posibilidad de que aplicar de oficio la corrección de errores manifiestos no hechos valer por el contribuyente en la Reposición Administrativa Voluntaria que permitan desvirtuar las actuaciones impugnadas.¹⁴
- El establecimiento de una “audiencia preliminar” para explicar los fundamentos del recurso, previa petición del contribuyente.¹⁵
- Se regula además una “audiencia de cierre” a fin de “acercar posiciones con el contribuyente y solucionar la controversia”. En algunos casos, dicha audiencia tendrá el carácter de obligatorio.¹⁶

III. NUEVOS MECANISMOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS INCORPORADOS POR LA LEY N°21.210.

Como se ha expuesto precedentemente, el legislador tributario e incluso la autoridad tributaria, han propendido a lo largo del tiempo a generar más y mejores mecanismos para solucionar las controversias impositivas con los contribuyentes. Dicho enfoque tiene múltiples razones, entre las cuales podemos encontrar el atochamiento de causas en los TTA, especialmente en la Región Metropolitana y el evitar los efectos asociados a litigios de larga duración.

En este sentido, el legislador tributario ha incorporado al ordenamiento jurídico nuevos mecanismos de resolución de conflictos tributarios y ha perfeccionado otros ya existentes, como son el “Recurso de Resguardo”, el “Recurso Jerárquico” procedente en contra de la resolución que resuelve la Reposición Administrativa Voluntaria, el “Avenimiento judicial” y el “Avenimiento extrajudicial”, entre otros.

14. Circular N°34 de 2018, página 6.

15. Circular N°34 de 2018, página 8.

16. Circular N°34 de 2018, página 11.

1. Sobre el avenimiento en cuanto equivalente jurisdiccional.

El avenimiento en cuanto equivalente jurisdiccional¹⁷ ha sido definido como “el acuerdo que logran directamente las partes de un proceso, en virtud del cual ponen término a su conflicto pendiente de resolución judicial, expresándolo así al tribunal que está conociendo de la causa”.¹⁸¹⁹

El avenimiento en cuanto equivalente jurisdiccional posee las siguientes características:

- Es un contrato que generalmente las partes lo acuerdan fuera del proceso, pero deben dar cuenta al tribunal para que produzca el efecto de poner término al litigio.
- El mandatario judicial requiere facultades especiales para avenir, conforme al inciso 2 del artículo 7 del Código de Procedimiento Civil.
- El avenimiento pasado ante tribunal competente pone término al proceso y produce el efecto de cosa juzgada.²⁰

A diferencia de lo que ocurre con la transacción, en el avenimiento el Juez tiene un rol más activo, pues debe validar dicho acuerdo. Lo anterior es coherente al menos con la regulación del avenimiento del artículo 132 ter del Código Tributario²¹, pues al tener este las mismas limitaciones que la conciliación, el sentenciador debe asumir un rol vigilante respecto al acuerdo arribado por las partes, resguardando de esta forma el principio de legalidad en materia impositiva, entre otros aspectos²².

17. La noción de equivalente jurisdiccional fue acuñada por Carnelutti en su obra “Sistema del diritto processuale civile” para efectos de referirse a aquellos actos a los que se les reconoce “idoneidad para alcanzar la misma finalidad a que tiende la jurisdicción”.

18. Colombo Campbell, Juan. Los Actos Procesales, Tomo 2, Página 409, Editorial Jurídica, año 1997.

19. El Servicio de Impuestos Internos en la Circular N°12 de 2021 lo definió como “un acto por el cual las partes convienen o acuerdan poner término a un juicio o litigio, estableciendo las condiciones que cada parte habrá de cumplir. Cuando este acuerdo es verificado al margen del proceso, se denomina avenimiento extrajudicial.”

20. Conforme a los artículos 434 N°3 y 711 del Código de Procedimiento Civil.

21. Respecto al avenimiento del artículo 33 transitorio de la Ley N°21.210 nada se dice, cuestión que se explicaría en que dicho avenimiento descansa en el hecho de que la pretensión fiscal no se ve afectada, en cuanto el acuerdo versa sobre el reconocimiento de los actos reclamados a cambio de la condonación de intereses y multas devengadas respecto de tales actos administrativos. A

22. Inciso segundo del artículo 132 bis e inciso primero del artículo 132 ter del Código Tributario.

Luego de este breve análisis del avenimiento como equivalente jurisdiccional y de sus efectos, corresponde revisar la incorporación de este instituto al ordenamiento jurídico tributario.

2. El avenimiento del artículo 132 ter del Código Tributario.

El actual artículo 132 ter del Código Tributario²³ dispone que:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos precedentes, trabada la litis y existiendo una gestión pendiente, el reclamante podrá ocurrir ante el Director, por una sola vez, para proponer las bases de un avenimiento extrajudicial sujeto a las mismas reglas y limitaciones dispuestas en el artículo anterior para la conciliación. Para estos efectos, no será necesario desistirse del reclamo.

Recibida la propuesta, el Director resolverá los términos en que, a su juicio exclusivo, corresponde aprobar el avenimiento, total o parcial, conteniendo los fundamentos de hecho y de derecho en que se basa y las condiciones del mismo. Previo a resolver el Director solicitará un informe que deberá ser elaborado y suscrito por los subdirectores normativo, jurídico y de fiscalización.

El Director deberá resolver sobre el avenimiento dentro de los cuarenta días siguientes a la presentación de la propuesta efectuada por el reclamante. En caso de no resolver dentro de dicho plazo, se entenderá que rechaza las bases de arreglo y el avenimiento extrajudicial.

Resuelto favorablemente el avenimiento extrajudicial, total o parcial, se procederá a levantar un acta firmada por las partes, la cual será autorizada por el tribunal competente. El acta deberá contener los términos del arreglo, así como una estricta relación de los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda.

El Servicio mantendrá en su sitio web, la nómina de los juicios a que se haya puesto término conforme con este artículo, identificados por su número de rol y parte reclamante. Adicionalmente, el Servicio publicará en su sitio web los antecedentes generales que permitan un adecuado entendimiento de cada avenimiento extrajudicial acordado y los antecedentes de derecho en que se funda.”

23. La vigencia del avenimiento judicial, de acuerdo con el artículo quinto transitorio de la Ley N°21.210, regirán transcurridos tres meses contados desde la entrada en vigencia de la ley que moderniza la legislación tributaria, esto es, a contar del 01 de julio de 2020.

a) Elementos del avenimiento judicial.

De acuerdo a lo dispuesto por la ley, en primer término, el avenimiento en cuestión requiere como presupuestos generales que: a) Se encuentre trabada la litis y b) Que exista una “gestión pendiente”.

Respecto al primer supuesto, este debe entenderse según regula la ley procesal en razón de la aplicación del artículo 2 del Código Tributario, esto es, que el reclamo haya sido acogido a tramitación por parte del TTA competente, confiriendo traslado al ente fiscal; que dicha resolución haya sido válidamente notificada al SII, esto es, mediante correo electrónico, conforme al inciso final del artículo 131 del referido Código y que el ente fiscal haya evacuado el traslado del reclamo.²⁴

En cuanto a la “gestión pendiente”, la ley tributaria nada señala, por lo que resulta necesario remitirse a otros cuerpos legales que regulen tal concepto. En ese sentido, en materia de justicia constitucional, la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad contemplada en el artículo 93 N° 6 de la Constitución Política de la República y en el artículo 47 de la Ley Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional, emplean tal expresión y se ha entendido a nivel doctrinal por tal que “(...) debe necesariamente estar referida a un proceso judicial o administrativo que no hubiera concluido por sentencia o resolución que le ponga término, que se encuentre ejecutoriada, o que sea inimpugnable (porque no admite recurso o porque los plazos para recurrir se han extinguido)”, y que “debe existir un proceso actualmente tramitándose. En este último sentido, (...) en los casos de existir una sentencia o resolución de término, no basta con la simple existencia de plazos pendientes para impugnar tal sentencia o resolución. Concretamente, debe existir un recurso deducido dentro de plazo y cuyo conocimiento se encuentre pendiente. Este recurso, además, deberá cumplir un requisito adicional a los ya expuestos, cual es que no haya sido declarado inadmisibles. Debe tratarse de un recurso judicial idóneo para que la gestión esté pendiente, lo que no ocurriría por ejemplo tratándose del recurso de aclaración o enmienda”²⁵.

24. En este mismo sentido se pronuncia el Servicio de Impuestos Internos en la Circular N°12 de 2021 que “Imparte instrucciones sobre derechos de los contribuyentes, comparecencia, notificaciones, procedimientos administrativos y judiciales de impugnación que establece la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria”

25. Zúñiga Urbina, Francisco: Acciones de inaplicabilidad e inconstitucionalidad, Editorial Legal Publishing, año 2010, páginas 113 y 114.

En segundo lugar, la ley dispone que es el contribuyente quien debe acudir ante el Director²⁶ proponiendo las bases del avenimiento. Esta posibilidad puede tener lugar por una vez²⁷ y los límites son los mismos que se establecen respecto a la conciliación.²⁸ Es importante resaltar que la norma legal señala expresamente que la proposición del avenimiento en caso alguno implica el desistimiento de la acción, cuestión que entrega certeza jurídica al contribuyente y hace aplicable la institución en términos prácticos.

En tercer lugar, la ley señala que el Director Nacional deberá resolver la petición del contribuyente, pudiendo acogerla en forma total o parcial. Lo anterior nos parece de suma importancia, pues no condiciona la procedencia del acuerdo a su totalidad, sino que también puede versar sobre algunos aspectos debatidos, cuestión que adquiere gran relevancia si se vincula lo anterior a la norma de intereses moratorios del inciso 3 del artículo 53 del Código Tributario.

Otro elemento relevante es la obligación de fundamentación de los hechos y derecho de la resolución que se pronuncie sobre la propuesta de avenimiento, en cuanto a que dicho pronunciamiento es un acto administrativo y debe cumplir con todos los requisitos de validez de éstos y la obligación de solicitar informe a los Subdirectores de Fiscalización, Normativo y Jurídico.

Al respecto, queda la interrogante de si procede algún mecanismo de impugnación si dicho pronunciamiento, a juicio del contribuyente, adolece de falta de fundamentación. En este sentido es factible sostener que dicha resolución podría ser impugnada a través del Recurso de Vulneración de Derechos conocido por los TTA.²⁹

En cuanto al plazo que tiene el Director Nacional para pronunciarse respecto a la solicitud del contribuyente, la ley establece un plazo de 40 días contados desde su presentación. Por su parte, la Circular N°12 de 2021, indica que dicho plazo, conforme al artículo 10 del Código

26. Conforme a la definición del artículo 5 N°4 del DFL N°7 y al 8 N°1 del Código Tributario, se entiende que debe ser ante el Director Nacional.

27. Resulta relevante destacar que la ley no limita la posibilidad a una determinada etapa procesal, por lo que esta opción sería posible emplearla incluso si la causa se encuentra en conocimiento de la Corte Suprema. En este mismo sentido se pronuncia el Servicio de Impuestos Internos, ver página 34 de la Circular N°12 de 2021.

28. Artículo 132 bis incisos segundo, cuarto y quinto del Código Tributario.

29. Conforme al artículo 8 bis N°4 letra a) del Código Tributario.

Tributario es de días hábiles³⁰ y que según lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley N°19.880³¹ este puede ampliarse siempre que no exceda la mitad, esto es, 20 días, sea de oficio o bien a petición de parte.

Respecto a su resolución, la ley establece que, si no hay pronunciamiento dentro del plazo legal (o del ampliado), la solicitud de bases de arreglo y avenimiento se entenderá rechazada, operando el silencio negativo. El establecimiento del silencio es coherente con lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley N°19.880, pues protege el interés fiscal.

Una vez aprobada, sea de forma total o parcial, se deberá levantar un acta firmada por las partes, la que “será autorizada por el tribunal competente”³², lo cual va en línea con la regulación procesal civil que rige en la materia en cuanto norma supletoria. No obstante, ello y considerando las observaciones efectuadas respecto al rol del Juez en la materia por la Excm. Corte Suprema en el Oficio N°166-2019 de fecha 05 de agosto del año 2019, surge la interrogante sobre qué recurso procede si dicha acta no es “autorizada” por el Juez competente.

Frente a este punto, existen dos posibles interpretaciones:

1. Aplicar lo dispuesto en el artículo 133 del Código Tributario³³ en cuanto norma especial, y entender que dicha resolución solo podría ser objeto de recurso de reposición, y que a su vez la resolución que falle dicho recurso no es susceptible de recurso alguno.
2. Que dicha resolución tiene la naturaleza de una sentencia interlocutoria de primera clase “(...) ya que resuelve

30. Circular N°12 de 2021, página 34.

31. Circular N°12 de 2021, página 34.

32. Respecto al rol del juez tributario, la Excm. Corte Suprema en la página 5 de su Oficio N°166-2019 de fecha 05 de agosto del año 2019 señala que: “(...) se puede observar que no resulta completamente claro el alcance que para el juez tendría la expresión “la cual será autorizada por el tribunal”, esto es, si debe o no controlar el cumplimiento de los requisitos legales, aprobando, rechazando u ordenando subsanar el avenimiento, además de decretar el término del procedimiento de aprobarlo. En consecuencia, se sugiere aclarar la función que cumplirá el juez con el objeto de despejar las dudas que pudiera ofrecer la aplicación de la norma.”

33. El artículo 133 del Código Tributario dispone que: “Las resoluciones que se dicten durante la tramitación del reclamo, con excepción de aquéllas a que se refieren el inciso tercero del artículo 132, inciso tercero del artículo 137, e incisos primero y tercero, segundo y final del artículo 139 e inciso primero del artículo 140, sólo serán susceptibles del recurso de reposición, el cual deberá interponerse dentro del término de cinco días, contado desde la notificación correspondiente. La resolución que falle la reposición no es susceptible de recurso alguno.”

una cuestión accesoria, estableciendo derechos permanentes en favor de las partes, de manera que es apelable según los artículos 158 y 187 del Código de Procedimiento Civil” siendo en consecuencia, susceptible de apelación.³⁴

Adicionalmente, respecto a los Tribunales en los que se puede promover este avenimiento, la ley sólo indica que el acta que apruebe el avenimiento, sea de forma total o parcial, será autorizada por el “tribunal competente”, a diferencia de la regulación específica del avenimiento del artículo 33 transitorio de la Ley N°21.210. Por su parte y considerando la amplitud de la norma legal, el Servicio de Impuestos Internos en la Circular N°12 de 2021 interpretó que la ley al emplear la expresión “tribunal competente” permite que este avenimiento pueda promoverse ante los TTA, I. Corte de Apelaciones o E. Corte Suprema, dependiendo del estado procesal en que se encuentre la causa³⁵.

Finalmente, la norma dispone que el SII debe mantener en su página web la nómina de juicios a que se haya puesto término conforme al avenimiento individualizando su rol y parte reclamante, además de establecer la obligación de publicar los criterios generales que permitan un adecuado entendimiento de cada avenimiento extrajudicial acordado y los antecedentes de derecho en que se funda.

3. El avenimiento extrajudicial del artículo 33 transitorio de la Ley N°21.210.

El legislador tributario, entendiendo la sobrecarga que actualmente experimentan algunos TTA del país³⁶, incorporó en el artículo 33 transitorio de la Ley N°21.210 la posibilidad de celebrar un avenimiento extrajudicial con la autoridad tributaria sobre la base que el contribuyente:

34. Causa rol 652-2020 de la I. Corte de Apelaciones de Valparaíso.

35. Circular N°12 de 2021, página 34.

36. El mensaje con el que se inició el proyecto de ley sobre Modernización Tributaria señaló como fundamento de esta institución transitoria que: “A fin de desconcentrar la carga de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y de dar solución a juicios de larga data, se abre la oportunidad por un plazo de dos años a contar de la vigencia de la ley para celebrar un avenimiento en todos los juicios que en la actualidad se encuentran pendientes en las distintas instancias, con una condonación del 100% de los intereses y multas. La solicitud del contribuyente deberá ser acogida por el Servicio a través de una resolución, con tal que se rinda caución suficiente del pago de la deuda tributaria por parte del contribuyente.”

- Reconozca voluntariamente la deuda, sus reajustes legales³⁷ y los actos reclamados en cuanto a las condiciones que fueron emitidos y,
- Renuncie a la posibilidad de revisión de estos en sede judicial, a cambio de que el SII le condone totalmente los intereses y multas determinadas por dicha autoridad.

Se debe hacer presente que el ente fiscalizador, publicó la Circular N°44 de fecha 26 de junio de 2020 y la Resolución N°83 de fecha 20 de julio de 2020, que interpretan y regulan aspectos procedimentales del referido mecanismo.

En particular, las exigencias que establece la ley para acceder al beneficio del avenimiento extrajudicial son las siguientes:

- a. Existencia de una gestión judicial pendiente de ser resuelta por reclamo contra de liquidaciones o giros a la fecha de entrada en vigor de la ley, sea que se encuentren ante el TTA, I. Corte de Apelaciones o E. Corte Suprema.
- b. La presentación de una petición de parte del contribuyente por medio electrónico de termino de gestión judicial y condonación total de intereses y multas, acompañando antecedentes.
- c. La petición debe ser efectuada dentro de los 24 meses, contados desde la entrada en vigor de la presente ley, esto es, hasta el 01 de marzo de 2022 a las 24 horas³⁸.
- d. Reconocimiento voluntario de la deuda y reajustes legales, aceptación de los actos reclamados en las condiciones que fueron emitidos y renuncia a posterior revisión por cualquier causa.
- e. Ofrecimiento de una caución para garantizar el pago de los tributos disputados.

Adicionalmente, la ley regula los pasos a seguir en los siguientes términos:

37. Conforme al principio de legalidad en materia tributaria, los reajustes se entienden que forman parte del impuesto.

38. Circular N°44 de 2020 que Imparte instrucciones sobre Ley N° 21.210, de 24 de febrero de 2020, que modifica los artículos 6° letra A) N° 2 y B), N° 4, 56; 26 bis; 98, 99, 100 bis, 111 bis y 165 del Código Tributario y artículo trigésimo tercero transitorio de la referida ley. Circular Miscelánea sobre Modificaciones al Código Tributario en su página 12.

1. Con el solo comprobante de la presentación a través del Sistema de Peticiones Administrativas (SISPAD)³⁹ y ofreciendo caución suficiente⁴⁰, se podrá solicitar la suspensión del procedimiento por el periodo en que el SII resuelva la solicitud.
2. El SII contará con un plazo de 6 meses contado desde la fecha de presentación al SISPAD para revisar la caución ofrecida y el cumplimiento formal de los requisitos legales⁴¹. Una vez verificados los requisitos, el SII dictará una resolución la que será ingresada al Tribunal que esté conociendo la gestión. Una vez ingresada esta por parte del Servicio, rendida la caución por parte del contribuyente y ratificada por el Tribunal⁴², se levantará un acta dentro de quinto día la que pondrá término a todas las gestiones judiciales, considerándose como sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales⁴³.

39. De acuerdo con la Resolución N°83 de 2020, se debe individualizar el contribuyente con su RUT, debe reconocer la deuda e indicar antecedentes suficientes para identificar la causa: Tribunal (Tribunal Tributario y Aduanero, Corte de Apelaciones, Corte Suprema), número de RIT, RUC o Rol de ingreso de la causa. En el mismo sentido se pronuncia la Circular N°44 de 2020 en su página 12.

40. El considerando octavo de la citada Resolución N°83 de 2020, señala que una "caución suficiente" es "aquella de cualquier naturaleza que garantice el pago de al menos un 30% del total de la deuda" y podrá consistir en "depósitos en dinero que ingresa en arcas fiscales, prenda, hipoteca, fianza, boletas de garantía, depósitos a plazo endosables al Fisco, y en general cualquier otro documento que dé cuenta de un crédito o deuda, que posea mérito ejecutivo y que ofrezca garantía eficaz de los intereses fiscales en este caso, como asimismo, cualquier otra forma de garantía o caución, por ejemplo, bienes raíces o vehículos, lo que deberá evaluarse caso a caso". Para estos efectos, el considerando séptimo indica que total de la deuda es la que "corresponde a los impuestos determinados en la liquidación o giro, debidamente reajustados conforme a lo dispuesto en el artículo 53 del Código Tributario.". Las cauciones deberán ser tomadas a nombre de la Tesorería General de la República, quien las hará efectivas en caso de constatarse el incumplimiento en el pago de la deuda.

41. El considerando décimo de la Resolución N°83 establece que una vez recepcionada la solicitud: "(...) se revisará por la Dirección Regional correspondiente, Dirección de Grandes Contribuyentes o Subdirección de Fiscalización que haya emitido el acto reclamado. En el caso de considerar que no se ha dado cumplimiento de los requisitos de la solicitud, o estimar insuficiente la caución, conforme el numeral precedente, el Jefe del Departamento Jurídico que se encuentra conociendo de ella, requerirá al solicitante, por la vía más expedita, que complemente la solicitud o mejore la caución. Para tal fin le concederá un plazo de hasta 10 días, pudiendo ampliarse a petición del solicitante, cuidando que ellos se encuentren dentro del plazo de seis meses de que dispone el Servicio para pronunciarse en definitiva acerca de lo solicitado. De todo lo obrado se dejará constancia en el expediente electrónico que se debe formar."

42. Respecto al rol del juez en el avenimiento y eventuales medios de impugnación a su resolución, reiteramos las consideraciones expuestas precedentemente.

43. En el mismo sentido, se pronuncia el SII en la Circular N°44 de 2020, página 14.

Aquellos reclamos por liquidaciones o giros de impuestos por parte del SII que se relacionen a hechos conocidos a propósito del procedimiento judicial de la existencia de abuso o simulación y de la determinación de la responsabilidad respectiva por las normas generales anti elusivas.

3. En caso de que la sentencia de primera instancia o de apelación sea parcialmente favorable al contribuyente, igualmente podrá acogerse a este procedimiento, reconociendo y pagando la deuda correspondiente a la parte que no le fue favorable, concediéndose la condonación de los intereses y multas asociadas a la misma. Respecto de la parte que fue favorable al contribuyente, el SII evaluará si corresponde poner término al juicio por esta vía, teniendo presente las expectativas de ganancia o pérdida del juicio.
4. Respecto a la caución, señala la ley que el SII regulará por resolución fundada el procedimiento a que se refiere la norma legal y la forma y plazo para rendir la caución.
5. El cobro de la deuda que gire el SII por aplicación del avenimiento extrajudicial podrá acogerse a las disposiciones del artículo 192 del Código Tributario, esto es, la posibilidad de pagar en cuotas periódicas y hasta en 2 años.

En cuanto a las prohibiciones y límites del avenimiento extrajudicial la ley señala:

1. Aquellos casos en que el SII haya ejercido la acción penal. Se excluye de dicha limitación si hay sobreseimiento o absolución del contribuyente, si cuenta con un acuerdo reparatorio o suspensión condicional del procedimiento, cumplidos o bien, exista en la carpeta de investigación la decisión de no perseverar.
2. Aquellos reclamos por liquidaciones o giros de impuestos por parte del SII que se relacionen a hechos conocidos a propósito del procedimiento judicial de la existencia de abuso o simulación y de la determinación de la responsabilidad respectiva por las normas generales anti elusivas.
3. En caso de que se haya denegado la petición por haber incurrido en alguna de las causales antes descritas, se podrá volver a solicitar si es que resulta sobreseído, absuelto o cuenta con un acuerdo reparatorio, suspensión

condicional o la decisión de no perseverar la investigación verificadas una vez vencido el plazo de 24 meses⁴⁴.

En caso de no acogerse la petición de avenimiento extrajudicial, sea por “inexistencia de antecedentes, insuficiencia de la caución” o por las prohibiciones señaladas por la ley, señala el Servicio que “se resolverá fundadamente, por el respectivo Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización, según corresponda, dentro del plazo de seis meses establecidos en el artículo trigésimo tercero transitorio de la Ley 21.210, denegando la solicitud. Dicha resolución, además, de ser comunicada al solicitante, se pondrá en conocimiento del órgano jurisdiccional competente para que continúe la tramitación del procedimiento judicial.”. Adicionalmente señala que “En contra de la resolución que deniegue la solicitud, procederá el recurso de reposición contemplado en la Ley N° 19.880.”⁴⁵.

Al revisar la normativa e interpretación fiscal relativa a la procedencia del avenimiento cuando existe un pronunciamiento jurisdiccional parcialmente favorable a los intereses del contribuyente, surgen dudas respecto al rol del juez.

Entendiendo que el avenimiento del artículo 33 transitorio, a diferencia del regulado en el artículo 132 ter, no tiene las limitaciones propias de la conciliación, ¿podría el juez oponerse al eventual acuerdo arribado por las partes, en caso de que considerara que este podría vulnerar, por ejemplo, el principio de legalidad?

Finalmente, considerando las limitaciones que establece la ley acerca de la procedencia del avenimiento extrajudicial, surge la interrogante respecto a qué ocurre con la acción penal tributaria si el SII acepta la solicitud de avenimiento ¿Se podría entender que la acción penal se extingue?

Considerando la naturaleza y finalidades de la acción penal pública, es factible sostener que ésta no se extinguiría por el solo hecho de celebrar el avenimiento, no obstante, que la celebración del acuerdo podría configurar para el contribuyente querellado, las atenuantes de responsabilidad penal contenidas en los numerales 7° y 9° del artículo 11 del Código Penal⁴⁶ e incluso, para poder obtener una salida alternativa al proceso

44. Circular N°44 de 2020 del SII., página 13.

45. Considerando 13° de la Resolución N°83 de 2020 del SII y Circular N°44 de 2020 del SII., página 13.

46. Artículo. 11. Son circunstancias atenuantes: 7° Si ha procurado con celo reparar el mal causado o impedir sus ulteriores perniciosas consecuencias. y 9° “Si se ha colaborado sustancialmente al esclarecimiento de los hechos.”

penal, como una suspensión condicional del procedimiento conforme a los artículos 237 y 238 letra e) del Código Procesal Penal (CPP), en la medida que se configuren los demás requisitos legales o bien, un acuerdo reparatorio conforme a los artículos 241 y siguientes, del referido CPP.

4. El Recurso de resguardo.

El Recurso de resguardo⁴⁷ es un nuevo mecanismo de impugnación incorporado por la Ley N°21.210 en el artículo 8 bis, incisos segundos a cuarto, del Código Tributario y que tiene por objeto proteger al contribuyente de actos u omisiones del ente fiscal que puedan significar una vulneración de uno o más de sus derechos en cuanto tal. Al respecto, la norma legal señala:

“El contribuyente podrá presentar un recurso de resguardo al considerar vulnerados sus derechos producto de un acto u omisión del servicio, ante el competente Director Regional o ante el Director Nacional en su caso, si la actuación es realizada por el Director Regional, dentro de décimo día contado desde su ocurrencia, debiendo recibirse todos los antecedentes que el contribuyente acompañe a la presentación para fundar el acto u omisión que origina dicho recurso. Recibido el recurso de resguardo, este deberá resolverse fundadamente dentro de quinto día, ordenando se adopten las medidas que corresponda. Toda prueba que sea rendida deberá apreciarse fundadamente.

De lo resuelto por el director regional se podrá reclamar ante el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título iii del Libro Tercero de este código.

Sin perjuicio de lo anterior, alternativamente los contribuyentes podrán reclamar en forma directa en contra de actos u omisiones del servicio que vulneren cualquiera de los derechos establecidos en este artículo ante el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título iii del Libro Tercero de este código.”

