

Revista de Estudios Tributarios

- Historia de los Impuestos al Consumo en Chile y al Valor Agregado
- Facturación Electrónica
- Fondo de Utilidades Tributables
- Normativa tributaria de protección al medio ambiente
- Planificación tributaria sucesoria mediante fundaciones
- La infracción a las reglas de la sana crítica
- Derecho del contribuyente a no autoinculparse
- El reclamo tributario
- Impuesto de Timbres y Estampillas
- Legítima razón de negocios y juicio Coca-Cola Embonor S.A. con SII
- Nulidad de Derecho Público Tributaria
- Proyecto de ley de reforma tributaria 2014
- IVA en las actividades desarrolladas por las universidades

Nº10/2014
ISSN 0718-9478

MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN UCHILE

ESTRATEGIA Y PLANIFICACIÓN



**ADMISIÓN
2015**



- **EXITOSO PROGRAMA PRESENTE
HACE MÁS DE 7 AÑOS**
- **CUERPO ACADÉMICO DE EXCELENCIA**
- **MODALIDAD DE CLASES WEEKEND
COMPATIBLE CON LA VIDA PROFESIONAL
Y PERSONAL DE LOS PARTICIPANTES**

Consultas y Postulaciones:

Liliana Acevedo Barra
Ejecutiva de Admisión Diplomas
Diagonal Paraguay 257,
Edificio Z primer piso, Santiago.
f. 02 29783722 - 7 999 39 89
e.mail lacevedo@postgradouchile.cl

Consulte descuentos por pronta matrícula



Revista de Estudios Tributarios

- Historia de los Impuestos al Consumo en Chile y al Valor Agregado
- Facturación Electrónica
- Fondo de Utilidades Tributables
- Normativa tributaria de protección al medio ambiente
- Planificación tributaria sucesoria mediante fundaciones
- La infracción a las reglas de la sana crítica
- Derecho del contribuyente a no autoinculparse
- El reclamo tributario
- Impuesto de Timbres y Estampillas
- Legítima razón de negocios y juicio Coca-Cola Embonor S.A. con SII
- Nulidad de Derecho Público Tributaria
- Proyecto de ley de reforma tributaria 2014
- IVA en las actividades desarrolladas por las universidades

N°10/2014

ISSN 0718-9478

Revista de Estudios Tributarios

N°10 / 2014

ISSN 0718-9478

CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS

Departamento Control de Gestión y Sistemas de Información

Facultad de Economía y Negocios

Universidad de Chile

Diagonal Paraguay 257, Piso 21, Oficina 2104

Santiago, Chile

Tel. (56 - 2) 9783758

• www.cetuchile.cl •

Impreso en Chile • *Printed in Chile*

Julio 2014

© El uso no exceptuado de obras protegidas, sin la autorización de los titulares de los derechos de autor, está prohibido por la Ley N° 17.336 sobre Propiedad Intelectual; por tanto, queda prohibida toda reproducción total o parcial de esta publicación, sea a través de fotocopias o por cualquier otro medio, sin para ello contar con la autorización previa, expresa y por escrito de sus editores.

El contenido de los artículos publicados en la Revista de Estudios Tributarios es de exclusiva responsabilidad de sus autores. Las opiniones contenidas en ellos no representan necesariamente el pensamiento de los miembros del comité técnico, de los editores ni de las personas que trabajan en la elaboración de la Revista, por lo que no comprometen su responsabilidad.

La Revista de Estudios Tributarios tiene por objetivo la difusión académica del conocimiento en materias relacionadas con la tributación, tanto nacional como internacional. Ni la Universidad de Chile ni las personas que trabajan en la elaboración de la Revista asumen responsabilidad por los resultados de decisiones tomadas en casos particulares en base a la información contenida en sus artículos.

REVISTA DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS

EDITOR ÁREA TRIBUTARIA, LEGISLACIÓN TRIBUTARIA APLICADA

Profesor Gonzalo Polanco Zamora

Master of Laws, Abogado.

EDITOR ÁREA ECONÓMICA, INVESTIGACIÓN ACADÉMICA

Profesor José Yáñez Henríquez

M.A. en Economía, Ingeniero Comercial.

COMITÉ TÉCNICO CET UCHILE, COLABORADORES PERMANENTES

Antonio Faúndez Ugalde

Doctorado (c) en Derecho, Magíster en Gestión Tributaria, Abogado.

Javier Jaque López

Master in Tax Law, International Tax Law, Magíster en Planificación y Gestión Tributaria, Ingeniero Comercial.

Jorge Bascuñán Morales

Magíster en Tributación, Contador Auditor.

Luís González Silva

Magíster en Tributación, Contador Auditor.

Luis Ortíz Fuentealba

Magíster en Tributación, Contador Público y Auditor.

Pablo Calderón Torres

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria, Contador Auditor.

COLABORADORON EN ESTA EDICIÓN

Arturo Selman Nahum

Alumno Magíster en Tributación U. de Chile, Abogado.

Eduardo Iribarra Sobarzo

Alumno Magíster en Tributación U. de Chile, Abogado.

Esteban Escalona Caba

Magíster (c) en Tributación U. de Chile, Contador Público y Auditor.

Francisco Javier Barreda Larrea

Stanford Ignite, Graduate School of Business, Stanford University. Abogado.

Germán Ruiz De la Maza

Magíster (c) en Planificación y Gestión Tributaria, Abogado.

Gonzalo Vergara Quezada

Máster en Derecho Tributario, Licenciado en Ciencias Jurídicas.

Mauricio Dalri Timm do Valle

Maestría y Doctorado en Derecho del Estado UFPR, Abogado.

Osvaldo Flores Olivárez

Magíster en Tributación U. de Chile, Abogado.

Paola Navea Bruna

Magíster en Tributación, Contador Público Auditor.

Tatiana Leal Basualto

Magíster en Tributación, Contador Auditor.

EDITORA DE REDACCIÓN

Alejandra Ubilla Ubilla

Contador Público y Auditor.

Asistente Centro de Estudios Tributarios.

COLABORACIÓN ESPECIAL

José Cartagena Meza

Estudiante de Auditoría, U. de Chile.

PRÓLOGO

Pertenciente al Departamento Control de Gestión y Sistemas de Información de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, el Centro de Estudios Tributarios tiene el agrado de poner a disposición de la comunidad tributaria, el décimo número de la *Revista de Estudios Tributarios*.

La revista se encuentra dividida en tres partes. La primera de ellas contempla un área de investigación y análisis en temáticas relativas a *Legislación Tributaria Aplicada*; la segunda área corresponde a temas relativos a la tributación desde una perspectiva económica y/o con un enfoque académico, *Investigación Académica*; y en tercer lugar, tenemos un área de *Análisis Jurisprudencial*, que corresponde al estudio de jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos, de los Tribunales Tributarios y Aduaneros o de nuestros Tribunales Superiores de Justicia. Además, cada revista incorpora una selección, que recoge algunos de los Reportes Tributarios publicados mensualmente en la página web del Centro de Estudios.

La *Revista de Estudios Tributarios* es desarrollada por un multidisciplinario grupo de profesionales relacionados con la materia: abogados, contadores auditores, economistas, ingenieros comerciales, etc. quienes se han desarrollado profesionalmente en el sector público o privado, nacional e internacional. Es por ello que los temas tratados en la revista son abordados desde diversas perspectivas, por lo que los trabajos publicados en ella exponen de manera técnica y pedagógica los resultados de diversos análisis e investigaciones.

El presente número trata de diversos temas de actualidad. Desde la perspectiva histórica, y coincidiendo con los 40 años de nuestra Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, publicamos un artículo sobre la Historia del IVA y uno sobre los nuevos desafíos de este Impuesto: la Facturación Electrónica. Trataremos también sobre el FUT y planificación sucesoria a través del uso de Fundaciones. En otros vinculados a políticas públicas, publicamos un artículo con una interesante perspectiva comparada sobre normas tributarias para la protección del medio ambiente; también tratamos sobre el Impuesto a las transacciones financieras. Desde una perspectiva más jurídica, hablamos sobre el derecho de los contribuyentes a no autoinculparse en procesos por investigación por delitos tributarios y un análisis del reclamo tributario, mirado como un recurso administrativo. Además en la sección de Análisis Jurisprudencial, hablaremos el concepto de la “*Legítima Razón de Negocios*” en el proceso Embonor S.A. - SII y un tema de mucha actualidad para quienes se desempeñan en los Tribunales Tributarios y Aduaneros: La Nulidad de Derecho Público solicitada ante

estos mismos tribunales. Finalmente, se incluyen dos reportes tributarios relacionados: uno vinculado al IVA en las Universidades (junio 2014) y el otro con el proyecto de Ley sobre reforma Tributaria (abril 2014).

El *Centro de Estudios Tributarios* contribuye a través de la *Revista de Estudios Tributarios* a fortalecer los programas impartidos por la facultad en temáticas impositivas, tales como el Magíster en Tributación, Diplomas en Tributación, Planificación Tributaria, y Tributación Internacional en sus versiones impartidas tanto en Santiago como en regiones. Tal apoyo, constituye uno de los objetivos fundamentales del Centro de Estudios.

Invitamos a todos los lectores y comunidad tributaria, a interiorizarse detalladamente de las labores y actividades que desarrolla el Centro de Estudios Tributarios (CET) en la última sección de esta revista, denominada Tributación en la FEN (Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile) y en nuestra web www.cetuchile.cl.

Saludos cordiales,



José Yáñez Henríquez

Director Académico del Centro de Estudios Tributarios.
Profesor del Magíster en Tributación.
Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Gonzalo Polanco Zamora

Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios.
Director Académico de los Diplomados en Tributación.
Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.



REVISTA DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS N°10/2014

LEGISLACIÓN TRIBUTARIA APLICADA

Historia de los Impuestos al Consumo en Chile y al Valor Agregado.....	9
Facturación electrónica	51
Fondo de Utilidades Tributables	69
Normativa tributaria de protección al medio ambiente	99
Planificación tributaria sucesoria mediante fundaciones	123
Derecho del contribuyente a no autoinculparse	149
El reclamo tributario	171

INVESTIGACIÓN ACADÉMICA

Impuesto de Timbres y Estampillas.....	211
--	-----

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

La infracción a las reglas de la sana crítica.....	239
Legítima razón de negocios y juicio Coca-Cola Embonor S.A. - SII	261
Nulidad de derecho público tributaria	285

REPORTES TRIBUTARIOS DESTACADOS

Proyecto de ley de reforma tributaria 2014	301
IVA en las actividades desarrolladas por las universidades.....	311

<u>TRIBUTACIÓN EN LA FEN</u>	<u>325</u>
------------------------------	------------

<u>ÍNDICE DETALLADO DE CONTENIDOS</u>	<u>335</u>
---------------------------------------	------------

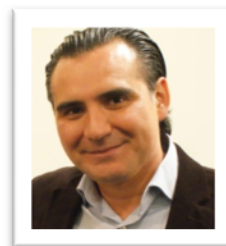


LEGISLACIÓN TRIBUTARIA APLICADA

HISTORIA DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO EN CHILE DESDE 1920 Y AL VALOR AGREGADO

Esteban Escalona Caba

Magister (c) en Tributación,
Universidad de Chile.
Contador Público y Auditor.
Profesor Escuela de Contadores
Auditores de Santiago (ECAS).



RESUMEN

En diciembre de este año, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) cumple cuarenta años desde su establecimiento en Chile. La decisión de implementarlo no fue un hecho espontáneo que nació en la primera mitad de la década de los setenta; muy por el contrario, su origen es el resultado de un largo proceso evolutivo iniciado en 1920, en el cual intervinieron agentes económicos, culturales y sociales, tanto externos como internos. Todos ellos fueron estructurando un sistema tributario que, durante gran parte de su historia, privilegió aspectos recaudatorios por sobre otras consideraciones más fundamentales o principios básicos de amplia aceptación para un sistema impositivo, como son la simplicidad, eficiencia y equidad, hasta llegar a nuestra actual legislación.

A diferencia de otros impuestos, el Impuesto al Valor Agregado, no ha sufrido (desde su publicación en el año 1974) grandes cambios. Los principales o más significativos, se efectuaron en el año 1976, con la integración de los servicios al sistema del impuesto al valor agregado y la eliminación de la larga lista de exenciones; entre otras, a los bienes de los sectores primarios como agricultura, ganadería, caza, pesca y minería, y personales. En el año 1987 ocurre una nueva gran modificación, al integrarse a este sistema, la actividad de la construcción mediante la publicación de la Ley N°18.630.

1.- INTRODUCCIÓN

Para encontrar algún antecedente histórico relativo a un tributo al consumo en Chile, nos tendremos que remontar algunos siglos atrás, hasta la época colonial, donde la “alcabala” (impuesto al consumo de origen español establecido en América en 1558 y en Chile mediante la Real Cédula de 1591¹), gravaba la venta y permuta de bienes raíces y muebles, venta de minas y fragmentos de buques y que se mantuvo vigente en nuestro país, hasta mediados del siglo XIX.

También tenemos el impuesto de “Timbres, estampillas y papel sellado” (1874), que establecía un “impuesto a los contratos de venta o enajenación de bienes muebles” y que se mantuvo sin grandes modificaciones hasta 1921.

Posterior a la guerra del pacífico (1879), los ingresos fiscales se sustentaron en los generosos impuestos del comercio internacional, como la exportación del salitre (respecto del que Chile mantenía un absoluto monopolio). Ello generó gran estabilidad en materia económica, permitiendo que el Estado se relajara en su intención de cobrar mayores impuestos al consumo interno o renta a las personas. Los gobiernos de aquella época (José Manuel Balmaceda y Jorge Montt), tuvieron los suficientes recursos para llevar a cabo importantes obras, como la construcción de la línea férrea desde Iquique hasta Puerto Montt, construcción de alcantarillados, dotación de agua potable y pavimentación de calles. Esto generó además el consecuente incremento del número de funcionarios públicos. Sin embargo, durante los primeros años del siglo XX, algunos abogados ya realizaban críticos análisis sobre la fragilidad de basar los ingresos fiscales en la producción del salitre. Incluso algunos propusieron restablecer la contribución de Alcabala², mientras que otros proponían mejorar el control de los impuestos al tabaco y los alcoholes, como también crear impuestos para el consumo de naipes, fósforos y bebidas artificiales. El abogado, Arturo Covarrubias Valdés, escribía en 1906 lo siguiente:

“Pero es obra de previsión buscar desde luego rentas que reemplacen a las entradas del salitre. Opiniones autorizadas han predicho el próximo

¹Una vez terminada la Colonia, se continúa con este impuesto. El 17 de marzo de 1835 se determina el momento de la contribución y los casos en que se aplica la alcabala, donde su artículo 2º dice: “El derecho de alcabala será de un cuatro por ciento en los fundos rústicos i urbanos de un tres por ciento en los sitios eriales i de un dos por ciento en las minas y busques” (Arrizaga Rogel, Anibal. “Conveniencia de restablecer la contribución de alcabala”. Santiago, 1915).

²Rogel Arrizaga, Anibal “Conveniencia de restablecer la contribución de alcabala”, Santiago, 1915, pág. 19. Biblioteca del Congreso Nacional.

agotamiento de las salitreras. No será cuestión de veinte o cuarenta años, pero puede serlo de un siglo. Más aún, puede ser cuestión de días si la química industrial, que avanza a pasos ajigantados en la conquista de la materia, llega a descubrir un sustituto de nitrato de soda, i un procedimiento para obtener industrialmente, a bajo precio, el valioso abono que hoy miramos como base de nuestro bienestar económico³”

Cual certero vaticinio, esta situación de bonanza económica basada en el salitre, comienza su decadencia en 1913, con el inicio de la comercialización del salitre sintético, descubierto un par de años antes por el químico alemán Fritz Haber. Es sólo entonces que el Estado se ve en la necesidad de buscar recursos a través de los impuestos internos⁴.

En el cuadro siguiente se puede observar la importancia que los impuestos generados en comercio internacional, tuvieron para las arcas fiscales hasta el año 1924. Por ejemplo, en el año 1883, estos generaban más de 65% de los ingresos que percibía el estado por concepto de impuestos, cifra que disminuye drásticamente en el año 1947, cuando las exportaciones del salitre eran mínimas y el sistema de impuesto a las compraventas se comenzaba a consolidar.

Principales ingresos tributarios 1883-1947

Tipo de Ingreso	1883	1914	1924	1930	1940	1947
Importaciones	43,4%	38,4%	39,8%	34,6%	41,6%	19,1%
Exportaciones	25,1%	26,2%	27,4%	16,4%	0,4%	0,2%
Internos	12,2%	12,1	17,8%	36,7%	37%	55,5%
Otras Entradas	19,3%	23,3	15,0%	12,3%	20,4%	25,2%

Fuente: Sistema Tributario chileno, Oficina de Estudios Tributarios SII. Santiago, 1974.

La ley de “*timbres, estampillas y papel sellado*”, soporta sucesivos cambios menores en los años 1909 (Ley N°2.219); 1910 (Ley N°2.288); 1911 (Ley N°2.476); 1912 (Ley

³Covarrubias Valdés, Arturo “Impuesto sobre el Tabaco” (Santiago, 1906), Pág. 5. Biblioteca del Congreso Nacional.

⁴En esa época existían muy pocos impuestos de consumo, como el impuesto a la producción de alcoholes; impuesto al tabaco y las barajas; impuesto a las entradas de circos, hipódromos y teatros; timbres y estampillas.

N°2.640) y en 1919 (Ley N° 3.482). En todas ellas, sin embargo, para que se hiciera efectivo su devengamiento, la operación debía constar en un contrato. Ello fue modificado gracias a la publicación de la Ley N°3.733 del 23 de febrero de 1921, que ya no exigía la existencia de un contrato, sino que se aplicaba “a las compraventas comerciales”, ampliando considerablemente el campo de imposición al agregar los actos de comercio. He ahí su importancia histórica, pues al obviar el contrato para su devengamiento, se puede considerar como un verdadero impuesto a las ventas de índole general.

Esta ley también sufre una serie de modificaciones (principalmente en sus tasas y exenciones), siendo la principal la del año 1956, fecha en que se publica la Ley N°12.120 sobre impuesto a las compraventas y otras convenciones, la que sin embargo, seguía manteniendo ese nocivo efecto de cascada y grandes exenciones. El efecto de cascada, se produce cuando el impuesto no puede ser deducido o recuperado por el comprador que participa en la cadena productiva, razón por la cual forma parte del costo del producto y de la base imponible en cada transacción (gravando impuesto sobre impuesto) hasta llegar al consumidor final.