Elementos del recurso.

a. Sujeto activo del recurso: Conforme al inciso segundo de la norma en comento, el sujeto activo de este medio

47. Originalmente este medio de impugnación fue denominado “queja administrativa”. Su denominación fue modificada por las indicaciones presentadas por el ejecutivo vía Oficio N°047-367 de fecha 08 de mayo de 2019, página 5.

de impugnación es el contribuyente, el que podrá actuar personalmente o representado. En este sentido, se debe tener presente que la ley tributaria en el numeral 5 del artículo 8 del Código Tributario entiende por tal a “(…) las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.”. De esta forma, se excluye como posible sujeto activo, por ejemplo, a los patrimonios de afectación.

b. Sujeto pasivo del recurso: De acuerdo con la norma en comento, el sujeto pasivo es el SII. Ahora bien, la ley distingue entre el Director Regional competente⁴⁸, el Subdirector de Fiscalización y el Director de Grandes Contribuyentes, conforme a las facultades conferidas por inciso 4 del artículo 9 del DFL N°7 del Ministerio de Hacienda, en caso de que la acción u omisión haya sido cometida por alguno de los funcionarios de su dependencia y el Director Nacional en caso de que la acción u omisión haya sido realizada por alguna de las referidas autoridades.

Es importante resaltar que respecto al caso en que se recurra contra el Director, la ley sólo habla de actuaciones y no de omisiones. A nuestro entender, ello no obstaría a que un contribuyente pudiera recurrir ante el Director Nacional por una omisión de parte del Director Regional, Subdirector de Fiscalización o bien, Director de Grandes Contribuyentes, pues ese es el objetivo de la norma. En este mismo sentido se pronuncia la tantas veces citada Circular N°12 de 2021.

c. Objeto del recurso: El recurso en cuestión se estableció para restablecer el imperio del derecho y adoptar las medidas pertinentes, en todos aquellos casos en que los contribuyentes consideren que sus derechos han sido vulnerados por parte del ente fiscalizador.

Por su parte, el SII en la Circular N°12 de 2021 entiende que el objeto del recurso tiene por fin “(…) restablecer el libre ejercicio de cualquiera de los derechos establecidos en el artículo 8 bis del CT o dejar sin efecto la actuación

48. En cuanto a la expresión “Director Regional competente”, se debe entender que corresponde al Director Regional correspondiente al domicilio del contribuyente. Ahora bien, si el recurrente por las razones que sea, interpone el recurso ante un Director Regional diverso al que corresponde a su domicilio, este podría perfectamente conocerlo y resolverlo, considerando que las competencias del SII conforme al artículo 1 del DFL N°7 del Ministerio de Hacienda son “la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente” y que la división en Direcciones Regionales, corresponde a la competencia territorial, generándose la prórroga de la competencia.

realizada u ordenar la realización de alguna actuación con el objeto de cumplirlos.”

Resulta llamativa la expresión “derechos” empleada por la ley respecto al objeto del recurso en cuestión, sin señalar distinción alguna y la interpretación que efectúa el Servicio respecto a los derechos que pueden ser objeto del presente medio de impugnación, esto es, sólo los contenidos en el artículo 8 bis del Código.

De la simple lectura de la ley y especialmente considerando los criterios que establecen los artículos 19 a 23 del Código Civil sobre la interpretación de las leyes, resultaría factible sostener que el recurso procede contra cualquier derecho del contribuyente y no sólo respecto de aquellos que establece el artículo 8 bis del Código Tributario.

A nuestro entender, la ley debió ser más precisa y específica respecto a los derechos objeto de este recurso, especialmente considerando sus fines y acotados plazos para su resolución, al menos equiparándolos a aquellos derechos que pueden ser tutelados a través de la acción judicial por vulneración de derechos regulados en los artículos 155 y siguientes del Código Tributario.

d. Formalidades: Conforme a lo dispuesto por la Circular N°12, se deben señalar a lo menos, a la autoridad ante quien se entabla; individualización del contribuyente, forma de notificación, identificación del área, unidad o departamento que haya tenido participación en la vulneración; antecedentes de hecho; supuestos derechos vulnerados; documentos y antecedentes que funden el recurso; medios probatorios y peticiones concretas.⁴⁹

e. En cuanto al plazo: Según dispone la ley, el recurso debe interponerse dentro de décimo día contados desde su ocurrencia u omisión que origina el recurso⁵⁰. En este sentido, resultará relevante ver cómo el SII interpretará la “omisión” en cuanto objeto de este recurso, esto es, si se cuenta desde el momento en que acaece dicha omisión o bien, en los casos que resulte procedente, considerar la omisión como un hecho “permanente”.⁵¹

49. Circular N°12 de 2021, página 10.

50. El Servicio, en la página 10 Circular N°12 de 2021, señala que “Los plazos de días para dar tramitación a un recurso de resguardo se computan de lunes a viernes (se excluye sábados, domingos y festivos) según lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 10 del Código Tributario.”

51. Causa rol: 13.767-2019, Excm. Corte Suprema.

Respecto a la resolución de este, el SII deberá resolver dentro de quinto día, apreciando la prueba fundadamente y ordenando que se adopten las medidas respectivas, esto es, la forma en que se restablecerá el libre ejercicio de los derechos de los contribuyentes en caso de ser acogido o bien, expresarse fundadamente las razones por las cuales se rechaza.

f. Tramitación y resolución: Luego de la interposición del recurso, el SII deberá recibir todos los antecedentes aportados por el contribuyente, antecedentes que, según el proyecto de circular, deberán ser ingresados a un expediente electrónico “al que podrá ingresar el contribuyente en cualquier momento a través de la página web del Servicio”⁵². Respecto a la resolución de este, el SII deberá resolver dentro de quinto día, apreciando la prueba fundadamente⁵³ y ordenando que se adopten las medidas respectivas, esto es, la forma en que se reestablecerá el libre ejercicio de los derechos de los contribuyentes en caso de ser acogido o bien, expresarse fundadamente las razones por las cuales se rechaza. En caso de no resolverse dentro del referido plazo, el SII en la Circular establece que el recurso se entenderá rechazado, pues opera el silencio negativo del artículo 65 de la Ley N°19.880.⁵⁴

g. Medios de impugnación: Conforme al inciso tercero de la norma en comento, la resolución que se pronuncia respecto de la petición del contribuyente se podrá reclamar conforme al procedimiento de vulneración de derechos establecido en el artículo 155 y siguientes del Código Tributario. En adición a lo anterior, la Circular N°12, indica que dicha resolución podrá ser impugnada mediante el recurso de reposición ordinario de la Ley N°19.880, dentro de un plazo de 5 días contados desde que se notifica el pronunciamiento administrativo y que la interposición del referido recurso no suspende el plazo para recurrir ante el Juez Tributario y Aduanero.

52. Circular N°12 de 2021, página 10.

53. La Circular N°12 de 2021 en su página 11 establece al respecto que la “(...) forma de ponderar la prueba se relaciona con la apreciación en conciencia establecida en el procedimiento administrativo, tal como dispone el artículo 35 de la Ley N° 19.880, que establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado.”

54. Circular N°12 de 2021, página 11.

El Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria es un mecanismo incorporado al ordenamiento jurídico por la Ley N°20.322, perfeccionado por la Ley N°21.039 y por el propio ente fiscalizador, mediante lo regulado por la Circular N°34 de 2018.

Lo indicado por el SII respecto a la procedencia del recurso de reposición ordinario conforme la Ley N°19.880 y la omisión respecto al recurso jerárquico, el que de acuerdo con el artículo 59 del citado cuerpo legal procede en subsidio, es coherente cuando este Recurso sea conocido por el Director Nacional. Ahora bien, si el Recurso de Resguardo fue resuelto por el Director Regional, podría interpretarse que junto a la reposición puede interponerse el jerárquico en forma subsidiaria, en los términos del artículo 59 de la Ley N°19.880⁵⁵.

Finalmente, se extrañó que la ley estableciera que la interposición del recurso de reposición respecto de la resolución que acoga parcialmente o rechace el recurso de resguardo suspendiera o interrumpiera el plazo para interponer la acción por vulneración de derechos, pues hoy en día, corren en paralelo los plazos para reponer y para recurrir ante el órgano jurisdiccional.

5. El Recurso jerárquico respecto de la resolución que resuelve la Reposición Administrativa Voluntaria.

Como se indicó previamente, el Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria es un mecanismo incorporado al ordenamiento jurídico por la Ley N°20.322, perfeccionado por la Ley N°21.039 y por el propio ente fiscalizador, mediante lo regulado por la Circular N°34 de 2018.

El legislador tributario, consciente de su importancia como mecanismo alternativo de resolución de conflictos, incorporó una serie de aspectos a través de la nueva facultad conferida al Director Nacional del SII en el numeral 7 de la letra a) del artículo 6 del Código Tributario y mediante las nuevas letras

55. Conforme al inciso 4 del referido artículo 59 y el artículo 6 del DFL N°7 de 1980 del Ministerio de Hacienda.

d), e) y f) del artículo 123 bis del citado cuerpo normativo. En particular, las modificaciones son las siguientes:

- i. Se faculta al Director Regional a delegar la facultad de conocer y resolver los Recursos RAV en los funcionarios que este determine, incluyéndose la facultad para corregir de oficio los vicios o errores manifiestos en que haya incurrido el o los actos administrativos impugnados. La resolución que se pronuncie sobre la reposición podrá disponer la condonación de multas e intereses conforme a las políticas de condonación que se deben fijar por el Ministerio de Hacienda, conforme al artículo 207 del Código del ramo.
- ii. Durante la tramitación del recurso, debe darse audiencia al contribuyente para que exponga sus razones y argumentos, acompañando los antecedentes fundantes que estime relevantes para la resolución de la solicitud. Esta modificación viene a dar rango legal a aspectos que el SII ya aplicaba (audiencia preliminar), conforme a la tantas veces citada, Circular N°34 de 2018⁵⁶.
- iii. La valoración de la prueba rendida debe apreciarse fundadamente⁵⁷⁻⁵⁸.

Junto a las modificaciones descritas, se incorporó una nueva facultad al Director Nacional del SII contenida en el artículo 6 letra A N°7 del Código Tributario, esto es, el poder conocer y resolver el recurso jerárquico que procede contra la resolución que resuelve el Recurso de Reposición Administrativo Voluntario en los términos del artículo 123 bis del Código Tributario.

El recurso jerárquico es un mecanismo de impugnación de naturaleza administrativa, de derecho estricto y que tiene por objetivo impugnar las resoluciones que resuelven las peticiones

56. Al respecto, en la tramitación del proyecto de ley, el Ministro de Hacienda de la época señaló al respecto que: "(...) lo que está detrás de este numeral es la Circular 34 de junio de 2018 del SII, en la que se estableció una mejora importante al procedimiento de reposición administrativa voluntaria (RAV). Este numeral eleva a rango legal lo que se encuentra establecido a nivel administrativo, cuestión que ha sido valorada por el Servicio."

57. Al respecto, señala el Servicio en la Circular N°12 de 2021 que: "La documentación acompañada por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento deberá apreciarse fundadamente, y el razonamiento que lleve a dicha apreciación deberá ser expuesto en la resolución que se pronuncie sobre la impugnación. Esta forma de valoración se relaciona con la apreciación en conciencia a que se somete la prueba en el procedimiento administrativo, tal como dispone el artículo 35 de la Ley N° 19.880, que Establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado."

58. Resulta relevante resaltar que el proyecto de ley original contemplaba que la prueba se debía apreciar conforme a las normas de la sana crítica.

de RAV. De acuerdo a lo instruido por el Servicio en la Circular N°12 de 2021, su objetivo es “que el Director unifique los criterios de derecho impartidos en las actuaciones respecto de las que procede”⁵⁹ y se rige supletoriamente por lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley N°19.880, con algunas particularidades⁶⁰.

Elementos del recurso.

- a. **Sujeto activo:** Al igual que el recurso de resguardo, este recurso debe ser interpuesto por el contribuyente afectado por los actos administrativos terminales impugnables mediante la Reposición Administrativa Voluntaria y la acción de reclamación⁶¹.
- b. **Sujeto Pasivo:** El sujeto pasivo del recurso es el Director del Servicio de Impuestos Internos.
- c. **Plazo para su interposición:** Si bien la ley nada dice al respecto, se entiende que -por aplicación supletoria del artículo 59 de la Ley N°19.880- el plazo para su interposición es de 5 días hábiles administrativos contados desde la notificación de la resolución que resuelve la reposición administrativa.
- d. **Causal de procedencia:** De acuerdo al numeral 7 de la letra a) del artículo 6 del Código, el recurso “sólo podrá fundarse en la existencia de un vicio o error de derecho al aplicar las normas o instrucciones impartidas por el Director o de las leyes tributarias, cuando el vicio o error incida sustancialmente en la decisión recurrida”. De ahí que se afirme que el recurso es de derecho estricto.

Respecto a la causal de procedencia, surgen bastantes dudas en cuanto a su aplicación práctica y efectos. Por ejemplo, si un contribuyente interpreta una norma legal de forma diversa a la interpretación de parte del

59. Circular N°12 de 2021, página 28.

60. Señala el SII en la página 28 de la Circular N°12 de 2021 que dado que el SII es un servicio público descentralizado y desconcentrado en lo funcional, no resulta procedente el Recurso Jerárquico ante el superior de aquel que emitió el acto impugnado, sino que debe ser interpuesto solo ante el Director; solo procede en contra de la resolución que resuelve el Recurso de Reposición Administrativo Voluntario y es un recurso de derecho estricto por lo que solo podrá fundarse en la existencia de un vicio o error de derecho al aplicar las normas e instrucciones impartidas por el Director o las leyes tributarias, cuando incida sustancialmente en la decisión recurrida

61. A su vez, la circular establece que dicho recurso no sería aplicable a “(...) las resoluciones que resuelvan las impugnaciones efectuadas en sede administrativa, correspondientes a modificaciones de avalúos que se practiquen con motivo de una revisión individual o de una retasación general, y que sean susceptibles de ser reclamados conforme al procedimiento de los artículos 149 y 150 del Código Tributario o a las modificaciones de avalúo, reclamables según las normas del Procedimiento General de Reclamaciones.”.

Director Nacional, el recurso en cuestión sería acogido a tramitación o bien, ¿será declarado inadmisibles por manifiesta falta de fundamentación?

La causal empleada por el legislador es similar a la empleada por la ley procesal para la procedencia del recurso de casación en el fondo. En ese sentido, la expresión tiene mucho sentido, en atención a que una de las finalidades de la casación en el fondo, es determinar la correcta aplicación de las leyes, unificando la interpretación judicial⁶².

De esta forma, el empleo de la referida expresión respecto del recurso jerárquico pareciera no ser la más idónea, considerando que el SII puede interpretar la ley, pero ella no es vinculante ni para el contribuyente ni para la judicatura, ni tiene por fin unificar la interpretación de las normas legales tributarias.

- e. **Efectos de su interposición:** De acuerdo a la citada norma, su interposición suspende el plazo para ejercer la acción de reclamación del artículo 124 del Código Tributario, salvo que, el recurso sea declarado inadmisibles por “manifiesta falta de fundamentos”.

De lo expuesto previamente, resulta necesario determinar con mayor precisión los casos en que el SII calificaría como inadmisibles un recurso jerárquico por “manifiesta falta de fundamentos”, en cuanto ello podría acarrear falta de certeza jurídica para los contribuyentes y no acceder a la suspensión del plazo para ejercer la acción de reclamo ante los TTA.

- f. **Tramitación del recurso:** Según lo instruido por la Circular N°12 de 2021, la tramitación es la siguiente:

- i. La interposición del recurso puede ser vía aplicación informática del Servicio o bien, vía material ante el Director. Indica el SII que, para efectos de facilitar su presentación, este podrá ser presentado en la unidad del SII correspondiente al domicilio del contribuyente y dicha unidad deberá remitir en máximo 1 día hábil al Director.

- ii. Una vez ingresado el recurso, el Director realizará un examen de admisibilidad del mismo, pudiendo declarar inadmisibles el mismo sea por manifiesta falta de fundamentos, extemporaneidad o bien, si la actuación impugnada no es susceptible de ser conocida mediante

62. Mosquera Ruiz, Mario y Maturana Miquel, Cristián: Los Recursos Procesales, Editorial Jurídica de Chile, año 2010, Página 236.

este mecanismo. Junto a lo anterior, indica el SII que se deberá analizar la existencia de vicios o errores manifiestos en las actuaciones del Servicio, para los fines procedentes.

iii. El Director podrá solicitar al Jefe del Departamento, Oficina o Subdirección que dictó la actuación impugnada, que informe acerca de los fundamentos del recurso, en un plazo no superior a 10 días hábiles contados desde la resolución que declara admisible la presentación.

iv. En cuanto al análisis de fondo, se deben estudiar todas las alegaciones planteadas por el contribuyente en cuanto a la existencia de un vicio o error de derecho según las instrucciones y normas impartidas por el Director o las leyes tributarias y su eventual incidencia sustancial en la decisión recurrida.

v. Respecto a la resolución del recurso, esta deberá ser pronunciada por el Director dentro de un plazo de 30 días hábiles y notificada según las reglas generales.

vi. Agrega el SII que para garantizar los derechos del contribuyente, lo dispuesto en el artículo 8 bis N°4 del Código y el artículo 41 de la Ley N° 19.880, la resolución que ponga fin al recurso, deberá pronunciarse respecto de cada una de las cuestiones planteadas por el contribuyente, debiendo consignarse en ésta clara y precisamente los fundamentos de derecho que han servido de sustento para acogerlo o rechazarlo, o las instrucciones administrativas en que se fundamenta la decisión impugnada, no admitiéndose rechazos genéricos y sin una fundamentación clara y pormenorizada. En caso de rechazar la pretensión del contribuyente, se deben invocar los argumentos jurídicos que le sirvan de fundamento.

En cuanto al análisis de fondo, se deben estudiar todas las alegaciones planteadas por el contribuyente en cuanto a la existencia de un vicio o error de derecho según las instrucciones y normas impartidas por el Director o las leyes tributarias y su eventual incidencia sustancial en la decisión recurrida.

Considerando la claridad con la que el SII indica la obligación de fundamentación en la resolución que resuelva el jerárquico, pareciera que el mismo ente fiscal admitiría que en caso de no cumplirse las citadas condiciones, dicha resolución podría ser objeto de un Recurso de Resguardo o bien, de un Recurso por vulneración de derechos ante el TTA competente conforme a las reglas generales.

g. **Resolución del recurso:** La resolución que se pronuncie acerca del jerárquico, podrá modificar, reemplazar o dejar sin efecto la resolución que resolvió la RAV, en los términos de los artículos 15 inciso final y 59 inciso final de la Ley N° 19.880.

En caso de no pronunciarse dentro del plazo de 30 días, opera el silencio negativo en los términos del artículo 65 de la Ley N°19.880.

Finalmente, y de conformidad con el principio de inexcusabilidad de la administración contenido en el artículo 14 de la Ley N°19.880, en los casos de prescripción, renuncia del derecho, abandono del procedimiento o desistimiento de la solicitud, así como la desaparición sobreviniente del objeto del procedimiento, la resolución consistirá en la declaración de la circunstancia que concurra en cada caso, con indicación de los hechos producidos y las normas aplicables, sin que resulte procedente analizar el fondo de la petición del contribuyente.

IV. CONCLUSIONES.

Como se ha indicado, la solución de conflictos con la autoridad tributaria es un aspecto tremendamente relevante para los ordenamientos jurídicos y especialmente para otorgar certeza jurídica a los administrados, con todas las implicancias que ello conlleva.

El legislador tributario y la autoridad administrativa a lo largo del tiempo han promovido una serie de mecanismos de naturaleza legal y administrativa para solucionar las contiendas impositivas, las cuales, en la mayor parte de los casos son medidas relativamente eficientes y eficaces.

La incorporación de los mecanismos de solución de conflictos denominados Avenimiento (tanto judicial como extrajudicial), Recurso de Resguardo y Recurso Jerárquico, en términos generales vienen a fortalecer y perfeccionar la resolución

alternativa de conflictos, no obstante que quedan ciertas dudas y aspectos sobre los cuales se deberá necesariamente interpretar.

En materia de Avenimiento, por ejemplo, la no incorporación de regulación expresa respecto a los efectos que el avenimiento (sea judicial o extrajudicial) produce respecto a la acción penal tributaria, cuestión que habría contribuido a generar un mayor grado de certeza jurídica; o bien, el rol de Juez frente a este instituto y eventuales recursos procedentes respecto a una eventual negativa de parte del juzgador.

Respecto al denominado Recurso de Resguardo, llama la atención la interpretación fiscal relativa a limitar la procedencia del recurso sólo respecto de las acciones u omisiones que vulneren derechos contenidos en el catálogo del artículo 8 bis del Código Tributario, pues la ley sólo hace referencia a los “derechos” sin hacer distinción alguna y ciertamente se extrañó una norma legal que concediera la suspensión del plazo mientras se tramita y resuelve el recurso de reposición respecto de la resolución que resuelve el Recurso de Resguardo, entendiendo que en paralelo corre el plazo para accionar por vulneración de derechos ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

En materia del denominado Recurso Jerárquico se requerirá un mayor grado de análisis y precisión respecto a la configuración de la inadmisibilidad del mismo por “manifiesta falta de fundamentos”, especialmente por los efectos asociados a la no suspensión del plazo para accionar conforme al procedimiento general de reclamaciones, esto sin perjuicio de la idoneidad de la expresión empleada por la ley como causal del referido medio de impugnación, en relación al recurso de casación en el fondo y las diferencias existentes entre los fines de dicho recurso, las atribuciones que posee la Excma. Corte Suprema y las facultades que posee el Servicio de Impuestos Internos.

En materia de Avenimiento, por ejemplo, la no incorporación de regulación expresa respecto a los efectos que el avenimiento (sea judicial o extrajudicial) produce respecto a la acción penal tributaria, cuestión que habría contribuido a generar un mayor grado de certeza jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

COLOMBO CAMPBELL, JUAN. *Los Actos Procesales*, Tomo 2, Editorial Jurídica, 1997.

MENSAJE PRESIDENCIAL N° 206-348, de 19.11.2002, sobre Proyecto de Ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria. (Ley N° 20.322 de 2010).

MENSAJE PRESIDENCIAL N° 038-360, de 26.10.2012, sobre Proyecto de Ley que introduce perfeccionamientos a la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros y modifica otras disposiciones legales. (Ley N° 20.752 de 2014).

MENSAJE PRESIDENCIAL N° 1232-362, de 27.01.2015, sobre Proyecto de Ley que Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera. (Ley N° 21.039 de 2017).

MENSAJE PRESIDENCIAL N° 107-366, de 23.08.2018, sobre Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria. (Ley N° 21.210 de 2020).

MOSQUERA RUIZ, MARIO y MATURANA MIQUEL, CRISTIÁN. *Los Recursos Procesales*, Editorial Jurídica de Chile, 2010.

OFICIO EXCMA CORTE SUPREMA N°166-2019 de 05.08.2019, sobre Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria. (Ley N° 21.210 de 2020).

OFICIO PODER EJECUTIVO N°047-367 de 08.05.2019, sobre Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria. (Ley N° 21.210 de 2020).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°34 del 27 de junio de 2018. [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2018/circu34.pdf> [consulta: octubre 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°44 del 26 de junio de 2020. [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2020/circu44.pdf> [consulta: octubre 2020]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución N°83 del 20 de julio de 2020. [en línea] <http://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2020/reso83.pdf> [consulta: octubre 2020].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Proyecto de Circular de garantías, notificaciones, procedimientos administrativos y judiciales. [en línea] <<https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio>> [consulta: octubre 2020].

ZÚÑIGA URBINA, FRANCISCO. *Acciones de inaplicabilidad e inconstitucionalidad*, Editorial Legal Publishing, 2010.

ZURITA, MILENKO. *El Acto Administrativo Tributario*. Editorial Libromar, 2014.

Recurso de resguardo como mecanismo de control a favor de los contribuyentes en los procesos de fiscalización tributaria.

Patricio Casas Farías*

El presente trabajo tiene por propósito analizar las principales modificaciones que se han introducido al artículo 8 bis del Código Tributario para fortalecer el estatuto de derechos del contribuyente en el contexto de un proceso de fiscalización, así como su relación con el Recurso de Resguardo contenido en la misma norma a partir de la Ley 21.210 de 2020.



RESUMEN

El presente trabajo tiene por propósito analizar las principales modificaciones que se han introducido al artículo 8 bis del Código Tributario para fortalecer el estatuto de derechos del contribuyente en el contexto de un proceso de fiscalización, así como su relación con el Recurso de Resguardo contenido en la misma norma a partir de la Ley 21.210 de 2020. En particular, se expone acerca de la evolución de los derechos del contribuyente en la legislación chilena y se plantea de qué forma el Recurso de Resguardo puede constituirse como una forma de control en favor del contribuyente ante las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos.

Palabras claves: Recurso de resguardo – derechos de los contribuyentes – recursos administrativos – Modernización Tributaria.

* Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Magíster en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Abogado asociado, Letorja. Abogados Tributarios. (pcasasf@ug.uchile.cl). Miembro del ICHDT.

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 21.210 de 2020, introdujo una serie de modificaciones y agregados al sistema tributario nacional, tanto a nivel de normas impositivas sustantivas como procedimentales. En este contexto, muchas de las modificaciones que seguramente generarán mayor repercusión a nivel consolidado de recaudación fiscal, no provienen de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), de la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios (LIVS) sino del Código Tributario.

Pese a que normalmente los procesos de modernización tributaria o reformas tributarias centran su interés en la modificación de normas sustantivas, como regímenes de renta, registros, tasas de impuesto y exenciones, dejando pasar a menudo, de forma desapercibida las modificaciones del Código Tributario, la Ley 21.210 ha introducido una serie de modificaciones y reformas a este cuerpo normativo, que tocan múltiples asuntos referidos a la relación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos, que buscan mejorar y modernizar el sistema tributario en su conjunto.

Este breve trabajo se refiere específicamente a algunas modificaciones realizadas al estatuto de derechos del contribuyente establecido en el artículo 8 bis del Código Tributario en el contexto de procesos de fiscalización, entendidos en un sentido amplio, estableciendo cómo el Recurso de Resguardo (RR) puede constituirse como un mecanismo de control para los actos de los funcionarios fiscalizadores en atención a sus características y procedimiento.

En este sentido, si bien el RR puede ser para el contribuyente una herramienta eficiente ante eventuales vulneraciones de sus derechos, lo cierto es que en un sistema tributario moderno y eficiente, el respeto de los derechos del contribuyente se erige como uno de los pilares fundamentales del sistema tributario. De esta forma, el respeto íntegro a los derechos del contribuyente es internalizado por todos los actores del sistema, incluidos contribuyentes y principalmente funcionarios fiscales, haciendo innecesaria la interposición de múltiples recursos administrativos y/o judiciales para su resguardo, cuestión que, sin duda, se constituye como un objetivo deseable para cualquier administración tributaria.

2. CONSAGRACIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN EL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

En las legislaciones comparadas modernas, los sistemas de protección de derechos del contribuyente se encuentran en general, integrados por tres elementos comunes: [i] La existencia de un catálogo de derechos del contribuyente consagrados expresamente; [ii] un sistema recursivo administrativo y/o judicial que permite impugnar sus eventuales infracciones y; [iii] la existencia de instituciones que velan por el resguardo de los derechos de los contribuyentes a través de una institucionalidad orgánicamente separada del ente fiscalizador.

Así, por ejemplo, el artículo 34 de la Ley General Tributaria en España desarrolla un catálogo de derechos del contribuyente que coincide en muchas garantías con lo establecido en el artículo 8 bis de nuestro Código Tributario, disponiendo que el Ministerio de Hacienda y el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en forma integrada, sean quienes velarán por los derechos de los obligados tributarios, atendiendo las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario¹.

1. Ley General Tributaria de España, disponible en: [<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>]

Adicionalmente, el artículo 99 de la misma ley establece una serie de garantías específicas en el desarrollo de las actuaciones y los procedimientos tributarios, agregando incluso de manera reciente durante el año 2020, un numeral que permite que las actuaciones de la Administración tributaria y los obligados, sea realizada a través de un sistema de videoconferencias o similares.

En Estados Unidos por su parte, se establece un catálogo de derechos del contribuyente que incluye el derecho a recibir un servicio de calidad, ser escuchado por la administración tributaria, a impugnar las decisiones del IRS, derechos en el proceso de cobranza de impuestos, entre otros. Establece además la existencia de una oficina del Defensor de los derechos del contribuyente (TAS²), a la cual éste puede recurrir en caso de encontrarse en desacuerdo con algún empleado de la oficina de impuestos o simplemente obtener más información sobre la protección de sus derechos. En este caso, el TAS es una organización independiente, dentro del IRS que puede ayudar a proteger los derechos del contribuyente en caso de que no se haya podido resolver la dificultad directamente con el IRS³.

Por su parte, en Chile, el primer antecedente de un catálogo de derechos del contribuyente se origina el día 13 de abril de 2005. Mediante moción parlamentaria, se ingresó el proyecto de modificación al Código Tributario cuyo objetivo fundamental era consignar los derechos del contribuyente.

En efecto, la moción parlamentaria que dio origen a la Ley 20.420 ya reconocía que: *“Los derechos fundamentales garantizados por la Constitución deben reflejarse necesariamente en el campo tributario. Aunque la Carta Fundamental no contenga, de manera explícita, una enunciación o catálogo de lo que podría llamarse “derechos del contribuyente”, ello no significa que éstos no existan, pues son expresión de los derechos de todas las personas, por lo que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado. Por lo mismo, su ejercicio puede ser garantizado por el legislador, como complemento y desarrollo de las normas constitucionales, enunciándolos sistemáticamente a través de una ley especial, como está ocurriendo en diversos países de Europa y América”*⁴, estableciendo la necesidad

2. Tax Payer Advocate: <https://taxpayeradvocate.irs.gov/>

3. El catálogo de derechos del contribuyente puede ser consultado en [<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1sp.pdf>]

4. Historia de la Ley 20.420 de fecha 19 de febrero de 2010, p.3.

de nuestro país en torno a complementar las garantías constitucionales en materia impositiva, cuestión que se ha venido desarrollando durante los últimos 15 años.

Este proyecto concluiría 5 años después con la dictación de la Ley 20.420 de 2010 que, entre otros, modificó el Código Tributario incorporando un nuevo artículo 8 bis, que tenía por objeto garantizar (sin perjuicio de los derechos ya garantizados por la Constitución y las leyes) un catálogo de derechos elementales para la correcta relación entre los contribuyentes y la administración tributaria, disponiendo además la obligación de que se exhibiera en un lugar destacado y visible en las dependencias del Servicio de Impuestos Internos dicho catálogo, estableciendo como mecanismo para su protección el Procedimiento de Vulneración de derechos establecido en los artículos 155 y siguiente del Código Tributario, recientemente incorporado por la Ley 20.322 de 2009 que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros⁵.

Una década después, La Ley 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria, introdujo múltiples modificaciones al artículo 8 bis del Código Tributario, reforzando cuantitativa y cualitativamente las garantías establecidas en favor del contribuyente.

A nivel institucional, la misma Ley 21.210 de 2020, plantea la creación de la Defensoría del Contribuyente (DEDECON) estableciendo dentro de sus propósitos fundamentales, el funcionar como un mediador entre los posibles conflictos entre el Servicio y los Contribuyentes, lo que confirma el propósito del legislador de modernizar y fortalecer la relación entre la administración y los administrados, garantizando la efectiva protección de los derechos de estos últimos.

Adicionalmente, la misma ley establece un nuevo recurso en sede administrativa, denominado “Recurso de Resguardo”, que se plantea como una alternativa en favor del contribuyente para subsanar, ante la misma administración, eventuales vulneraciones que se produzcan en el contexto de un proceso de fiscalización u otras actuaciones llevadas a cabo por parte del Servicio de Impuestos Internos.

La consagración de este recurso administrativo y la ampliación del catálogo de derechos del contribuyente, sin duda,

5. Una disposición transitoria por su parte otorgó a los Jueces Civiles la competencia en aquellas regiones en que los TTA aún no hayan entrado en funcionamiento a esa fecha.

contribuyen a disminuir la judicialización de estos conflictos, confirmando la idea del legislador de resolver la mayor cantidad de diferencias posibles con los contribuyentes en sede administrativa.

3. GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE EN EL CONTEXTO DE UN PROCESO DE FISCALIZACIÓN A PARTIR DEL NUEVO ARTÍCULO 8 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO INTRODUCIDO POR LA LEY 21.210

Tal como se indicó de forma precedente, la Ley 21.210 introdujo una serie de modificaciones al artículo 8 bis del Código Tributario. A continuación, se exponen las principales modificaciones y agregados que pueden tener incidencia en los procesos de fiscalización llevados adelante por el Servicio de Impuestos Internos, entendidos estos en un sentido amplio, salvo en aquellos casos en que la propia ley le atribuye ámbitos de aplicación restringidos.

No obstante cada nuevo numeral pueda ser objeto de un análisis particular, sólo voy a referirme a cuatro modificaciones/normas que podrían tener incidencia directa en un proceso de fiscalización tributaria.

En primer lugar, el artículo 8 bis N°4 del Código Tributario, establece dentro de un mismo numeral varias garantías que pueden recibir un tratamiento independiente, asegurando que las actuaciones del Servicio, constituyan o no, procedimientos de fiscalización: a) Indiquen con precisión sus fundamentos; b) se entregue información clara sobre el alcance y contenido de la actuación; c) se informe naturaleza y materia a revisar, otorgando derecho a que se certifique previa solicitud el plazo de prescripción aplicable; d) Se informe el estado del proceso de fiscalización; e) se admita la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebrados en Chile o en el Extranjero con los antecedentes que correspondan a la naturaleza jurídica de los mismos y al lugar donde fueron otorgados, sin que pueda solicitarse la acreditación de actos o contratos exigiendo formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley; f) que se notifique al término de la actuación, certificándose que no existen materias o gestiones pendientes respecto a la materia y periodo que se haya revisado o fiscalizado.

En relación a la obligación establecidas en el literal a) cabe señalar que de forma previa a la Ley 21.210 no existía una regla específica en el Código Tributario en relación con

los deberes de motivación y valoración de la prueba en la emisión de actos administrativos, encontrándose referencias a dichos conceptos, de manera expresa, únicamente en las reglas aplicables al procedimiento general de reclamo tributario consagradas en sus artículos 124 y siguientes y a otros procedimientos de carácter jurisdiccional cuya aplicación normativa es realizada en virtud de la aplicación supletoria general del artículo 132 del Código Tributario que contiene las reglas probatorias de los procedimientos contencioso-administrativos en materia tributaria.

Lo anterior, es sin perjuicio de la existencia de normas contenidas en la Ley N° 19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos (LBPA), específicamente en sus artículos N° 11, 17 letra f) y 41. Al respecto, sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución Política de la República y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes: “[que las actuaciones del Servicio constituyan o no procedimientos de fiscalización] a): Indiquen con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda. En efecto, toda actuación del Servicio deberá ser fundada, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no. Adicionalmente, se deberá indicar de manera expresa el plazo dentro del cual debe ser concluida, en cuyo caso se aplicarán las reglas legales cuando existieran, y en ausencia de un plazo dispuesto por la ley, el Director mediante resolución dispondrá los plazos dentro de los cuales las actuaciones deberán ser finalizadas. (énfasis agregado).

El deber de fundamentación del acto administrativo se ve reforzado con la inclusión de otros conceptos propios de un sistema de valoración racional de la prueba bajo los principios de la sana crítica, estableciendo la obligación de valorar la totalidad de la prueba aportada al proceso y la imposibilidad de exigir solemnidades adicionales a las establecidas expresamente en la ley, lo que sin duda viene a aumentar el estándar de exigencia que existía hasta ahora en la fundamentación de los actos administrativos del Servicio de Impuestos Internos.

En este sentido, la correcta aplicación de esta norma impediría la mera transcripción de los hechos y antecedentes aportados por el contribuyente al proceso sin su valoración individual, para concluir con un apartado de “normativa legal aplicable” que en muchas ocasiones son transcripciones

de normas sustantivas y procedimentales en abstracto que no contienen un vínculo particular con los hechos del caso concreto.

En segundo lugar, la Ley 21.210 introduce un nuevo artículo 8 bis N°5 que establece como garantía en favor del contribuyente que el SII no vuelva a iniciar un nuevo procedimiento de fiscalización⁶, ni en el mismo ejercicio, ni en periodos siguientes respecto de partidas o hechos que ya hayan sido objeto de procedimiento de fiscalización. A este respecto, se limita la posibilidad de realizar un nuevo requerimiento por parte del Servicio, sólo en la medida en que el requerimiento tenga por objeto un procedimiento de fiscalización referido a hechos o impuestos distintos a los que fueron objeto del requerimiento anterior⁷.

La inclusión de este numeral viene a otorgar una mayor certeza jurídica en torno a la extensión, oportunidad y contenido de los procesos de fiscalización que pueden ser ejecutados por parte del Servicio, por cuanto disuade en parte la idea hasta hoy predominante de que los actos mediante los cuales se realizan determinaciones de impuestos detentan el carácter de provisionales mientras no hayan transcurrido íntegramente los plazos de prescripción, disminuyendo en consecuencia la posibilidad de que se realicen dos veces o más, fiscalizaciones en contra de los mismos hechos e impuestos.

Si bien la norma limita por ahora el concepto de requerimiento de antecedentes sólo a la Citación establecida en el artículo 63 del Código Tributario, sería útil en un futuro pensar en extender tal limitación a otros procesos formales de fiscalización en los cuales se pretenden requerimientos y evaluación de los antecedentes aportados por el contribuyente, de manera tal de dar una aplicación real y efectiva al propósito de la norma. Al respecto cabe señalar que sobre otros procedimientos no iniciados vía Citación, la disposición reconoce el derecho a no ser revisado nuevamente por los mismos hechos e impuestos si la revisión concluye formalmente con una rectificación, giro, liquidación o certificación que acepte los hechos objeto de la revisión.

6. Entendiéndose para estos efectos sólo aquel que se inicie formalmente a través de la emisión de una Citación conforme al artículo 63 del Código Tributario.

7. La misma norma establece otros supuestos de excepción para efectuar nuevos requerimientos de antecedentes como los casos del proceso de recopilación de antecedentes del artículo 161 N° 10 o procedimientos de los artículos 4 quinquies y 160 del Código Tributario.

En tercer lugar, cabe destacar la modificación introducida por el nuevo artículo 8 bis N° 13 del Código Tributario, mediante el cual se reconoce el derecho de los contribuyentes a tener certeza de que los efectos tributarios de sus actos o contratos son aquellos previstos por la ley, sin perjuicio de las facultades de fiscalización que corresponda de acuerdo con la Ley, relacionado este derecho con la obligación del SII de mantener en su sitio web los Oficios, Circulares y Resoluciones, salvo aquellos que sean reservados de conformidad a la ley.

Respecto a esta norma, la inclusión relevante apunta a la obligación del Servicio de reconocer los efectos económicos, legales y tributarios que la ley le atribuye a los actos celebrados por los contribuyentes, evitando con ello, que el ente fiscalizador a través del uso de herramientas impropias para tales fines, como normas de tasación o de calificación de gastos, realicen recalificaciones de los actos o bien prescindan de su valor, sin ninguna norma que lo sustente⁸.

De esta manera, para la atribución de efectos diversos a los previstos por la ley, resulta indispensable que el SII utilice las herramientas previstas efectivamente por la ley para estos casos, como pueden ser la solicitud de declaración de casos de abuso y o simulación en los términos de los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, conforme a los procedimientos regulados en los artículos 4° quinquies y 160 del mismo cuerpo normativo.

Por último, en cuarto lugar, dos cuestiones rescatables en relación a la certeza sobre la extensión de los procesos de fiscalización son las establecidas en el nuevo artículo 8 bis N° 18 del Código Tributario y en el 8 bis N°4 letra a) ya mencionado previamente. Este último indica que será el Director mediante resolución, quien fije la extensión de los procesos administrativos y de fiscalización en aquellos casos en que la ley no lo haya definido previamente.

8. Lo cual se encuentra estrechamente relacionado con la presunción de buena fe en materia tributaria como principio general, reconocida hoy expresamente en el artículo 8 bis N°19 del Código Tributario. Esto es confirmado por el proyecto de Circular ID 1522 sobre derechos del contribuyente, señalando: “[...] Así, el Servicio deberá presumir la buena fe de los contribuyentes, entendiendo por ésta, que sus operaciones, actos, contratos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, han sido celebrados por medios legítimos, exentos de fraude, vicios y que no tienen por objeto erosionar la base imponible de los impuestos [...], agregando que la buena fe sólo se desvirtúa en los casos que la ley señala.

El artículo 8 bis N°18 del Código Tributario por su parte, reconoce el derecho a que “...para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, se respeten los plazos de prescripción o caducidad”, derecho estrechamente relacionado con lo dispuesto en el mismo artículo numeral 4, literal c) respecto a que todo contribuyente “tendrá derecho a que se certifique, previa solicitud, el plazo de prescripción que le resulte aplicable”.

Si bien, en general la aplicación de la prescripción no supone una gran fuente de conflictos entre la administración tributaria y los contribuyentes⁹, la caducidad por su parte merece una atención distinta.

Lo anterior, debido a que, si bien el Código Tributario establecía hasta antes de la modificación de la Ley 21.210, supuestos de aplicación de caducidad, estos han quedado relegados a la existencia de otras circunstancias como la certificación de la recepción de los antecedentes a las que hace referencia el artículo 59 del Código Tributario. En efecto, el plazo de caducidad de 9 o 12 meses previsto en la norma sólo puede computarse a partir de la certificación de recepción de los antecedentes, lo cual queda subordinado en la práctica, a la voluntad del fiscalizador. Esto, a pesar de la existencia de instrucciones expresas sobre la obligatoriedad de otorgar dicha certificación, conforme se desprende de las Circulares N° 49 de 2010 y N° 19 de 2011 emitidas por el SII, las cuales incluían incluso un modelo de certificado para entregar a los contribuyentes y con ello, comenzar a computar los plazos de caducidad.

Sobre este punto y a propósito del derecho establecido en el artículo 8 bis N°10 del Código Tributario, específicamente en el acápite referido a que las actuaciones de fiscalización se lleven a cabo sin dilaciones ni requerimientos o esperas innecesarias, certificada la recepción de los antecedentes solicitados, el proyecto de Circular ID 1522 (en consulta) sobre derechos de los contribuyentes, sometido a consulta pública recientemente, hace referencia expresamente a la obligación del funcionario fiscalizador de levantar un acta que deje constancia de la entrega de los antecedentes por parte del contribuyente en un sentido similar a las Circulares N° 49 de 2010 y N° 19 de 2011 ya mencionadas.

9. Salvo por supuesto en aquellos casos en que se discute el fundamento de la aplicación del inciso primero o segundo del artículo 200 del Código Tributario, cuestión que en cualquier caso hace discurrir respecto a elementos subjetivos para su concurrencia.

El proyecto de Circular ID 1522 sobre derechos de los contribuyentes y otros procedimientos obliga la certificación “sin perjuicio del derecho que asiste al Servicio de solicitar nuevos antecedentes si así resulta necesario en un proceso de fiscalización”. No obstante lo anterior, el proyecto de circular es claro al señalar que si bien el Servicio podrá solicitar nuevos antecedentes si así resulta necesario, la nueva solicitud de antecedentes no afecta que siga transcurriendo el plazo de caducidad o prescripción según corresponda de conformidad a la ley.

Lo anterior permite concluir inequívocamente que el plazo de caducidad deberá comenzar a computarse una vez que se cumpla íntegramente el primer requerimiento, ya sea a través de la entrega material de los antecedentes o de su puesta a disposición del ente fiscalizador en los términos establecidos por la misma Circular. A partir de este cumplimiento y previa certificación, el Servicio tendrá el plazo establecido en el artículo 59 del Código Tributario para citar, liquidar o formular giros, esto es, en general 9 o 12 meses.

El mismo proyecto de Circular a propósito del artículo 8 bis N° 18 del del Código Tributario, refiere expresamente al respeto de los plazos de caducidad establecidos en el artículo 59 del Código Tributario, recordando que ha sido el propio Servicio de Impuestos Internos quien a través de la Circular N°73 de 2001, ha señalado que los funcionarios se deben abstener de liquidar o girar impuestos que incidan en periodos que están más allá del límite establecido por los plazos de prescripción.

Lamentablemente, la norma no establece ningún tipo de sanción específica en aquellos casos en que no se entregue dicha certificación, como bien pudo haber sido el establecimiento de algún tipo de silencio positivo verificados determinados requisitos para comenzar a contar los plazos establecidos en el artículo 59 del Código Tributario.

De esta manera, las vías disponibles para denunciar y corregir tal incumplimiento en la entrega de la certificación a la que refiere el artículo 59 del Código Tributario son el procedimiento de vulneración de derechos o bien, el recurso de resguardo.

En el mismo sentido, y para proteger los derechos establecidos en el artículo 8 bis del Código Tributario mencionados en este trabajo, el legislador dispuso un recurso en sede

administrativa denominado Recurso de Resguardo, el que podrá operar como una forma de control en el actuar de los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, el que se ejercerá ante la misma administración y, dejando a salvo en cualquier caso la posibilidad de recurrir directamente ante al Tribunal Tributario y Aduanero vía procedimiento de vulneración de derechos.

4. RECURSO DE RESGUARDO COMO MECANISMO DE GARANTÍA EN FAVOR DEL CONTRIBUYENTE

El artículo 8 bis del Código Tributario en sus incisos finales establece como mecanismo de defensa: “El contribuyente podrá presentar un recurso de resguardo al considerar vulnerados sus derechos producto de un acto u omisión del Servicio, ante el competente Director Regional o ante el Director Nacional en su caso, si la actuación es realizada por el Director Regional, dentro de décimo día contado desde su ocurrencia, debiendo recibirse todos los antecedentes que el contribuyente acompañe a la presentación para fundar el acto u omisión que origina dicho recurso. Recibido el recurso de resguardo, este deberá resolverse fundadamente dentro de quinto día, ordenando se adopten las medidas que corresponda. Toda prueba que sea rendida deberá apreciarse fundadamente.”

El objeto central del recurso de resguardo es evitar que las desavenencias entre los contribuyentes y los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos se judicialicen en procedimientos de vulneración de derechos conforme a lo dispuesto en los artículos 155 y siguientes del Código Tributario, permitiendo recurrir a una última instancia administrativa de forma previa a la interposición del reclamo en sede jurisdiccional.

Es importante agregar que su interposición deja a salvo el derecho a recurrir efectivamente a los Tribunales Tributarios y Aduaneros, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario, toda vez que la misma norma señala expresamente que, de lo resuelto por el Director Regional se podrá interponer reclamo por vulneración de derechos conforme a las reglas generales.

Alternativamente, en caso de que el contribuyente así lo estime conveniente, podrá reclamar en forma directa ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros respecto a los actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos

establecidos en el artículo 8 bis del Código Tributario, por la vía del Procedimiento de Vulneración de Derechos.

El inciso penúltimo del artículo 8 bis agrega que el Servicio deberá tomar las medidas necesarias para que los funcionarios actúen en conocimiento y cabal respecto de los derechos de los contribuyentes.

De esta manera, el legislador ha optado porque sea el propio Servicio de Impuestos Internos a través del superior jerárquico que corresponda, quien disponga de la última alternativa de solución en sede administrativa respecto a eventuales vulneraciones de derechos que se puedan generar en el marco de las relaciones entre los contribuyentes y el SII. Todo esto por supuesto en sin perjuicio de recurrir directamente ante los TTA.

En este sentido, la inclusión del recurso de resguardo en esta sede supone un gran avance y alternativa de solución de conflictos, toda vez que no sólo asegura la posibilidad de recurrir administrativamente -y dejar a salvo la posibilidad de accionar por la vía judicial- sino porque está estructurado además para ser resuelto en plazos breves, lo que favorece la posibilidad de obtener una solución en favor del contribuyente.

En efecto, el proyecto de Circular N° 1522 señala que el informe evacuado por el área o departamento objeto del recurso deberá ser evacuado en un plazo máximo de dos días contado desde la presentación del recurso. En el mismo plazo y luego de haberse rendido la prueba testimonial si hubiera, el expediente electrónico será enviado al Director Regional, Subdirector de Fiscalización, Director de Grandes Contribuyentes o al Director según corresponda, para que en un plazo de no menos de tres, ni más de cinco días de recibido el recurso, lo conozca y lo resuelva.

De esta manera, el recurso de resguardo viene a regular orgánicamente una cuestión que ya ocurría en ocasiones en la práctica vía solicitudes de audiencias por Ley de Lobby, mediante las cuales el contribuyente podía poner en conocimiento del Director Regional o Director, las eventuales irregularidades que se producían en los procesos de fiscalización.

En este aspecto, es importante recordar que además de los recursos administrativos dispuestos por el legislador, la Ley 21.210 también crea la DEDECON, la cual sin duda ejercerá una labor clave en la defensa de los derechos del contribuyente a través del ejercicio de sus facultades, cuyo

análisis, si bien escapa al alcance de este trabajo, sin duda merece ser estudiado con atención.

En cuanto al procedimiento en particular, el proyecto de Circular que refiere a los derechos del contribuyente y otros procedimientos N° 1522, señala que el Recurso de Resguardo deberá interponerse por escrito, privilegiando eso sí los medios electrónicos y deberá cumplir con algunos requisitos básicos a todo recurso como la correcta individualización del contribuyente y autoridad ante la cual se dirige.

Asimismo, requiere como cuestión básica de admisibilidad, la identificación de la Unidad, Área, Departamento o Subdirección del SII que haya tenido participación en la vulneración, debiendo precisar los hechos, así como el derecho que ha sido vulnerando, precisando en cualquier caso que no será necesario el patrocinio de un abogado para su interposición.

Es precisamente lo anterior, lo que permite al contribuyente utilizar el Recurso de Resguardo como una forma de control a los procesos de fiscalización y otros realizados por el Servicio de Impuestos Internos en el ejercicio de sus funciones, cuestión cuya mera existencia genera un efecto disuasivo en la infracción de las garantías establecidas en favor de los administrados.

El objeto del Recurso de Resguardo es restablecer el ejercicio de cualquiera de los derechos del artículo 8 bis del Código Tributario o dejar sin efecto la actuación realizada, o bien, ordenar la realización de alguna actuación con el objeto de cumplirlos, incluyendo no sólo los expresamente señalados en esta norma, sino también, todos aquellos derechos que la Constitución y las leyes reconocen a los contribuyentes y que hubieran sido vulnerados por el Servicio por una acción u omisión.

El recurso que se interponga por parte del contribuyente se ingresará a un expediente electrónico que contendrá todos los antecedentes aportados, actuaciones del Servicio y resolución del caso, pudiendo acceder el recurrente al mismo a través de la página web del mismo.

En cuanto a la resolución del recurso, el proyecto de Circular N° 1522 indica que ésta deberá contener en su fundamentación un análisis de todas y cada una de las peticiones planteadas por el contribuyente, señalando expresamente las razones de hecho y de derecho por las cuales los antecedentes que forman parte del proceso permiten formar su convicción para acogerlo o rechazarlo,

estableciendo, en caso de que se acoja el recurso, la forma en la cual el Servicio restablecerá el ejercicio de los derechos de contribuyente.

La forma de valoración de la prueba prevista para el recurso sigue la regla general del Código Tributario en materia administrativa al disponer la aplicación del artículo 35 de la LBPA sobre valoración de la “prueba en conciencia” que no es más que la aplicación de un sistema de valoración racional de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica y reconoce conceptos claves como la libertad probatoria y las obligaciones de fundamentación de toda la prueba aportadas al expediente del recurso.

Finalmente, se agrega un medio de impugnación adicional en contra de la resolución que falle el Recurso de Resguardo, como lo es el recurso de reposición ordinario que deberá deducirse en el plazo de 5 días en los términos de la Ley N° 19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos.

En cualquier caso, se especifica que la interposición de un recurso ordinario de reposición no suspende el plazo que tiene el contribuyente para reclamar de lo resuelto respecto del recurso de resguardo ante el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario, cuestión que deberá ser evaluada por el contribuyente al momento de establecer la estrategia general de impugnación en contra de los actos u omisiones que, estima, hayan vulnerado los derechos resguardados por este recurso.

CONCLUSIONES

El primer antecedente respecto a un catálogo de derechos del contribuyente se encuentra en el ingreso de la moción parlamentaria del año 2005 que derivaría finalmente en la creación de un artículo 8 bis del Código Tributario en el año 2010, a través de la Ley 20.420, la cual supuso un verdadero cambio cultural de la relación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos.

La Ley 21.210 de 2020 vino a reforzar tanto cuantitativa como cualitativamente el estatuto de derechos del contribuyente establecido en el artículo 8 bis del Código Tributario, ampliando de 10 a 19 numerales las garantías consagradas en dicha norma. Varias de ellas a su vez, contienen en sí mismas, varios derechos que pueden ser analizados de manera diferenciada.

Si bien, cada uno de estos derechos merece un análisis por separado, el objeto de este trabajo ha pretendido concentrarse sólo en el análisis de aquellos derechos que pueden tener mayor repercusión en el contextos de procesos de fiscalización, como lo son las obligaciones de fundamentación de los actos administrativos, el derecho a no ser fiscalizado más de una vez por los mismo hechos e impuestos, el respeto a los plazos de caducidad y prescripción y el reconocimientos a los efectos jurídicos, económicos y tributarios de los actos celebrados por los contribuyentes.

Con la inclusión de todas estas modificaciones y nuevas garantías, y al igual que lo sucedido con la Ley 21.420 de 2010, lo que debiera ocurrir es una verdadera modernización y nueva relación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos durante los próximos años, permitiendo que el sistema tributario nacional se vuelva mucho más eficiente.

Ello, por cuanto en un escenario ideal, la internalización del respeto a los derechos del contribuyente debería devenir en una menor cantidad de conflictos en sede administrativa y/o judicial, cuestión que se genera principalmente a través de la adopción de una nueva cultura en el marco de las relaciones entre las partes involucradas.

Sin perjuicio de lo anterior, para la protección de los derechos del contribuyente el legislador ha dispuesto de un nuevo mecanismo de denuncia e impugnación en sede administrativa, que se ha denominado Recurso de Resguardo, el que permitirá a los contribuyentes de manera simple y expedita y, sin necesidad de recurrir obligatoriamente a la vía jurisdiccional, el restablecimiento de las garantías eventualmente vulneradas, constituyéndose como un verdadero mecanismo de control de las actuaciones de la administración al interior de los procesos de fiscalización y, en general, en el marco de todo proceso en que intervengan ambas partes.