Nuevamente vienen más modificaciones en tasas y exenciones, siendo la más importante la incorporación del impuesto de cifras de negocios en el año 1966 (Ley N°16.466) y el término del efecto de cascada en el año 1972 (Ley N°17.828) que derivó finalmente, en el cambio por el sistema del Impuesto al Valor Agregado en el año 1974 (D.L. N° 825). Este proceso termina en el año 1976, con la eliminación de las principales exenciones (como a los libros y revistas y otras especies de consumo primario) e inclusión del hecho gravado de los servicios⁵. La eliminación del impuesto de compraventas, a juicio de Hernán Cheyre, era completamente necesario pues “*el sistema tributario era ineficaz como herramienta para distribuir recursos, pues se había desvirtuado a través de una amplia gama de franquicias, exenciones y tratamientos especiales.*”⁶ Todas estas modificaciones estuvieron principalmente orientadas a centrar en el mercado la responsabilidad de asignar los recursos en la economía.

⁵Cabe destacar, eso sí, que en el año 1987 mediante la publicación de la Ley N°18.630, el Impuesto a las Ventas y Servicios (D.L. N° 825) sufre otro gran cambio al incluir como hecho gravado básico, la venta de bienes corporales inmuebles construidos total o parcialmente por una empresa constructora o por un tercero para ella.

⁶Cheyre, Hernán:” Análisis de las Reformas Tributarias en la década 1974-1983”. Centro de Estudios Públicos, Chile, 1986, pág. 1.

2.- ANALISIS DETALLADO DE LA EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO⁷.

2.1.- Etapa de 1921 a 1954. Nace el impuesto a las compraventas.

La Ley N° 3.733 del 23 de febrero de 1921, sobre “*Timbres, estampillas y papel sellado*”, en su artículo 7 N° 59 agregó como hecho gravado las “*compra-ventas comerciales*” con un impuesto de 10 centavos por cada cien pesos. Esta modificación realizada en el Senado, buscó eliminar la formalidad del contrato por escrito e incluyó los actos de comercio, lo cual le dio una mayor flexibilidad al impuesto, siendo considerado de esta forma como un verdadero impuesto a las ventas. El impuesto debía ser pagado mediante estampillas⁸ inutilizadas cada día en el libro diario o por abonos en la Tesorería respectiva dentro de los cinco días siguientes al término de cada trimestre, o en su defecto, podía ser sustituido por el uso de papel sellado o timbre fijo de valor equivalente (Artículo 12). El impuesto gravaba todas las transferencias de especies efectuada en cada etapa de la cadena de comercialización, generando un efecto de cascada.

Posterior a su promulgación, este impuesto sufrió una serie de modificaciones en sus tasas, formas de pago y exenciones, entre otras; estas son las siguientes:

D.L. N° 350 del 17/03/1925, que modifica la forma de pago del impuesto, disponiendo que se pagara en estampillas si el monto de impuesto no excedía de \$50 al mes o dentro de los cinco primeros días del mes siguiente⁹. La **Ley N° 4.322 del 15/02/1928**, fijó un impuesto mínimo de \$3 mensuales y que más tarde, mediante el artículo 4 del **D.F.L. N° 119, del 30/04/1931**, se elevaría a \$6 mensuales, además de aumentar el impuesto a las compraventas a 20 centavos por cada cien pesos. La **Ley N° 5.154 del 10/04/1933**, nuevamente modificó las tasas, siendo en ese mismo año una de las primeras grandes modificaciones, ya que mediante la publicación de la **Ley N° 5.277, el día 30 de septiembre de 1933**, y se agregaron las primeras exenciones masivas al artículo 8 de la Ley N° 5.194:

⁷En ANEXO adjunto al presente estudio, se incluye línea de tiempo sobre historia de los impuestos al consumo y el IVA.

⁸Impuesto al Timbre: Se controlaba mediante la utilización del papel sellado o estampillas fiscales. El pago del gravamen se configuraba con la adquisición de estampillas que eran fijadas y canceladas mediante un sello adherido a los contratos documentos, o facturas que representaban el hecho generador del tributo.

⁹“Manual práctico al día EDIAR” impuesto a las compraventas Ley N° 12.120. Contable Chilena Editores. Pág.4. Año 1975.

"La venta de artículos de primera necesidad hecha por comerciantes que solo vendan al consumidor y que únicamente trafiquen en dichos artículos..."

Esta exención, que se hace efectiva en la etapa final de la cadena, es aplicable a productos considerados de primera necesidad, y que la propia ley señala; tales como: harina, pan, trigo, frejoles, yerba mate, sal, pescados, entre otros.

En el año 1934, mediante la dictación de la Ley N°5.434, se fija el texto definitivo de la ley de timbres, estampillas y papel sellado, se refunde todas las disposiciones y se agregan nuevas exenciones, entre ellas a las *"compraventas de ejemplares de diarios y periódicos"* (Art.8 Nro.20). Sin embargo, esta ley queda derogada dos años más tarde, mediante la publicación de la **Ley N° 5.786 (02/01/1936), y que fue, hasta esa fecha, la primera gran transformación al sistema tributario, estableciendo un impuesto "a la internación, producción y cifra de negocios"**. Con esta modificación quedaron gravados el importador (Artículo 1°) y productor (Artículo 2°) con una tasa del 5% y los servicios o cifra de negocios¹⁰ (Artículo 4°), con tasa del 1,5% de la suma perciba por el servicio. Además en el artículo 10° se restringió las exenciones a ciertos productos de primera necesidad, y se agregó la exención a los *"libros, diarios, revistas y papel de imprenta destinado exclusivamente a la impresión de diarios o revistas" (letra e, del artículo 10)*. Esta ley es un cambio importante, ya que no grava todas las etapas, sino que solamente a los fabricantes, industriales o proveedores, por los bienes que ellos hubieren producido, elaborado o transformado, como también a los importadores.

La Ley N°5.786 sufrió pequeñas modificaciones posteriores mediante otros cuerpos legales, como la **Ley N° 5.991** del 18 de enero de 1937; la **Ley N°6.773** del 05 de diciembre de 1940; la **Ley N°6.915** del 29 de abril de 1941, todas las que posteriormente fueron refundidas mediante la dictación del **D.S. N° 2.722 del 18/08/1943, que fijó el texto actualizado de la "ley sobre impuesto a la internación, a la producción y a la cifra de negocios"**. Este impuesto recaía sobre la transferencia hecha por los fabricantes, industriales o proveedores de las especies por ellos producida, elaborada o transformada, pero con una tasa muy superior, del 23%. Este impuesto se mantuvo vigente hasta el año 1954, en que se publica **la primera ley sobre impuesto a las compraventas, establecida en la Ley N° 11.575**, y que a la postre, sería el inicio de nuestro actual sistema impositivo.

La Ley N° 11.575 del 14 de agosto de 1954, se promulgó durante el gobierno del presidente Carlos Ibáñez del Campo, y llegó a remplazar el ineficiente impuesto a la

¹⁰Gravaba a las personas naturales o jurídicas que por razones de negocios, prestasen servicios de cualquier especie recibiendo por ello un pago.

producción, establecido en el Decreto Supremo N°2.722. Este impuesto a las compraventas, se originó con la idea de que fuera una herramienta para enfrentar el agudo desfinanciamiento del Estado¹¹. El mensaje presidencial enviado el día 09 de marzo de 1954, en la 65ª sesión extraordinaria del Congreso Nacional, reconoce que el impuesto existente no había sido capaz de ajustarse a la realidad económica e inflacionaria del país, además de recargar el gravamen sobre aquellos sectores de fácil control *“planteándose así la paradoja de que la imposibilidad de localizar a los malos ciudadanos que burlan los impuestos, obliga a aumentar el peso a los contribuyentes que cumplen con el Estado y el país”*. También el mensaje presidencial hace mención al efecto de cascada: *“el objetivo principal que se persigue al plantear estas modificaciones, es hacer menos oneroso el gravamen para el consumidor. Como ya se expresó, el Impuesto de Producción al repetirse aumenta el precio de los artículos, sin que siempre se traduzca en un mayor rendimiento del impuesto...”*

Las principales modificaciones se enfocaron en cambiar la tasa por una general del 6% para la primera venta efectuada por fabricantes, industriales o proveedores de los artículos que hubieren producido, elaborado o transformado y una tasa del 3% para las ventas posteriores de tales objetos en sus sucesivas etapas de comercialización. Además se creó una tasa especial del 10%, para las especies calificadas como suntuarias. Se comenzó a gravar todas las etapas de comercialización de los bienes afectos al tributo, produciendo un fuerte efecto en los costos, volviéndose de esta forma, desde el punto de vista de la extensión del área imponible del impuesto, al antiguo sistema de la Ley de timbres y estampillas del año 1921¹², y contrario a lo propuesto en el mensaje presidencial, se agudizó el efecto de cascada. Respecto a las exenciones, la Ley N°11.575, amplió considerablemente la nómina de artículos de primera necesidad o de consumo habitual como fideos, sémola, fécula de maíz (maicena); porotos, lentejas, garbanzos, arvejas, pan, leche, sea en estado natural, desecada, condensada, pasteurizada, evaporada o en polvo; frutas y verduras frescas; medicina y algodón para usos medicinales, drogas, especialidades farmacéuticas y antibióticos, entre otros. Una de las mejoras que significaron un adelanto de lo que son nuestras actuales normas, es el considerable acortamiento del plazo de pago del impuesto establecido en la anterior ley de 90 días, a tan solo dentro de los primeros 15 días de cada mes. Además estableció la obligatoriedad a los minoristas de emitir comprobantes por todas las operaciones no inferiores a cincuenta pesos, siendo sancionado su incumplimiento con multas, incluso clausura de hasta por treinta días.

¹¹Oficina de estudios Tributarios, Informe de la Oficina de estudios Tributarios, Análisis evaluación alternativas de reforma, 1960, Santiago, pág. 469.

¹²Manual práctico al día EDIAR” impuesto a las compraventas Ley N° 12.120, contable chilena editores. Pág.7. Año 1975.

Todas estas modificaciones construirían los cimientos de la ley N° 12.120 que estaría en vigencia por casi dos décadas, hasta la publicación del Decreto Ley N° 825 en diciembre del año 1974.

2.2.- Etapa de 1956 a 1971. Instauración de los primeros conceptos modernos del impuesto.

2.2.1.- Ley N° 12.120 del 30 de octubre de 1956¹³.

Esta ley que duró hasta el año 1974, mantuvo los aspectos básicos de la anterior ley publicada en 1954; sin embargo, desde el punto de vista jurídico, su dictación estableció las primeras bases de nuestra actual legislación al ampliar el ámbito de aplicación del tributo y definir un ordenamiento del concepto “*hecho gravado*”, como también a los restantes elementos del tributo, al darle mayor precisión a su definición:

“Artículo 1.- Las compraventas, permutas o cualquiera otra convención a título oneroso que sirva para transferir el dominio de bienes corporales muebles, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, sea cual fuere su naturaleza, pagarán un impuesto del 24% sobre el precio o valor en que se enajenen las especies respectivas, cuando el vendedor o tradente sea el productor de los bienes...”

Como se puede observar, además de la compraventa de bienes corporales muebles, que era el único título traslativo gravado en la ley anterior, el artículo 1° de la Ley N° 12.120, dejó gravada *las permutas*, disposición que extendió el campo de imposición, ya que el gravamen pasó a aplicarse a todas las convenciones, nominadas o no, que sirvieran para transferir el dominio de bienes corporales muebles. Se gravaron las devoluciones de aportes y las adjudicaciones de bienes corporales muebles¹⁴, o de derechos reales constituidos sobre ellos y se incluyó dentro del campo de aplicación del tributo, a las convenciones celebradas en el extranjero en el caso de que versaren sobre bienes situados en Chile.

¹³El 18 de agosto de 1956 se publicó en el Diario Oficial, la Ley N° 12.084, cuyo artículo 1° fijó el texto de la ley de impuesto a las compraventas y otras convenciones independizándolo del Decreto Supremo N° 2.722. El artículo 7° de la Ley N° 12.084, facultó al Presidente de la República para “publicar el referido texto en forma independiente dándole numeración de ley”, lo que se hizo en el Diario Oficial el día 30 de octubre de 1956, correspondiéndole el N° 12.120.

¹⁴Actualmente se encuentran establecidas en el Artículo 8 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Respecto a las tasas, se aumentó el número de especies de carácter suntuario (automóviles, y station wagons, receptores de Tv, equipos de aire acondicionado de uso no industrial, entre otros¹⁵) manteniendo la tasa del 10%. Se mantuvo además la tasa general del 3% que afectaba la primera venta efectuada por los fabricantes o industriales. Se establecieron tasas especiales, del 5% y 10% según los casos, para los consumos efectuados en fuentes de soda, restaurantes, bares y otros negocios similares, aplicables a todos los productos que se vendieren en dichos establecimientos, aunque se tratare de especies declaradas exentas expresamente del impuesto en otras disposiciones de la ley. Se crearon tasas diferenciadas para la gasolina, kerosene y otros hidrocarburos, estableciendo para estos productos una modalidad especial de tributación conforme con la cual se hizo recaer en las empresas distribuidoras, productores o importadores la obligación de retener y enterar en arcas fiscales el impuesto calculado sobre un precio único de venta.

Respecto a las exenciones, el artículo 18 de la Ley N° 12.120, nuevamente amplió la nómina de productos de consumo básico, como el agua potable, arroz, cebollas, cuadernos y textos escolares, escobas, medicamentos, libros, textos y cuadernos escolares, diarios y revistas destinados a la lectura, jabón y escobillas para lavar ropa, leña y carbón vegetal, mariscos, entre las más de setenta especies incluidas, además de exenciones a ciertos productos en las provincias de Chiloé, Tarapacá, Antofagasta y Atacama. Otra exención importante fue la del suministro de comidas efectuado al personal de establecimientos industriales o comerciales durante las jornadas de trabajo. Se eximió a las cooperativas de consumo del 50% del impuesto en las operaciones de distribución que realizaren con sus socios.

Sobre la administración del impuesto, se generaron mecanismos de fiscalización que permitieron mejorar el control de los impuestos, como el cambio de sujeto¹⁶ (Art. 20) llevar libros auxiliares de ventas y la tasación de las operaciones, normas que se mantienen hasta nuestros días. Se creó un registro obligatorio (Art. 37) para todos los contribuyentes afectos al gravamen, al cual debían inscribirse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que inicien sus operaciones o actividades gravadas. Además se facultó al Servicio de Impuestos Internos para tasar los precios o valores de las especies afectas cuando, a su juicio, el precio convenido o fijado a las especies contratadas fuere notoriamente inferior al corriente en plaza para las mismas especies (Art. 55°) y se prohibió a los notarios y demás ministros de fe autorizar instrumento

¹⁵De acuerdo con los patrones de consumo vigentes a la época, dichos bienes eran normalmente adquiridos sólo por grupos sociales de más altos ingresos.

¹⁶Esta sería la primera referencia de la ley sobre el establecimiento del cambio de sujeto. (N.A) Actualmente se encuentra establecido en el art.3 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

alguno que deje constancia de contratos afectos a los impuestos de la ley sin exigir previamente el recibo de pago de la contribución respectiva.

Sin embargo, los sucesivos cambios que buscaban mejorar la recaudación fiscal, y que fueron realizados hasta el año 1974 (año en que se instauró el IVA en Chile), no lograron el efecto esperado. Ello ocurrió por las excesivas exenciones y franquicias, que buscaban la progresividad del sistema mediante la eliminación del gravamen a todos los productos básicos y que en la práctica solamente complejizaron los procesos de fiscalización y funcionamiento de la recaudación sobre los hechos y bienes gravados.¹⁷ Otro punto en contra, era el efecto de cascada el cual afectaba los precios de los productos, en mayor cuantía, para aquellos con procesos más largos o mayores etapas hasta llegar al consumidor final. El efecto de cascada fue eliminado en el año 1972, mediante la publicación de la Ley N° 17.828, que eliminó el sistema plurifásico de la Ley N° 12.120, por un tributo dual que gravaba solamente dos etapas de comercialización: la primera efectuada por el productor o importador, y la venta al consumidor o usuario final, con tasas del 17,5% y 4%, respectivamente.

2.2.2.- Modificaciones posteriores a la Ley N° 12.120. (Entre 1957 a 1965)

Entre los años 1957 a 1965 se realizaron una serie de cambios a la Ley N° 12.120 que buscaron modificar el hecho gravado, aumentar tasas, entre otras modificaciones. Sin embargo, no fue hasta el año 1966, en el que se realizaron cambios importantes, incorporando a la ley los servicios y ampliando el hecho gravado a “*los contratos y convenciones*”.

A continuación se señalan las modificaciones antes aludidas:

- i. Año 1957, las **Leyes N° 12.428 y N° 12.434**, elevaron la tasa general del impuesto, desde el 3% a un 4% y luego a un 15%.
- ii. Año 1958, la **Ley N° 12.861**, hizo aplicable el impuesto de la Ley N° 12.120 a las tintorerías industriales y al arreglo o reparación de calzado y ropa usados. La **Ley N° 12.954**, elevó las tasas del impuesto a la gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- iii. Año 1959, se realizó una sola modificación mediante la **Ley N° 13.305**, que entre otras, estableció una tasa especial del 1% para las transferencias de ganado, aves, trigo y otras especies, derogó la tasa especial del 40% establecida en la primera transferencia de artículos de tocador y se restringieron las exenciones del artículo 22 de la Ley N° 12.120.

¹⁷Cheyre, Hernán: “Análisis de las Reformas Tributarias en la década 1974-1983”. Centro de Estudios Públicos, Chile, 1986, pp. 8.