Este recurso deja a salvo siempre que, en caso de no producirse una solución de la controversia, sea un tercero independiente a través de los Tribunales Tributarios y Aduaneros quien resuelva finalmente si se ha infringido o no alguna de las garantías establecidas en el artículo 8 bis del Código Tributario y los derechos constitucionales establecidos en los numerales 21, 22 y 23 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, conforme indica el artículo 155 del Código Tributario.

¿Una porción más grande de la tarta? Impuestos hipotecados para la educación alrededor del mundo

Riley Zecca y Mario Guzmán

1. INTRODUCCIÓN: IMPUESTOS HIPOTECADOS PARA LA EDUCACIÓN

El derecho a la educación, a nivel mundial, nunca se ha cumplido. El fracaso de los estados para cumplir con sus responsabilidades se debe no en menor medida a la falta de fondos.

Esto, a su vez, descansa en la imposibilidad de movilizar progresivamente el máximo de los recursos posibles, y en la imposibilidad de priorizar la educación mediante la asignación de una parte suficiente de esos recursos.

Por lo tanto, al evaluar el papel de los impuestos en el cumplimiento del derecho a la educación, hay que considerar dos aspectos. El primero es si se movilizan progresivamente recursos suficientes -o, “¿es la tarta lo suficientemente grande?”- mientras que la segunda es si la parte asignada a la educación es suficiente -o “¿es la rebanada de la tarta lo suficientemente grande?”-.

El trabajo anterior de varios miembros de TaxEd Alliance ha resaltado la importancia de los impuestos para cumplir con el derecho a la educación, pero también su negligencia en el pasado por parte de los legisladores y activistas, en comparación con el creciente interés actual. Desde Tax Justice Network, Cobham & Klees (2016)¹ evaluaron el alcance de los cambios de política global para reducir los cientos de miles de millones de dólares de ingresos perdidos cada año ante los abusos en impuestos corporativos y por evasión fiscal privada en el extranjero, y al hacerlo, generar un aumento importante en la financiación de la



Desde Tax Justice Network, Cobham & Klees (2016) evaluaron el alcance de los cambios de política global para reducir los cientos de miles de millones de dólares de ingresos perdidos cada año ante los abusos en impuestos corporativos y por evasión fiscal privada en el extranjero, y al hacerlo, generar un aumento importante en la financiación de la educación y otras metas de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la ONU.

1. <https://report.educationcommission.org/wp-content/uploads/2016/11/Global-Taxation-Financing-Education.pdf>

educación y otras metas de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la ONU.

En una sesión informativa relacionada para TaxEd Alliance hemos proseguido este análisis en el contexto de la pandemia COVID-19, explorando las opciones inmediatas y a más largo plazo para que los responsables de la formulación de políticas aborden las graves necesidades humanas que han resultado, y las enormes consecuencias económicas y daño fiscal que aún continúan.

En el informe actual, no nos centramos en el “tamaño de la tarta”, sino en la cuestión de cómo garantizar una rebanada lo suficientemente grande para la educación. Los compromisos amplios, tal como las declaraciones políticas para garantizar que una determinada proporción del PIB se destine al sector, pueden conducir al progreso. Pero tales compromisos pueden flaquear frente a presiones políticas o volatilidad económica, como la que se observa actualmente debido a la pandemia de COVID-19.

Un enfoque alternativo, y el tema particular de este informe, es el de asignar impuestos particulares (earmarked taxes) a la educación. El origen etimológico de “earmarking” o “asignación” como concepto se vincula en la tradición de cortar las orejas al ganado de formas particulares, para poder establecer la propiedad. Esto se puede considerar como la forma más explícita de demostrar el compromiso político de aumentar la porción de la tarta de la educación, protegiendo los ingresos de al menos una fuente para este fin, con el objetivo de asegurar que fondos realmente adicionales lleguen al sector.

En este artículo proporcionamos un breve resumen de la experiencia con la asignación en diferentes regiones del mundo, y sacamos conclusiones provisionales sobre el alcance de los impuestos hipotecados para desempeñar un papel importante en los aumentos sostenidos de la financiación y, en última instancia, en el logro del derecho a la educación, en el mundo, y especialmente en Chile.

2. PROBLEMAS Y PREGUNTAS DE DEFINICIÓN

Uno de los principales problemas de la tributación es que para el público es difícil ver la conexión entre los impuestos pagados y los servicios recibidos a cambio. Estas preocupaciones crecen en países donde existe una alta percepción de corrupción y el financiamiento de los gastos gubernamentales se deriva de un fondo consolidado.

Los impuestos hipotecados, también conocidos como impuestos de afectación o predestinados funcionan bajo la premisa contraria: en lugar de financiar el gasto público desde un fondo común consolidado, propone financiar ciertos sectores con preasignaciones de ingresos tributarios.

De esta manera, los impuestos hipotecados se refieren a la política económica de asignar los ingresos tributarios a un fin específico, prohibiendo así al gobierno en funciones desviar los fondos para otros fines.

En otras palabras, “earmarking” (o preasignación) es el proceso de asignar ingresos de impuestos específicos a objetivos particulares, en este caso la educación. La preasignación puede ocurrir en varios grados dependiendo de la extensión, la cantidad de fondos recibidos por el servicio a través de esta práctica y las razones detrás de la aplicación de impuestos específicos.

Esta preasignación puede realizarse a varios niveles: bajo una asignación total o parcial, dependiendo de si los ingresos asignados son la única fuente de financiación del programa, o si otras fuentes contribuyen al financiamiento. Por otra parte, las asignaciones pueden también ser amplias o limitadas, dependiendo de si abarcan todo un programa de gastos o si se utilizan para un proyecto específico dentro del programa².

Algunos de los beneficios considerados para esta política son que puede apoyar a la democracia y alentar a las personas a aceptar pagar impuestos por mejores servicios, ya que estos serían preasignados y no se entregarían a la discreción del gobierno de turno, lo que resultaría en una mejor comprensión de los impuestos pagados y los servicios financiados por ellos. Por otro lado, puede fomentar la transparencia, ya que los contribuyentes conocerán de antemano sobre la financiación del sector público.

Sin embargo, los impuestos hipotecados propiamente tales, son una especie dentro de las políticas públicas de preasignación, las cuales pueden producirse sin necesariamente incurrir en impuestos o tributos. Atendido lo anterior, el escenario es variado y podemos identificar al menos cuatro escenarios: I. No hay ningún impuesto asignado; II. Hay un gasto asignado, pero se financia a través del presupuesto general de la nación; III. Existe un

2. <https://report.educationcommission.org/wp-content/uploads/2016/11/Domestic-Tax-and-Education.pdf>, pp.6

impuesto asignado que financia una entidad descentralizada que puede invertir estos fondos de forma arbitraria; IV. Hay un impuesto específico que financia un sector específico.

Para los propósitos de este trabajo sólo consideraremos esta cuarta categoría, operando bajo el supuesto de que debe ser un impuesto propiamente tal, es decir, una cantidad de dinero recaudada por el Estado ya sea sobre el impuesto sobre la renta de las sociedades, el impuesto al valor agregado u otros impuestos especiales ya sea que se denominen o no como impuestos. El segundo criterio importante involucra el vínculo claro entre el impuesto recaudado y el sector beneficiado con el fondo recaudado.

Un tema general que merece ser mencionado en esta sección es la transparencia presupuestaria. La asignación de impuestos a la educación proporciona un apoyo explícito para el presupuesto de educación y una partida específica que indica los fondos derivados de la iniciativa. Sin embargo, las ganancias que pueden obtenerse de los impuestos asignados pueden reducirse si esto da lugar a una menor financiación del presupuesto general. Los presupuestos transparentes permiten que los países rastreen y promuevan su historial de logros en lo que respecta a la mejora de la educación, y son fundamentales para el seguimiento responsable de ingresos y gastos.

Las asignaciones para educación son una herramienta poderosa para garantizar que la rebanada de la tarta dedicada a la educación sea lo suficientemente grande. Sin embargo, existen otros métodos que los países adoptan para demostrar su compromiso con la educación dentro de su presupuesto general y asignaciones especiales. Muchos países canalizan los ingresos de varios impuestos asignados a un fondo especial que luego se asigna a diferentes proyectos -muchos dentro del sector educativo-. Asimismo, los países enumeran proyectos especiales relacionados con la educación en sus gastos de educación que parecen estar financiados mediante asignaciones adicionales del presupuesto general (aumentando así la porción del pastel para la educación). Por ejemplo, uno de los países analizados para este proyecto, Costa de Marfil, ofrece exenciones fiscales a empresas e individuos que realicen aportes destinados a financiar la educación, a la vez que instaura impuestos hipotecados con bastante éxito³.

Lo que muestran estos métodos alternativos es que hay otras formas de mostrar un compromiso de financiar la educación fuera de una partida presupuestaria general para gastos en educación. Sin embargo, las asignaciones para educación proporcionan una fuente de financiación mucho más directa. En un mundo en el que todavía se debe luchar por la transparencia presupuestaria, las asignaciones son una de las formas más claras de proporcionar financiamiento.

Profundizando en asuntos más técnicos, los fondos dedicados a la educación pueden ser únicos, esto es, relacionados con un solo proyecto o recurso específico con un flujo finito de ingresos. Por otra parte, pueden ser establecidos por un período de tiempo o a perpetuidad. Definir el período de tiempo durante el cual los fondos estarán disponibles es una pieza importante para la transparencia presupuestaria y, las asignaciones sobresalen en este aspecto puesto que, si bien un fondo especial puede ser flexible, no brinda la seguridad de financiamiento que ofrece un impuesto de asignación.

Otra nota técnica: la educación se define tradicionalmente como el programa K-12 (al menos en los EE. UU.) y muchos países reconocen la importancia de los programas de readiestramiento laboral en sus presupuestos generales y asignaciones especiales. Hubo muchos casos en los que se destinaron fondos a estos programas de readiestramiento, no desde un punto de vista educativo general, sino desde un punto de vista macroeconómico de salud. Si bien el objetivo final es diferente, aun les da a los programas relacionados con la educación acceso a otra parte de la tarta.

Las asignaciones para educación son una herramienta poderosa para garantizar que la rebanada de la tarta dedicada a la educación sea lo suficientemente grande. Sin embargo, existen otros métodos que los países adoptan para demostrar su compromiso con la educación dentro de su presupuesto general y asignaciones especiales.

3. https://www.cabri-sbo.org/uploads/bia/CotedIvoire_2019_Approval_External_BudgetProposal_MinEcosFin_CEN-SADECOWAS_French.pdf, pg. 55

Al discutir los méritos y los inconvenientes de los métodos anteriores, no debe olvidarse que el objetivo es aumentar la porción de la tarta dedicada a financiar la educación. Se pueden usar diferentes prácticas en conjunto para lograr un objetivo singular y, cuando se combinan con una verdadera transparencia presupuestaria, pueden establecer el camino hacia un financiamiento más seguro para la educación.

Sin embargo, el abordaje de este tema puede variar dependiendo de la región donde se implemente según los antecedentes de los países y su política de recaudación fiscal. No obstante, esta iniciativa podría tener un gran impacto en el financiamiento de la educación, y algunos esperan que los impuestos de destinación por la educación pública puedan tener efectos positivos en el contexto de países de bajos ingresos y en vías de desarrollo. Las estimaciones de ingresos varían ampliamente, pero de acuerdo a estas estimaciones, los ingresos globales podrían superar los \$300 mil millones de dólares⁴.

En el caso chileno, la educación ha sido uno de los asuntos que ha gatillado más movimientos sociales y reformas tributarias en los últimos años. Si bien, la cobertura de esta ha alcanzado niveles razonables para la región, sigue habiendo una gran necesidad de recursos para este sector el cual es de capital importancia para el desarrollo y la productividad del país. En efecto, de acorde al reporte de 2018 de Moody's en el cual rebajó la calificación crediticia del país de A3 a A1⁵, uno de los principales motivos para dicha rebaja fue que "Aunque Moody's espera que la productividad total de los factores aumente gradualmente a medida que los esfuerzos del gobierno para estimular la inversión y aumentar la competitividad comiencen a dar sus frutos, es probable que los niveles de productividad general sigan siendo bajos dada la dependencia del cobre, el envejecimiento de la población, las deficiencias en la calidad de la educación y las habilidades laborales, baja la participación femenina en la fuerza laboral y los cuellos de botella de la infraestructura."

Dicha proyección, que en ese entonces era negativa, solamente ha venido a acentuarse en el contexto de la pandemia del COVID-19. Por este motivo es relevante que, atendido los posibles cambios constitucionales por los cuales atraviesa el país, sería positivo analizar la implementación

4. <https://report.educationcommission.org/wp-content/uploads/2016/11/Global-Taxation-Financing-Education.pdf>, pg. 24

5. https://www.moody.com/research/Moodys-downgrades-Chile-ratings-to-A1-changes-outlook-to-stable--PR_386103

de impuestos hipotecados o de afectación (actualmente inconstitucionales en Chile), como una manera sana de financiar una de las grandes necesidades del país, si quiere mejorar sus magros resultados en el contexto de los países miembros de la OCDE⁶. En este trabajo podrán apreciarse las experiencias de los países alrededor del mundo y los desafíos que propone este tipo de políticas fiscales.

3. EXAMEN REGIONAL

3.1 Contexto regional latinoamericano

Por su demografía, tamaño, extensión y geografía, América Latina (LATAM) no es un área homogénea y su política fiscal varía según las regiones que se analicen. Esto se destaca por las diferencias entre la variedad de regímenes constitucionales existentes en LATAM.

En la región, los gobiernos tienden a tener problemas con respecto al financiamiento de proyectos de bienestar, educación, seguridad social, infraestructura y vivienda. Estos problemas se ven agravados por los bajos niveles impositivos que caracterizan las finanzas públicas latinoamericanas, dado la falta de políticas tributarias efectivas en la región. De hecho, se observa una relación entre impuestos y PIB (incluida la seguridad social) inferior al 25%, con la excepción de Brasil y Argentina⁷.

Algunos países han incurrido en esquemas de préstamos estudiantiles para financiar la educación especialmente en la universidad, pero produce efectos dañinos y perjudiciales reconocidos por el propio Banco Mundial, el cual ha señalado que: "Los préstamos para estudiantes siempre serán costosos y no se debe lanzar un esquema de préstamos en la noción errónea de que se autofinanciará"⁸.

Con el fin de comprometer los fondos necesarios para el desarrollo de ciertos sectores como el de educación, salud e infraestructura, varios países de la región han optado por establecer impuestos específicos o de asignación

6. https://www.oecd.org/education/education-at-a-glance/EAG2019_CN_CHL_Spanish.pdf

7. *Political Economy of Multi-Level Tax Assignments in Latin American Countries: Earmarked Revenue Versus Tax Autonomy*. Ehtisham Ahmad and Giorgio Brosio. March 2008. IMF Working Paper. Fiscal Affairs Department

8. Sonia Languille. *The politics of the education budget: Financing mass secondary education in Tanzania (2004–2012)*.

para asegurar que estas áreas estratégicas se financien adecuadamente. Sin embargo, la implementación de estas políticas no ha sido coordinada y varía según la región y el sistema político de cada estado.

3.2 El caso de América del Sur

En la región de América del Sur, la mayoría de los países no consideran impuestos hipotecados o de afectación (earmarked taxes propiamente tal) dentro de la ley. Este es el caso de Chile (con algunas excepciones como se apreciará), Bolivia, Colombia, Perú, Paraguay, Venezuela, Argentina. Sin embargo, Argentina⁹ y Perú¹⁰ sí consideran gastos específicos para financiar la seguridad social, la policía y otros sectores.

En Argentina, de acuerdo al presupuesto nacional de 2019, se destinaron más de 2.008.777.349.512 pesos argentinos (USD \$ 27.201.135.318) al financiamiento de las instituciones de seguridad social, esto equivale a un monto importante de los gastos del país. Sin embargo, no existe un impuesto directo que se vincule a estos gastos ya que el fondo se devenga considerando los ingresos totales del país. En cuanto a educación, la Argentina gasta aproximadamente un 5,5% de su PIB en educación¹¹.

En el caso de Colombia, las autoridades utilizan impuestos hipotecados para financiar otras áreas además de la educación. Los impuestos asignados están relacionados con los sectores de infraestructura de transporte y vivienda, en el programa FRECH II, utilizado para el cofinanciamiento estatal de la vivienda y, en los ingresos reservados para la mejora de la infraestructura de la red vial¹².

Por otro lado, en otros países como Chile se prohíbe expresamente la existencia de impuestos hipotecados, basado en el principio de no afectación de impuestos. En ese sentido, la constitución chilena establece en su artículo 19 N° 20 inciso tercero que “Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al

patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado”.

Las excepciones a dicho principio se encuentran en el inciso cuarto de dicho artículo que establece la posibilidad de afectar ciertos tributos en favor de la defensa nacional, y permite que aquellos tributos los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.

En otras palabras, en Chile no hay posibilidad de impuestos hipotecados a nivel presupuestario, salvo por las excepciones relativas a defensa y desarrollo regional.

En cuanto a la defensa nacional, esta se financia por medio de la Ley de presupuestos y la Ley N° 13.196, conocida como Ley Reservada del Cobre. Esta última constituye un impuesto hipotecado, por cuanto predestina fondos para la adquisición de pertrechos y armas.

Paradójicamente, la Ley N° 13.196 no es precisamente conocida por su aporte a la transparencia, debido a su carácter secreto el cual mantuvo hasta el año 2016¹³. Actualmente, la tasa del impuesto asciende a un 10% sobre los ingresos totales de las ventas de la Corporación Nacional del Cobre de Chile (CODELCO), estableciéndose un ingreso mínimo a las Fuerzas Armadas de US\$ 180 millones anuales. Con 1,8% de su PIB invertido en defensa¹⁴, Chile es uno de los líderes en cuanto a gasto militar en la región (superado solo por el Ecuador y Colombia), contando con uno de los ejércitos más modernos del cono sur, y ha demostrado así que la predestinación de ingresos puede llegar a ser política pública exitosa.

Sin embargo, atendida la naturaleza del earmarking de la Ley Reservada del Cobre, podemos apreciar que no se trata de un impuesto, ni tributo por no cumplir los requisitos esenciales para ser considerado como tal.

En el segundo caso, podemos (discutiblemente) encontrar indicios de impuestos hipotecados en el caso de las patentes mineras y tasas municipales.

9. https://www.minhacienda.gob.ar/onp/documentos/presutexto/proy2019/ley/pdf/planillas_anexas/capitulo1/anexa107.pdf

10. https://www.mef.gob.pe/contenidos/presu_publ/sectr_publ/proye_2019/PL_Presupuesto_2019.pdf

11. <https://data.worldbank.org/indicator/SE.XPD.TOTL.GD.ZS?locations=AR>

12. http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda>ShowProperty?-nodeId=%2FOCS%2FP_MHCP_WCC122812%2F%2FidcPrimaryFile&revisión=latestreleased

13. *Ley que Exige la publicación en el Diario Oficial de la ley N°13.196, Reservada del Cobre*; <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=10940&prmBoletin=10518-07>

14. <https://data.worldbank.org/indicator/MS.MIL.XPND.GD.ZS?locations=CL>

En cuanto a la realidad del gasto en educación, existe una amplia cobertura en educación pre - escolar, básica y media en Chile, sin embargo, los esquemas de préstamos para estudios han implicado un endeudamiento importante en las familias chilenas.

De acuerdo con la Ley 19.143 que establece distribución de ingresos provenientes de las patentes de amparo de concesiones mineras, a que se refieren los párrafos 1° y 2° del Título X del Código de Minería, se expresa en su artículo único que el 50% de lo recaudado por concepto de patentes mineras contribuye directamente a la comuna donde se recaude la patente.

Sin embargo, estas patentes tampoco pueden ser consideradas tributos, atendido a que la norma expresamente lo señala así. El motivo para esto se debe a que la tasa de la patente se va reajustando con los años y de ser considerada un tributo podría haber colisionado con los regímenes de estabilidad fiscal (tales como el antiguo D.L. 600) en desmedro del hipotético contribuyente. Por este motivo, se suele indicar por la doctrina que la patente minera tiene una naturaleza sui generis que sobrepasa al concepto clásico de tributo.

En cuanto a las patentes municipales, permisos de circulación y multas, si bien existe una parte de la recaudación que beneficia a estos organismos, no toda esta actividad recaudadora constituye tributos. Con todo, de conformidad al Decreto 2.385 o Ley de Rentas Municipales, lo recaudado por las municipalidades se destinan tanto a la municipalidad de la comuna recaudadora como al Fondo Común Municipal, en la forma establecida en el decreto 1.293 de 2011. Esta política fiscal busca la redistribución de los ingresos por medio de un fondo común, a fin de disminuir la brecha entre las comunas más ricas y pobres. Si bien, esta figura sí constituye un tributo hipotecado o de afectación, su impacto en la recaudación chilena es mínima y de carácter marginal. De esta manera, podemos confirmar que si bien existe un germen de “afectación de rentas”, lo cierto es que los impuestos hipotecados o de afectación son ampliamente rechazados por la legislación chilena.

Sin embargo, merece la pena mencionar también que en 2014 el gobierno de la presidenta Michelle Bachelet promulgó la ley de reforma tributaria N° 20.780 la cual expresamente estableció como uno de sus objetivos “Incrementar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educativa que emprenderemos, otras políticas en el ámbito de la protección social y el déficit estructural corriente en las cuentas fiscales¹⁵”. Si bien, de acuerdo con reportes del Banco Mundial la reforma tributaria logró aumentar la recaudación tributaria¹⁶, otras reformas posteriores desmantelaron el efecto sin que se implementara impuesto hipotecado alguno. De acorde a cifras del Banco Mundial, Chile invierte cerca del 5,4% de su PIB en educación¹⁷.

En cuanto a la realidad del gasto en educación, existe una amplia cobertura en educación pre - escolar, básica y media en Chile, sin embargo, los esquemas de préstamos para estudios han implicado un endeudamiento importante en las familias chilenas. En efecto, de acorde a cifras del Banco Central de Chile, la educación es uno de los principales motivos para endeudarse de las familias chilenas al alcanzar este tipo de gastos un 23,7% del total de las deudas del hogar¹⁸.

El caso más importante de impuestos específicos en la región es el del Brasil. El caso más evidente lo encontramos en el Fondo para el Mantenimiento y Desarrollo de la Educación Básica. Aunque existe una prohibición constitucional de vincular los ingresos tributarios a una agencia, fondo o gasto público, el artículo 167 de la Constitución Federal brasileña permite excepciones. En adición, el artículo 218 permite a los estados y al distrito federal asignar una parte de sus ingresos presupuestarios a las entidades públicas que fomentan la educación y la investigación científica y tecnológica. Desde 1996, la constitución federal ha sido enmendada varias veces para mejorar la financiación de la educación a través de contribuciones y contribuciones asignadas. De 1996 a 2006 la iniciativa se conoció como el Fondo para el Mantenimiento y Desarrollo de la Educación Fundamental (FUNDEF), pero a partir de la reforma constitucional de 2006 se amplió la cobertura a la educación preescolar y

15. https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/4406/HLD_4406_749a0d2dec7072ac83d52ebf0f2ff39pdf

16. <http://documents1.worldbank.org/curated/es/496131468228282235/pdf/Chile-Efectos-distributivos-de-la-reforma-tributaria-2014.pdf>

17. <https://data.worldbank.org/indicator/SE.XPD.TOTL.GD.ZS?locations=CL>

18. <https://www.efhweb.cl/>

básica bajo el nuevo Fondo de Mantenimiento y Desarrollo de Educación Básica (FUNDBE).

Las metas alcanzadas tanto por el FUNDEF y FUNDBE han sido notables y se ha avanzado significativamente en la universalización de la educación primaria, no solo considerando que se han inscrito alrededor de 47,2 millones de estudiantes en la educación básica, sino que, principalmente, hubo un aumento significativo en el número total de alumnos matriculados; según el Instituto Brasileño de Geografía y Estadística, entre 1995 y 2005, el porcentaje de niños entre 7 y 14 años que no asisten a la escuela disminuyó de 9,8% a 2,6%; mientras que en el caso de niños entre 15 a 17 años, la disminución fue del 33,4% al 18%¹⁹. Pese a estos avances, se han realizado varias críticas a estos programas, indicando que, si bien se ha avanzado en términos de cobertura y cantidad, por otro lado la calidad de la educación no ha mejorado sustancialmente. Sin embargo, este aspecto no parece estar necesariamente ligado a un fracaso de la política económica en sí, y las razones podrían rastrearse al sistema educativo brasileño y su administración.

Otro caso interesante se puede encontrar en Ecuador. En Ecuador, un 5,51% del presupuesto general del Estado durante 2019 se invirtió en impuestos de asignación destinados a la educación, cifra que disminuyó a 5,45%, equivalente a USD \$955.351.277 en 2020. En ambos casos, los fondos fueron adjudicados previamente a universidades e instituciones educativas. Esto se basa en el principio constitucional de autonomía financiera de las universidades. De esta manera, el fondo se financia con el 11% de los ingresos del Impuesto a la Renta, el 10% de los Ingresos del Impuesto al Valor Agregado y el 0,5% con ingresos provenientes de los Impuestos Especiales al Valor Agregado con cargo a la Universidad Agraria²⁰.

3.3 El caso de América Central y el Caribe

En Centroamérica, el uso de impuestos específicos está más extendido que en Sudamérica, aunque México, una de las principales economías de la región, no incluye esta política dentro de su marco legal.

19. *Financing Public Education in Brazil: The Constitutional Framework*. Nina Beatriz Stocco Ranieri, Ph.D.; 2010. <https://files.eric.ed.gov/fulltext/EJ904649.pdf>

20. *Pre-allocated general budget of the state of Ecuador 2020*. Ministry of Finance of Ecuador: <https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/2019/10/ANEXO-1-PREASIGNACIONES-2020.pdf>

Por otro lado, aunque varios países incluyen impuestos específicos, (como Guatemala, Salvador, Honduras, Costa Rica y Nicaragua), la mayoría de ellos se utilizan para financiar otros sectores distintos a la educación, y la mayoría de ellos se enfocan principalmente en el financiamiento de infraestructura, turismo y seguridad social.

En el caso de Nicaragua, aunque no existe un impuesto predestinado propiamente tal, cabe mencionar que la constitución nicaragüense establece que el 6% del presupuesto nacional debe destinarse a financiar universidades de servicio público (ya sea que estos fondos provengan de impuestos u otras fuentes de ingresos del Estado)²¹.

Sin embargo, el caso principal de impuestos destinados a la educación en Centroamérica se encuentra en Costa Rica. Costa Rica es uno de los líderes de la región en PIB per cápita (USD\$18.651) e Índice de Desarrollo Humano (con un 0.794 sólo es superado por Panamá). Además, después de Cuba es el país que más porcentaje de su PIB gasta en educación (7,4%).

Los ingresos asignados del país están destinados para financiar la Universidad Nacional Autónoma, el Instituto Tecnológico de Costa Rica y la Universidad de Costa Rica, junto a otra serie de instituciones educativas. Estos fondos se obtienen mediante la implementación de un impuesto específico sobre el Impuesto sobre la Renta y las Utilidades²², con el fin de financiar las universidades locales.

3.4 Impuestos asignados en Norte América (EE. UU. y Canadá)

Si bien Canadá no emplea asignaciones específicas cuando se trata de educación, EE. UU. tiene una multitud de “earmarks” y asignaciones propuestas que calificarían como preasignaciones educativas. Por ejemplo, dos asignaciones educativas propuestas en el volumen sobre “Perspectivas analíticas” toman la forma de: 1) “anualmente hasta \$ 5 mil millones en créditos fiscales sobre la renta para donaciones individuales y corporativas a organizaciones sin fines de lucro que otorguen becas educativas (SGO) identificadas por el estado”, y, por otra parte: 2) “autorizar la legislación para

21. <https://www.internationalbudget.org/sites/default/files/2020-05/nicaragua-202002150030.pdf>

22. *Proyecto de ley de presupuesto ordinario y extraordinario de la República de Costa Rica 2019*: https://www.hacienda.go.cr/docs/5b88a623ddd2a_Exp_Mot_2019.pdf; págs. 22

duplicar la tarifa del acta de Competitividad y Mejora de la Fuerza Laboral Estadounidense (ACWIA) para el programa de visas H – 1B con el fin de ayudar a capacitar a los trabajadores domésticos y disminuir la brecha de habilidades. El aumento de los ingresos por tarifas proporcionaría fondos adicionales para las subvenciones de capacitación del Departamento del Trabajo del Gobierno Estadounidense, para respaldar el aprendizaje y, al mismo tiempo, crear una nueva fuente de financiamiento para la subvención de fórmula de educación técnica y profesional del Departamento de Educación”.

Por supuesto, el primer ejemplo no es tanto un impuesto asignado (earmarked tax) como una cancelación de impuestos para quienes donan dinero para la educación. También cabe mencionar que el segundo ejemplo se dirige a programas de formación de la población laboralmente activa (personas mayores de 18 años) y puede que no se corresponda con lo que buscamos cuando se trata de asignaciones educativas.

3.5 Ejemplos europeos de impuestos específicos para la educación

Bosnia y Herzegovina es el primer ejemplo en el que hay algunas apariencias de asignaciones educativas. Sin embargo, estas asignaciones provienen de una entidad descentralizada, al estilo del Método III mencionado en la Sección 2. Esta no es una verdadera asignación para la educación, pero vale la pena mencionarlo dado que están reponiendo constantemente este fondo y luego utilizándolo en gastos institucionales y puntuales, incluida la financiación de la educación superior.

A diferencia del ejemplo anterior, Francia tiene un impuesto para el aprendizaje definitivo que forma parte de la financiación nacional para el desarrollo y modernización del programa de aprendizaje.

Por este impuesto, todos los empleadores que se dediquen a actividades comerciales, industriales o artesanales y todas las empresas u otras entidades sujetas al impuesto sobre la renta de las sociedades, independientemente del tipo de negocio en el que se dediquen, están sujetos al impuesto de aprendizaje (taxe d'apprentissage). La tasa equivale a un 0,68% del monto bruto de los salarios, sueldos, beneficios en especie y otras remuneraciones pagadas en el año precedente. Para las compañías empleando más de 250 empleados, la tasa puede llegar a un 1,08%²³.

23. IBFD Country Analysis, 4.3.1. pp. 82.

3.6 Impuestos asignados a la educación en África

Costa de Marfil ha avanzado en una agenda legislativa dirigida a implementar impuestos de asignación o earmarked taxes propiamente tal. La principal mención a impuestos de asignación señala lo siguiente: “(iv) la adopción de un nuevo código de inversiones y un plan de acción para racionalizar las exenciones tributarias; (v) la no renovación de los contratos temporales de exenciones que finalizan en diciembre de 2018 con excepción de los relacionados con donaciones y sectores sociales (educación, salud”.

Considerando que específicamente menciona que no se tocarían las exenciones tributarias vinculadas a los sectores sociales, aquí podría haber una dotación de interés.

De acuerdo con el Fondo Monetario Internacional²⁴, estas nuevas medidas de tributación interna podrían aumentar en un 0,6% el PIB del país, y, los impuestos de asignación por sí mismos, considerados exclusivamente podrían aumentar en un 0,1% el PIB.

Por otra parte, la República Democrática del Congo enumera específicamente el fondo en su sección de gastos especiales que se refiere a la educación. Esto se puede encontrar en la pág. 42, Anexo 13²⁵. No es fácil discernir una tasa específica, pero ciertamente hay fondos asignados que provienen de una fuente especial y existe la posibilidad de que esto se trate impuestos de asignación.

Ghana tiene un sólido impuesto destinado a la educación que consiste en un impuesto del 2,5% sobre el IVA. Ghana también aplica gravámenes a una variedad de cosas que pueden producir externalidades negativas.

En Kenya existe también un impuesto hipotecado o de asignación, establecido en el art. 69 A de la Ley de apuestas, loterías y juegos, por el cual el 15% del impuesto a las apuestas, Loterías, juegos y premios de competencias está destinado al Fondo de Deportes, Artes y Desarrollo Social establecido en la sección 24 de la Ley de Gestión de Finanzas Públicas de 2012²⁶.

24. <https://www.imf.org/external/np/loi/2018/civ/112118.pdf>

25. Finance Act 2019 of the Democratic Republic of the Congo: https://www.budget.gouv.cd/wp-content/uploads/budget2019/loi_de_finances_2019.pdf

26. <http://kenyalaw.org:8181/exist/kenyalex/actview.xql?actid=CAP:%20131>

Al igual que en la República Democrática del Congo, Marruecos tiene una tabla específica para fondos especiales predestinados y, si bien no hay nada que etiquete explícitamente estos fondos a educación, varios de estos mismos fondos están destinados a capacitación laboral y desarrollo de capital humano, los cuales a grosso modo constituyen un elemento educativo²⁷.

3.7 Los impuestos específicos en Asia y Oceanía

La región muestra varios casos de impuestos específicos, aunque solamente algunos países utilizan esta política con fines educativos. El enfoque de las políticas de impuestos específicos está dirigido a la infraestructura y la salud, por lo que sólo Corea del Sur e India se destacan en el empleo de impuestos hipotecados para la educación.

En Corea del Sur existe una política sostenida de impuestos destinados a la educación. El impuesto a la educación se considera una política exitosa y constituye un impuesto nacional²⁸, creado con el propósito de financiar la expansión del financiamiento educativo necesario para mejorar la calidad de la educación en el país²⁹. El impuesto se grava principalmente sobre el Impuesto al Valor Agregado y los principales contribuyentes son determinadas empresas del sector financiero y asegurador, así como los contribuyentes sujetos a los impuestos al consumo, transporte y licores. El impuesto asignado a la educación está vinculado a los contribuyentes a los que se refiere la ley del impuesto al consumo individual, la ley de transportes, la ley de energías, la ley de impuestos por el medio ambiente y la ley de impuestos locales. Por lo tanto, las entidades dedicadas al negocio bancario, financiero y de seguros están obligadas a pagar un impuesto hipotecado a la educación equivalente al 0,5% de sus ingresos brutos³⁰. También están sujetos al impuesto de educación: los contribuyentes al consumo, excluidos los que pagan el impuesto al consumo sobre gas natural licuado (GNL) y gas licuado del petróleo (GLP), mientras que se aplican tasas de 30% o 15% para el queroseno.

27. Ley de finanzas No. 80-18 para el presupuesto 2019 de Marruecos, https://www.finances.gov.ma/Publication/db/2018/BO_6736%20bis_fr.pdf, pg. 76

28. Ministerio de estrategia y finanzas de Korea del Sur. "Korean Tax Policy: the past, present and future". http://conferencias.cepal.org/politica_fiscal/Jueves%2023/Pdf/Sangyool%20Lee.pdf

29. Servicio Nacional de impuestos de Korea del Sur: https://www.nts.go.kr/eng/help/help_02_02.asp

30. Deloitte, Taxation and Investment in Korea 2017: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-koreaguide-2017.pdf>

Los contribuyentes del impuesto sobre las bebidas alcohólicas (excluidos los impuestos sobre el takju, el soju y las bebidas espirituosas) pagan impuestos hipotecados a la educación que varían entre el 10% al 30%, mientras que los contribuyentes del impuesto sobre el transporte, la energía y el medio ambiente pagan por igual concepto un 15%. Los contribuyentes del impuesto sobre las adquisiciones tributan por un porcentaje cuya fórmula depende del tipo de propiedad adquirida.

Con aproximadamente un 5,4% de su PIB invertido en educación³¹, Corea del Sur es una potencia industrial y referente educativo entre los países de la OCDE.

Por otro lado, la India fomenta los impuestos hipotecados a la educación, a través de la denominada tasa de educación y la tasa de educación secundaria y superior, que son gravables por un 2% y 1% sobre rentas corporativas e individuales en general. Así, la tasa total de educación asciende actualmente al 3%.

La tasa de educación es un gravamen adicional sobre la obligación tributaria básica. El estado impone la tasa para cubrir gastos específicos. Por ejemplo, originalmente tanto los ingresos corporativos como los individuales están sujetos actualmente a una tasa de educación del 2%. Posteriormente, el gobierno también había aplicado otro impuesto de 1% adicional en el año fiscal 2008 para financiar la educación secundaria y superior. Entonces, la tasa total de educación se elevó al 3%. En 2018, se sustituyó la tasa de educación por la nueva tasa de salud y educación a razón del 4%, que es aplicable para el año de evaluación 2019/20 en adelante.

Los fondos recaudados por la tasa de salud y educación tienen como objetivo mejorar la situación educativa y sanitaria de las familias rurales en la India y no pueden utilizarse para otros fines. Según el ministro de Finanzas de la India, se estima una recaudación adicional de \$11.000 millones de rupias con el aumento del impuesto en un 1%³², impactando positivamente a millones de familias en la India.

31. https://www.oecd.org/education/education-at-a-glance/EAG2019_CN_KOR.pdf

32. https://research.ibfd.org/collections/cta/html/cta_in_s_001.html#cta_in_s_1.10.1.4

Aunque en Australia y Nueva Zelanda también existen políticas de impuestos hipotecados, estos se destinan principalmente a financiar inversiones en salud, como la “tasa medicare” en Australia, e inversiones en infraestructura, como en el caso de los “impuestos especiales sobre combustibles, matrículas de vehículos de motor y usuarios de carreteras” en Nueva Zelanda. Un caso similar lo encontramos en Japón, donde, si bien existen políticas de ingresos asignados, están orientadas a cuentas especiales relacionadas con asuntos vinculados con la energía y la aviación, como se establece en la Ley de Impuestos al Desarrollo de Energía Eléctrica y Transferencia de Impuestos al Combustible de Aviación.

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El estado de las asignaciones educativas podría ser mejor. Hay algunos ejemplos claros de dónde se utilizan y la fuente de financiación, pero la mayoría de los países no emplean en la actualidad asignaciones específicas en el sector de la educación. Para aquellos que sí lo hacen, se requieren más investigaciones y estudios para determinar la eficacia de estas medidas, especialmente en el caso de los países en vías de desarrollo.

En algunos casos, puede ser que el estado general de la ejecución presupuestaria sea tan deficiente que estas asignaciones no tengan sentido. Ya sea que estos problemas se deriven de la corrupción, la falta de transparencia o la falta de fondos (o cualquier combinación de los tres), es importante señalar que las asignaciones a la educación no pueden ni deben ser independientes. De hecho, es importante tener en cuenta el ideal de incorporarlos como una herramienta en el esfuerzo más amplio de transparencia presupuestaria, ya sea a través de medidas anticorrupción o de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la ONU.

Con todo, los impuestos específicos han demostrado aumentar la rebanada de la tarta destinada a educación, ya que impiden que los gobiernos en funciones desvíen fondos hacia otros fines. No obstante, los impuestos hipotecados pueden no ser suficientes para asegurar el aumento de la calidad de la educación si no van acompañados de una política eficiente y una sólida ejecución presupuestaria, como en el caso de la experiencia de surcoreana. Además, se puede apreciar que estas políticas tuvieron un impacto positivo notable en áreas donde la escolaridad es baja, especialmente en escuelas primarias y rurales de países en desarrollo, como es el caso de India y Brasil.

En el caso chileno, aún sin existir un impuesto hipotecado propiamente tal, la predestinación de fondos por medio de la Ley Reservada del Cobre ha logrado modernizar a las FF.AA. del país, otorgando cuantiosos fondos a dicho sector. Nada obsta a que una política económica similar se pueda aplicar al sector educativo, la cual con una ejecución presupuestaria transparente podría proporcionar los recursos que urgentemente se necesitan para mejorar la calidad de la educación chilena.

Por otro lado, existen riesgos que deben evitarse. La implementación de estas políticas debe tener en cuenta si el impuesto de hipotecado podría ser considerado como una sobretasa, puesto que ello elevaría la carga tributaria total de los contribuyentes, o si puede contar con un mecanismo alternativo para hacer frente a este efecto, como los sistemas de deducción. Esto es relevante ya que el concepto de impuestos específicos excluye la noción de tasa, contribuciones u otras tarifas públicas, y ello puede tener un impacto significativo en la carga tributaria final de los contribuyentes.

Otro aspecto destacable de los impuestos hipotecados para la educación es que también pueden funcionar como parte de un sistema que permite la reinversión de fondos en el país, evitando que la fuga de capitales merme la capacidad de progresar de los países en desarrollo.

Finalmente, los impuestos hipotecados constituyen una herramienta para una financiación más transparente y democrática de la educación. Sin embargo, no puede ser considerada la única opción, ya que podría ser riesgoso que el gasto público en un área tan importante dependa únicamente del monto de estos ingresos. En este sentido, es razonable contar con un sistema mixto que incluya impuestos hipotecados y una política pública eficiente.

El estado de las asignaciones educativas podría ser mejor. Hay algunos ejemplos claros de dónde se utilizan y la fuente de financiación, pero la mayoría de los países no emplean en la actualidad asignaciones específicas en el sector de la educación.

BIBLIOGRAFÍA

Archer, D., 2016, 'Domestic Tax and Education', Learning Generation background paper, International Commission on Financing Global Education: <https://report.educationcommission.org/wp-content/uploads/2016/11/Domestic-Tax-and-Education.pdf>

Cobham, A. & S. Klees, 2016, 'Global Taxation: Financing Education and the Other Sustainable Development Goals', Learning Generation background paper, International Commission on Financing Global Education: <https://report.educationcommission.org/wp-content/uploads/2016/11/Global-Taxation-Financing-Education.pdf>

TJN-A & Save the Children International, 2019, Investments in Children: Evidence from Tanzania, Uganda and Zambia, Nairobi: Tax Justice Network – Africa: <https://www.globaltaxjustice.org/sites/default/files/Final%20SCI%20Study%20Report%20on%20Investments%20in%20Children%202020.08.19.pdf>

https://www.moody.com/research/Moodys-downgrades-Chiles-ratings-to-A1-changes-outlook-to-stable-PR_386103

https://www.oecd.org/education/education-at-a-glance/EAG2019_CN_CHL_Spanish.pdf

Economic and Financial Report, finance laws on the state budget 2019 Cote d'Ivoire: https://www.cabri-sbo.org/uploads/bia/CotedIvoire_2019_Approval_External_BudgetProposal_MinEcosFin_CEN-SADECOWAS_French.pdf

Political Economy of Multi-Level Tax Assignments in Latin American Countries: Earmarked Revenue Versus Tax Autonomy. Ehtisham Ahmad and Giorgio Brosio. March 2008. IMF Working Paper. Fiscal Affairs Department: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Political-Economy-of-Multi-Level-Tax-Assignments-in-Latin-American-Countries-Earmarked-21807>

Sonia Languille. The politics of the education budget: Financing mass secondary education in Tanzania (2004–2012): https://www.researchgate.net/publication/332123363_The_politics_of_the_education_budget_Financing_mass_secondary_education_in_Tanzania_2004-2012

Argentinian Public Sector Fiscal Budget Bill for Fiscal Year 2019: https://www.mef.gob.pe/contenidos/presu_publico/sectr_publico/proye_2019/PL_Presupuesto_2019.pdf

Argentinian annex "National administration composition of expenditure by economic character and by institutional character" sheet 107: https://www.minhacienda.gob.ar/onp/documentos/presutexto/proy2019/ley/pdf/planillas_anexas/capitulo1/anexa107.pdf

Colombian Treasury ministry, Presidential Message of the 2019 Budget Project: <http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS>

https://www.mef.gob.pe/contenidos/presu_publico/sectr_publico/proye_2019/PL_Presupuesto_2019.pdf

Library of the National Congress of Chile. history of law No. 20,780: https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/4406/HLD_4406_749a0d2dec7072ac83d52ebf0f2ff393.pdf

Chile: Distributional effects of the 2014 tax reform. World Bank: <http://documents1.worldbank.org/curated/es/496131468228282235/pdf/Chile-Efectos-distributivos-de-la-reforma-tributaria-2014.pdf>

Financing Public Education in Brazil: The Constitutional Framework. Nina Beatriz Stocco Ranieri, Ph.D.; 2010: <https://files.eric.ed.gov/fulltext/EJ904649.pdf>

Pre-allocated general budget of the state of Ecuador 2020. Ministry of Finance of Ecuador: <https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/2019/10/ANEXO-1-PREASIGNACIONES-2020.pdf>

Bill of ordinary and extraordinary budget of the republic of Costa Rica 2019: https://www.hacienda.go.cr/docs/5b88a623ddd2a_Exp_Mot_2019.pdf

Finance Act 2019 of the Democratic Republic of the Congo: https://www.budget.gouv.cd/wp-content/uploads/budget2019/loi_de_finances_2019.pdf

Finance Law No. 80-18 for the 2019 budget year of Morocco: https://www.finances.gov.ma/Publication/db/2018/BO_6736%20bis_fr.pdf

Ministry of strategy and finance. Korean Tax Policy: the past, present and future: http://conferencias.cepal.org/politica_fiscal/Jueves%2023/Pdf/Sangyool%20Lee.pdf

National Tax Service of South Korea: https://www.nts.go.kr/eng/help/help_02_02.asp

Deloitte, Taxation and Investment in Korea 2017: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-koreaguide-2017.pdf>

IBFD Country Analysis, India 2020. https://research.ibfd.org/collections/cta/html/cta_in_s_001.html#cta_in_s_1.10.1.4

Australian Budget 2019-2020: <https://budget.gov.au/2019-20/content/overview.htm>

Treasury of New Zealand, The Estimates of Appropriations for the Government of New Zealand for the Year Ending 30 June 2021: <https://treasury.govt.nz/publications/budgets/education-and-workforce-sector-estimates-appropriations-government-new-zealand-year-ending-30-june-2021>

Open Budget Survey 2019 Questionnaire 2019 Japan: <https://www.internationalbudget.org/sites/default/files/2020-05/japan-202002150030.pdf>

Ley que Exige la publicación en el Diario Oficial de la ley N°13.196, Reservada del Cobre: <https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/tramitacion.aspx?prmID=10940&prmBoletin=10518-07>

Open Budget Survey 2019 Questionnaire Nicaragua, abril 2020: <https://www.internationalbudget.org/sites/default/files/2020-05/nicaragua-202002150030.pdf>

Encuesta financiera de hogares del Banco Central de Chile 2017: <https://www.efhweb.cl/>

Côte d'Ivoire: Letter of Intent, Memorandum of Economic Financial Policies, and Technical Memorandum of Understanding. Noviembre 2018. <https://www.imf.org/external/np/loi/2018/civ/112118.pdf>

Desincentivo Tributario a la Expansión Internacional de la Industria Chilena de las Nuevas Tecnologías.

Isabel Véliz Nieto* y David Lagos Concha**.

1. INTRODUCCIÓN.

Chile ha desarrollado en los últimos años una relevante industria de nuevas tecnologías, destacando especialmente en el área de programas computacionales o TI. Su importancia ha llegado a ser tal que, según “The Global Information Technology Report 2016”¹ elaborado por el “World Economic Forum”, Chile se sitúa como el 1° en Latinoamérica y 38° en el Mundo en uso y crecimiento de tecnología de información.

Los buenos resultados de la industria del TI han llevado a empresas chilenas a buscar su expansión internacional, creando y/o adquiriendo empresas en el exterior. Algunos ejemplos son Corneshop², aplicación que, permite realizar compra de víveres en línea por medio de dispositivos móviles, para luego ser entregados en el sitio que se fijase por el usuario; la cual amplió sus operaciones a Colombia, México, Canadá, Perú y Brasil.

Algo similar sucede con Notco³, empresa de Food Tech, que utiliza inteligencia artificial para crear “comida algorítmica” con sabores similares a equivalentes convencionales,



1. http://www3.weforum.org/docs/GITR2016/WEF_GITR_Full_Report.pdf

2. <https://www.df.cl/noticias/df-lab/innovacion-y-startups/fundador-de-corneshop-deja-un-mensaje-a-otras-startups-hagase-un/2020-09-14/220415.html>

3. <https://www.elmostrador.cl/mercados/2019/09/05/notco-la-empresa-chilena-que-produce-comida-algoritmica-y-en-la-que-invirtio-jeff-bezos/>

* Abogado de la Pontificia Universidad Católica de Chile, Magister en Derecho Universidad de Chile (c); Magister en Dirección y Gestión Tributaria de la Universidad Adolfo Ibáñez; Miembro del Instituto Chileno de Derecho Tributario y el Colegio de Abogados de Chile.

** Contador Universidad Tecnológica Metropolitana, Magister en Dirección y Gestión Tributaria de la Universidad Adolfo Ibáñez (c), Magister en Control de Gestión de Universidad de Chile, MBA Universidad de Talca; Miembro del Instituto Chileno de Derecho Tributario y Colegio de Contadores de Chile A.G.

Los buenos resultados de la industria del TI han llevado a empresas chilenas a buscar su expansión internacional, creando y/o adquiriendo empresas en el exterior. Algunos ejemplos son Corneshop, aplicación que, permite realizar compra de víveres en línea por medio de dispositivos móviles

deliciosos, sustentables y accesibles, a partir de plantas; que ya ha ampliado sus operaciones a Argentina y Brasil, y está en proceso de expansión a EE.UU.

Otro ejemplo es Burn to Give⁴, plataforma que transforma calorías quemadas haciendo ejercicio en alimentos para niños de escasos recursos, la cual se encuentra en un proceso similar, planeando su expansión a Europa, Sudáfrica y Estados Unidos.

Así mismo, se ha desarrollado en Chile, una interesantísima industria de desarrollo biotecnológico. Un ejemplo es Phage⁵, que mediante la utilización de bacteriófagos permiten reducir de forma importante el uso de antibióticos en la cría animal.

Sin embargo, la estructuración de estas empresas chilenas en su salida al extranjero puede verse condicionada por la normativa tributaria vigente, la cual como veremos, no favorece en absoluto la expansión internacional de las empresas chilenas, y en especial perjudica la internacionalización de aquellas que desarrollan actividades relacionadas a nuevas tecnologías.

2. FINALIDAD ECONÓMICA DEL DESARROLLO DE NUEVAS TECNOLOGÍAS.

El desarrollo de nuevas tecnologías abarca numerosas áreas del conocimiento. Tal como señala el Manual de Frascati⁶, elaborado por la OCDE, se distinguen 42 campos de la ciencia y la tecnología. Cabe destacar que este manual, es base de la metodología y principales conceptos para la mayoría de las encuestas nacionales sobre actividades científicas y tecnológicas que se aplican en el mundo, y que genera los índices que considera la OCDE en las áreas de investigación científica y tecnológica.

Es interesante revisar la publicación de la Comisión Nacional de Investigación Científica y Tecnológica, (CONICYT) "Ciencia y tecnología en Chile: ¿para qué?"⁷, que da un marco conceptual de porqué el desarrollo tecnológico es buscado

4. <https://www.df.cl/noticias/df-lab/innovacion-y-startups/fundador-de-burn-to-give-revela-los-planes-para-llegar-a-las-empresas-de/2020-07-21/091348.html>

5. <https://www.icare.cl/contenido-digital/salud-animal-bayer-phage/>

6. OECD, *Manual de Frascati 2002, medición de las actividades científicas y tecnológicas*, París.

7. <https://www.conicyt.cl/wp-content/uploads/2012/07/CyTConicytparaque.pdf>

por los gobiernos para generar múltiples beneficios, dentro de los cuales es relevante su impacto económico.

No es casualidad que el principal organismo que ha impulsado el análisis sistemático de los impactos de la ciencia y la tecnología a nivel internacional es, precisamente, uno de naturaleza económica: la OECD (Organization for Economic Cooperation and Development). Tal como señala el análisis citado "los números ejercen un atractivo irresistible para los funcionarios estatales y diseñadores de políticas públicas..."

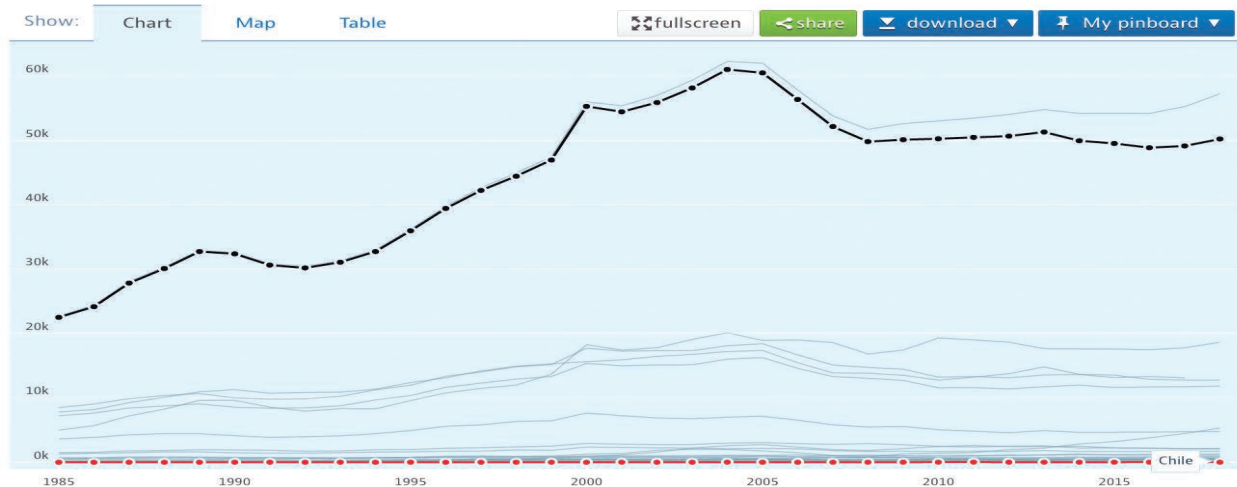
Los principales indicadores utilizados por la OECD a este respecto son la Balanza de pagos tecnológicos, (definida como la diferencia entre ingresos y egresos, a nivel de país, por concepto de tecnologías "listas para ser usadas" (patentes, licencias, diseños, estudios, asistencia técnica, etc.)); y el Intercambio de alta tecnología. (Definido como el intercambio comercial de bienes producidos en aquellas industrias clasificadas como de "alta tecnología.") Por lo anterior, es posible concluir que su objetivo principal del desarrollo de nuevas tecnologías es la generación de riqueza y beneficio material asociados, entendiéndose por tal "cuando los resultados de la investigación científica generan beneficios económicos directos para alguna organización (disminución de costos, aumento de ingresos o utilidades) o bien nuevas fuentes de financiamiento (capitales de riesgo, contratos futuros), nuevas inversiones (ya sea en capital físico o en capital humano), nuevas actividades productivas o nuevos mercados."

Ahora, este tema no es para nada novedoso, ya desde los años cincuenta variados economistas han estudiado el impacto de las actividades de investigación y desarrollo en el crecimiento económico, la productividad, la generación de externalidades o el comercio internacional.