- iv. Año 1960, el **D.F.L N° 249**, hizo extensivo el impuesto de compraventas a las estamperías industriales y a las reparaciones de cosas corporales muebles y suprimió la tasa especial del 15% creada por la Ley N° 12.428, para las champañas, vinos y licores expendidos en restaurantes y otros establecimientos. El **D.F.L N° 260 del 04 de abril**, redujo los tributos que gravaban al gas y energía eléctrica, mientras que la **Ley N° 14.171 del 26 de octubre**, agregó a la Ley N° 12.120 el artículo 3°Bis, el cual estableció un impuesto del 15% a la primera transferencia de bebidas analcohólicas y aguas minerales, agregando además el artículo 11°Bis que establecía una presunción de ventas mínimas.
- v. Año 1961, se publicaron las **Leyes N° 14.572 y N° 14.634**, que establecieron un impuesto especial al gas licuado de petróleo y modificación a la presunción de impuesto mínimo, respectivamente.
- vi. Año 1963, las **Leyes N° 15.248, N° 15.263 y N° 15.386**, establecieron aumentos en las tasas, como de las bebidas alcohólicas a un 25%, la tasa general del impuesto de compraventas a un 6% y un 18% la tasa aplicable a los artículos suntuarios, mientras que la Ley N° 15.386, estableció un recargo de un 20% a las tasas del 1%, 2% y 25%, las que quedaron en 1,2%, 2,4% y 30%, respectivamente, como también aumentó a un 14,4% y 0,6% las tasas del impuesto especial al gas licuado.
- vii. Año 1964, se publicó la **Ley N° 15.478**, que alzó a un 12% la tasa aplicada a los productos vendidos en restaurantes, bares, tabernas, cantinas, clubes sociales, y negocios similares, como cabaret, boite y quintas de recreo. La **Ley N° 15.561** publicada el día 4 de febrero, estableció que las cooperativas debían pagar el impuesto establecido en el inciso penúltimo del artículo 1° de la ley N° 12.120 de 1956. **Ley N° 15.564** publicada el 14 de febrero, derogó a partir del 01 de marzo de ese mismo año, el impuesto mínimo a las compraventas. Finalmente la **Ley N° 15.575** publicada el 15 de mayo, dejó afecta a impuesto la enajenación de establecimientos de comercio y fijó una tasa de 18% para las transferencias de champañas, sidras y licores vendidos en locales de primera clase, además de crear una tasa del 10% y 8% para transferencias de vinos.
- viii. Año 1965, la **Ley N° 16.250**, publicada el día 21 de abril, dejó gravado con el impuesto de compraventas, con tasa del 12% a los productos que anteriormente estaban afectos al impuesto adicional de azúcar, además de elevar el mínimo para emitir boleta, pasando de E° 0,20 a un 1% del sueldo vital, escala A) del departamento de Santiago.

2.2.3.- Ley N° 16.466 del 29 de abril 1966.-

Esta ley vino a remplazar el texto completo de la Ley N° 12.120 de 1956, eso sí, manteniendo el mismo número, e introdujo un importante cambio a las compraventas, al introducir el impuesto de cifra de negocios, contenido hasta entonces en el D.S. N°2.772 de 1943 y que pasó a llamarse como *“impuesto a los servicios”*, el cual seguía manteniendo su individualidad propia como un gravamen independiente del de compraventas en el Título II denominado *“De los servicios, negocios y prestaciones afectas a impuesto”*.

Respecto a las compraventas, esta ley no introdujo mayores modificaciones al hecho gravado del impuesto, manteniéndose en general, de igual forma que la Ley N° 12.120 de 1956. Quizás el más importante es el establecimiento del impuesto de compraventas en los contratos de confección o instalación de especialidades que adhieren a un bien raíz, y cuya imposición no aparecería claramente establecida bajo la ley anterior. En igual situación quedaron las adjudicaciones y devoluciones de aportes efectuadas en liquidaciones de sociedades y comunidades. Respecto a las tasas, además de la tasa general del 6%, se establecieron tasas especiales a las compraventas de ciertas especies, como del 12% para los receptores de radio, prismáticos, artículos de tocador. Además se estableció una tasa del 20%, para especies como joyas, piedras preciosas o pianolas. El artículo 4° dejó gravadas las primeras ventas u otras convenciones que versen sobre determinados artículos con tasas del 60% (barajas), Aguas minerales (35%), Neumáticos de fabricación nacional 18% o piscos 6%, entre otros artículos detallados.

Posterior a la publicación de la Ley N°16.466 (que se mantuvo con el número de Ley N° 12.120 pero de 1966), se realizaron una serie de modificaciones, que como había sido la costumbre, se limitaron principalmente en cambiar tasas, agregar nuevas exenciones. Además se estableció el impuesto único e impuesto adicional a la compraventa de diferentes bienes y servicios, se gravaron nuevas operaciones como los ingresos obtenidos por los canales de televisión, hasta llegar al año 1972 cuando se termina nuevamente con el impuesto en cascada de la Ley N° 12.120. Las leyes mencionadas durante este período son:

- i. Año 1967, la **Ley N° 16.617** publicada el día 31 de enero, subió del 6% a un 7% la tasa general del impuesto. **Ley N° 16.640** publicada el día 28 de julio, estableció exenciones del impuesto a las compraventas de maquinarias, insumos agrícolas y abonos nacionales cuando el productor actúe como vendedor o tradente.
- ii. Año 1968, la **Ley N° 16.480** publicada el día 24 de mayo, realizó una nueva modificación a la tasa general estableciéndola en un 8%. Se agregó un nuevo

inciso al artículo 2°, al someter al impuesto de compraventas los contratos de mandato celebrados entre el productor o mayorista y el comerciante encargado de vender directamente al consumidor; se establecieron una serie de formalidades respecto de mandatos para la venta, permuta, consignación o transferencia a cualquier título de vehículos motorizados, haciendo solidariamente responsable del pago del impuesto de compraventas al vendedor y al comerciante que intervengan en el respectivo contrato. El **Decreto de Hacienda N° 949**, del 30 de mayo, estableció un impuesto especial para la primera compra o adquisición de televisores nuevos. El **Decreto de Hacienda N° 954** del 30 de mayo, estableció un impuesto único de compraventa sobre la primera transferencia de automóviles y otros vehículos motorizados armados en Chile. El **Decreto de Hacienda N° 1068** del 08 junio, estableció un impuesto de compraventa que afectaba la primera transferencia de cemento, agregando una nueva letra al artículo 4° de la ley. **Ley N° 17.073** del 31 de diciembre, estableció la exención del impuesto de compraventas, las transferencias realizadas entre industriales establecidos en el departamento de Arica.

- iii. Año 1969, **Ley N° 17.254** del 10 de diciembre, gravó con el impuesto a los servicios, los ingresos percibidos por los concesionarios de los canales de televisión y a las empresas exhibidoras cinematográficas por concepto de avisos y propaganda comercial. **Ley N° 17.267** del 23 de diciembre, además de modificar algunas tasas, estableció un impuesto único del 27% a las ventas de gas licuado de petróleo efectuada por empresas productoras. **La Ley N° 17.272** del 31 diciembre, dejó afecta con una tasa adicional del 4,6%, la primera transferencia de automóviles y otros vehículos motorizados nuevos, con excepción de los camiones y camionetas.
- iv. Año 1970, la **Ley N° 17.363** del 02 de octubre, estableció exención del impuesto de compraventas para las frutas deshidratadas y para todas las ventas u otras convenciones que sirvan para transferir el dominio que versen sobre aguas termales o sus productos o subproductos. También incluyó una exención a los servicios termales por los ingresos percibidos de la actividad hotelera, termal y crenoterápica. **Ley N° 17.393** del 03 de diciembre, estableció una exención del impuesto a los servicios, a las inserciones o avisos que se publiquen o difundan en relación con el derecho a respuesta, tratándose de abusos de publicidad. Además se estableció un impuesto adicional del 4% respecto de los ingresos percibidos por empresas radioemisoras, periodísticas, televisión, cinematográficas y otras, por concepto de avisos y propaganda que difundan.
- v. Año 1971, con la **Ley N° 17.404** del 09 de febrero, se modificaron tasas del impuesto a las compraventas que afectaba a la venta de máquinas fotográficas

y filmadoras. La Ley N° 17.416 del 09 de marzo, gravó con el tributo de compraventas las entregas de bienes corporales muebles que los partícipes de una asociación o cuentas en participación hagan al gestor de la misma, se hicieron otras modificaciones, como a la tasa adicional de la primera transferencia de automóviles y otros vehículos motorizados nuevos, que se subió a un 7,6%. La Ley N° 17.457 del 23 de julio, realizó aumentos de tasas. D.F.L N° 5 del 01 de octubre, refundió los diversos impuestos que afectaban a las sucesivas transferencias del vino, dejando exenta del impuesto a las compraventa. El D.F.L N° 6 del 14 de octubre, refundió los diversos impuestos que afectaban a las sucesivas transferencias de la cerveza, dejándola exenta del impuesto a las compraventa. D.F.L. N° 7 del 14 de octubre, refundió los diversos impuestos que afectaban a las sucesivas etapas de comercialización de los fósforos, dejándolo afecto a un tributo único de compraventa con tasa del 12%, aplicado en la venta al público. D.F.L N° 8 del 14 de octubre, refundió los diversos impuestos que afectaban a las sucesivas transferencias de las bebidas analcohólicas, dejándolo afecto a un tributo único de compraventa con tasa del 35%, aplicado sobre el precio de venta al público. D.F.L N° 9 del 14 de octubre, refundió las diversas tasas que afectaban a los helados y el café soluble, en sus sucesivas etapas de comercialización, fijando tasas únicas afectas al público del 21% para los helados y 13,5% para el café. El D.F.L N°10 del 14 de octubre, refundió las diversas tasas que afectaban a las sucesivas etapas de comercialización de los neumáticos de fabricación nacional en un tributo único de compraventa con tasa del 21% aplicable a la venta al público.

2.3.- Etapa de 1972 a 1974. Término del efecto cascada y preparación para instaurar definitivamente el Impuesto al Valor Agregado en Chile.

Los cambios efectuados durante los años 1972 a 1974, fueron el resultado de diferentes estudios realizados por el Servicio de Impuestos Internos y asesores internacionales, entre los cuales se cuenta al profesor John Due (Universidad de Harvard). Entre los defectos más sobresalientes del impuesto a las compraventas, se encontraba su compleja estructura de tasas y sobretasas especiales, con más de cuarenta alícuotas diferentes, y el nocivo efecto de cascada. Los estudios determinaron que este efecto incentivaba la integración vertical de las empresas, ya que de esa forma evitaban los altos costos que les significaban soportar el impuesto a las compraventas y, que a la postre, ese incentivo solo terminaría perjudicando la productividad de las empresas nacionales, desalentando además su especialización. Otro de los defectos del efecto “*en cascada*” era la desigualdad, ya que el beneficio de la integración vertical para abaratar costos, era un mecanismo que, por sus complejidades administrativas,

jurídicas y económicas, prácticamente estaba completamente vedado para las empresas más pequeñas. Por otra parte, lo complejo de este sistema, hacía que se incentivara la evasión fiscal¹⁸ mediante la utilización de los comisionistas intermediarios, para así saltarse las sucesivas etapas de comercialización, existiendo una evasión de más del 45%. Sin embargo, se siguieron manteniendo la gran cantidad de exenciones, tratamientos especiales y franquicias, que según Felipe Lamarca¹⁹, eran más de 108, además de las que existían repartidas en otros 173 cuerpos legales distintos.

Año 1972, se realizó la principal modificación mediante la **Ley N° 17.828 del 08 de noviembre²⁰, que introdujo fundamentales modificaciones al impuesto de compraventa al sustituir el impuesto “en cascada” por un nuevo sistema** en el cual el impuesto pasó a gravar sólo dos de las etapas de comercialización de los productos, cuya finalidad era gravar a los consumidores finales con una tasa total del 21,5%: la primera venta efectuada por los productores o importadores con una tasa del 17,5% y la venta final con tasa del 4%, efectuada al consumidor o usuario. Si el productor o importador vendía directamente al consumidor final, dejaba gravada las ventas con la tasa de 21,5%. De esta forma, sea cual fuese la forma en que se hubiese distribuido la mercadería (independiente de las etapas de la cadena), ésta llegaba al público recargada con un impuesto final de 21,5%. La idea era reestructurar el sistema derivando el impuesto hacia uno de producción. Anterior a ella, la **Ley N° 17.654 del 12 de mayo**, fijó una tasa del 22% para la venta al público a la primera transferencia de productos de chocolatería, además de una tasa adicional del 14% para las pinturas, entre otras modificaciones de tasas. Además, el día 7 de noviembre se realizaron diferentes modificaciones que buscaban refundir diversos impuestos a ciertas especies, tal y cual lo venía haciendo desde el año anterior, con la finalidad de reducir la gran cantidad de tasas existentes hasta esa fecha y así comenzar a “sanear” el sistema tributario. Con este objetivo se publicaron las siguientes: **D.F.L N° 7**, que refundió tasas de los artículos de tocador; **D.F.L N° 9**, que refundió tasas de los discos fonográficos; **D.F.L N° 11**, que refundió tasas de las radioelectrolas y receptores de radio; **D.F.L N° 12**, que refundió tasas de los artículos de fantasía; **D.F.L N° 13**, que refundió tasas de los equipos de aire acondicionado, refrigeradores importados, máquinas fotográficas, entre otras especies; **D.F.L N° 14**, que refundió dentro de la

¹⁸Marcel (1986) señala que la evasión del impuesto a las compraventas, predecesor del IVA, era “sumamente elevada”, citando para ello trabajos que arrojaban valores estimados “fluctuando entre un 40% y hasta un 80% de evasión”.

¹⁹Lamarca, Felipe: “Evolución y perspectivas del sistema tributario en Chile” Documentos serie Investigación N°57. Departamento de Economía, Universidad de Chile.

²⁰Las instrucciones sobre la aplicación de la Ley N° 17.828, aparecen comentadas en la Circular N°159 del 31 de diciembre de 1972.

Ley N° 12.120, artículos como géneros, telas, tejidos, tapices, alfombras, entre otras especies similares; **D.F.L N° 15**, que refundió las diferentes tasas que afectaban a las películas; **D.F.L N° 16**, que refundió las diferentes tasas que afectaban a la sidra de manzana y otras frutas.

2.3.1.- Ley N° 17.940 del 06 de junio de 1973.

Estableció tasas diferenciadas, sustitutivas de la tasa general del 17,5%, para las primeras ventas que recayesen sobre una extensa nómina de especies calificadas como suntuarias (50%) y semisuntuarias (25%), las que quedaron afectas, además, con la tasa del 4% en su venta al consumidor. Se amplió al ámbito de aplicación de la tasa del 4% incluyendo dentro de las operaciones afectas, a las ventas realizadas por intermedio de consignatarios que tuviesen la calidad de comerciantes, entre otras normas.

2.3.2.- Decreto Ley N° 95 del 24 de octubre 1973.

Esta nueva modificación a la Ley N° 12.120, introdujo un cambio significativo al eliminar el impuesto del 4% aplicado a las ventas al consumidor. A partir del 1 de noviembre de 1973, pasaron a quedar afectas, las ventas efectuadas por productores o importadores de los bienes producidos o importados con el ánimo de reventa. La Tasa general del 17,5%, fue elevada por este Decreto a un 24%, manteniendo como base imponible el precio o valor de los bienes transferidos por los productores e importadores.

2.3.3.- Decreto Ley N° 292 del 30 de enero 1974.

Este es el último cambio, previo a la publicación del D.L 825 de 1974, y que continuó con la tendencia de simplificar la estructura tributaria del impuesto a las compraventas. Entre los cambios más significativos se encuentran dejar excluidos del impuesto las compraventas efectuadas por particulares (a excepción de las que versen sobre automóviles y otros vehículos usados); se amplió el concepto de “*productor*” a las personas que reparen bienes corporales muebles y para las que presten servicios industriales que digan relación directa con el proceso y su calificación, quedó a juicio exclusivo del Servicio de Impuestos Internos.

Respecto a las tasas, se reintegraron a la tasa general (24%) alrededor de doscientos artículos que durante la segunda mitad de 1973 tributaron con arreglo a diferentes tasas especiales.²¹ Generalmente estas especies correspondían a bienes calificados por la anterior ley como “*suntuarios*”, como géneros y telas importadas, tapices y alfombras,

²¹“Manual práctico al día EDIAR” impuesto a las compraventas Ley N° 12.120, contable chilena editores. Pág.187.

prismáticos, estampillas y monedas de colección, entre otros bienes. Sin perjuicio de lo anterior, se siguieron manteniendo tasas especiales como para el azúcar (15%); cemento (11%), entre otros bienes y las exenciones.

Sobre la administración del impuesto se realizaron una serie de modificaciones que buscaron perfeccionar los medios de control del tributo. Entre estas modificaciones se encuentran el haber precisado el campo de la obligación en la emisión de facturas y boletas:

"Las personas que celebren cualquier contrato o convención de los mencionados en los Títulos I o II de esta ley, deberán emitir facturas o boletas, según el caso, por las operaciones que efectúen, siempre que no sean inferiores al uno por ciento de un sueldo vital mensual, pudiendo redondearse al décimo superior. Esta obligación regirá aun cuando en la respectiva etapa de comercialización de los productos o de prestación de los servicios no se apliquen los impuestos de esta ley, y aun cuando se trate de convenciones que versen sobre bienes o servicios exentos de dichos impuestos." (Artículo N° 34 de la Ley 12.120)

Además se adecuó la reglamentación del registro general de contribuyentes de la Ley N° 12.120 al nuevo sistema de impuesto dividiéndolo en 5 categorías distintas donde los contribuyentes debían inscribirse (art.37°):

- Categoría A: Registro general de comerciantes.
- Categoría B: Registro de pequeños comerciantes.
- Categoría C: Registro de productores.
- Categoría D: Registro de prestación de servicios.
- Categoría E: Registro de prestación de servicios industriales.

2.4.- Estructura tributaria de la Ley N° 12.120 hasta el 31 de diciembre de 1974

Hasta antes de la publicación del Decreto Ley N° 825, el impuesto a las compraventas contaba con 42 artículos distribuidos en siete Títulos, además de seis artículos transitorios.

- | | |
|-------------|---|
| Título I. | De las transferencias afectas a Impuesto. |
| Título II. | De los servicios, negocios y prestaciones afectas impuesto. |
| Título III. | De las exenciones. |
| Título IV. | Del sujeto. |
| Título V. | De la base imponible. |

- Título VI. De la declaración y pago.
Título VII. Normas generales de procedimiento.