La literatura económica reconoce casi sin excepción que la tecnología es un elemento central detrás del crecimiento económico de un país y que puede significar la diferencia entre transitar desde la producción de bienes de baja tecnología (como las materias primas), y bajo retorno monetario, hacia bienes de alta tecnología incorporada, de mayor rendimiento comercial.

En efecto, se observa que los países desarrollados tienen grandes posibilidades de acumulación de capital e innovación en los sectores de alta tecnología y de impulsar el empleo en los servicios relacionados con estas industrias.

Gráfico N°1: Triadic patent families, total number, 1985 - 2018



Fuente: OCDE⁸. Chile en color rojo.

En el gráfico N°1 representa el conjunto de patentes registradas en varios países, en sus oficinas de patentes, para proteger la misma invención. Las familias de patentes triples se basan en las patentes obtenidas en tres de las oficinas de patentes más importantes: la Oficina de Patentes Europea, la oficina de Patentes Japonesa y la Oficina de Patentes y trademark estadounidense. La patente registrada se atribuye al país de residencia del inventor a la fecha que fue primeramente registrada. La línea roja representa a Chile en la medición, en la última posición.

Otro índice para tener en consideración en la creación de tecnología es la exportación de productos que provienen de sectores productivos con alto nivel tecnológico. Al efecto destaca el Boletín de intensidad tecnológica del intercambio internacional de bienes chilenos⁹, elaborado por el Ministerio de Economía el año 2016 (Gráfico N°2). Este estudio¹⁰ tiene por fin la “caracterización de nuestras exportaciones e importaciones, considerando la estructura tecnológica que está en la base de los sistemas productivos que las sustentan,”... y “busca entender a cabalidad la complejidad de las estructuras tecnológicas, si contribuye

a realizar un seguimiento de la sofisticación de nuestro intercambio comercial y, por lo tanto, de nuestra matriz productiva de manera de evaluar si la economía está o no avanzando efectivamente hacia una de mayor tecnología y valor agregado de su producción.”

Las exportaciones de baja, media o alta tecnología representan cerca del 9% del total de los envíos nacionales: las exportaciones de “Manufacturas de baja tecnología” representaron 2,8% de las exportaciones totales en 2015, las de mediana tecnología representaron 5,1% y las de alta tecnología, 1%, respectivamente. En contraste, las importaciones de bienes con uso tecnológico (baja, media y alta tecnología) alcanzan un 67% del total de las importaciones y el 32,6% de bienes primarios o manufacturas basadas en bienes primarios, ambas cifras para el año 2015.

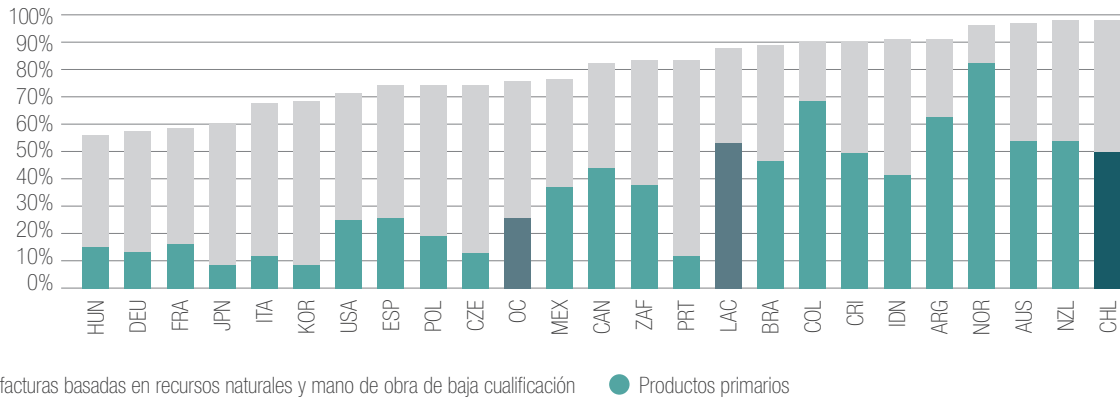
Las exportaciones de baja, media o alta tecnología representan cerca del 9% del total de los envíos nacionales: las exportaciones de “Manufacturas de baja tecnología” representaron 2,8% de las exportaciones totales en 2015, las de mediana tecnología representaron 5,1% y las de alta tecnología, 1%, respectivamente.

8. <https://data.oecd.org/rd/triadic-patent-families.htm>

9. <https://www.economia.gob.cl/wp-content/uploads/2016/03/Boletin-intensidad-tecnologica-del-intercambio-internacional-de-bienes-chilenos.pdf>

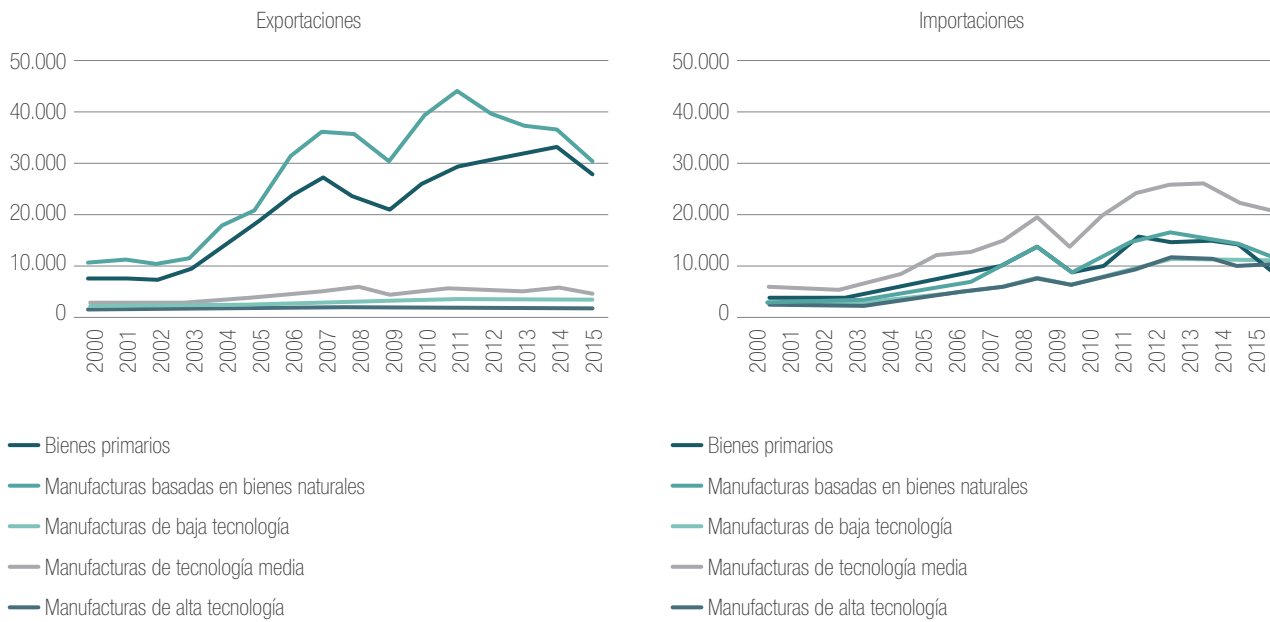
10. La clasificación de las exportaciones chilenas según el nivel tecnológico de los procesos productivos que las generan, proviene de CEPAL⁸. Esta metodología está basada en varios trabajos previos, donde destacan Lall (2000), Pavitt (1984) y la OCDE (1994)

Gráfico N°2: D. Exportaciones de bienes con bajo contenido tecnológico, % del total de bienes exportados, 2016.



Fuente: OCDE. (Chile en color rojo). <https://data.oecd.org/rd/triadic-patent-families.htm>

Gráfico N°3: Evolución de las exportaciones e importaciones chilenas según intensidad tecnológica (en base a cifras de comercio en millones US\$ corrientes)

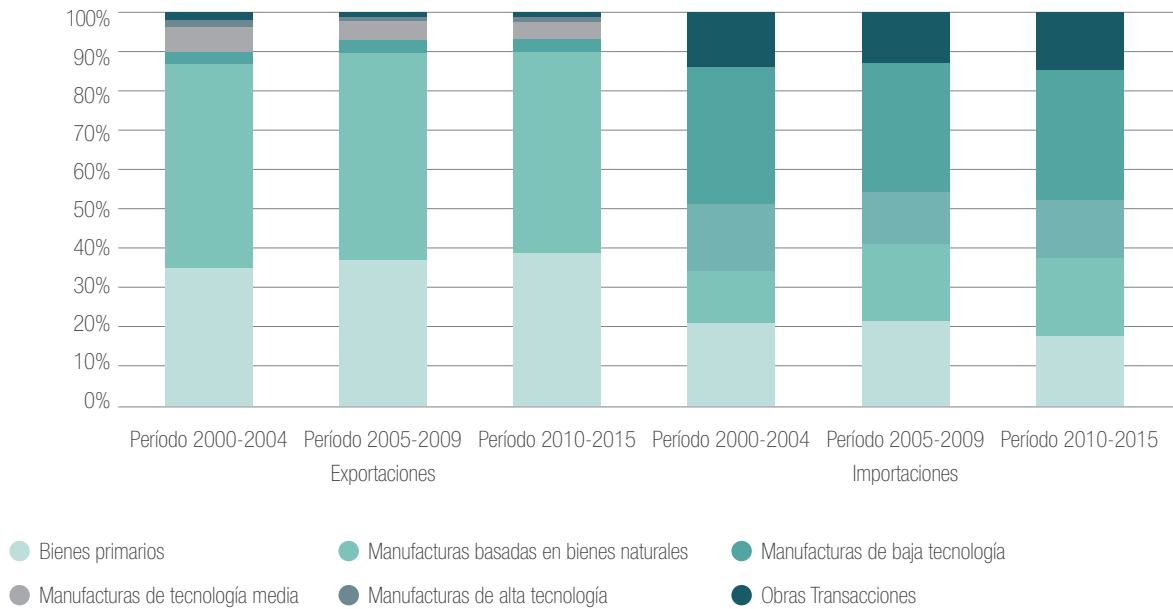


Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Com Trade y clasificación CEPAL.

Tal como podemos verificar en el gráfico N° 3, la evolución de las exportaciones demuestra que producimos bienes con baja incorporación de tecnología, e importamos cada vez más bienes con tecnología media. Situación que es refrendada por el gráfico N°4.

Ahora bien, el saldo comercial de acuerdo con la intensidad tecnológica es evidentemente negativo para Chile, siendo más notorio en los bienes de tecnología media. Vale decir, importamos tecnología, y por tanto nuestra balanza de pagos tecnológica es deficitaria para Chile, tal como se muestra en el gráfico N°5.

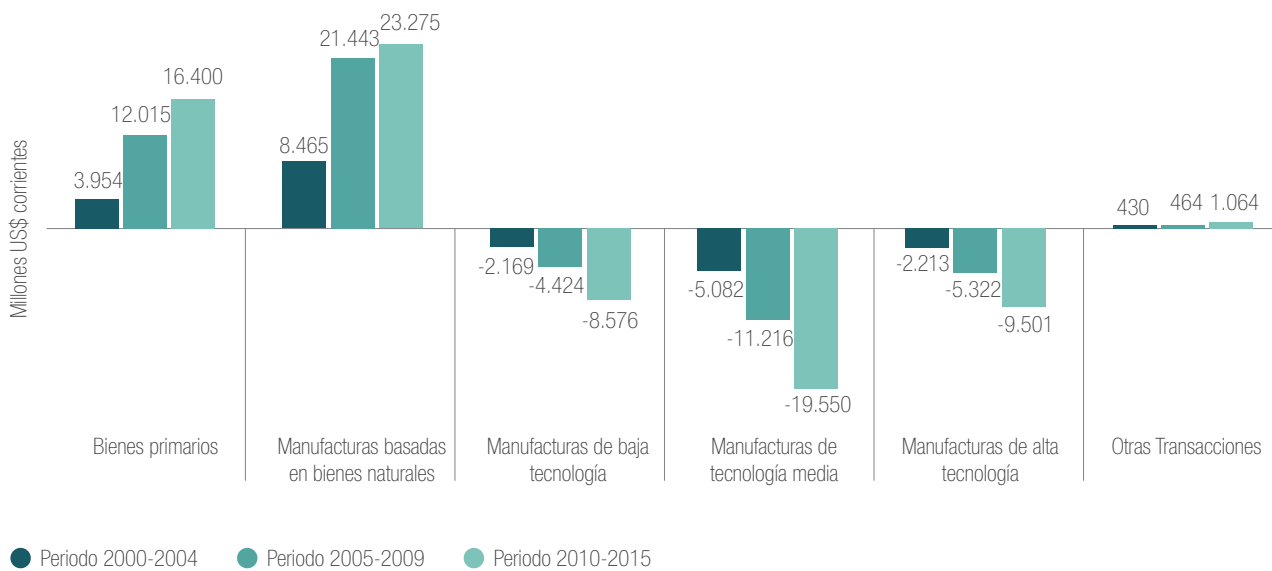
Gráfico N°4: Distribución de las exportaciones e importaciones según nivel tecnológico



Fuente: Elaboración propia en base a datos de Com Trade y clasificación CEPAL.

Nota: Otras transacciones se refieren a nueve códigos CUCU a tres dígitos que no pueden ser clasificadas dentro de las categorías de nivel tecnológico. Los códigos son: Corriente eléctrica (351), películas cinematográfico, impresas o reveladas (883), impresos (892), trabajos de arte, piezas de colección y antigüedades (896), Paquetes postales no clasificados (911), transacciones especiales, commodities no clasificados (931), Animales vivos, incluidos para zoológicos, mascotas, etc. (941), monedas que no tienen curso legal (961) y oro no monetario, excluido minerales y concentrados (971).

Gráfico N°5: Saldo comercial, por categoría según intensidad tecnológica, promedio anual quinquenios 2000-2004, 2005-2009 y 2010-2015. (En base a cifras de comercio en millones US\$ corrientes)



Fuente: Elaboración propia en base a datos de Com Trade y clasificación CEPAL.

El desarrollo de nuevas tecnologías como fuente de riqueza, se ha enfocado principalmente en la generación a través del fortalecimiento de la etapa de I+D, investigación y desarrollo, pero no se ha enfocado en la generación de nueva riqueza propiamente tal, en la implementación de la industria de las nuevas tecnologías.

De lo anteriormente comentado, podemos concluir que estamos al debe en el desarrollo de la industria de nuevas tecnologías. Esta falta de evolución tecnológica es de primordial importancia para el desarrollo económico de Chile, situación de la cual aparecen como absolutamente conscientes los distintos gobiernos en los últimos años, pero que no ha generado políticas públicas eficientes en la elaboración de nuevas tecnologías. Las políticas públicas sobre las nuevas tecnologías tienden o deberían tender a favorecer el desarrollo de éstas, ya que su impacto en el crecimiento económico es alto, y es buscado por los gobiernos en sus épocas respectivas. Situación que no es efectiva en Chile.

Ahora bien, tal como podemos verificar de lo antes descrito, el desarrollo de nuevas tecnologías como fuente de riqueza, se ha enfocado principalmente en la generación a través del fortalecimiento de la etapa de I+D, investigación y desarrollo,

pero no se ha enfocado en la generación de nueva riqueza propiamente tal, en la implementación de la industria de las nuevas tecnologías. Con una mirada restringida, que no contempla la exportación de estas nuevas tecnologías, ni la potencialidad de la misma como Hub o plataforma de tecnologías aplicadas, para uso mundial.

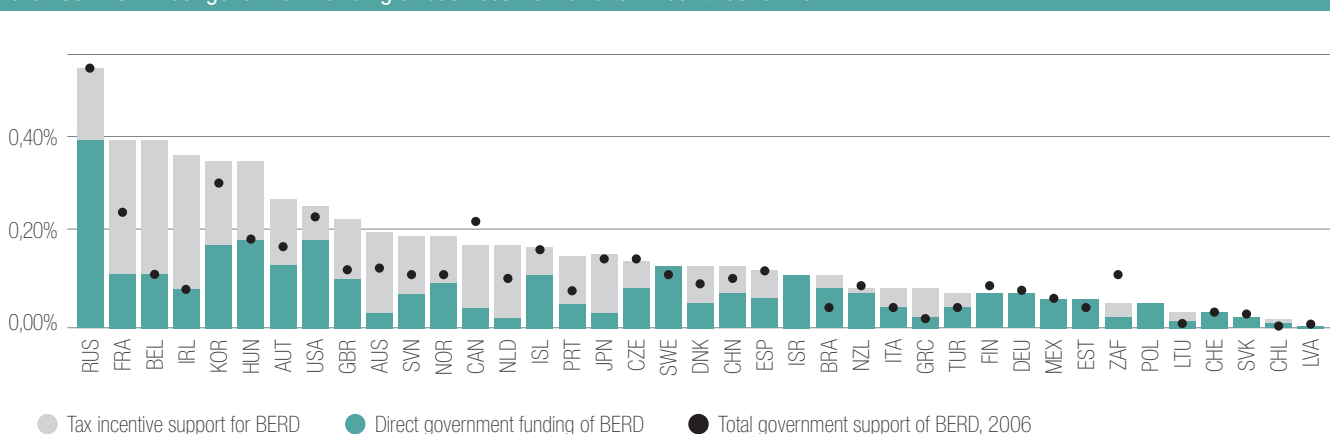
3. INCIDENCIA DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA EN LA GENERACIÓN DE NUEVAS TECNOLOGÍAS.

En nuestra estructura tributaria no se duda en la necesidad de generar incentivos tributarios para la investigación y desarrollo de nuevas tecnologías, lo cual a nuestro parecer en nuestra legislación es insuficiente, pero debido a que el tema central no es este incentivo tributario, sino por el contrario, el desincentivo del funcionamiento de las tecnologías posterior a la fase de investigación y desarrollo, no lo abordaremos. Pero es necesario mostrar que el incentivo tributario de investigación y desarrollo que tenemos es uno de los peores del mundo.

En el caso de Chile, más allá de la falta de incentivo del desarrollo de negocios posteriores a la etapa de I+D existe un claro desincentivo, que afecta negativamente el surgimiento de negocios internacionales basados en nuevas tecnologías con su sede principal en Chile, como veremos a continuación.

Ahora bien, la generación de políticas de incentivo a la nueva tecnología, aunque deficiente como ya mostramos, ha tenido una estructuración tributaria manteniendo la mirada

Gráfico N°6: Direct government funding of business R&D and tax incentives for R&D



Source: OCDE . R&D Tax Incentive Indicators.

gubernamental mencionada, de sólo incentivar el desarrollo e investigación. Es así como la ley de Modernización Tributaria, Ley N° 21.210, de febrero del 2020, modificó la Ley de la Renta, en su artículo 41 G, letra C, numeral tercero, que considera como rentas pasivas aquellas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración.

Esta modificación del artículo, exceptúa de la calificación de rentas pasivas “las rentas provenientes de proyectos de investigación y desarrollo definidos conforme a la letra f) del artículo 1° de la ley número 20.241, que establece un incentivo tributario a la inversión en investigación y desarrollo, y que sean aprobados previamente por la Corporación de Fomento a la Producción, conforme al procedimiento que determine dicha institución mediante resolución conjunta con el Servicio de Impuestos Internos.”

Más allá de las críticas que pudieran realizarse al sistema, debido a su complejidad, y en especial a la factibilidad de cumplir con los requisitos de la Ley N° 20.241, veremos que esta modificación tiene una aplicación parcial, que beneficiará sólo la generación de nuevas tecnologías, pero no representa un incentivo real para el desarrollo de la industria chilena y su expansión internacional, ni hace atractivo a Chile como un foco de innovación tecnológica. Lo anterior, nos hace pensar y revisar, si nuestra legislación tributaria está realmente alineada con estas nuevas industrias chilenas, y la generación de nuevos negocios y el potenciamiento del desarrollo económico del país, donde se explotan las ventajas competitivas, especialmente en la potencial expansión de empresas chilenas a nivel internacional.

4.- TRIBUTACIÓN DE LA INTERNACIONALIZACIÓN DE EMPRESAS CHILENAS DE TECNOLOGÍA.

De acuerdo con la normativa vigente en Chile, las empresas de tecnologías domiciliada o residentes en Chile se encuentran afectas a Impuestos a la Renta de Primera Categoría de la Ley de la Renta, al igual que todas las empresas domiciliadas y residentes en Chile, dependiendo de su tamaño, ventas y relación de los socios pueden estar clasificadas dentro de las normas del artículo N° 14 A o las normas ProPymes del artículo N° 14 D. Adicionalmente son aplicables las normas Generales de la Ley del IVA.

No existe una franquicia específica que beneficie a los resultados económicos obtenidos por la explotación de nuevas tecnologías, y específicamente a la industria del software generado en Chile. Los beneficios tributarios para esta industria y otras que efectúen investigación y desarrollo, se circunscriben a la etapa de investigación y desarrollo, y consisten en un crédito tributario en favor de las sociedades, equivalente a un 35% del total de los pagos en dinero efectuados conforme a los contratos de I+D debidamente certificados por la CORFO¹¹, siendo el 65% restante considerado gasto tributario. Lo cual se encuentra regulado en la Ley N°20.570 del año 2012, con vigencias hasta el 31 de diciembre del año 2025, y sus respectivas instrucciones, las cuales fueron entregadas mediante la Circular N° 19 del año 2013 del Servicio de Impuestos Internos.

Así mismo, la generación de empresas filiales en el extranjero, seguirán la norma general dispuesta en el artículo 12 de la Ley de la Renta, debiendo ser las rentas extranjeras computadas cuando sean percibidas.

Por otro lado, la Reforma Tributaria del año 2014 (Ley 20.780 y Ley 20.899), incluyó nuevas disposiciones, siendo relevante la que introduce normas sobre entidades controladas en el extranjero (“CFC” por sus siglas en inglés). La incorporación de estas normas están en el ya citado artículo 41 G de la Ley de la Renta, la que tenía como objeto evitar el abuso, erosión fiscal y el traslado artificial de utilidades por parte de los contribuyentes, situando sociedades en países de baja o nula tributación.

En forma muy resumida, la norma citada señala que, cuando se cumplan los supuestos contemplados en el artículo 41 G de la Ley de la Renta, se deberán computar las rentas pasivas obtenidas en el exterior de la siguiente forma: a) las rentas pasivas, se consideran percibidas o devengados por los propietarios domiciliados o residentes en Chile, en proporción a la participación directa o indirecta, que tenga el controlador. b) Para determinar la base imponible a agregar por la renta pasiva para efectos de la Ley de la Renta, se aplicarán la norma de esta Ley, salvo el resultado pérdida que no será incluido. c) Los gastos deducibles que incidan en la generación de las rentas pasivas se tomarán en su proporción. d) En el producto de la conversión del resultado de la sociedad extranjera a pesos, se utilizará lo dispuesto

11. www.corfo.cl

en la letra a), del número 7 del artículo 41 A, vigente al término del ejercicio. e) Se aplican las normas del artículo 21 de la LIR a entidades controladas en el extranjero. f) Si las rentas no superan las 2.400 Unidades de Fomento, no deben ser consideradas como rentas pasivas.

Tal como ya mencionáramos, “las rentas derivadas de la cesión de uso, goce o explotación de marcas, patentes y fórmulas, programas computacionales y otras similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración” son consideradas rentas pasivas, y por tanto respecto de ellas no se cumplirá lo dispuesto por el artículo 12, debiendo tributar tanto cuando la renta sea devengada como percibida.

Por lo anterior, cuando una sociedad chilena tiene el control¹² de una o varias compañías extranjeras filiales que tengan “rentas derivadas de la cesión de uso, goce o explotación de marcas, patentes y fórmulas, programas computacionales y otras similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración”, la norma del artículo 12 señalada no es aplicable, y deben someterse a tributación inmediata, en base devengada o percibida tal clase de rentas, debiendo ser reconocidas por la sociedad chilena.

Lo anterior, sin considerar si dichas rentas son o no efectivamente remesas o puestas a disposición a la entidad chilena.

Esta situación en la práctica producirá los siguientes efectos, que es posible constatar en este caso práctico:

Con fecha 2 de enero de 2020, se constituyó en Chile la sociedad “Biodesarrollos SpA”, con el objeto social de creación de software que permitan el monitoreo de Online de las condiciones climáticas y de salud de vegetales y animales, el Capital es de \$2.500.000.000 que es pagado en el acto, monto superior a las 85.000 UF, por lo cual no cumple con los requisitos de la norma 14 D Propyme. Se cuenta con una dotación total de 30 personas entre Ingenieros de Softwares, forestales y Biólogos.

Con fecha 2 de enero 2020, se constituye en Uruguay la sociedad “Biotecnología de la Plata”, con un capital

de US\$2.000.000 que es pagado y suscrito en el acto por Biodesarrollos SpA, contratando 10 personas entre Ingenieros de Softwares, forestales y Biólogos, teniendo clientes tanto uruguayos como extranjeros.

Además, se constituye con fecha 2 de enero de 2020 la sociedad “Carioca Biosoftware S.A.” con un capital de US\$4.000.000, donde “Biodesarrollos SpA” suscribe y paga US\$2.000.000 por el 50% de la sociedad y tiene el control administrativo y político de la compañía, contratando 30 personas entre Ingenieros de Softwares, forestales y Biólogos. La sociedad optó en Brasil al Régimen de Lucro Presumido, que es un sistema de pago en base a un porcentaje de las ventas, que corresponde al 15%.

Para la contabilidad de todas las empresas se aplica normas Full IFRS, ambas sociedades tienen el mismo objeto de la sociedad chilena de creación de software que permitan el monitoreo de Online de las condiciones climáticas y de salud de vegetales y animales y las empresas extranjeras llevan sus contabilidades en dólares americanos y sólo la sociedad uruguaya distribuyó dividendos por US\$70.000.

De acuerdo a lo señalado en el N°2 de la Letra D.- del artículo 41 G, se redeterminaron los balances bajo las normas tributarias chilenas, de acuerdo con lo señalado en los artículos 29 al 33 de la LIR.¹³

12. Para efectos de determinar el control en esta situación se tomará lo indicado en la letra A. del Art. 41 G de la LIR.

13.

Supuestos

IPC Enero Diciembre	2%
Dólar 2 enero 2020	754,16
Tipo de Cambio al 01/01/2021	800
Tipo de cambio promedio 2020x	780
UF 1 enero de 2020	28680,37

Inversión en Biotecnología de la Plata S.A. (Uruguay) 31 de diciembre del 2020 USD				
Cuenta	Activo	Pasivo	Pérdida	Ganancias
Banco	100.000			
Cuentas por Cobrar	234.353			
Licencias Software compradas	1.000.000			
Derechos patentes compradas	1.000.000			
IRPF por Recuperar	48.980			
Cuentas por Pagar		250.000		
Provisión Vacaciones		33.333		
Impuesto Renta por Pagar				
Capital		2.000.000		
Dividendo entregados	70.000			
Ingresos por venta				941.306
Costo de Ventas			440.000	
Remuneraciones			250.000	
Variación Provisión Vacaciones			33.333	
Gastos de Investigación			47.973	
Sumas	2.453.333	2.283.333	771.306	941.306
Utilidad		170.000	170.000	
Totales	2.453.333	2.453.333	941.306	941.306

Determinación Resultado Tributario	US\$
Resultado Según Balance	170.000
Agregados	
Variación Provisión Vacaciones	33.333
Suma Agregados	33.333
Deducciones	
Suma Deducciones	-
Renta Líquida Imponible	203.333
Menos Dividendos Entregados	70.000
Renta neta 41 G USD	133.333
Renta neta 41 G \$	106.666.400
Crédito Art 41 a renta empresa Uruguaya 0%	0
Crédito art 41 a dividendo remesa 7%	3.645.600

Carioca Biosoftware S.A. (Brasil) 31 de diciembre del 2020 USD				
Cuenta	Activo	Pasivo	Pérdida	Ganancias
Banco	100.000			
Cuentas por Cobrar	604.353			
Licencias Software compradas	1.228.980			
Maquinarias	3.000.000			
IRPJ Lucro Resumido anticipado	195.196			
Cuentas por Pagar		250.000		
Provisión Vacaciones		83.333		
Impuesto Renta por Pagar IRPJ		195.196		
Capital		4.000.000		
Ingresos por venta				1.301.306
Costo de Ventas			200.000	
Remuneraciones			370.000	
Variación Provisión Vacaciones			83.333	
Gastos de Investigación			47.973	
Impuesto Renta IRPJ			195.196	
Sumas	5.128.529	4.528.529	701.306	1.301.306
Utilidad		600.000	600.000	
Totales	5.128.529	5.128.529	1.301.306	1.301.306

Determinación Resultado Tributario	\$
Resultado Según Balance	600.000
Agregados	
Variación Provisión Vacaciones	83.333
Suma Agregados	83.333
Deducciones	
Suma Deducciones	-
Renta Líquida Imponible	683.333
Renta 41 G Sociedad Chilena USD\$	341.667
Renta 41 G Sociedad Chilena pesos	273.333.200
Crédito Art 41 A (tasa 15% Brasil)	48.235.271

Biodesarrollos SpA. 31 de diciembre del 2020. En Pesos Chilenos				
Cuenta	Activo	Pasivo	Pérdida	Ganancia
Banco	102.080.000			
Cuentas por Cobrar	495.000.000			
Biocología de la Plata	1.588.840.000			
Inversión en Gaucho Biosoftware	1.625.320.000			
PPM	33.148.528			
Cuentas por Pagar		500.000.000		
Provisión Vacaciones		26.800.000		
Provisión Impuesto Renta por Pagar		335.327.064		
Capital		2.500.000.000		
Ingresos por venta				3.265.864.811
Resultado en Biocología de la Plata				132.600.000
Resultado en Carioca Softwares				117.000.000
Costo de Ventas			640.000.000	
Remuneraciones			1.206.566.163	
Variación Provisión Vacaciones			26.800.000	
Gastos de Investigación			425.000.000	
Gastos de certificaciones FDA			400.000.000	
Reajuste PPM				489.880
Impuesto Renta			335.327.064	
Sumas	3.844.388.528	3.362.127.064	3.033.693.227	3.515.954.691
Utilidad		482.261.464	482.261.464	
Totales	3.844.388.528	3.844.388.528	3.515.954.691	3.515.954.691

Determinación Capital Propio Tributario	\$	
	Con Norma 41G	Sin Norma 41G
Total Activos	3.844.388.528	3.844.388.528
Menos		
Inversión en Biocología de la Plata a valor Financiero	(1.588.840.000)	(1.588.840.000)
Inversión en Gaucho Biosoftware a valor Financiero	(1.625.320.000)	(1.625.320.000)
Mas:		
Inversión en Biocología de la Plata a valor Tributario	1.600.000.000	
Inversión en Gaucho Biosoftware a valor Tributario	1.600.000.000	1.600.000.000
Rentas Pasivas 41 G Biocología de la Plata (neto dividendo)	106.666.400	0
Rentas Pasivas 41 G Cariocas Softwares	273.333.200	0
Créditos dividendos recibidos UY según norma 41 A	3.645.600	3.645.600
Créditos por rentas 41G según norma 41A	48.235.271	0
Capital Efectivo	4.262.108.999	3.833.874.128
Total Pasivos	(3.362.127.064)	(3.362.127.064)
Capital	2.500.000.000	2.500.000.000
Provisión Impuesto Renta por Pagar	335.327.064	335.327.064
Provisión Vacaciones	26.800.000	26.800.000
Capital Propio Metodo Activo	3.762.108.999	3.333.874.128
Diferencia		428.234.871
% Diferencia		12,845%

Determinación Capital Propio Tributario	\$	
	Con Norma 41G	Sin Norma 41G
Resultado Según Balance	482.261.464	482.261.464
Agregados		
Impuesto a la Renta	335.327.054	335.327.064
C.M Inversión en Biotecnología de la Plata	91.680.000	91.680.000
C.M Inversión en Gaucho Biosoftware	91.680.000	91.680.000
Variación Provisión Vacaciones	26.800.000	26.800.000
Dividendos Percibido desde Biotecnología de la Plata	52.080.000	52.080.000
Créditos dividendos recibidos UY según norma 41 A	3.645.600	3.645.600
Rentas Pasivas 41 G Biotecnología de la Plata (neto dividendo)	106.666.400	0
Rentas Pasivas 41 G Cariocas Softwares	273.333.200	0
Créditos por rentas 41G según norma 41A	48.235.271	0
Suma Agregados	1.029.447.534	601.212.664
Deducciones		
C.M Patrimonio	(50.000.000)	(50.000.000)
Resultado Inversión en Biotecnología de la Plata	(132.600.000)	(132.600.000)
Resultado Inversión en Cariocas Softwares	(117.000.000)	(117.000.000)
Suma Deducciones	(299.600.000)	(299.600.000)
Renta Líquida Imponible	1.212.108.999	783.874.128
Impuesto renta	327.269.430	211.646.015
PPM	(33.148.528)	(33.148.528)
Créditos dividendos recibidos UY según norma 41A	(3.645.600)	(3.645.600)
Créditos rentas 41 G según norma 41 A	(48.235.271)	0
Impuesto a Pagar	242.240.031	174.851.886
Diferencia de Pagos de Impuestos		67.388.144
% Diferencia de Pagos de Impuestos		38,540%

Tal como podemos apreciar del desarrollo del caso práctico se generan las siguientes diferencias:

Resultado:

	Con aplicación art. 41G	Sin aplicación art. 41G
Renta Líquida imponible	1.212.108.999	783.874.128
Impuesto a la renta	242.240.031	174.851.886
Diferencia	67.388.144	
Porcentaje variación	38,54%	

Como se puede apreciar la aplicación del artículo 41G encarece el desarrollar el negocio desde Chile un 38,54%.

Capital Propio:

	Con aplicación art. 41G	Sin aplicación art. 41G
Capital propio	3.762.108.999	3.333.874.128
Diferencia.	428.234.871	
Porcentaje Variación	12,845%	

Esta variación tendrá una directa incidencia en el valor de la patente que deba pagar la sociedad, y por tanto aumentará los desembolsos para poder generar la actividad, los cuales serán del siguiente monto:

	Con aplicación art. 41G	Sin aplicación art. 41G
Patente	2.141.174	1.070.587
Diferencia.	1.070.587	

Por tanto, la aplicación del artículo 41G desincentiva fuertemente la generación de negocios de nuevas tecnología desde Chile, encareciendo el costo del desarrollo de la actividad comercial, en forma ostensible y desmedida.

5. ESTÁNDARES INTERNACIONALES.

Como hemos podido apreciar, la norma del N° 3 de la letra C del artículo 41 G, afecta negativamente la generación de negocios de nuevas tecnologías desde Chile. Además de lo anterior, esta norma no cumple con los principios internacionales que debiera cumplir la legislación tributaria. Atenta directamente contra las Condiciones Tributarias

Marco (CTM) de Ottawa, que recoge los principios generales de la política fiscal que han guiado tradicionalmente el desarrollo de los sistemas tributarios, y que “junto a estos bien conocidos principios, la justicia tributaria se erige en un pilar importante para el diseño de toda política fiscal,” contenido en la Acción N° 1 de BEPS.

Sin duda el artículo 41 G atenta contra el Principio de Neutralidad, que propugna que los sistemas tributarios deben tratar de ser neutrales y equitativos entre las distintas formas de comercio. Propugna que las decisiones comerciales deben estar motivadas por consideraciones económicas y no ya tributarias. “Aquellos contribuyentes en situaciones análogas, que efectúen operaciones similares, deben estar sometidos a niveles impositivos parejos.”

Así mismo la neutralidad, indica que “los sistemas tributarios deben tratar de ser neutrales y equitativos entre las distintas modalidades de actividad económica. Un impuesto fiscalmente neutro contribuirá a la eficiencia asegurándose de alcanzar una asignación y reparto óptimos de los medios de producción. Se verificará una distorsión, y la correspondiente pérdida de eficiencia, cuando las variaciones de precio provoquen cambios en la oferta y la demanda distintos de los que tendrían lugar ante la ausencia de impuestos. En este sentido, la neutralidad entraña también que el sistema tributario determina un aumento de ingresos al tiempo que minimiza la discriminación en favor o en detrimento de una elección económica concreta, lo que implica que deberán aplicarse los mismos principios fiscales a toda forma de negocio, al tiempo que habrá que remitirse a las características específicas que, en distintas circunstancias, socavarían la aplicación neutra y equitativa de dichos principios.”

La justicia tributaria es, asimismo, un factor importante que atañe a todo marco de política fiscal y que se compone, a su vez, de dos elementos principales: la equidad horizontal y la equidad vertical. En este caso es importante conocer el concepto de «equidad horizontal», que sugiere que aquellos contribuyentes que se encuentren en circunstancias comparables han de soportar una carga tributaria equivalente.

Tal como es posible concluir de los ejemplos de aplicación del N° 3 de la letra C del artículo 41 G, no cumplen este principio internacional, ya que la diferencia de tributación con la aplicación de la norma 41G hace que inmediatamente no sea neutra.

Por otra parte, debe tenerse en consideración que los activos incluidos en este acápite de propiedad intelectual de la Acción N° 5 del Plan Beps, son las patentes en un sentido amplio, software registrado, y otros, que precisamente están comprendidos en el N° 3 de la letra C del artículo 41 G.

La norma chilena es bastante más severa a lo recomendado por las OCDE en el plan de Acción 5¹⁴ del Plan BEPS, informe final 2015, donde recomienda utilizar el “enfoque del nexo”, que le permite al contribuyente acogerse al régimen de propiedad intelectual, más beneficioso, cuando aquél haya incurrido en ciertos gastos asociados a actividades de investigación y desarrollo (I+D) que generen rentas procedentes de la explotación de la propiedad intelectual, generándole un beneficio.

En otras palabras, no considera erosión tributaria o un régimen preferencial si existe un nexo, y utiliza el gasto como un indicador de la actividad desarrollada. Sustentando así un principio conforme al cual, al estar concebidos los regímenes de propiedad intelectual como instrumento para fomentar el desarrollo de actividades de I+D e impulsar el crecimiento y el empleo, de existir un nexo efectivo comprobable por los gastos por ejemplo, no es considerado erosión.

Por lo tanto, si una compañía solo tuviera un activo de propiedad intelectual y hubiera incurrido en todos los gastos para desarrollarlo, el enfoque del nexo permitiría que toda la renta derivada del activo de la propiedad intelectual no fueran considerada como erosión de la base, y por tanto incluida sólo al ser percibida.

Obviamente, dado que el modelo de negocios de una compañía es complejo y no sólo deriva de propiedad intelectual, el enfoque del nexo también debe responder a esta complejidad, debiendo determinar un nexo entre distintas vertientes de tipos de renta y gasto y, así, solo alguno de ellos podría ser merecedor del incentivo fiscal de la PI. Para abordar esta complejidad, el enfoque del nexo distribuye la renta de acuerdo con una ratio de gastos. El enfoque del nexo determina qué renta puede recibir beneficios fiscales al aplicar la siguiente fórmula:

14. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267107-es.pdf?expires=1603031933&id=id&accname=guest&checksum=3A-3552C75161E40192E7755382F737BE>

Gastos que dan derecho al beneficio en los que se incurre para desarrollar un activo de PI	x	Total de la renta derivada del activo PI	=	Renta sujeta a beneficios fiscales
Total de gastos incurridos para desarrollar un activo de PI				

Todo lo que busca el plan de acción 5 de la OCDE, en orden a poder separar las rentas activas y rentas pasivas de los negocios de explotación de Propiedad Intelectual, no dejando todo en una misma categoría, ya que reconoce que el negocio de propiedad intelectual genera empleo, crecimiento y necesita una gran mantención y actualización de forma permanente.

No en vano el ranking de competitividad tributaria entre países OCDE ubica a Chile en penúltimo lugar, (elaborado por Tax Foundation), donde se advierten problemas en el tratamiento fiscal de la inversión, la complejidad fiscal y el impuesto que se aplica a la ganancias obtenidas en el extranjero, entre otras cosas.

Al respecto el estudio concluye que “Chile es uno de los pocos países restantes de la OCDE que grava las ganancias comerciales obtenidas en el extranjero a nivel mundial”. Según precisa, la mayoría en el bloque ha implementado un sistema fiscal territorial, lo que significa que las empresas sólo pagan impuestos sobre las ganancias obtenidas en el país.

A nivel internacional existe la tendencia de mutar desde un sistema de impuesto que se aplique a todos los ingresos generados en el exterior (base mundial) hacia un sistema que grave sólo a los ingresos generados al interior de las propias fronteras (base territorial), de forma que se paguen impuestos sólo donde se generó el ingreso. Desde 1990, el número de países de la OCDE con sistemas tributarios mundiales se redujo de veinte a cuatro. Hay que tener en consideración que los países con sistemas fiscales mundiales se encuentran en desventaja tributaria al enfrentar niveles de impuestos potencialmente más altos que sus competidores basados en países con sistemas tributarios territoriales.

De los 36 países de la OCDE, sólo y cinco tienen un sistema fiscal mundial: Corea, Chile, Irlanda, Israel y México. De los 36 países de la OCDE, 23 eximen de impuestos a las ganancias de capital de origen extranjero, cinco excluyen parcialmente las ganancias de capital de origen extranjero y ocho no excluyen (Corea, Chile, Estados Unidos, Grecia,

Israel, Japón, México y Polonia). Chile destaca por imponer la tasa de retención de dividendos e intereses más alta (35%) a entidades o personas extranjeras. Con todo, en el contexto internacional, Chile recibe la más baja puntuación por parte de este estudio, ubicándose en el último puesto.

6. CONCLUSIONES

En primer término, debemos referirnos a un defecto general del Artículo 41 G, esto es que no define qué son rentas pasivas, sólo enumera actividades que generan rentas pasivas. Sin perjuicio de lo anterior, podemos entender como rentas pasivas “aquellas ganancias que se obtienen sin que resulte necesario el desarrollo de una actividad, entendida como la conjunción de factores económicos, humanos, tecnológicos, etc., con miras a la obtención de un resultado”¹⁵. Al no definir un elemento esencial que genera tributación, se atenta contra la certeza y seguridad que debiera investir a un sistema tributario.

Por otra parte, el N° 3 de la letra C del artículo 41 de la Ley de la Renta, nos permite realizar un análisis a distintos niveles. En primer término, respecto a la función económica y de desarrollo de las nuevas tecnologías, esta norma olvida cuál es el fin último de la generación de éstas y la importancia para el desarrollo de un país. Especialmente no considera el beneficio económico que la generación de nuevo conocimiento puede potencialmente entregar al país. Olvida, además, que nuestro país aún se mantiene en una matriz económica basada en la explotación de materias primas, con una baja intensidad tecnológica, lo que se traduce en que la balanza de pagos de tecnología sea abiertamente negativa para Chile. Vale decir, importamos tecnología.

Por lo anterior, el generar incentivos para que empresas chilenas de nuevas tecnologías se expandan, más allá de nuestros mercados, traería como efecto la generación de nuevos mercados internos, y el crecimiento económico del país, al generar desde Chile tecnologías para el mundo.

Por otra parte, esta norma desconoce el principio de neutralidad que debiera informar un sistema tributario. Tal como analizamos en el ejemplo propuesto, el aumento de la carga tributaria al aplicar el N° 3 de la letra C del artículo 41 de la Ley de la Renta es claramente desmedido, y obviamente desincentiva el nacimiento de empresas de esta índole en Chile.

¹⁵. Profesor Luis Fabregat, Universidad de la República del Uruguay año 2011, presentación “Cambios en el aspecto del IRPF- Nuevos Conceptos”

¿Por qué es diferente para la industria de programas computacionales o softwares?,

¿Será que al ser un servicio intangible, donde no se ve el producto se entienda que no hubo un trabajo de personas?, ¿Se creará que los software puestos en producción no necesitan monitoreo? o ¿Se cree que es tan simple como hacer un “Copy Paste” y un programa computacional?, la verdad es difícil entender por qué la explotación, uso o goce de software es calificado como una renta pasiva, ya que para mantenerlo operativo necesita una gran cantidad de trabajo, monitoreo, mejoras, corrección e infinidad de horas solucionado problemas reportados por los clientes.

No es difícil concluir que esto atenta contra las acciones de la OCDE respecto al comercio electrónico, que dieron lugar a la Acción N° 1 BEPS, ya que castiga tributariamente esta actividad, y no sigue las propuestas de principios. En la práctica, cualquier compañía chilena que constituye o compra una sociedad en el extranjero, que tiene trabajadores remunerados, cuenta con registros fiscales en sus respectivos países y que vende sus productos o servicios a diversos clientes, es considerada que realiza actividades de rentas activas.

Por otra parte, como abordamos en el desarrollo, el gravar este tipo de actividades por fuente mundial, no es usual a nivel internacional. Esto genera distorsiones a nuestro respecto, que tienen una consecuencia económica directa. En términos prácticos y económicos, en que su controlador es una sociedad Chilena, deberá pagar la sociedad filial impuestos sobre sus rentas en el país en que se encuentre domiciliado o sea residente y además, la sociedad chilena deberá pagar impuestos por las mismas rentas, aun cuando no hubiesen sido percibidas, generando una doble tributación económica, “como resultado de la aplicación de impuestos similares, dos Estados, a distintos contribuyentes respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo¹⁶”.

Sin bien nuestra legislación provee créditos contra impuestos por las remesas de dividendos efectuadas por las filiales antes señaladas, estos créditos podrán ser atemporales o nulos, ya que la distribución de dividendos no necesariamente está asociada al año de generación o simplemente la compañía decide no entregar dividendos para reinvertirlos en el mismo negocio.

La implementación de esta estructura además no sigue las recomendaciones que respecto al tratamiento de la propiedad intelectual la OCDE entregó en su Acción N° 5 BEPS; en la cual específicamente se considera el nexo para gravarlas como rentas pasivas.

Como consecuencia de esta norma, cuando crezcan las compañías de nuevas tecnologías, el camino lógico es que mudaran su casa matriz a otros países, para evitar esta doble tributación económica, que necesariamente no son de mejor o nula tributación, sólo no considera las rentas de explotación de nuevas tecnologías como rentas pasivas, tales como Estados Unidos, Irlanda, España, Estonia o Uruguay, donde es importante señalar que ninguno de estos países está catalogado como paraísos fiscales.

No debemos olvidar que estamos catalogados en forma dramáticamente negativa en el ranking de competitividad tributaria, en parte por esta norma.

En base a lo comentado, podemos decir que la industria de nuevas tecnologías chilenas tiene una barrera legal tributaria de crecimiento internacional, generada por una norma que lleva a una doble tributación económica cuando constituye una filial en el extranjero que explota el mismo rubro. Directamente se genera un desincentivo a la permanencia de entidades creadoras de nuevas tecnologías en el país, y a su expansión internacional, olvidando los beneficios de todas índoles, y especialmente económicos que podrían generar.

Como país debemos aprender de nuestra historia, y no repetir lo que sucedió con el salitre, donde apareció un sucedáneo más económico y dejó por el suelo nuestra economía nacional. Un afán de mayor recaudación no puede poner en riesgo una industria innovadora, que nos permitiría alejarnos de la matriz de producción de materias primas sin valor tecnológico agregado, aprendiendo de los países desarrollados que ya han abordado este problema de la nueva economía.

Por lo tanto, creemos que las rentas derivadas de la cesión de uso, goce o explotación de marcas, patentes y fórmulas, programas computacionales y otras similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración deberían ser eliminadas del catálogo de rentas pasivas. O en su defecto, incorporar a esta norma que en el caso de ser generadas por la misma empresa chilena que recibe la renta, tributará conforme el artículo 12 de la Ley de la Renta, sólo en base a su percepción.

16. Javier Jaque, *Principios e introducción a la doble tributación Internacional*, Centros de Estudios Tributarios Universidad de Chile, Noviembre 2010.

La Actividad de la Construcción Frente a la Ley Austral

Anggie Flies A.* – Christian García C.**



RESUMEN

Las inversiones que se realicen en el territorio austral del país, son favorecidas por la ley N° 19.606 (Ley Austral) con un crédito tributario a rebajar del IDPC¹, según el tipo de bienes de que se trate y el sector económico en que se utilicen. Por tratarse de un régimen excepcional que involucra beneficios tributarios y una norma de Derecho Público, sus disposiciones deben interpretarse restrictivamente, sin que sea pertinente extender la franquicia a situaciones no previstas por el legislador, como tampoco, imponer mayores requisitos que los que la norma contempla. Sin embargo, se logrará evidenciar que, tras la última modificación de la Ley Austral y las interpretaciones administrativas desactualizadas del SII² en esta materia, existen múltiples incoherencias siendo una de estas relacionada con los beneficiarios de esta Ley, que especialmente en materia de construcción permitiría como sujeto de la franquicia, para el caso de los inmuebles, tanto a su constructor, que destina la construcción a una de las actividades especificadas en la norma, como al propietario, beneficiario de la franquicia, que incorpora la construcción como parte de su activo inmovilizado, vinculada directamente a la producción de bienes o prestación de servicios de su giro.

Palabras Claves: Crédito Tributario – Construcción – Ley Austral.

I. INTRODUCCIÓN

La ley N° 19.606 (Ley N° 19.606, Ley Austral, 1999), otorga un crédito tributario a impetrar en contra del IDPC, a los contribuyentes que inviertan en bienes físicos a radicar en el territorio austral, dedicados a la producción de bienes y prestación de servicios.

1. Impuesto a la Renta de Primera Categoría.

2. Servicio de Impuestos Internos

Por tratarse de un régimen excepcional que involucra beneficios tributarios y una norma de Derecho Público, sus disposiciones deben interpretarse restrictivamente, sin que sea pertinente extender la franquicia a situaciones no previstas por el legislador, como tampoco, imponer mayores requisitos que los que la norma contempla.

* Magister en Tributación, Universidad de Chile, Directora y Académica del Departamento de Ciencias Jurídicas, Universidad de Magallanes.

** Contador Auditor, Universidad de Magallanes. Punta Arenas; Ex Secretario Regional Ministerial de Hacienda y de Economía, Fomento y Turismo de Magallanes y de la Antártica Chilena; Académico del Departamento de Ciencias Jurídicas, Universidad de Magallanes.

La Ley Austral dictaba al momento de su promulgación, un catálogo específico de bienes y actividades favorecidas con la franquicia en ella contemplada, pronunciándose el SII sobre la materia (Circular N° 66, 29.11.1999); pero luego, dicho cuerpo jurídico fue reformado (Ley N° 19.946, modifica crédito tributario de la Ley Austral y amplía zona de extensión de la Zona Franca de Punta Arenas, 2004), aumentando los sectores económicos favorecidos, eliminando el listado de bienes y actividades específicas, para lo cual el Órgano Fiscal actualizó su normativa (Circular N° 47, 30.09.2004), sin hacer alusión detallada de tal enmienda, permaneciendo vigentes las antiguas instrucciones, como si no existiese la importante transformación sufrida por el crédito tributario.

El problema radica en que la Ley Austral, modificada de acuerdo a la ley N° 19.946 de 2004 y las instrucciones administrativas del SII que permanecen vigentes, consideran que invertir en la construcción de edificaciones, de acuerdo al inciso cuarto del artículo primero de la Ley, significa construirlas directamente o encargarlas a terceros mediante contratos de administración, sin que se incluya en dicha modalidad a los contratos a suma alzada. En paralelo, las empresas productivas o prestadoras de servicios, que inviertan en activos fijos, consistentes en construcciones vinculadas a su giro, de acuerdo al inciso segundo del artículo primero de la Ley, pueden levantar esas infraestructuras directamente, encargarlas a terceros mediante contratos de administración o adquirirlas terminadas a un tercero a través de contratos a suma alzada.

De lo anterior se colige que, producto de la última modificación a la Ley Austral y la interpretación del SII, aparecen dos beneficiarios en forma simultánea cuando se trata de inmuebles: su constructor y su propietario, puesto que el primero las habrá levantado directamente o las encargará a terceros mediante contratos por administración, mientras el segundo los adquirirá terminados del primero por la vía de un contrato a suma alzada.

II. FRANQUICIAS DE LA LEY AUSTRAL

La Ley Austral contempla dos beneficios: 1) el crédito tributario en contra del IDPC, y 2) la dispensa sobre los PPM³ para aquellos contribuyentes que con ocasión del referido crédito, su impuesto será absorbido total o parcialmente, sin que deban efectuar un desembolso para cubrir su importe.

3. Pagos Provisionales Mensuales.

Respecto al crédito tributario, éste corresponde a una fracción del valor de las erogaciones que superen las 500 UTM⁴ en bienes sujetos al beneficio, situándose en 32% por la inversión de hasta 200.000 UTM; 15% por aquella parte que rebase dicho límite y no sobrepase de 2.500.000 UTM; y 10% por la porción excedente; sin perjuicio que el máximo a impetrar por el contribuyente será de 80.000 UTM.

En lo que se refiere a la suspensión total o parcial de los PPM, cuando el crédito estimado de Ley Austral para el ejercicio, exceda o sea igual al promedio de IDPC determinado por el contribuyente durante los últimos 3 años, la suspensión será total; en caso contrario, será de hasta un monto equivalente al 25% de los desembolsos totales destinados a las inversiones sujetas al beneficio. La suspensión total sólo podrá invocarse por quienes tengan al menos 3 declaraciones de renta. Con todo, la suspensión total o parcial procederá previa petición administrativa ante el SII a partir del mes siguiente en que ésta se presente.

Los favorecidos están señalados en el artículo 1° de la ley N° 19.606, específicamente en sus incisos segundo, tercero y cuarto, que distingue a los beneficiarios como:

1. **Inciso segundo:** quienes efectúen inversiones en bienes físicos del activo inmovilizado que correspondan a construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, directamente vinculados con la producción de bienes o la prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio.
2. **Inciso tercero:** quienes inviertan en activos físicos nuevos o usados reacondicionados importados sin anterior registro en el país, que correspondan a:
 - a. embarcaciones y aeronaves destinadas exclusivamente a servicios de transporte o turismo en la zona al sur del paralelo 41° o aquella comprendida entre los paralelos 20° y 41° latitud sur y los meridianos 80° y 120° longitud oeste, que operen servicios regulares o de turismo que incluyan la provincia de Palena, la XI o la XII regiones;
 - b. remolcadores y lanchas, destinadas a prestar servicio a naves en la provincia de Palena, la XI o la XII regiones.

4. Unidades Tributarias Mensuales.

3. Inciso cuarto: quienes inviertan en la construcción de edificaciones destinadas a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de almacenaje, y las destinadas a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas.