Además contenía tres impuestos perfectamente caracterizados:

- i. Impuesto a las ventas de productores, cuyo hecho gravado básico se encontraba en el inciso primero del artículo 1°;
- ii. Impuesto especial a la transferencia de gasolina, kerosene y otros hidrocarburos, establecidos en el artículo 10° de la ley, y
- iii. Impuesto a la adquisición de divisas establecido en el artículo 9° de la ley, que gravaba toda compra o adquisición de monedas extranjeras.

El hecho gravado seguía soportado en el productor, según el artículo 1° de la ley, siendo una atribución del Servicio de Impuestos Internos, calificar el concepto de productor:

“Artículo 1.- Las compraventas, permutas o cualquiera otra convención a título oneroso que sirva para transferir el dominio de bienes corporales muebles, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, sea cual fuere su naturaleza, pagarán un impuesto del 24% sobre el precio o valor en que se enajenen las especies respectivas, cuando el vendedor o tradente sea el productor de los bienes...”

Sin perjuicio de ello, de acuerdo al propio artículo 1°, además de la tasa general del 24%, existía una del 8% (que mantenía el efecto de cascada) que gravaba las relaciones comerciales entre productores y una tasa del 50% que afectaba a los artículos calificados como suntuarios.

La Ley N° 12.120, a pesar de sus constantes modificaciones, seguía manteniendo la larga lista de exenciones reales²² y personales²³ establecidas en el artículo 18°, a bienes de consumo masivo, tales como: agua potable, aguas termales, sus productos y subproductos, frutas y verduras frescas, frutas deshidratadas, papas, cebollas, ajos,

²²Aquellas que estaban establecidas principalmente a bienes de consumo básico, como alimentos, salud y educación.

²³Son aquellas establecidas a favor de una empresa, persona o institución o de ciertos actos y que, hasta 1974 se podían dividir en: aquellas que liberan del impuesto a los titulares de la franquicia cuando éstos actúan como vendedores (ASMAR o FAMAE) o compradores (Bomberos, Ferrocarriles del Estado, municipalidades, casa de moneda), o exenciones a las ventas como las compras efectuadas por el titular del beneficio (Corporaciones de Vivienda o Cooperativas).

porotos, lentejas, garbanzos, huevos, ganado, aves, trigo, arroz, sal, harinas de cereales o de legumbres, carne fresca, congelada o deshidratada, y el azúcar que se importe por las provincias de Chiloé, Aysén y Magallanes para el consumo de dichas zonas; Carbón mineral, carbón vegetal, salitre, yodo, leña, sorgo-grano y alimentos para aves y animales; pescado, algas marinas, mariscos y crustáceos frescos y congelados destinados al consumo humano, excepto erizos, ostras, langostas y centollas; libros, textos y cuadernos escolares, diarios y revistas destinados a la lectura; cigarrillos, cigarros y tabaco elaborado, los que pagarán sólo el impuesto especial sobre el precio de venta al público; productos biológicos, bioquímicos o químicos para uso en animales o aves, que se elaboren en el país; además de maquinarias agrícolas destinadas a ser usadas exclusivamente en la agricultura, fertilizantes, abonos de producción nacional, semillas certificadas, maíz y pesticidas, siempre que se efectúen por o a instituciones fiscales, semifiscales o de administración autónoma, institutos que estén financiados con recursos del Estado, cooperativas agrícolas, cooperativas vitivinícolas, cooperativas campesinas, cooperativas de la Reforma Agraria o por intermedio de uniones o federaciones de esas mismas cooperativas; entre otras exenciones.

Como se puede apreciar, la Ley N° 12.120, a pesar de sus cambios continuaba con problemas como el concentrar su tributación en la etapa productora, lo cual obligaba a definir con exactitud el concepto de fabricante lo cual en muchos casos era muy difícil definirlo así como también el sujeto del impuesto (principalmente en aquellos procesos productivos donde era imposible determinar la finalización del proceso industrial). Por otra parte, la tasa del 8% aplicada entre productores, continuaba con el efecto de cascada. Mención aparte debemos darles a las exenciones a las compraventas como a los servicios establecidas en la Ley N° 12.120 y un sinnúmero de disposiciones dispersas, que dificultaban la administración de los impuestos y los precios finales de los productos, todo lo cual derivó en aplicar un revolucionario sistema que se hizo efectivo mediante la publicación del Decreto Ley N° 825, "*Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios*", publicado en el Diario Oficial el día 31 de diciembre de 1974.

3.- LEY DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

3.1.- Decreto Ley N° 825, publicado en el Diario Oficial el día 31 de diciembre de 1974.

Este impuesto aplicado por primera vez en Francia en el año 1956, ya estaba siendo usado en el año 1970 por la Comunidad Económica Europea, y en Latinoamérica, por Brasil, Ecuador, Uruguay y Argentina, por lo que sus beneficios económicos y tributarios, eran ampliamente conocidos. Antes de su implementación, existían

diversos estudios que promovían un cambio, como los realizados por el profesor de Harvard, John Due, junto a profesionales del Servicio de Impuestos Internos, formándose además una comisión de reforma tributaria²⁴, la cual señaló que :

“...en el caso chileno es de vital necesidad la implementación de un régimen impositivo que no cree dificultades entre los sistemas de producción, ya sea con inversiones intensivas de capital o con utilización preponderante de mano de obra. Pues, un sistema diferente al valor agregado, los bienes de capital vuelven a ser gravados cuando su valor se costea en los productos, impidiendo la uniformidad de la carga impositiva con respecto a los productos elaborados en industrias que utilizan en mayor medida el trabajo...”

Este impuesto tenía una serie de características que lo enarbolaban como uno altamente rendidor y simple de aplicar. Características como la traslación, plurifásico, gravar solamente el mayor valor de cada operación, el usar el método financiero de impuesto contra impuesto, lo recomendaban para ser aplicado en Chile, ya que gracias a éstas características, se podría eliminar los efectos en los costos de los intermediarios de las cadenas productivas, que el anterior impuesto propiciaba.

Se configuró un nuevo hecho gravado y el concepto de vendedor (artículo 2, Nro.1 y 2), que se aplicaba a todas las etapas de la cadena de ventas de bienes corporales muebles realizadas en el territorio nacional y de las importaciones, dando origen a los conceptos de IVA débito y crédito fiscal, basada en el sistema de sustracción de *“impuesto contra impuesto”*, siendo por ello un impuesto al consumo (el consumidor final es quien sufre el menoscabo patrimonial), manteniéndose el principio de neutralidad respecto de los partícipes en la cadena de producción. La tasa aplicada fue del 20%, tanto para las ventas como para los servicios. Se recomendó que la tasa fuera igual para efectos de permitir una posterior integración de ambos tributos (los servicios se encontraban en el título IV de la Ley), además de *“evitar interpretaciones maliciosas de algunos hechos gravados para trasladar la imposición a la tasa más favorable”*. Respecto de las exenciones (artículo 13°), se eliminó una gran cantidad de ellas manteniendo las del sector primario, como agricultura, ganadería, caza, pesca y minería. Sin embargo, el propio proyecto dejó establecido que dicha exención sería por cinco años, *“tiempo en el cual se cree factible una recuperación total del sector*

²⁴El profesor John Due, autoridad mundial sobre impuestos a las ventas, junto a su equipo realizaron entre 1969 y 1970, diversos estudios sobre la Ley N° 12.120. La comisión de Reforma Tributaria estuvo integrada por funcionarios del Servicio de Impuestos Internos y de ODEPLAN.

primario tanto en aspecto económico, como en su organización, de manera que podrá integrarse al sistema general del gravamen”.

Como fue señalado, los servicios no quedaron integrados al sistema del IVA, manteniéndose en el Título IV del D.L. N° 825 (“*Impuesto a los Servicios*”) con una tasa del 20% y del 8%, que dependían del tipo de servicio, siendo en la práctica muy similar al tratamiento de la Ley N° 12.120. Esto significaba que para determinar el hecho gravado, solamente había que buscar en la larga lista de más de veinte servicios establecidos en los artículos 47°, 48° y 49° del D.L. N° 825. La exclusión de la generalidad de los servicios del sistema del IVA, implicó seguir con uno de los principales efectos negativos de la ley anterior, el efecto acumulativo. De esta forma se desvirtuó uno de los principales objetivos de la reforma recién establecida, pues quedaron fuera (y por lo tanto sin derecho al crédito fiscal) una serie de servicios que tenían importante incidencia en los precios finales, como lo es la propaganda y publicidad, regalías por uso de marcas y patentes, entre otros.

En lo que respecta a la administración del impuesto, se estableció el registro a base del Rol Único Tributario, para lo cual se tomaron las bases que existían en el Servicio de Impuestos Internos. Por la descripción del hecho gravado, el número de contribuyentes aumentó en forma considerable a partir de 1975, pasando de 50.000 a más de 250.000. Se consideró que gracias a las características y ventajas del impuesto al valor agregado, daría excelentes resultados a pesar del fuerte aumento.

La nueva estructura de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, contaba con 87 artículos en 6 Títulos, además de 5 artículos transitorios:

Título I.	Normas Generales
Título II.	Impuesto al Valor Agregado
Título III.	Impuesto Especiales a las Ventas.
Título IV.	Impuesto a los Servicios.
Título V.	De la Administración del Impuesto.
Título VI.	Normas Derogatorias.

3.2.- Modificaciones posteriores al Decreto Ley N° 825 de 1974.

Con posterioridad a la publicación del Decreto Ley N° 825, se realizaron una serie de modificaciones durante el año 1975, siendo las principales el **D.L. N° 910** publicado en el Diario Oficial el día 24 de febrero que dejó gravada todas las importaciones habituales o no (Art.8 letra a) y creó nuevas exenciones del artículo 13°; el día 15 de mayo se publicó en Diario Oficial el **D.L. N° 1.017** que, entre otras modificaciones, aumentó del plazo de declaración y pago del impuesto, hasta el día 20 de cada mes y

amplió las exenciones a las especialidades farmacéuticas; el **D.L. N° 1.024** publicado el día 16 de mayo, que derogó gran parte de las exenciones a las especies primarias del art.13°, letra A) N° 1 y 2, subsistiendo solamente las exenciones a la leche, trigo, pan corriente, verduras, hortalizas, y frutas en estado fresco y natural, y a los libros, diarios, y revistas destinadas a la lectura; y el **D.L. N°1.244** publicado el día 8 de noviembre, que permitió recuperar a los exportadores el IVA asociado a los fletes utilizados en su actividad de exportación y permitió la liberación de llevar libro de compras y ventas a los pequeños contribuyentes.

3.2.1.- Decreto Ley N° 1.606 del 03 de diciembre de 1976.

Este cuerpo legal sustituyó el texto de la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 825, de 1974. Así, vino a corregir dos de los principales vicios que aún se mantenían: falta de integración de los servicios al IVA y el exceso de exenciones.

Respecto a los servicios, el D.L. N° 1.606 suprimió el gravamen del 8% para la prestación de determinados servicios e incorporó mediante el artículo 8° del nuevo texto, a los servicios dentro del impuesto al Valor Agregado (Título II de la ley) junto con las ventas. Además se eliminó la lista de servicios gravados por una definición de servicios, la cual no dejaba gravada con IVA los servicios comprendidos en el Artículo 20 N°5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los que en la anterior ley estaban gravados según la letra ñ) del artículo 47°.

La definición de “*servicio*” contemplada en la modificación es deficiente y compleja, generando una serie de interpretaciones por parte del Servicio de Impuestos Internos (más que en las ventas), muchas de ellas sobre un mismo tipo de servicio, causando confusión entre los contribuyentes. El problema en la definición de “*servicio*” se haya en que para llegar a ella, se debe acceder a otro cuerpo legal, como son los números 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Cabe recordar el cambio de criterio en los Juegos de Azar hace más de quince años, o las recientes modificaciones a los criterios de “*suministro de servicios*” o el hecho gravado de los servicios prestados por los “*gimnasios*”. Más extraño aún es el hecho gravado de los servicios en los cuales se mezclan servicios afectos y exentos, o los servicios prestados por laboratorios. Esta defectuosa definición de “*servicio*” es algo que se debe subsanar y que debió incluirse en la presente propuesta de reforma tributaria.

Además reestructuró algunos hechos gravados que estaban en las letras b), c) y g) del anterior artículo 47° del D.L 825, incluyéndolos en el nuevo artículo 8° de la ley, y que son los siguientes:

- i. Arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones y/o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio.
- ii. El arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares; y
- iii. El estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamiento u otros lugares destinados a dicho fin.

Respecto a las exenciones, se eliminaron todas aquellas relacionadas al sector primario, como agricultura, ganadería, caza, pesca y minería, como la leche en estado natural, recombinada o en polvo, pan corriente, trigo y harina de trigo destinada a la fabricación de pan, verduras, hortalizas y frutas en estado natural y fresco, libros, diarios y revistas destinados a la lectura, entre otras.

Finalmente la mayoría de los cambios efectuados por el D.L. N° 1.606, obedecieron a la necesidad de adecuar a la estructura del IVA, los servicios recién integrados. Como por ejemplo las modificaciones a la base imponible, y a la composición del crédito fiscal a que tienen derecho los contribuyentes del impuesto, ya que la anterior ley solamente daba la posibilidad de ocupar el crédito fiscal por *“los servicios prestados por el vendedor con motivo de la venta afecta a impuesto”*. De la misma forma se tuvo que adecuar a las nuevas disposiciones los nuevos conceptos de *“servicio”* y *“prestador de servicio”*.

Además de lo anterior se creó un nuevo artículo 27° que permitía el reajuste del remanente de crédito fiscal, pues la anterior norma que se encontraba en el artículo 25°, no permitía dicha posibilidad.

Las modificaciones realizadas determinaron la siguiente estructura del Decreto Ley N° 825, en la que se incluyeron los servicios en el Título III, o se eliminó el título V y VI, entre otros:

Título I.	Normas Generales
Título II.	Impuesto al Valor Agregado
Título III.	Impuesto Especiales a las Ventas y Servicios
Título IV.	De la Administración del Impuesto.

La vigencia del nuevo texto, comenzó a regir a partir del 1 de enero de 1977 y posterior a ella se siguieron realizando otras modificaciones de menor grado, destacándose la

incorporación de la actividad de la construcción al sistema del IVA, en el año 1987, mediante la **publicación de la Ley N° 18.630²⁵**; la creación del Artículo 27Bis, en el año 1987, mediante la publicación de la Ley N° 18.634; y la creación del artículo 8 letra m), en el año 1995, mediante la Ley N° 19.398 y la reciente publicación de la Ley N° 20.727 de enero de 2014, sobre Factura Electrónica.

3.2.2.- Ley N° 18.471 del 27 de noviembre de 1985.

Esta ley en su artículo único, da origen al artículo 27° bis, que establece el mecanismo de devolución anticipada del remanente de crédito fiscal originado por compras de activo fijo. Para llevarla a cabo, los contribuyentes deben acumular por seis o más períodos, remanente de crédito fiscal, y su objetivo es el de anticipar el uso que el contribuyente hará de esos créditos en el futuro, cuando genere los débitos en sus ventas o prestaciones de servicios. La redacción original del artículo 27 bis, establecía lo siguiente:

“Los contribuyentes gravados con el impuesto del Título II de esta ley y los exportadores que tengan remanentes de crédito fiscal, determinados de acuerdo con las normas del artículo 23, durante seis períodos tributarios consecutivos, originados en la adquisición de bienes corporales muebles destinados a formar parte de su Activo Fijo, podrán imputar ese remanente acumulado en dichos períodos, debidamente reajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27, a cualquier clase de impuesto fiscal, incluso de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque dicho remanente les sea remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República. En el caso que en los seis períodos tributarios señalados se originen créditos fiscales en adquisiciones distintas a las anteriores o en utilizaciones de servicios, el monto de la imputación o de la devolución se determinará aplicando al total del remanente acumulado, el porcentaje que represente el Impuesto al Valor Agregado soportado por adquisiciones de bienes corporales muebles destinados al Activo Fijo en relación al total del crédito fiscal de los seis períodos tributarios.

Los contribuyentes señalados en el inciso anterior que realicen ventas o prestaciones de servicios y, en dicha oportunidad, se determine que han importado o adquirido bienes corporales muebles afectos a operaciones gravadas y exentas, excluidas de estas últimas las exportaciones, cuyos remanentes no fueren imputados o devueltos en la forma proporcional que

²⁵Publicada en el Diario Oficial el día 23 de julio de 1987.

determina el reglamento o se determine que se ha efectuado una imputación u obtenido una devolución del remanente de crédito fiscal superior al que correspondía de acuerdo a la ley o a su reglamento, deberán devolver el exceso debidamente reajustado de acuerdo con el artículo 27, adicionándole al débito fiscal en la primera declaración del Impuesto al Valor Agregado. De igual forma deberá devolverse el remanente en el caso de término de giro de la empresa.

Para hacer efectiva la imputación a que se refieren los incisos anteriores, los contribuyentes deberán solicitar al Servicio de Tesorerías que se les emita un Certificado de Pago por una suma de hasta el monto de los créditos acumulados, expresados en unidades tributarias. Dicho certificado, que se extenderá en la forma y condiciones que establezca el Reglamento, será nominativo, intransferible a terceras personas y a la vista, y podrá fraccionarse en su valor para los efectos de realizar las diversas imputaciones que autoriza la presente disposición.

Para tener derecho a obtener la devolución de remanente de crédito fiscal, los contribuyentes que opten por este procedimiento no deberán estar adeudando al Fisco suma alguna por cualquier clase de impuesto fiscal, incluso de retención, o por derechos, tasas o demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas, circunstancia que deberá constar en una declaración jurada que deberán presentar a la Tesorería General de la República. No regirá esta limitación tratándose de deudas que corresponden a cuotas por pago diferido de derechos de Aduanas.

Para los efectos de la devolución a que se refiere este artículo, el Tesorero General de la República deberá exigir, previo al reembolso, garantías o cauciones cuya naturaleza y monto guarden relación con la devolución solicitada en la forma y condiciones que establezca el Reglamento.

La infracción consistente en utilizar cualquier procedimiento doloso encaminado a efectuar imputaciones y obtener devoluciones improcedentes o superiores a las que realmente corresponda, se sancionará en conformidad con lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, según se trate de imputaciones o devoluciones. La tramitación de los procesos por estos delitos se sujetará a las normas del artículo 163 del Código Tributario y la excarcelación de los inculpados se regirá por lo dispuesto en el inciso segundo de la letra f) de dicho precepto, cuando se trate de devoluciones.

La no devolución a arcas fiscales de las sumas imputadas o devueltas en exceso según lo prescrito en el inciso quinto de este artículo, y que no constituya fraude, se sancionará como no pago oportuno de impuestos sujetos a retención o recargo, aplicándose los intereses, reajustes y sanciones desde la fecha en que se emitió el Certificado de Pago que dio origen al derecho a la imputación, o desde la fecha de la devolución en su caso.”.

Una de las falencias de este artículo, se encontraba en el inciso segundo, que no establecía la obligatoriedad de devolver el remanente solicitado, lo cual fue modificado años más tarde, en el año 2001, mediante la publicación de la Ley N° 19.738.

3.2.3.- Ley N° 18.630 del 23 de julio de 1987, incorporación de la actividad de la construcción.

La incorporación de la actividad de la construcción al régimen del Impuesto al Valor Agregado, y por ello la venta de bienes corporales inmuebles por parte de una empresa constructora, se llevó a cabo en el año 1987, mediante la publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 18.630. Hasta esa fecha, el hecho gravado básico de venta establecido en el artículo 2° N°1 del D.L. N° 825, no consideraba las operaciones sobre inmuebles. Su redacción era la siguiente:

“Por “venta”, toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles. De una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.”

Además la definición de vendedor no consideraba a las empresas constructoras:

“Por “vendedor” cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad.

Se considerará también “vendedor” al productor o fabricante que venda materias primas o insumos que, por cualquier causa, no utilice en sus procesos productivos.”

En la práctica, la Ley N° 18.630, implicó realizar nuevas modificaciones a la definición del hecho gravado de venta, del artículo 2°, donde se incluyó después de

muebles, lo siguiente: “*las ventas de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella*”. Además se modificó el concepto de vendedor agregando a las empresas constructoras.

Por su parte, el artículo 8° letra e), dejaba gravado solamente los “*Contratos de instalación o confección de especialidades*”²⁶, señalando explícitamente que: “*En ningún caso este impuesto afectará a los contratos generales de construcción o edificación*”, situación que también fue revertida mediante la publicación de la Ley N° 18.630, que incluyó a los contratos generales de construcción. De esta forma, a partir del año 1987, las empresas constructoras dejaron de ser consumidores finales frente al IVA, cuyo efecto inmediato fue el de no incluir dentro de sus costos el impuesto soportado en los insumos, bienes de capital y contratación de servicios, traspasándolo al consumidor final.

Para mitigar el traspaso del IVA al consumidor final, el artículo 5° de la Ley N° 18.630 de 1987, modificó el artículo 21° del D.L. N° 910 de 1975, incorporando a las empresas constructoras a dicha franquicia tributaria, siempre que construyeran y vendieran inmuebles con destino habitacional²⁷, construido mediante contrato general de construcción, que no sea por administración. La rebaja del 65% del IVA Débito Fiscal establecido en dicha franquicia, permite que solamente se traspase un 35% del débito fiscal al comprador final. Además permite apoyar a las empresas constructoras mediante el derecho a deducir de sus pagos provisionales mensuales de la ley de la renta, el 65% del IVA débito fiscal restante, generado en dichas ventas.

Otros artículos afectados con la inclusión de la actividad de la construcción:

- i. El artículo 8° también se vio afectado con la integración de la actividad de la construcción al agregar “*las promesas de venta de bienes corporales inmuebles...*”²⁸ además se agregaron “*los aportes y otras transferencia,*

²⁶Circular N° 33 del 15 de marzo de 1976.

²⁷Según la Circular N° 26 de 1987, debe entenderse por inmueble para la habitación, aquellos que principalmente se construyen como vivienda aceptándose dentro de ésta calificación, en forma restrictiva, otro tipo de dependencias con que cuente dicho inmueble, siempre que sean necesarias y tengan relación directa con la habitación propiamente tal.

²⁸Actual artículo 8 letra l) del D.L. N° 825.

retiros y ventas de establecimientos de comercio... ”²⁹ y “la adjudicación de bienes corporales inmuebles... ”³⁰

- ii. Artículo 9º, además se modificaron las normas sobre el devengamiento del IVA en los contratos generales de construcción y de instalación de especialidades y en las ventas o promesas de venta de inmuebles.³¹
- iii. Artículo 11º, donde se señaló quienes son sujetos del impuesto en los contratos de construcción.
- iv. Artículo 16º, se agregó la letra g) que especifica la Base Imponible en las adjudicaciones.
- v. Artículo 17º, que determina la base imponible de la venta de inmuebles.

3.2.4.- Ley N° 18.634 del 05 de agosto de 1987

El artículo 33º de la Ley en comento, introduce cambios al artículo 27 bis, incluyendo dentro del concepto de activo fijo, a los bienes importados en virtud de un contrato de arriendo con o sin opción de compra, siendo la siguiente redacción:

"Para los efectos de lo dispuesto en este artículo se entenderá que forman parte del activo fijo, los bienes corporales muebles importados en virtud de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra, respecto del impuesto pagado en la importación, siempre que dichos bienes, por su naturaleza y características, correspondan a los que normalmente se clasifican en el citado activo."

3.2.5.- Ley N° 19.738 del 19 de junio de 2001.

Esta ley que se creó con el objetivo de combatir la evasión tributaria, produce cambios en aquellos artículos sobre los que se habían detectado maniobras de evasión y por lo tanto se estaban prestando para abusos de la norma. Respecto del IVA, sufrieron modificaciones los siguientes artículos:

3.2.5.1.- Artículo 8º letra m)

Una de las fuentes de evasión recurrente, se encontraba en la compra de bienes contabilizados como activo fijo, los que luego de pasado un año se vendían a un socio, gerente, dueño o cualquier persona ligada a la empresa.

El anterior artículo 8 letra m), señalaba lo siguiente:

²⁹Actual artículo 8 letra k) del D.L. N° 825.

³⁰Actual artículo 8 letra c) del D.L. N° 825.

³¹Actual artículo 8 letra f) del D.L. N° 825.

“La venta de bienes corporales muebles o inmuebles que realicen las empresas antes de doce meses contados desde su adquisición y no formen parte del activo realizable efectuada por contribuyentes que, por estar sujetos a las normas de este Título, han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes”

La modificación a la letra m), que para los bienes inmuebles amplió los plazos y requisitos para quedar gravados, buscó evitar o desmotivar que cualquier persona ligada a una empresa, comprara activos a través de ellas para su uso personal. Antes de la modificación de la letra m) del artículo 8º, las empresas compraban un activo fijo, hacían uso del crédito fiscal, y luego vendían después de un año de haberlo adquirido, sin quedar afecto a IVA. Para el caso de los bienes corporales inmuebles, se mantuvo el plazo de doce meses. La redacción instaurada por la Ley Nº 19.738, y que se mantiene hasta la fecha, es la siguiente:

“La venta de bienes corporales muebles que realicen las empresas antes de que haya terminado su vida útil normal, de conformidad a lo dispuesto en el Nº 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta o que hayan transcurrido cuatro años contados desde su primera adquisición y no formen parte del activo realizable efectuada por contribuyentes que, por estar sujetos a las normas de este Título, han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes. La venta de bienes corporales inmuebles o de establecimientos de comercio, sin perjuicio del impuesto que afecte a los bienes de su giro, sólo se considerará comprendida en esta letra cuando ella se efectúe antes de doce meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción según corresponda.

3.2.5.2.- Artículo 27ºbis

Como mencionamos anteriormente, el artículo 27ºbis, tenía un vacío relacionado con la falta de restricciones que asegurasen la devolución del remanente de crédito fiscal entregado en forma anticipada, en caso de que el contribuyente generase ventas exentas o no afectas en fecha posterior de la devolución. De hecho, era recurrente que contribuyentes que adquirirían bienes corporales inmuebles, generaban solo ventas afectas a IVA para computar el 100% de su remanente. Y luego, cuando ya habían percibido la devolución del remanente, realizaban las verdaderas actividades las cuales estaban exentas o no afectas a IVA. Por lo anterior, el inciso segundo fue cambiado por el de la Ley Nº 19.738, que estableció que los contribuyentes que hayan solicitado la devolución anticipada de su remanente de IVA crédito fiscal, deberán restituir dichas cantidades, o partes de ellas, si tales activos fijos no son utilizados, o son utilizados parcialmente, en la obtención de ingresos afectos a IVA.

La redacción del inciso segundo, que se mantiene hasta la fecha, es la siguiente:

“Los contribuyentes señalados en el inciso anterior, restituirán las sumas recibidas mediante los pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto del Impuesto al Valor Agregado, generado en la operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período al cual esas sumas corresponden. En el caso de que en cualquiera de los períodos tributarios siguientes existan operaciones exentas o no gravadas, deberán adicionalmente restituir las sumas equivalentes a las cantidades que resulten de aplicar la tasa de impuesto establecida en el artículo 14, que se determine de multiplicar las operaciones totales del mes por la proporción de operaciones gravadas usada para determinar el crédito fiscal en el mes de adquisición del activo fijo que originó la devolución y restar de dicho resultado las operaciones afectas del mes. A los contribuyentes que no hayan realizado ventas o prestaciones de servicios en dicho período de seis o más meses, se les determinará en el primer mes en que tengan operaciones si han importado o adquirido bienes corporales muebles o inmuebles o recibido servicios afectado a operaciones gravadas, no gravadas o exentas aplicándose la proporcionalidad que establece el reglamento, debiendo devolver el exceso, correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas, debidamente reajustado en conformidad al artículo 27, adicionándolo al débito fiscal en la primera declaración del Impuesto al Valor Agregado. De igual forma, deberá devolverse el remanente de crédito obtenido por el contribuyente, o la parte que proceda, cuando se haya efectuado una imputación u obtenido una devolución superior a la que corresponda de acuerdo a la ley o a su reglamento, y en el caso de término de giro de la empresa. Las devoluciones a que se tengan derecho por las exportaciones, se registrarán por lo dispuesto en el artículo 36.”

Con esta modificación, si una empresa usó una proporción originaria del 100%, para obtener luego una devolución, entonces si tiene solo ventas afectas, su devolución será cubierta sólo con los pagos de IVA de su actividad afecta. Si en cambio, después de la devolución sólo realiza operaciones exentas, ésta será cubierta exclusivamente con los débitos adicionales, restituyendo de esta forma la totalidad de la devolución.

3.2.5.3.- Artículo 36° IVA Exportador.

Los trámites y solicitud de devolución, antes de la publicación de esta ley, se realizaban en Tesorería la cual remitía los antecedentes al Servicio de Impuestos Internos, para que éste sometiera a revisión y fiscalización la solicitud y determinar o

no la devolución. Por ello, al ser un trámite innecesario, se agregó después del punto final del inciso primero el siguiente párrafo:

“Las solicitudes, declaraciones y demás antecedentes necesarios para hacer efectivos los beneficios que se otorgan en este artículo, deberán presentarse en el Servicio de Impuestos Internos.”

Una anécdota de la Ley N° 19.738, fue la incorporación en el inciso primero del artículo 23°, de una particular restricción para hacer uso del IVA crédito fiscal: que el comprador pague, a lo menos, el monto del impuesto a su proveedor. La redacción era la siguiente:

“Artículo 23.- Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este título tendrán derecho a un crédito fiscal contra un débito fiscal determinado por el mismo período tributario, en que el contribuyente pague una fracción del precio o remuneración a lo menos equivalente al monto del impuesto que grave la operación respectiva, independientemente del plazo o condición de pago convenidos con el vendedor o prestador del servicio, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:”

Esta modificación al inciso primero del artículo 23°, buscaba una solución para los proveedores de los grandes cadenas de supermercados o el retail (entre otros), quienes tienen la costumbre de pagar a sus proveedores a los treinta, sesenta y hasta noventa días después de haberse devengado el impuesto, provocando un grave problema de liquidez a dichos proveedores. Sin embargo, por lo poco conveniente de la modificación, por lo dificultoso de su control y poco aplicable, se suspendió dicha norma mediante la publicación de la Ley N° 19.747 (28 de Julio de 2001), suspensión que en un principio era hasta el 31 de diciembre de 2002, siendo suprimida definitivamente, mediante la publicación de la Ley N° 19.840 del 23 de noviembre de 2002.

3.2.6.- Ley N° 20.727 del 31 de enero de 2014.

Esta ley introdujo modificaciones, entre otras, a la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, en materia de factura electrónica, para de esta forma disponer las normas que permitan la obligatoriedad de su emisión por parte de las grandes, medianas, pequeñas y micro empresas.

El artículo 1° de la Ley N° 20.727, modificó el artículo 23°, sobre el crédito fiscal, y los artículos 54° y 56° sobre los requisitos de las facturas, del D.L. N° 825. Por su parte, las normas transitorias, establecieron los plazos de aplicación de la

obligatoriedad, que dependiendo del tipo de empresa, comienza el día 01 de noviembre de 2014, con la obligatoriedad en su emisión por parte de las grandes empresas, hasta el 01 de febrero de 2017, cuando termine de implementar con las microempresas.

Al artículo 23° del D.L. N° 825 se le agregó el siguiente número:

"7°.- El impuesto recargado en facturas emitidas en medios distintos del papel, de conformidad al artículo 54, dará derecho a crédito fiscal para el comprador o beneficiario en el período en que hagan el acuse de recibo conforme a lo establecido en el inciso primero del artículo 9° de la ley N° 19.983, que regula la transferencia y otorga mérito ejecutivo a la copia de la factura. Esta limitación no regirá en el caso de prestaciones de servicios, ni de actos o contratos afectos en los que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 55, la factura deba emitirse antes de concluirse la prestación de los servicios o de la entrega de los bienes respectivos."

Este agregado al artículo 23°, permite el uso como crédito fiscal de aquellas operaciones respaldadas en facturas electrónicas, solamente y en el período, en que el comprador haya hecho reconocimiento del acuse de recibo³² que, según la ley, comenzará a regir desde el día 31 de julio del 2014.

El artículo 54°, que establecía la obligatoriedad del timbraje de los documentos, fue remplazado en su totalidad por el siguiente:

"Las facturas, facturas de compra, liquidaciones facturas y notas de débito y crédito que deban emitir los contribuyentes, consistirán exclusivamente en documentos electrónicos emitidos en conformidad a la ley, sin perjuicio de las excepciones legales pertinentes. Las guías de despacho y las boletas de ventas y servicios se podrán emitir, a elección del contribuyente, en formato electrónico o en papel. Con todo, los comprobantes o recibos generados en transacciones pagadas a través de medios electrónicos tendrán el valor de boleta de ventas y servicios, tratándose de contribuyentes que hayan optado por emitir dichas boletas en formato papel, en la forma y condiciones que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. Tratándose de contribuyentes que hayan optado por emitir boletas electrónicas de ventas y servicios en que el pago de la respectiva transacción se efectúe por medios electrónicos, ambos sistemas tecnológicos deberán estar integrados en la

³²La Ley N° 19.983, en su artículo 9°, establece que el impuesto recargado en facturas electrónicas darán derecho al crédito fiscal para el comprador o beneficiario, en el período en que hagan acuse de recibo.

forma que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, de forma tal que el uso del medio de pago electrónico importe necesariamente la generación de la boleta electrónica de ventas y servicios por el contribuyente respectivo.

Tratándose de contribuyentes que desarrollen su actividad económica en un lugar geográfico sin cobertura de datos móviles o fijos de operadores de telecomunicaciones que tienen infraestructura, o sin acceso a energía eléctrica o en un lugar decretado como zona de catástrofe conforme a la ley N° 16.282, no estarán obligados a emitir los documentos señalados en el inciso primero en formato electrónico, pudiendo siempre optar por emitirlos en papel. Para estos efectos, el Servicio de Impuestos Internos, de oficio o a petición de parte, dictará una o más resoluciones, según sea necesario, debiendo individualizar al contribuyente o grupo de contribuyentes que se encuentren en alguna de las situaciones referidas, solicitando a los organismos técnicos respectivos informar las zonas geográficas del territorio nacional que no cuentan con los servicios o suministros respectivos y el plazo durante el cual dicha situación se mantendrá o debiese mantenerse. Dicha información deberá ser entregada por los organismos referidos en forma periódica conforme lo solicite el Servicio de Impuestos Internos. Presentada la solicitud de que trata este inciso y mientras ésta no sea resuelta, el Servicio de Impuestos Internos deberá autorizar el timbraje de los documentos tributarios que sean necesarios para el desarrollo del giro o actividad del contribuyente. En todo caso, transcurridos treinta días sin que la solicitud sea resuelta por el Servicio de Impuestos Internos, ésta se entenderá aceptada en los términos planteados por el contribuyente. Con todo, tratándose de lugares decretados como zona de catástrofe por terremoto o inundación, la resolución del Servicio de Impuestos Internos deberá ser dictada de oficio y dentro de los cinco días hábiles siguientes a la publicación en el Diario Oficial del decreto de catástrofe respectivo, debiendo en dicho caso autorizar el uso de facturas en papel debidamente timbradas que el contribuyente mantenga en reserva o autorizar el timbraje de facturas, según sea el caso.

Los documentos tributarios que, de acuerdo a los incisos anteriores, puedan ser emitidos en papel, deberán extenderse en formularios previamente timbrados de acuerdo a la ley y contener las especificaciones que señale el reglamento.

La copia impresa en papel de los documentos electrónicos a que se refiere el inciso primero, tendrá el valor probatorio de un instrumento privado

emanado de la persona bajo cuya firma electrónica se transmitió, y se entenderá cumplida a su respecto la exigencia de timbre y otros requisitos de carácter formal que las leyes requieran para los documentos tributarios emitidos en soporte de papel."

Según el nuevo inciso primero, los documentos que tienen la obligatoriedad de ser emitidos en formato electrónico, desde la aplicación de la ley, son los siguientes:

- i. Facturas
- ii. Facturas de compras
- iii. Liquidaciones de facturas
- iv. Notas de débito y de crédito.

La emisión de las boletas de ventas y servicios en formato electrónico, será optativo para el contribuyente. Ahora, para aquellos contribuyentes que hayan optado por emitir boletas en papel, los comprobantes de transacciones pagadas mediante medios electrónicos (Ej: Redcompra), tendrán el valor de boleta de ventas, en la forma y condiciones que determine el Servicio de Impuestos Internos; esto último, comenzará a regir luego de un año de publicada la ley.