Los bienes incorporados al proyecto de inversión, deben estar adquiridos o terminados de construir hasta el 31.12.2035, mientras el crédito tributario podrá ser recuperado hasta el año 2055, lo que se traduce en la posibilidad de sumar inversiones hasta la fecha señalada y la facultad de arrastrar los remanentes del crédito tributario hasta la operación renta de abril de 2055, perdiendo el derecho de impetrar los saldos sin utilizar, luego de esa declaración.

El territorio favorecido corresponde a la zona austral del país, que comprende a la provincia de Palena y a las Regiones de Aysén, del General Carlos Ibáñez del Campo y de Magallanes y de la Antártica Chilena, área donde deben efectuarse las inversiones, radicando y operando los bienes sujetos al beneficio, para los fines previstos en la norma, con la prohibición de enajenación o de cambio de destino, durante el plazo de 5 años, salvo en el caso de los inmuebles señalados en el inciso cuarto del artículo 1°.

III. ACTIVIDADES CONSIDERADAS EN LA LEY AUSTRAL

El texto original de la ley N° 19.606, publicado el 14.04.1999, señalaba como beneficiarios a dos tipos de contribuyentes: 1) los que adicioneen activos inmovilizados correspondientes a construcciones, maquinarias y equipos, directamente vinculados a la producción de bienes o prestación de servicios de su giro, de un catálogo de bienes compuesto por 9 ítems, de acuerdo al sector económico que se detallaba en el antiguo artículo 1°, inciso tercero, literales a) hasta la i); y 2) los que inviertan en la construcción de edificaciones destinadas a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de almacenaje, de a lo menos 500 m² construidos y las destinadas a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas, de más de 5 unidades, con una superficie total construida no inferior a 1.000 m².

El catálogo de 9 ítems de activos fijos referido, se podría resumir como: a) naves y aeronaves dedicadas al transporte

y al turismo; b) inmuebles, equipamientos e instalaciones anexas, explotados preferentemente con fines turísticos; c) construcciones, maquinarias y equipos para proyectos innovativos de cultivo y crianza de especies biológicas; d) construcciones, maquinarias, equipos e instalaciones para la elaboración de bienes a través de la transformación industrial, incluyendo la generación y trasmisión de energía eléctrica; e) obras de infraestructura, maquinarias y equipos orientados a la prestación para sí o para terceros, de servicios al transporte vial, marítimo o aéreo; f) remolcadores y lanchas destinadas a prestar servicios a otras naves; g) construcciones, maquinarias y equipos para proyectos innovativos de cultivo o crianza de especies avícolas, pecuarias o acuícolas; h) construcciones, maquinarias y equipos para servicios de análisis de laboratorio, control de calidad, certificación de conformidad, industriales, control fitosanitario o zoonosanitario; y, finalmente, i) construcciones, maquinarias y equipos, ocupados en la prestación de servicios de investigación aplicada.

Por lo tanto, resulta fundamental entender que el texto de ley original había previsto favorecer sólo a determinados sectores económicos.

La Ley Austral fue reformada mediante la dictación de la Ley N° 19.946, publicada el 11.05.2004, extendiendo el universo de beneficiarios, sin discriminar sector o actividad económica, generalizando el crédito tributario para permitir captar o atraer todo tipo de actividades productivas.⁵

De esta suerte, la redacción de la Ley Austral, luego de las transformaciones efectuadas por la ley N° 19.946, estableció ahora –en lugar de los originales 2 tipos de beneficiarios– a 3 diferentes clases de favorecidos, indicados en los incisos segundo, tercero y cuarto del artículo 1° de la ley N° 19.606, referidos respectivamente a: 1) los contribuyentes que adicioneen activos fijos consistentes en construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados a su explotación con fines turísticos, directamente vinculados a la producción de bienes o prestación de servicios; 2) los que inviertan en embarcaciones y aeronaves, para transporte y turismo, o en remolcadores y lanchas para prestar servicios a naves; y 3) los que inviertan en la construcción de edificaciones destinadas a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de almacenaje, de a lo menos 500 m² construidos y

5. Historia Fidedigna de la Ley N° 19.946, 2004, págs. 6-8.

las destinadas a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas, de más de 5 unidades, con una superficie total construida no inferior a 1.000 m².

El proyecto de ley original que acompañó al Mensaje del Ejecutivo⁶, no contenía menciones a la actividad de la construcción, es decir, no estaba considerado el precepto que actualmente se exhibe en el inciso cuarto del artículo 1°.

Aquel fue presentado como indicación en la discusión en particular de la Comisión de Economía del Senado⁷, donde el Jefe de la División Jurídico-Legislativa del Ministerio de Economía, explica que este proyecto beneficia con el crédito tributario a la actividad de la construcción y no el destino que se le dé a ésta⁸, cuestión que tampoco se reflejó en su completitud en la redacción final del texto legal.

IV. INSTRUCCIONES DEL SII

Las instrucciones administrativas fijadas por el SII⁹, detalla a los beneficiarios, donde la ley original diferenciaba únicamente a dos tipos de favorecidos: 1) los que adicioneen activos fijos vinculados a la producción de bienes o la prestación de servicios, de un catálogo especificado de 9 ítems; y 2) los que inviertan en la construcción de determinadas edificaciones.

Al respecto, la citada Circular N° 66 de 1999, en su acápite III, apartado E, literal (e), numeral (10), se refiere a las edificaciones indicadas en el inciso cuarto del artículo 1° de la Ley N° 19.606, explicando en la letra a) que la favorecida será la empresa que invierta en la construcción de los inmuebles, ya sea que ella construya directamente o por encargo a terceros por administración, y en la letra b) aclara que para algunas empresas no resultará aplicable la exigencia que establece la ley, para las actividades productivas, en el sentido de que la inversión debe estar orientada a bienes del activo físico inmovilizado, toda vez que, en el caso de empresas constructoras o inmobiliarias los bienes que construyan para su venta, conforman el activo realizable de éstas.

La misma circular, en el acápite III, apartado H, explica cuál es el valor a considerar de los bienes construidos para

los efectos de determinar el monto del crédito tributario, diferenciando las tres formas de construcción, directamente, contrato a sumaalzada y contrato por administración, todas las cuales son permitidas para bienes que se incorporan al activo fijo de las empresas productivas o de prestadoras de servicios, que correspondería a aquellos contribuyentes señalados en el actual inciso segundo del artículo 1° de la Ley N° 19.606.

Luego, la Administración Tributaria actualizó su normativa en una segunda circular, en atención a la corrección de que fuera objeto la Ley N° 19.946¹⁰, refiriéndose en el apartado III.1, sobre las modificaciones de los incisos segundo y tercero del artículo 1° de la Ley N° 19.606, manteniendo inalterables las instrucciones de la circular N° 66 de 1999, sin emitir pronunciamiento sobre el inciso cuarto del artículo 1° de la anotada ley.

Por lo tanto, pese a la transformación de la Ley Austral, propiciada por la Ley N° 19.946, las instrucciones de la circular N° 66 de 1999 permanecen vigentes.

Conforme a lo anterior el SII confirmó los criterios antes expuestos en consulta por parte de un contribuyente¹¹, diferenciando los requisitos para los bienes y destinos del inciso segundo, beneficiando al propietario del activo inmovilizado; de aquellos exigidos para los bienes y destinos del inciso cuarto del artículo 1°, que favorecen al que invierta en su construcción.

Mantiene la interpretación sostenida en la circular N° 66, de 1999, que excluye del beneficio a la edificación de viviendas en virtud de un contrato por sumaalzada¹², explicando que la redacción del inciso cuarto del artículo 1° implica la inversión en la construcción de una edificación y no en la mera compra ya terminada, razón por la cual, para este tipo de beneficiarios, se admite la construcción por sí o encargada a un tercero mediante contratos de administración, pues en ambos casos el inversionista ha colocado un caudal para edificar, haciendo la infraestructura o mandándola a construir, cosa que no ocurre con los contratos de construcción a sumaalzada, donde lo que se hace es adquirir una obra ya terminada por otro.

6. *Historia Fidedigna de la Ley N° 19.606, 1999, págs. 9-14.*

7. *Historia Fidedigna de la Ley N° 19.606, 1999, págs. 201-204*

8. *Historia Fidedigna de la Ley N° 19.606, 1999, pág. 284*

9. *Circular N° 66, 29.11.1999*

10. *Circular N° 47, 30.09.2004*

11. *Ord. N° 469, 03.03.2017*

12. *Ord. N° 4.922, 04.12.2005*

Dicho criterio fue ratificado¹³ y reiterado¹⁴⁻¹⁵, apuntando como favorecido a aquel que invierta en la construcción y no a quien compre la edificación.

Precisa que una inmobiliaria que construye un establecimiento educacional y lo arrienda a un tercero¹⁶, tiene derecho al crédito tributario pues el bien construido por ella está destinado a la prestación de servicios educacionales mediante su arrendamiento, sin que la norma legal exija que quien construya el bien raíz sea el mismo que deba prestar dichos servicios.

Señala¹⁷, que la construcción de oficinas para actividades intrínsecamente relacionadas a centros de cultivos acuícolas, como gerencia de producción, logística de producción, seguridad, administración de la producción y almacenaje de materias primas, debe considerarse como una construcción directamente vinculada con la producción de bienes del giro del contribuyente, del inciso segundo del artículo 1°; indicando además que para las ampliaciones de los centros de cultivos, que no se encuentran vinculadas unas a otras, el contribuyente debe acreditar que dichos proyectos determinarán un incremento en la capacidad productiva o una mejora significativa en los productos terminados, teniendo presente que el inciso séptimo del artículo 1° exige un monto mínimo de inversión, correspondiendo a la Dirección Regional verificar si la inversión en cada uno de los centros aumenta efectivamente la cantidad o calidad de los bienes producidos o corresponde únicamente al reemplazo o adición de activos fijos.

Asimismo, dado que la expresión “nuevos” empleada por el inciso segundo del artículo 1° para referirse a los bienes del activo inmovilizado, no se encuentra definida legalmente, dilucida¹⁸ que debe tratarse de la primera adquisición que se efectúe para su uso o consumo, excluyéndose por tanto, las posteriores adquisiciones que se realicen, manteniendo el carácter de “nuevos” aquellos bienes que aún no han sido adquiridos para ser empleados en su destino natural,

13. Ord. N° 1.454, 25.04.2006

14. Este pronunciamiento nace a requerimiento de un contribuyente, al que se le habían aprobado proyectos de inversión en viviendas, pero en un posterior proceso de fiscalización la Dirección Regional detectó que la modalidad de construcción era por suma alzada, citando al beneficiario para que aportase mayores antecedentes, por lo que nos referiremos a este proceder dentro de las situaciones controvertidas, pues la verificación previa se efectuó mediante resolución fundada, la que no ha sido dejada sin efecto.

15. Ord. N° 862, 25.04.2008

16. Ord. N° 551, 20.03.2008

17. Ord. N° 816, 10.04.2007

18. Ord. N° 273, 12.02.2010

permaneciendo bajo el dominio del fabricante, armador, distribuidor, subdistribuidor, concesionario, importador o comerciante del ramo¹⁹.

Referido a este tema de la construcción también nos parece apropiado tratar otras interpretaciones al respecto, que claramente dejan en evidencia la poca consonancia con la Ley por parte de la administración, extendiendo o no el beneficio tributario de la construcción a actividades de remodelación. Es así que el Director Nacional del SII ha expresado que habilitar un inmueble ya existente para que funcione una hostería, al que se le harán divisiones para las habitaciones, baños, pintura, tratamiento de muros y pisos, por las características especiales del proyecto y los montos involucrados, no puede ser calificado como una remodelación o mejora, ya que las transformaciones descritas implican construir casi en su totalidad el inmueble para destinarlo a hostería²⁰.

Contrariamente, atendiendo consulta de una Dirección Regional (Ord. N° 1.387, 09.05.2005), sobre construcciones, remodelaciones y mejoras en un hotel –incorporando nuevas redes de agua, alcantarillado, incendio, sistema eléctrico y cambio del pavimento del edificio, revestimientos, fachada y ventanas, erogaciones que representan un 120% del valor de adquisición del inmueble– el Superior recuerda que aquí se presentan en forma simultánea bienes sujetos al beneficio y marginados de este, por lo que se debe rechazar el proyecto, ya que la ley no admite aprobaciones parciales.

En cuanto a las construcciones en el hotel, aplica el criterio de un pronunciamiento anterior referido a la Ley Arica²¹, que indica que por su naturaleza, debe tratarse de bienes físicos nuevos que formen parte del activo inmovilizado, lo cual sólo es posible en el caso de una obra civil que comprenda a lo menos dos contratos de especialidades, de forma que los términos remodelación y mejoras no tienen ninguna relevancia para el otorgamiento del beneficio, ya que si ellas se realizan con las características señaladas para la construcción, acceden a éste y las que no lo cumplen quedan proscritas de la franquicia²².

19. Utiliza la analogía aplicando la diferenciación de bienes nuevos y usados, para el artículo 12, letra A) N° 1, de la ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios.

20. Ord. N° 4.282, 20.11.2002

21. Ord. N° 1.356, 02.05.1996

22. Aclara que esta definición, para efectos tributarios, se ha mantenido desde antes del año 1974 y después cuando la construcción aun no se gravaba con IVA, siendo necesario incluso defender el concepto ante los tribunales de justicia.

Luego, ante el rechazo de la Dirección Regional del beneficio a una sociedad que construyó y habilitó el inmueble que albergarían un Casino y un Hotel para su arriendo, basándose en el inciso segundo del artículo 1°, ya que a su juicio esa norma no incorpora el arrendamiento, sino que se refiere a construcciones, maquinarias y equipos que pertenezcan al activo inmovilizado del contribuyente que se relacione directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios; la Dirección Nacional aclaró²³ que, en la medida que con los antecedentes que corresponda se acredite que el destino del inmueble a construir será preferentemente la explotación comercial con fines turísticos, se estima procedente el crédito tributario, aunque tales servicios sean prestados por una persona distinta de quien construye el bien raíz, ya sea porque le fue entregado para tales fines por medio de un contrato de arrendamiento o cedido de alguna otra forma.

En otra respuesta, discierne que la construcción de un inmueble²⁴ que será arrendado para el funcionamiento de locales comerciales, no goza de la franquicia por no estar destinado a los fines que establece la Ley Austral, consistentes en su explotación comercial con fines turísticos; a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de almacenaje, de a lo menos 500 m² construidos; ni a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas, de más de 5 unidades, con una superficie total construida no inferior a 1.000 m². Sólo tendrá derecho al beneficio si se destinara a prestar servicios de bodegaje o almacenaje, en la medida en que el inmueble sea de al menos 500 m² construidos.

En estas interpretaciones, se aprecian confusiones interpretativas, adiciones normativas e incoherencias que permitirían la incorporación de nuevos beneficiarios o multiplicidad de ellos respecto de una misma construcción.

Es así que la entidad administrativa a veces niega el derecho al beneficio cuando la edificación se destina al arrendamiento y en otras ocasiones lo ha aceptado, con indiferencia de quien ocupa el inmueble, siendo lo relevante el destino otorgado al mismo, sin efectuar una clara distinción, nuevamente, entre el inversionista propietario del inciso segundo y el inversionista constructor del inciso cuarto, del anotado artículo 1° y hace una calificación de la construcción considerando para algunos efectos la construcción a suma

alzada y para otros no, dejando una puerta abierta a que dos contribuyentes calificaran para el beneficio por incisos diferentes del artículo primero.

Por último, hay poca consistencia al efectuar el análisis a las disposiciones de contenido tributario, donde la analogía está proscrita y sin embargo, el Director se toma la licencia de utilizarla, mezclando elementos de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios para dilucidar normas que tienen aplicación para la Ley de Impuesto a la Renta, como es el caso del crédito tributario en comento, sin una debida uniformidad sobre lo que debe entenderse por una construcción, es decir, una obra nueva.

V. ACTIVIDAD DE LA CONSTRUCCIÓN

Las construcciones son favorecidas con la Ley Austral, según su artículo 1°, donde se distinguen las mencionadas en el inciso segundo (activos fijos del beneficiario y adquiridas nuevas o terminadas de construir en el ejercicio, empleadas en la producción de bienes o la prestación de servicios de su giro, o a su explotación comercial con fines preferentemente turísticos); de aquellas señaladas en el inciso cuarto, donde el favorecido es quien en ellas invierta (siempre que se trate de edificaciones destinadas a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de almacenaje, a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas).

Por lo tanto, las construcciones indicadas en el inciso segundo del artículo 1°, pueden ser adquiridas o construidas, siempre que formen parte del activo inmovilizado del beneficiario, lo que se encuentra reconocido en la Circular N° 66, de 1999, Sección III, apartados E-(d) y H-3), pudiendo ser levantadas por el propio contribuyente, encargadas a terceros mediante contratos de administración o adquiridas por contrato a sumaalzada.

En cambio, para las edificaciones mencionadas en el inciso cuarto del artículo 1°, el SII ha interpretado que de la redacción del texto legal se desprende que el favorecido es quien invierta en su construcción y no quien adquiera dichos bienes, razón por la cual sólo permite que el beneficiado sea quien haya levantado la infraestructura directamente o haya encargado su obra mediante contratos de construcción por administración, excluyendo a las construcciones por sumaalzada porque en este último caso se estaría en presencia de la adquisición de un bien terminado por otro, como se explica en la Circular N° 66 de 1999, Sección III, apartado E-(e)-10). De lo anterior se

23. Ord. N° 2.851, 28.11.2011

24. Ord. N° 2.892, 26.10.2012

colige que la edificación a sumaalzada igual goza del crédito tributario, pero quien debe invocarlo no es el adquirente, sino el constructor que estaría vendiendo la obra.

Entonces, en las construcciones del inciso segundo, será el propietario que las mantiene en su activo fijo quien podrá invocar el crédito de la Ley Austral; en cambio en las edificaciones con el destino indicado en el inciso cuarto, el beneficiario es su constructor, aun cuando no sean parte de su activo inmovilizado.

Por lo anterior, en el caso de oficinas, locales comerciales, bodegas, estacionamientos y viviendas para arrendamiento a terceros, por tratarse de un servicio, calificaría como favorecido el propietario quien las tenga dentro de su activo fijo y las haya construido o adquirido nuevas, como precisa el inciso segundo, pero no así, cuando se trate de edificaciones levantadas para su venta, pues allí se constituiría como beneficiario –de acuerdo a la interpretación del SII sobre el inciso cuarto– aquel que haya efectivamente invertido en ellas, quien no tiene prohibición de enajenar dentro de los cinco años y que no necesita que formen parte de su activo inmovilizado.

Igualmente, un contribuyente que realice actividades productivas –y en éstas se incluye la producción y los servicios relacionados– o que preste servicios de salud, de educación o de almacenaje, podrá invocar la franquicia por las construcciones de su activo fijo que alberguen tales prestaciones, sea que hayan sido levantadas por él directamente o mandatadas a un tercero, como también, que las haya adquirido nuevas terminadas por otro, pues en tal caso se estaría en presencia de bienes del inciso segundo, si el referido propietario las destina a la producción de bienes o prestación de servicios de su giro.

Paradójicamente, también podría impetrar el beneficio, el constructor de las anotadas edificaciones, tratándose de un contrato a sumaalzada en que éste edifica y el propietario adquiere un bien terminado, pues el primero habrá invertido en su construcción y el segundo la habrá adquirido nueva, de acuerdo a la interpretación del SII del mentado inciso cuarto, de manera tal que aparecen por los mismos bienes dos contribuyentes favorecidos en forma simultánea, donde la Ley N° 19.606, ha efectuado una prevención en la parte final del inciso quinto de su artículo 1°: “Asimismo, el beneficio no podrá impetrarse más de una vez para el mismo bien o inmueble.”, que no entrega mayores luces sobre quién es la persona que no puede impetrar el beneficio más de una vez,

o si los dos contribuyentes pueden hacer uso de la franquicia, o si sólo uno de ellos podrá hacerlo y la prelación, además de que claramente el SII no tiene forma de fiscalizar que el propietario y el constructor no se favorezcan del crédito tributario por el mismo proyecto de inversión, máxime si ambos solicitan verificación en forma previa y el Director Regional los aprueba por resolución, donde la autorización entregada a uno, no le es oponible al otro.

De la lectura de los 5 primeros incisos del artículo 1° de la Ley Austral, en su primitiva versión de 1999, el inciso primero creaba el crédito por las inversiones efectuadas en el territorio que señala, destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios.

A continuación el inciso segundo, reiteraba el objeto de producción de bienes y prestación de servicios, pero identificaba a las inversiones como activo inmovilizado, consistente en construcciones, maquinarias y equipos, señalando el mecanismo de cómputo del crédito tributario, a partir del valor de los activos corregidos monetariamente y antes de deducir depreciación. El inciso tercero, enumeraba un catálogo de 9 ítems de bienes físicos, según la actividad en que se utilicen, donde aparecen varias menciones a construcciones, inmuebles y obras de infraestructura. El inciso cuarto agregaba a quienes inviertan en la construcción de edificación para los fines que el mismo precepto acota, actividades diferentes a las del inciso anterior, replicando el mecanismo de cálculo del beneficio, a partir del valor de los bienes corregidos monetariamente y antes de deducir depreciaciones. Por último, el inciso quinto, indicaba que no podían favorecerse, entre otros, los bienes no sujetos a depreciación y los con vida útil inferior a 3 años.

Claramente, la lectura de todos estos pasajes nos llevan a entender que las inversiones objeto del beneficio son activos inmovilizados del contribuyente favorecido, de forma que no se explica la razón que tuvo el SII al dictar la circular N° 66 de 1999, para interpretar que las edificaciones señaladas en el inciso cuarto del artículo 1° de la Ley N° 19.606, no eran activo fijo, sino realizables, desde donde el intérprete refuerza su exégesis para indicar que en este tipo de construcciones no se admiten contratos a sumaalzada, atendiendo únicamente a como comienza la redacción del anotado inciso, pero desentendiéndose de como termina, pues allí se señala que el crédito tributario se calcula antes de deducir la depreciación, además de la armónica relación con los demás pasajes de la Ley que toda interpretación debe tener. Por lo demás, estos tipos de inmuebles son los

únicos que no tienen prohibición de enajenar, por lo que una vez construidos pueden ser vendidos sin restricción alguna.

Ahora bien, con la modificación de la Ley Austral en 2004, los cambios afectaron a los incisos segundo y tercero del artículo 1°, donde se eliminó el catálogo de bienes y actividades, de manera que el actual inciso segundo refleja como objeto del beneficio a las construcciones del activo fijo, de cualquier actividad productiva o de prestación de servicios, mientras el inciso tercero, agrupó a los vehículos aéreos y marítimos para transporte, turismo y servicios. Como el inciso cuarto del artículo 1°, mantuvo su redacción, resulta que ahora las construcciones del inciso segundo son coincidentes, porque ya no están dirigidas a un catálogo de actividades, sino con un amplio margen de sectores económicos.

Debido a que la nueva circular N° 47 de 2004, del SII, no rectificó la anterior circular N° 66 de 1999, sino que confirmó los criterios allí expuestos, tratando a las construcciones del inciso segundo del artículo 1° de la Ley N° 19.606 como activo fijo, mientras que a las edificaciones del inciso cuarto del artículo 1° como activo realizable, dos diferentes contribuyentes pueden favorecerse del crédito tributario por la misma infraestructura.

VI. CONCLUSIÓN

La ley N° 19.606 se erige como una potente herramienta para estimular la inversión del sector privado en la zona austral para proyectos que pudieran no ser rentables sin el beneficio, cambiando sustancialmente su evaluación económica al permitir utilizar parte de la inversión como crédito tributario en contra del IDPC, con lo cual, si el contribuyente tiene otras operaciones en el territorio nacional, podrá imputar el beneficio al impuesto correspondiente a la totalidad de las ganancias en el país, pues la renta es una sola para efectos del citado gravamen; o si sólo genera ingresos con motivos del proyecto de inversión favorecido, podrá estar varios años sin desembolsar flujos de caja para enfrentar el tributo, pues el mismo será absorbido con la franquicia.

Un aspecto altamente discutible de la Ley Austral, tiene que ver con la actividad de la construcción, porque la norma favorece a las edificaciones empleadas en la producción de bienes o en la prestación de servicios y también a quien invierta en su levantamiento, provocando un conflicto entre las diversas modalidades de construcción (directamente, a suma alzada o encargada a terceros por administración), así

como, respecto de quien es el contribuyente que debe invocar la franquicia, es decir, si el favorecido es quien construyó las edificaciones o aquel que las utiliza como activo inmovilizado en su actividad productiva o de prestación de servicios.

Nítidamente, se precisa una renovada circular que derogue todas las anteriores y se haga cargo de emitir instrucciones apropiadas y apegadas al sentido y alcance de las disposiciones de la Ley Austral, con una interpretación estricta, sin que sea pertinente extender la franquicia a situaciones no previstas por el legislador, como tampoco, imponer mayores requisitos que los que la norma contempla, no siendo oportuno que por la vía administrativa se incorpore o excluyan determinadas actividades económicas o cierto tipo de inversiones.

BIBLIOGRAFÍA

- Circular N° 47. (30.09.2004). Servicio de Impuestos Internos.*
- Circular N° 66. (29.11.1999). Servicio de Impuestos Internos.*
- Historia Fidedigna de la Ley N° 19.606. (1999). Biblioteca del Congreso Nacional.*
- Historia Fidedigna de la Ley N° 19.946. (2004). Biblioteca del Congreso Nacional.*
- Ley N° 19.606, Ley Austral. (14 de Abril de 1999). Biblioteca del Congreso Nacional. Obtenido de ESTABLECE INCENTIVOS PARA EL DESARROLLO ECONOMICO DE LAS REGIONES DE AISEN Y DE MAGALLANES, Y DE LA PROVINCIA DE PALENA: <http://bcn.cl/1vh4x>*
- Ley N° 19.946, modifica crédito tributario de la Ley Austral y amplía zona de extensión de la Zona Franca de Punta Arenas. (11 de Mayo de 2004). Biblioteca del Congreso Nacional. Obtenido de MODIFICA LA LEY AUSTRAL EN MATERIA DE CREDITO TRIBUTARIO Y ESTABLECE LA AMPLIACION DE LA ZONA FRANCA DE EXTENSION DE PUNTA ARENAS A LA REGION DE AISEN PARA BIENES DE CAPITAL: <http://bcn.cl/1vh4k>*
- Ord. N° 1.356. (02.05.1996). Servicio de Impuestos Internos.*
- Ord. N° 1.387. (09.05.2005). Servicio de Impuestos Internos.*
- Ord. N° 1.454. (25.04.2006). Servicio de Impuestos Internos.*
- Ord. N° 2.851. (28.11.2011). Servicio de Impuestos Internos.*
- Ord. N° 2.892. (26.10.2012). Servicio de Impuestos Internos.*
- Ord. N° 273. (12.02.2010). Servicio de Impuestos Internos.*
- Ord. N° 4.282. (20.11.2002). Servicio de Impuestos Internos.*
- Ord. N° 4.922. (04.12.2005). Servicio de Impuestos Internos.*
- Ord. N° 469. (03.03.2017). Servicio de Impuestos Internos.*
- Ord. N° 551. (20.03.2008). Servicio de Impuestos Internos.*
- Ord. N° 816. (10.04.2007). Servicio de Impuestos Internos.*
- Ord. N° 862. (25.04.2008). Servicio de Impuestos Internos.*

Jornadas
CHILENAS
DE DERECHO TRIBUTARIO

PATROCINA:

ILADT | Instituto Latinoamericano
de Derecho Tributario