El inciso segundo del nuevo artículo 54°, establece excepciones a la norma, permitiendo el uso de documentos tributarios en papel, para aquellos contribuyentes que desarrollen su actividad económica en los siguientes lugares:

- i. Sin cobertura de datos móviles fijos.
- ii. Sin acceso a energía eléctrica.
- iii. Decretada zona de catástrofe.
- iv. Otras que pueda establecer el Servicio de Impuestos Internos.

Para lo anterior, el Servicio podrá de oficio o a petición del contribuyente, autorizar el uso de documentos tributarios en formato de papel por un período de tiempo renovable mientras mantengas alguna de las condiciones enumeradas anteriormente. El Servicio, deberá dar respuesta dentro del plazo de 30 días hábiles; pasado ese plazo, se entenderá aceptada la solicitud en los términos planteados por el contribuyente.

El artículo 56°, fue modificado en su inciso segundo, eliminado el inciso tercero y remplazado el inciso cuarto (que pasó a ser tercero), quedando redactada de la siguiente forma:

"La Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos podrá eximir de las obligaciones establecidas en los artículos anteriores a determinadas

actividades, grupos o gremios de contribuyentes, a contribuyentes que vendan o transfieran productos exentos o que presten servicios exentos, y a contribuyentes afectos a los impuestos establecidos en esta ley, cuando por la modalidad de comercialización de algunos productos, o de prestación de algunos servicios, la emisión de boletas, facturas y otros documentos por cada operación pueda dificultar o entorpecer las actividades que ellos desarrollan. En estos casos, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos podrá establecer otro tipo de control de las operaciones, que se estime suficiente para resguardar el interés fiscal, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 23° del Código Tributario.

El Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar el uso de boletas, facturas, facturas de compra, guías de despacho, liquidaciones facturas, notas de débito y notas de crédito, que no reúnan los requisitos exigidos por la Ley y el Reglamento, y que, a juicio de dicho Servicio, resguarden debidamente los intereses fiscales, pudiendo autorizar la emisión en papel de los documentos que deban ser emitidos en formato electrónico conforme al inciso primero del artículo 54, mediante resolución en que se deberá expresar los fundamentos por los cuales se concede dicha autorización e individualizar al contribuyente o grupo de contribuyentes beneficiados y el plazo de vigencia de la misma, el cual, en todo caso, podrá ser renovado sucesivamente en tanto se mantengan las razones que originaron el otorgamiento de la autorización.

En los casos en que, de acuerdo a esta ley, los contribuyentes emitan boletas en soporte de papel, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar su emisión mediante máquinas registradoras u otros medios tecnológicos.

Asimismo, la Dirección del Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar, por resolución fundada, a las personas naturales o comunidades integrantes de determinados grupos o gremios de contribuyentes, para emitir boletas nominativas en vez de facturas, cuando la actividad desarrollada por dichos grupos o gremios sea de escasa importancia económica. Dichas boletas deberán cumplir con los requisitos que la ley señala para las facturas, con excepción del impuesto contenido en el Decreto Ley número 619, de 1974, y darán derecho al crédito fiscal en los términos señalados en los artículos 23 y siguientes.”

Finalmente las normas transitorias establecieron los plazos de aplicación de la factura electrónica y definición, según el tipo de contribuyentes:

Contribuyentes	Ingresos³³	Zona	Fecha aplicación
Grandes	Superiores a 100.000 UF		01 Noviembre 2014
Medianos y Pequeños	Entre 2.400 UF y 100.000 UF	Urbana	01 Agosto 2015
		Rural	01 Febrero 2016
Micro empresas	Menores s 2.400 UF	Urbana	01 Febrero 2016
		Rural	01 Febrero 2017

Los contribuyentes que pueden ser facturadores electrónicos, son aquellos que tengan inicio de actividades vigente y que además sean de aquellos cuyas actividades económicas, sean de aquellas establecidas en el artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Sin lugar a dudas, la ley trae una serie de beneficios para los contribuyentes, como mayor plazo para realizar convenios de pago con Tesorería, permite el ahorro en costos de impresión, despacho y almacenamiento de documentos tributarios, ahorro de tiempo en trámites en el Servicio de Impuestos Internos (Ej: timbraje), eliminación de la pérdida de documentos, además permite diferir la declaración y pago del IVA, hasta el día 20 de cada mes y finalmente libera a los contribuyentes de la emisión de las declaraciones juradas 3327 y 3328.

3.3.- Tasas del IVA, desde el año 1974 a la fecha.

Una de las particularidades de nuestro IVA, es el poseer una tasa única, establecida en el artículo 14°. En otras legislaciones, el impuesto al valor agregado o añadido, posee diversas tasas que afectan en menor grado a bienes y servicios considerados importantes o primarios.

Desde su implementación en el año 1974, la tasa del IVA ha tenido las siguientes modificaciones:

Año	Ley N°	Fecha Publicación	Tasa
1974	D.L 825	31 de diciembre	20%
1988	18.720	23 de junio	6%
1990	18.985	28 de junio	18%
2003	19.888	13 de agosto	19%

³³Los ingresos son en valores Netos.

4.- CONCLUSIONES

En una primera etapa, hasta antes del descubrimiento del salitre sintético, las arcas fiscales de nuestro país, pasaban por un período de bonanza que le permitía valerse solamente de los generosos impuestos cobrados en la exportación del mineral (recordemos de Chile era el principal productor a nivel mundial), como también de las importaciones. Los impuestos masivos al consumo, salvo excepciones como a los alcoholes, eran casi inexistentes. En una segunda etapa, y luego de la crisis del salitre, se tuvo que buscar la forma de sustentar el déficit fiscal mediante el cobro de impuestos. Así, en el año 1921 se comienza a probar un tipo de impuesto masivo al consumo: el impuesto a las compraventas comerciales. Sin embargo, este impuesto al gravar cada etapa de comercialización sin derecho a rebaja alguna por las compras, provocada el nocivo efecto de “*cascada*” y su consecuente efecto en los precios finales. Además incluía una serie de exenciones a bienes de consumo de primera necesidad, tales como: harina, pan, trigo, frejoles, yerba mate, sal, pescados, entre otros. Este impuesto se mantuvo hasta el año 1956, fecha en que se promulga la Ley N° 12.120 (Impuesto a las Compraventas), siendo la tercera etapa y que se mantuvo vigente (con variados cambios de tasas, metodologías y exenciones) hasta el año 1974.

En esta tercera etapa, si bien, la Ley N° 12.120 mantuvo las mismas deficiencias de la anterior, desde el punto de vista jurídico, su dictación y posteriores modificaciones, establecieron las primeras bases de nuestra actual legislación al ampliar el ámbito de aplicación del tributo y definir un ordenamiento del concepto “*hecho gravado*”, como también a los restantes elementos del tributo. Además se introdujo el cambio de sujeto, y la instauración de medidas administrativas como la obligación de llevar libros auxiliares de compras y ventas, la obligación de inscribirse en un registro especial de contribuyentes, obligación de emitir boletas y facturas, y el sistema de declaración y pago simultáneo de impuestos, entre otras normas que se mantienen hasta nuestros días.

Pero sin lugar a dudas, las deficiencias de esta ley se mantuvieron; como el efecto de “*cascada*”, gran cantidad de exenciones a los productos básicos y franquicias, creados sin una planificación o política general centralizada y que solo buscaban la progresividad del sistema; complejidad en su estructura de tasas (llegaron a existir más de cuarenta alícuotas diferenciadas), entre otras constantes y deficientes modificaciones inspiradas solamente en buscar efectos recaudatorios, que paradójicamente sólo mermaban esa esmerada recaudación. Pero de todos ellos, era el efecto de “*cascada*”, el que más críticas acaparaba, pues además de afectar en los precios finales de los productos, también distorsionaba la forma de organización de las empresas forzando a muchas de ellas hacia una integración vertical. Todos los análisis

concordaban en que este tipo de integración, basado solamente en objetivos de costo tributario y no por consideraciones económicas reales, no podía a la larga sino convertirse en un factor de reducción de la productividad de las empresas y de desaliento de la especialización, con el consecuente detrimento de la eficiencia global de la economía.

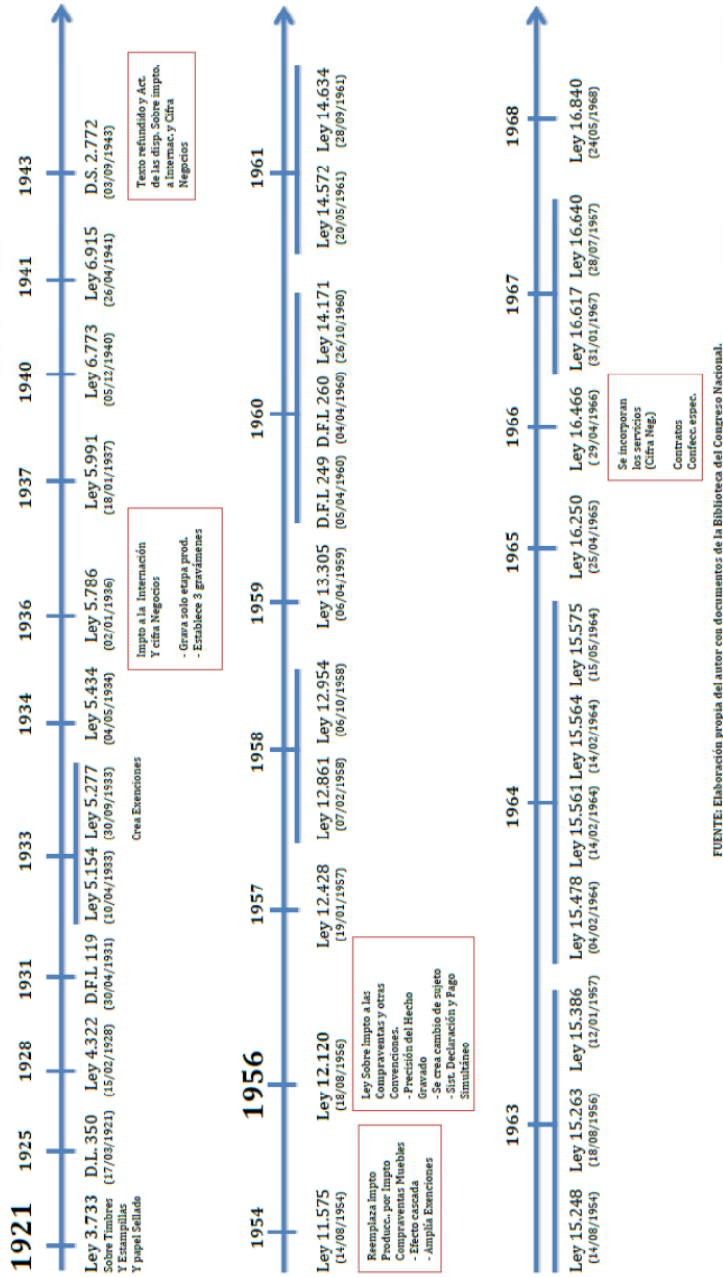
Así, se instaura en 1974, mediante el D.L. N° 825 el Impuesto a las Ventas y Servicios, impuesto que gracias a su neutralidad en los costos de los intermediarios de la cadena productiva, fácil de fiscalizar y muy rendidor para las arcas fiscales, ya había probado su eficiencia en diferentes países del mundo. De hecho, desde su implementación en nuestro país, salvo contadas excepciones, es el que ha generado mayores recursos para el Estado.

Una de las características de nuestro Impuesto a las Ventas y Servicios, es el de poseer pocas exenciones, tasa única y el ser muy estable en materia de reglamentación. De hecho, las principales modificaciones desde su publicación en el año 1974, han sido la eliminación de la mayoría de las exenciones en el año 1976, la incorporación de la actividad de la construcción, en el año 1987 y la obligatoriedad de facturar en forma electrónica en enero de este año. Sin perjuicio de ello, no se han mejorado aquellas graves deficiencias que se mantienen desde su origen. Una de ellas es la compleja definición del hecho gravado “*servicio*”, que hasta la fecha mantiene al Servicio de Impuestos Internos, en una constante e intrincada modificación de sus criterios, y a los contribuyentes, en un vacío respecto a la interpretación de los servicios que ellos prestan, debiendo pagar muchas veces, asesorías para determinar su obligación tributaria. Respecto a la naturaleza del IVA crédito fiscal, si bien el Servicio de Impuestos Internos, ha señalado que tiene carácter de personalismo, ello ha sido sin mayores argumentos, por lo tanto aún queda definir si se puede disponer de él libremente, como por ejemplo, en casos de procesos de reorganizaciones sociales.

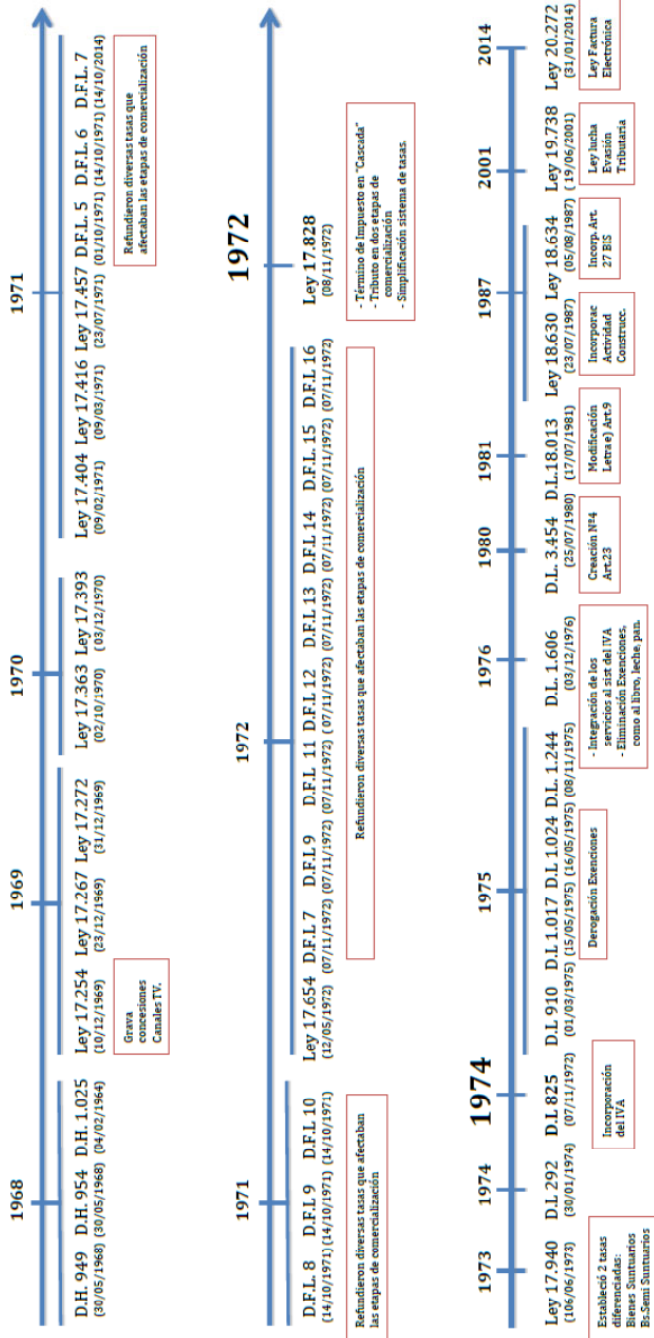
Finalmente, el hecho de ser un impuesto regresivo y el que más recaudo otorga al Estado es la crítica más recurrente al momento de proponer reformas, más aún en un país con altos grados de desigualdad como el nuestro. El alto impacto que tiene el IVA en los ingresos del Estado, es propio de países que van en camino al desarrollo lo cual contrasta con la de países desarrollados en los que la recaudación por impuesto a la renta sobre las personas físicas es proporcionalmente el doble que la de los impuestos sobre el consumo. Todo ello nos debe llevar a reflexionar que tipo de impuesto al consumo queremos alcanzar, para así obtener un sistema tributario que, además de eficiente en la recaudación fiscal, sea más justo y equitativo.

5.- ANEXOS

LINEA DE TIEMPO IMPUESTOS AL CONSUMO Y EL IVA



FUENTE: Elaboración propia del autor con documentos de la Biblioteca del Congreso Nacional.



FUENTE: Elaboración propia del autor con documentos de la Biblioteca del Congreso Nacional.

6.- BIBLIOGRAFÍA.

Araos, Romualdo. (2009). *Modificaciones al IVA: Consideraciones Tributarias sobre su Inconveniencia*. Instituto Políticas Públicas, Expansiva UDP.

Biblioteca del Congreso Nacional. (1954). *Mensaje presidencial Propuesta de la Ley 11.575 de 1954*. Sesión 65ª extraordinaria, martes 9 de marzo de 1954. Santiago.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1921). *Historia de la Ley N° 3.733, del 23 de febrero de 1921*. Santiago.

Cheyre, Hernán. (1986). *Análisis de las Reformas Tributarias en la década 1974-1983*. Estudios Públicos N°21, Centro de Estudios Públicos. Chile.

Covarrubias Valdés, Arturo. (1906). *Impuesto sobre el Tabaco*. Santiago.

Emilfork, Elizabeth. (1999). *Impuesto al valor agregado (el crédito fiscal y otros estudios)*. Santiago, Chile. Primera Edición. Editorial Jurídica Congreso.

Escalona Caba, Esteban. (2013). *Curso Practico del impuesto al valor agregado*. Escuela de Contadores Auditores de Santiago. Santiago.

Manual práctico al día EDIAR. (1974). *Impuesto a las compraventas ley N°12.120*. Santiago.

Ministerio de Hacienda. (1977). *Reforma Tributaria*. Santiago.

Pavéz, Patricia. (2005). *Un análisis del IVA en Iberoamérica a través de la experiencia chilena*. Santiago.

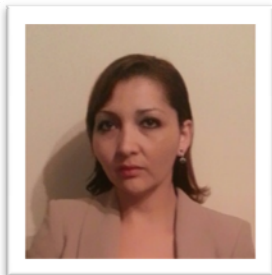
Rogel Arrizaga, Anibal. (1915). *Conveniencia de restablecer la contribución de alcabala*. Santiago.

Sistema Tributario Chileno, El. Informe de la Oficina de Estudios Tributarios. (1960). *Análisis y Evaluación de Alternativas de Reforma*. Santiago, Chile. Segunda Edición.

FACTURACIÓN ELECTRÓNICA

Tatiana Leal Basualto

Magíster en Tributación,
Contador Auditor,
Licenciatura en Contabilidad y Auditoría.
Colaborador CET UChile



Paola Navea Bruna

Magíster en Tributación,
Contador Público Auditor,
Ingeniero Comercial,
Licenciatura en Cs. de la Adm. de Empresas,
Colaborador CET UChile

RESUMEN

El presente artículo tiene por objeto dar a conocer las principales modificaciones en materia de facturación electrónica, introducidas por la Ley N° 20.727 publicada el 31 de enero de 2014, describiendo el carácter voluntario que actualmente tiene el ingreso a este sistema y la obligatoriedad gradual que exige la Ley para todos los contribuyentes, la que obedece al tamaño y ubicación de la empresa.

En primer término, se efectúa un análisis de la normativa legal antes y después de la publicación de la Ley N° 20.727, referido a la facturación electrónica, realizando una

breve reseña del proyecto de Ley y sus objetivos, y los aspectos relevantes que fueron incorporados en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Código Tributario y a la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

Consecutivamente, se describen las características de la factura electrónica y se analiza la obligatoriedad de la emisión de ciertos documentos tributarios electrónicos. Asimismo, se detalla la entrada en vigencia para cumplir con la obligación legal y se continúa con un breve análisis de la nueva normativa, en relación al uso del IVA crédito fiscal soportado en los DTEs³⁴.

Finalmente, se detallan y comparan, en términos generales, los sistemas de facturación electrónica vigentes a la fecha, los beneficios para la Administración Tributaria y contribuyentes, y las obligaciones que estos últimos deben soportar.

1.- INTRODUCCIÓN

En Chile, la facturación electrónica se implementó a partir del año 2003, cuando el Servicio de Impuestos Internos³⁵, declaró abierto el proceso de masificación de este sistema para todos los contribuyentes que optaran voluntariamente por acogerse y cumplieran ciertos requisitos. A contar de ese momento, ellos pueden postular y certificarse como emisores y receptores de Factura Electrónica a través de Internet y obtener una resolución del Servicio que los autorice a operar con documentos tributarios electrónicos o bien inscribirse en el sistema de facturación gratuito del SII (Portal Mipyme).

Según datos del SII, la facturación electrónica desde su puesta en marcha, ha experimentado un avance progresivo en el país. Durante el año 2013 se inscribieron en Factura Electrónica 24.153 empresas, un 36% más que el año 2012. De los contribuyentes inscritos durante el año 2013, el 88,5% lo hizo a través del Portal de Facturación Electrónica Mipyme del SII. En el mismo año 2013, se emitieron 247 millones de Documentos Tributarios Electrónicos. A la fecha, la participación de la Factura Electrónica ya supera el 51% respecto al total de facturas emitidas en el país³⁶.

Pues bien, con fecha 31 de enero de 2014, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.727, la cual introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de

³⁴DTE: Documento Tributario Electrónico.

³⁵En adelante SII.

³⁶Véase en www.sii.cl, menú Factura Electrónica, sección “Estadísticas Factura Electrónica”, datos al 04/06/2014.

Factura Electrónica y dispone de otras medidas que indica, como el otorgamiento de un nuevo plazo para que las pequeñas y medianas empresas celebren convenios de pago con la Tesorería General de la República; crea una nueva Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, e introduce diversos perfeccionamientos al sistema tributario en materia de Impuesto a la Renta.

En base a lo señalado anteriormente, y considerando la importancia de la legislación tributaria en materia de Factura Electrónica para los contribuyentes, a través del presente artículo, se abordarán las modificaciones en materia de Facturación Electrónica incorporadas a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Código Tributario y a la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

2.- NORMATIVA ANTERIOR A LA LEY N° 20.727 DE 2014

Antes que entre en vigencia la obligatoriedad promulgada por la Ley N° 20.727 de 2014, todos los documentos tributarios que deben emitir los contribuyentes afectos a IVA, exigidos por la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, deben ser extendidos en formularios previamente timbrados de acuerdo a la Ley y contener las especificaciones que señala el Reglamento³⁷, conforme a lo señalado por el Artículo 54 e inciso 2° del Artículo 56 de dicho cuerpo legal. Lo anterior, significa que los contribuyentes que emitan una factura o cualquier documento tributario para respaldar una operación comercial, deben utilizar un documento ya autorizado, es decir, con el timbre de cuño del SII y llenar los datos exigidos de la operación. En caso de no cumplir los requisitos o de no emitir el correspondiente documento se arriesga a fuertes multas que pueden derivar incluso en la cancelación del permiso para operar. Los documentos exigidos a los contribuyentes de IVA, son los siguientes:

- i. Facturas o boletas por ventas o servicios afectos;
- ii. Facturas o boletas por operaciones no afectas o exentas que realicen con otros contribuyentes de IVA;
- iii. Factura de Compra por operaciones afectas, pero el vendedor es un particular, no tiene facturas de ventas o no tiene la calidad de habitual quien enajena;
- iv. Guía de Despacho, por haberse postergado la entrega de la factura y/o por el traslado de bienes que importen o no venta;
- v. Notas de Crédito y/o Débito por operaciones afectas;
- vi. Liquidación por operaciones afectas realizadas por comisionistas distribuidores;

³⁷Artículos 69 y siguientes del Decreto Supremo N° 55, de Hacienda, de 1977.

- vii. Liquidación Factura por operaciones afectas, donde se refunden en un sólo documento, la liquidación por mandato y la factura por la comisión pactada.

Sin perjuicio de lo anterior, la Ley otorga la facultad al Director del SII, conforme al inciso 3° del Artículo 56, quien podrá autorizar el intercambio de mensajes mediante el uso de diferentes sistemas tecnológicos, en reemplazo de la emisión de documentos en papel, exigiendo los requisitos necesarios para resguardar debidamente el interés fiscal. De este modo, los contribuyentes están obligados a emitir sus documentos tributarios de manera manual, previa autorización del SII, o bien, de manera voluntaria pueden acceder al sistema de facturación electrónica, el cual no les impide emitir documentos tributarios en papel, si así lo requieren.

Al respecto, es posible ser emisor de facturas electrónicas de dos maneras:

1. Mediante un sistema de facturación gratuito del SII (Portal Mipyme): Consiste en una herramienta gratuita, diseñada especialmente para las micro y pequeñas empresas del país.

Los requisitos tributarios para poder utilizar el Sistema de Factura Electrónica Mipyme son:

- i. Calificar como contribuyente de Primera Categoría, de acuerdo con lo detallado en el artículo N° 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
 - ii. No superar los 500 millones de pesos en las ventas efectuadas en los últimos 12 meses.
 - iii. No tener situaciones pendientes con el SII, tales como: ser no declarante, inconcurrente a citaciones del SII, entre otros.
 - iv. Para poder emitir DTE con IVA, se requiere, además, ser contribuyente de este impuesto.
2. Sistemas de Facturación Propio o de Mercado: Consiste en la utilización de un software desarrollado por el propio contribuyente o comprado en el mercado, el cual permite facturar electrónicamente con funcionalidades acordes a las necesidades de cada empresa y compatibles con sus propios sistemas.

Para ser emisor electrónico, los contribuyentes deben tener presente lo siguiente:

- i. Cumplir con los requisitos de postulación.
- ii. Poseer aviso de Inicio de Actividades vigente.
- iii. Ser contribuyente de la Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

- iv. Si es contribuyente de IVA, contar con la verificación de actividades positiva.
- v. No estar procesado ni sancionado por delito tributario.
- vi. Una vez que el contribuyente aprueba todas las etapas, el SII emite una Resolución de Autorización para ser emisor electrónico.

El impuesto recargado en las ventas y/o servicios efectuados, el cual debe estar contenido en los documentos tributarios antes mencionados, constituye un débito fiscal para el vendedor o prestador de servicios, que a su vez, constituye un crédito fiscal para el comprador o beneficiario del servicio, con excepción del IVA contenido en las boletas de ventas y servicios.

En cuanto al crédito fiscal, el Artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios establece los requisitos para ser utilizado por los contribuyentes afectos a IVA, que por normal general se tendrá derecho en el periodo tributario correspondiente al mes de emisión del documento y siempre que digan relación con el giro o actividad del contribuyente que sea afecta al impuesto que establece la misma Ley. No obstante, en los casos en que la factura sea recibida con retraso, el crédito fiscal puede ser utilizado en los dos periodos tributarios siguientes, según lo dispuesto en el Artículo 24 de la Ley de IVA.

3.- LEY N° 20.727 DEL 31 DE ENERO DE 2014

Con fecha 4 de abril de 2013, S.E. el Presidente de la República, mediante el Mensaje N° 028-361, presentó un Proyecto de Ley para generalizar el uso de la Factura Electrónica en nuestro país.

Con fecha 14 de enero de 2014, mediante Oficio N° 11.092, el Congreso Nacional dio su aprobación al Proyecto de Ley y con fecha 31 de enero de 2014, se publica la Ley N° 20.727 que introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de Factura Electrónica y dispone otras medidas que se indican en la misma Ley. Respecto del Mensaje, se eliminó la modificación a la rebaja de la tasa del Impuesto de Timbres y Estampillas, sin embargo, se mantuvieron las demás modificaciones propuestas, con ciertos ajustes.

Entre los objetivos del Proyecto de Ley se encuentran:

- i. Posibilitar la universalización del uso de la Factura Electrónica y de los restantes documentos tributarios, contemplando el establecimiento de una plataforma tecnológica en el Servicio de Impuestos Internos para que las

micro y pequeñas empresas, así como también aquellos contribuyentes de escaso movimiento y a los que el Servicio defina como de difícil fiscalización, emitan y reciban sus facturas y demás documentos tributarios;

- ii. Introducir una mejora en el uso del crédito fiscal del IVA para facilitar el acceso al financiamiento de las pequeñas y medianas empresas;
- iii. Otorgar un nuevo plazo para que las pequeñas y medianas empresas celebren convenios de pago con la Tesorería General de la República;
- iv. Rebajar la tasa del Impuesto de Timbres y Estampillas;
- v. Crear una nueva Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, y
- vi. Introducir diversos perfeccionamientos al sistema tributario en materia de Impuesto a la Renta.

La iniciativa propone que, en régimen, se exija a los contribuyentes el uso de sistemas tecnológicos, Factura Electrónica, en reemplazo de la emisión de documentos físicos, dotándose al Servicio de Impuestos Internos de la facultad de autorizar en casos calificados y por un plazo definido en la Ley, el uso de la factura en soporte papel. Con dicha finalidad, se propone la modificación al Código Tributario y a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

El mensaje indica que antes que la medida opere, se establecerá un periodo de transición de dos años. Durante dicho periodo se espera que, con el programa diseñado por el SII, que incluye la aplicación gradual de la obligación legal, en el mediano plazo la totalidad de los contribuyentes estén operando con documentos tributarios electrónicos, lo cual traerá aparejado importantes beneficios para los contribuyentes y, asimismo, permitirá a la administración tributaria un mayor control sobre la evasión tributaria.

Además, el mensaje propuso modificar la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, a fin de exigir el intercambio de mensajes mediante el uso de sistemas tecnológicos y se establece que el sitio web del Servicio de Impuestos Internos podrá administrar una plataforma tecnológica para que contribuyentes de difícil fiscalización o de escaso movimiento operacional o económico, operen sus transacciones y se comuniquen con la autoridad fiscalizadora.

En relación al mismo tema, el mensaje estableció que el crédito fiscal de IVA de una Factura Electrónica, quedará determinado en el periodo en que el respectivo comprador o beneficiario otorgue el “*acuse de recibo*” correspondiente a dicha factura. De esta forma, se establece un incentivo para evitar la postergación injustificada por parte de dicho comprador o beneficiario del “*acuse de recibo*”. El “*acuse de recibo*” tiene reconocimiento legal y sobre esa regulación, que no es modificada, se construye esta medida. Lo anterior se hace con el objeto que la cuarta

copia cedible con “*acuse de recibo*” mejore el acceso al financiamiento del vendedor o prestador de servicios de dicha factura.

Por otro lado, el Mensaje Presidencial incluye también otras modificaciones legales referidas a lo siguiente:

- i. Nueva oportunidad para celebración de convenios de pago con la Tesorería General de la República (este beneficio se propone para las pequeñas y medianas empresas);
- ii. Nueva disminución de las tasas del Impuesto de Timbres y Estampillas;
- iii. Creación de la Dirección Regional Metropolitana Santiago Norte del Servicio de Impuestos Internos;
- iv. Otras modificaciones tributarias:
 - a. Responsabilidad social empresarial;
 - b. Perfeccionamientos a las normas relativas a la doble tributación internacional;
 - c. Otros perfeccionamientos a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

4.- CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA FACTURA ELECTRÓNICA

De acuerdo a la definición dada por el SII en su página web, la Factura Electrónica es un documento digital legalmente válido como medio de respaldo de las operaciones comerciales entre contribuyentes y, por lo tanto, reemplaza a las facturas tradicionales de papel. El ser facturador electrónico habilita al contribuyente como emisor y receptor de Documentos Tributarios Electrónicos (DTE) como por ejemplo: Factura Electrónica, Nota de Crédito, Nota de Débito y Guía de Despacho.

Características:

- i. La Factura Electrónica va firmada digitalmente por el emisor.
- ii. La numeración es autorizada vía Internet por el SII.
- iii. Puede ser impresa en papel normal, sin necesidad de tener un fondo impreso o timbrado.
- iv. Se puede consultar la validez del documento en la página web del SII.
- v. Los contribuyentes autorizados como emisores electrónicos pueden seguir emitiendo facturas tradicionales y quedan habilitados para recibir electrónicamente los DTE que le envíen otros contribuyentes. Esto hasta que el contribuyente cumpla el plazo de su obligatoriedad.

5.- OBLIGATORIEDAD EN LA EMISIÓN DE FACTURA ELECTRÓNICA

5.1.- Norma General

El nuevo texto del Artículo 54° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, reemplazado por la Ley N° 20.727 de 2014, establece la obligación, para todos los contribuyentes, de emitir los siguientes documentos en formato electrónico: Facturas, Factura de Compra, Liquidaciones Facturas, Notas de Débito y Notas de Crédito.

En cuanto a las Guías de Despacho y Boletas de Ventas y Servicios, la Ley permite a los contribuyentes optar entre la emisión en formato electrónico o en papel, pudiendo incluso emitirse en ambas modalidades. Al respecto, los documentos emitidos en papel, deberán ser timbrados en el Servicio de Impuestos Internos y mantener las formalidades actuales especificadas en el Reglamento³⁸. Asimismo, la Ley establece que, para aquellos contribuyentes que opten por emitir Boletas de Ventas y Servicios en formato papel, los comprobantes o recibos de transacciones pagadas a través de medios electrónicos tendrán el valor de Boleta de Ventas y Servicios. Si el contribuyente opta por emitir Boletas en formato electrónico y la transacción se paga a través de medios electrónicos, se establece que ambos sistemas tecnológicos deberán estar integrados en la forma que establezca el SII mediante resolución, por lo que se está a la espera de las instrucciones que dicha Institución emita al respecto.

5.2.-Excepciones

El mismo Artículo 54° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en su inciso segundo, establece que no estarán obligados a emitir en formato electrónico los documentos antes mencionados, aquellos contribuyentes que desarrollen su actividad económica en un lugar geográfico:

- i. Sin cobertura de datos móviles o fijos.
- ii. Sin acceso al suministro eléctrico.
- iii. Decretado como zona de catástrofe conforme a la Ley N° 16.282 de 1965.
- iv. Otros que pueda establecer el SII.

Para esto el Servicio deberá emitir la resolución respectiva, de oficio o a petición del contribuyente, individualizando al contribuyente que se encuentre en alguna de estas situaciones y el periodo de tiempo en el cual se mantengan estas condiciones, previo informe de los organismos técnicos respectivos. En caso que sea a petición del

³⁸Decreto Supremo N° 55, de Hacienda, de 1977.

contribuyente, el SII dispondrá de un plazo de 30 días para resolver la solicitud, transcurrido este plazo, ésta se entenderá aceptada. Durante el plazo antes señalado, el Servicio deberá autorizar el timbraje de los documentos en papel que sean necesarios para desarrollar la actividad respectiva.

Respecto a los lugares decretados como zona de catástrofe conforme a la Ley N° 16.282 de 1965, el Servicio deberá emitir de oficio la resolución respectiva, dentro de los 5 días hábiles siguientes a la publicación del Decreto de catástrofe en el Diario Oficial. En tal caso, se deberá autorizar el uso de facturas en papel que ya se encuentren timbradas y que mantenga el contribuyente o autorizar el timbraje de facturas en papel.

5.3.- Vigencia de la Ley N° 20.727

La Ley N° 20.727 considera en sus disposiciones transitorias diferentes plazos en que la obligación de emitir documentos electrónicos entrará en vigencia, dependiendo del tamaño del contribuyente y de su ubicación. Al respecto, la nueva normativa hace referencia a la clasificación y definición por tamaño de empresas contenidas en la Ley N° 20.416 de 2010 que fija normas especiales para las empresas de menor tamaño:

“Artículo Segundo.- Sujeto. Para los efectos de esta ley, se entenderá por empresas de menor tamaño las microempresas, pequeñas empresas y medianas empresas.

Son microempresas aquellas empresas cuyos ingresos anuales por ventas y servicios y otras actividades del giro no hayan superado las 2.400 unidades de fomento en el último año calendario; pequeñas empresas, aquellas cuyos ingresos anuales por ventas, servicios y otras actividades del giro sean superiores a 2.400 unidades de fomento y no exceden de 25.000 unidades de fomento en el último año calendario, y medianas empresas, aquellas cuyos ingresos anuales por ventas, servicios y otras actividades del giro sean superiores a 25.000 unidades de fomento y no exceden las 100.000 unidades de fomento en el último año calendario.”

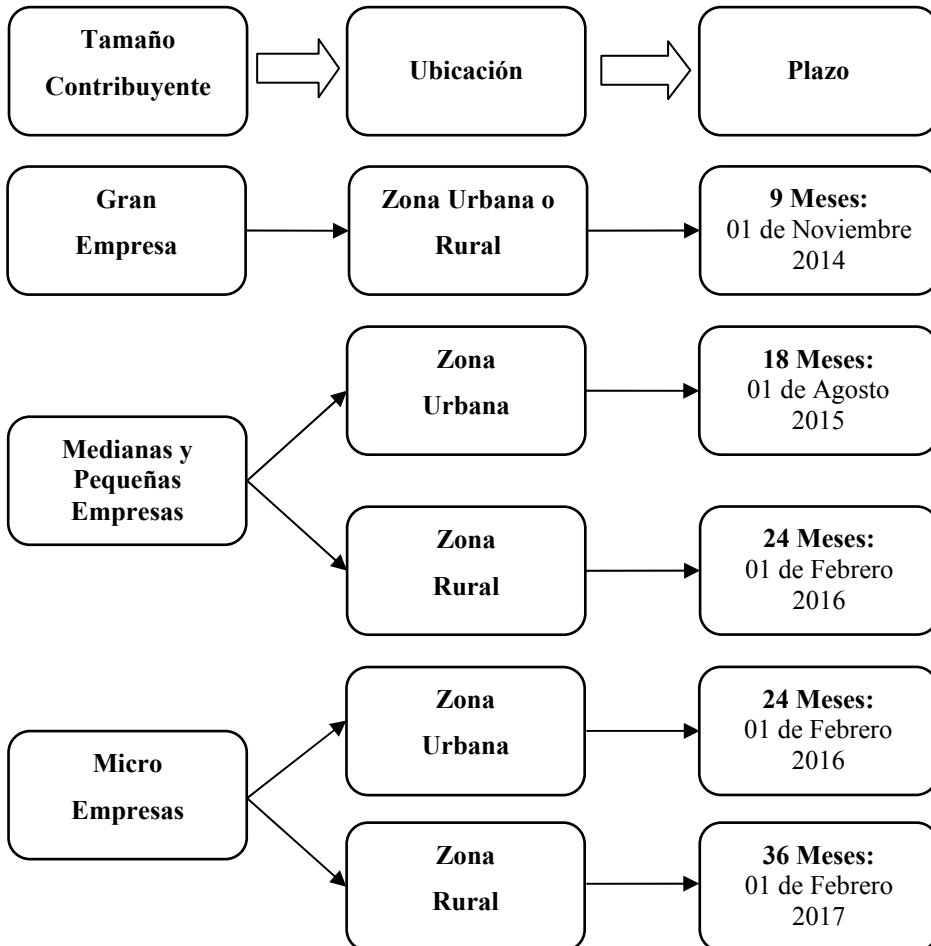
De acuerdo a lo establecido en el Artículo primero transitorio de la Ley N° 20.727, las Grandes Empresas deberán ser las primeras en cumplir con la obligación de emitir documentos electrónicos en un plazo de 9 meses desde la fecha en que se publicó la Ley antes mencionada, esto es, a contar del 31 de enero de 2014. Corresponden a Grandes Empresas aquellas cuyos ingresos anuales por ventas y servicios en el último año calendario sean superiores a las 100.000 UF (2.400 millones de pesos aproximadamente). Para este tipo de contribuyentes, el plazo fijado no distingue de

acuerdo a la ubicación que tengan, en consecuencia, tanto las empresas ubicadas en zonas urbanas como en zonas rurales, tendrán plazo hasta el 01 de noviembre de 2014 para cumplir con la obligación señalada.

Para el resto de las empresas, los plazos son los siguientes:

- A. Medianas y Pequeñas Empresas (ingresos entre 2.400 UF y 100.000 UF):
 - i. Zona Urbana: 18 meses, es decir 01 de agosto de 2015
 - ii. Zona Rural: 24 meses, es decir 01 de febrero de 2016
- B. Microempresas (ingresos menores a 2.400 UF):
 - i. Zona Urbana: 24 meses, es decir 01 de febrero de 2016
 - ii. Zona Rural: 36 meses, es decir 01 de febrero de 2017

Lo anterior, se muestra en el siguiente diagrama:



6.- DERECHO AL CRÉDITO FISCAL

Otra modificación importante introducida por la Ley N° 20.727 a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, es la incorporación del nuevo N° 7 del Artículo 23, donde se establece que los contribuyentes tendrán derecho a crédito fiscal por el impuesto recargado en Facturas Electrónicas, en el periodo en que hagan el “*acuse de recibo*” conforme a lo establecido en el inciso primero del artículo 9° de la Ley N° 19.983, que regula la transferencia y otorga mérito ejecutivo a la copia de la factura. De acuerdo a lo establecido en el Artículo primero transitorio de la Ley N° 20.727, esta nueva disposición, comenzará a regir luego de 180 días de publicada la Ley en el Diario Oficial, vale decir, el 31 de julio de 2014.

Lo anterior, constituye una innovación en esta materia, por cuanto hasta antes de la Ley N° 20.727 el artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, establece que los contribuyentes tendrán derecho al crédito fiscal en el periodo tributario correspondiente al mes de emisión del documento, sin hacer distinción si se trata de un documento electrónico o en papel. Sin perjuicio de aquellos documentos recibidos con retraso, cuyo crédito fiscal puede ser utilizado en los dos periodos tributarios siguientes, según lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley de IVA.

Al respecto, el acuse de recibo en el caso de Facturas Electrónicas se efectúa de acuerdo a lo siguiente:

- i. Si la operación de compraventa o prestación de servicios, ocurre entre emisores electrónicos, el acuse de recibo que indica la Ley N° 19.983 puede efectuarse electrónicamente por el receptor.
- ii. Si la operación de compraventa o prestación de servicios, ocurre entre un emisor electrónico y un receptor no electrónico, el comprador o beneficiario del servicio debe efectuar el acuse de recibo en forma manuscrita sobre la representación impresa de la Factura Electrónica emitida. En caso que el receptor no electrónico haya autorizado al emisor electrónico a transmitirle los documentos tributarios a través de un medio electrónico, sitio web o e-mail, el acuse de recibo puede efectuarse por el receptor bajo estas mismas condiciones (sitio web o e-mail).

Cabe precisar, que de acuerdo a las instrucciones del SII, no es necesario que los documentos tributarios electrónicos deban ser conservados de manera impresa, por lo que deben ser generados y guardados por el emisor electrónico en formato XML (autorizado por el SII), y debe tener la posibilidad de acceder a la información almacenada, en caso de que el Servicio la solicite. Respecto del receptor electrónico, que reciba por los medios electrónicos que haya acordado con el emisor, el DTE puede

ser conservado en formato XML y deberá utilizar este documento para respaldar su información contable. En caso que el receptor de una Factura Electrónica sea un contribuyente no electrónico, es decir, un “*receptor manual*”, los documentos que reciba deben conservarse en versión impresa.

Por otro lado, de acuerdo a la Resolución Exenta N° 45 de 2003, emitida por el SII, los emisores de documentos tributarios electrónicos deben llevar su “*Información Electrónica de Compras y Ventas*” con toda la información de sus compras y ventas, tanto manual como electrónica, la que se debe enviar al Servicio mensualmente, no estando obligados a mantener el Libro de Compras y Ventas en medios impresos. No obstante, de manera voluntaria puede continuar con los Libros de Compras y Ventas manuales.

7.- SISTEMAS DE FACTURACIÓN ELECTRÓNICA

En la actualidad se puede ser emisor de facturas electrónicas de dos maneras:

7.1.- Sistema de Facturación Gratuito del SII (Portal Mipyme)

El SII actualmente tiene habilitado un sistema gratuito de facturación electrónica dirigido a las empresas Mipyme, cuyas ventas efectuadas en los últimos 12 meses, no superan los 500 millones de pesos (Res. Ex. SII N° 124/2006)

El sistema permite al contribuyente:

- i. Ser emisor y receptor autorizado de Documentos Tributarios Electrónicos (DTE): Facturas (afecta y exenta), Nota de Crédito y Débito, Guía de Despacho y Factura de Compra.
- ii. Generar y enviar la Información Electrónica de Compras y Ventas (IECV).
- iii. Ceder Facturas Electrónicas en línea, de acuerdo con la Ley que les otorgó “*mérito ejecutivo*” y sin costo al hacer uso del “*Registro Electrónico de Cesión de Créditos*”.

Además permite:

- i. Emitir y registrar facturas con Impuestos Adicionales (específicamente: ILA, oro, joyas, pieles, tapices, casa rodante, caviar y armas de aire).
- ii. Registrar documentos de compra de activo fijo.
- iii. Registrar facturas de compra con retención parcial o total.
- iv. Facturas con descuentos, por línea de producto o al documento.

- v. Incluir el logo de la empresa en los DTE's.
- vi. Ingresar el factor de proporcionalidad para determinar el crédito fiscal a utilizar en el período (Ventas afecta / Exenta).
- vii. Permite facturar una o más guías de despacho en una factura.
- viii. Realizar una carga masiva de documentos tributarios al Libro de Compra.
- ix. Posibilidad de usar sistemas de contabilidad gratuitos, sólo si es facturador electrónico:
 - x. Sistema de Tributación Simplificada (Art. 14 ter de la LIR).
 - xi. Sistema de Contabilidad Completa MIPYME.

Este sistema será modificado para que puedan incorporarse los contribuyentes que menciona la Ley N° 20.727 de 2014, conforme al nuevo inciso segundo del artículo 4° bis de la Ley orgánica del Servicio de Impuestos Internos (incorporado también por la Ley N° 20.727). Estos son:

- i. Contribuyentes en la nómina de difícil fiscalización.
- ii. Contribuyentes con escaso movimiento operacional o económico.
- iii. Empresas de Menor Tamaño (EMT).
- iv. Otros que determine el SII.

Cabe mencionar que a la fecha, el documento tributario Liquidación Factura no se encuentra disponible para su emisión de manera electrónica en el Sistema de facturación gratuito ofrecido por el SII, cuya incorporación resulta ser indispensable en la medida que los contribuyentes que cumplan los requisitos para acogerse a este sistema se encuentren obligados a facturar electrónicamente conforme a la Ley.

7.2.- Sistemas de Facturación Propio o de Mercado

Los contribuyentes pueden adquirir en el mercado un software que les permita operar con Factura Electrónica o se puede construir un software según las especificaciones indicadas por el SII. El Sistema de Facturación Electrónica Propia o de Mercado recibe ese nombre por el tipo de software (Sw) que se utiliza para la emisión de los DTEs.

Para este caso, el contribuyente puede adquirir un Sistema de Facturación “*en el mercado*” o puede ser de “*construcción propia*”.

El SII autoriza sólo la estructura de los DTE, por tanto, no autoriza los sistemas informáticos de emisión de DTE, excepto casos especiales, como el proceso FastTrack, donde ciertas empresas han sido certificadas por el SII como proveedores de soluciones de facturación electrónica.

Las facturas electrónicas que emiten los sistemas autorizados (Propio o Software gratuito SII) poseen las mismas características técnicas, la validez legal y tributaria que los documentos en papel.

Un DTE siempre debe ir “*firmado digitalmente*” por el emisor.

A continuación, se presenta un esquema con la comparación de los sistemas de facturación antes mencionados:

Sistema de Facturación Propio o de Mercado	Sistema de Facturación Gratuito del SII
Adquirido en el mercado o desarrollado internamente.	Ofrecido gratuitamente por el SII.
Se puede integrar con aplicaciones existentes en la empresa.	No se integra con aplicaciones del contribuyente.
Requiere un proceso de certificación con el SII.	No requiere certificación del SII y se puede comenzar a facturar inmediatamente.
Para todos los contribuyentes.	Ofrecida para contribuyentes con características especificadas en la Ley.
Alto volumen de emisión de DTE.	Bajo volumen de emisión de DTE.
Pueden emitir Facturas, Notas de Crédito y Débito, Guía de Despacho, Factura de Compra, Boletas afectas, Factura de Exportación, Notas de Crédito y Débito de Exportación y Liquidación Factura, entre otros.	Facturas (afecta y exenta), Nota de Crédito y Débito, Guía de Despacho y Factura de Compra.
Permite administración de folios en diferentes sucursales.	Baja los folios uno a uno independientemente de la sucursal.

Cabe indicar que otras de las modificaciones importantes realizadas por la Ley N° 20.727 fue la incorporación del inciso final al artículo 17 del Código Tributario, el cual establece que el SII podrá autorizar el reemplazo de los libros de contabilidad y auxiliares que se lleven en soporte de papel, por sistemas tecnológicos. Para ello, el Servicio certificará los sistemas que cumplan con los requisitos que establece la Ley.

Por otro lado, considerando las herramientas y funcionalidades de los sistemas de facturación electrónica mencionadas anteriormente, podemos deducir que la facturación electrónica presentan los siguientes beneficios para la Administración Tributaria y sus usuarios:

7.3.- Beneficios para el SII

- i. Disminuye el timbraje de facturas en oficinas del Servicio.
- ii. Disminuye la verificación de documentos.
- iii. Disminuye el control manual de libros de compra-venta.
- iv. Mejora la calidad de servicio.
- v. Aumenta la capacidad para efectuar cruces de información de manera masiva.

7.4.- Beneficios para el Contribuyente

- i. Verificación en línea de la validez de DTEs.
- ii. Ahorro en costos de impresión, despacho y almacenamiento de documentos tributarios.
- iii. Disminución de timbraje de documentos tributarios físicos, ahorrando en tiempo y costos de traslado y espera.
- iv. Eliminación de riesgo de pérdida de documentos tributarios físicos.
- v. Se pueden almacenar las facturas digitalmente.
- vi. Se puede realizar cesión de facturas en forma simple y en línea (Factoring).
- vii. Mejora la rapidez y confiabilidad del proceso de facturación de la empresa.
- viii. Permite, al pagar por internet, diferir el pago del IVA hasta el día 20 de cada mes.

7.5.- Obligaciones del facturador electrónico

Sin perjuicio de los beneficios que se enumeraron anteriormente, y muchos otros que puedan significar los sistemas de facturación electrónica que son desarrollados a la medida de cada usuario, los facturadores electrónicos mantienen las obligaciones generales de cualquier contribuyente, además de las que se mencionan a continuación:

- i. Informar al SII los firmantes autorizados.
- ii. Enviar al SII un ejemplar de cada DTE que emita.
- iii. Enviar los DTE a sus receptores electrónicos y recibir DTE de sus proveedores emisores electrónicos.
- iv. Todos los DTE que se emitan, excepto las Boletas Electrónicas, deben ser enviadas al SII en formato XML.
- v. Mantener a la vista en sucursales y lugares de venta, copia del extracto de la Resolución que lo autoriza como emisor electrónico.
- vi. Informar a sus clientes respecto a esta forma de operación y la posibilidad de verificar los documentos en www.sii.cl.
- vii. El emisor electrónico debe llevar el registro electrónico de sus compras y ventas en la Información Electrónica de Compras y Ventas (IECV), la que debe enviar mensualmente al SII.

- viii. Debe incorporar la información de los DT no electrónicos recibidos y emitidos.
- ix. Para el caso del Sistema de Facturación Propio o de Mercado, al emitir Guías de Despacho Electrónicas (GDE), debe registrarlas en el “*Libro de Guías de Despacho Electrónicas*”.
- x. Todos los registros deberán estar disponibles y actualizados en la sucursal o casa matriz, para posibles revisiones del SII.
- xi. Para respaldar sus operaciones, debe almacenar y conservar DTE emitidos y recibidos.
- xii. Entregar copia impresa a contribuyentes no electrónicos.

8.- CONCLUSIÓN

Si existe algo que complica a cualquier empresa, de cualquier tamaño, es la creciente acumulación de papeles de todo tipo: facturas emitidas a clientes, facturas recibidas de proveedores, guías de despacho emitidas y recibidas, entre otros.

Aplicando adecuados métodos administrativos de clasificación y ordenamiento, las empresas han conseguido sobrellevar por largos años este problema, con un costo importante de personal y de infraestructura. No obstante, con la revolución de Internet y la disponibilidad de computadores cada vez más baratos y al alcance del bolsillo de cualquier empresa, es posible encontrar una solución a estas necesidades, más práctica y económica.

Claro que sí, y en este sentido, ha sido el Servicio de Impuestos Internos quién ha marcado el liderazgo en la aplicación de tecnología informática a estos problemas. Es cierto que el objetivo del SII es procurar una más eficaz herramienta en el marco de sus propios intereses de recaudación tributaria, pero se debe admitir que no se habría logrado el éxito alcanzado, si no hubiese también importantes beneficios para la empresa o institución usuaria.

Es así como surge la Factura Electrónica, como una iniciativa del SII, que en términos resumidos es el concepto genérico de los siguientes documentos tributarios: Facturas, Notas de Crédito, Notas de Débito, Guías de Despacho, Facturas de Compra, Facturas Exentas. A diferencia de la emisión de facturas tradicionales, la Factura Electrónica es emitida en un formato estándar, de modo que pueda ser transferida en forma digital al SII, y en forma digital o impresa al destinatario.

Como se pudo observar a lo largo del presente artículo, los cambios introducidos por la Ley N° 20.727, de 2014, en materia de facturación electrónica constituyen un cambio

de fondo en donde la Ley hace universal y obligatorio el uso de la Factura Electrónica para todos los contribuyentes con actividades económicas de primera categoría, en reemplazo de los documentos físicos o de papel, y en los plazos que señala. Además, indica que los documentos tributarios obligatorios a emitir, en formato electrónico, son: las Facturas, Facturas de Compra, Liquidaciones Facturas, Notas de Débito y Notas de Crédito.

Por otra parte, será necesario esperar las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, respecto a los contribuyentes que podrán incorporarse al sistema gratuito de facturación electrónica del SII, de acuerdo a lo mencionado por la Ley N° 20.727 de 2014 y si los requisitos de inscripción para usar el Sistema de Factura Electrónica gratuito del SII o mediante un Software de Mercado, se mantendrán vigentes.

9.- BIBLIOGRAFÍA

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2014). *Ley N° 20.727: Introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de factura electrónica y dispone otras medidas que indica*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2005). *Resolución Exenta N° 86: Autoriza como emisores de documentos tributarios electrónicos a contribuyentes que señala*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2006). *Resolución Exenta N° 93: Complementa Res. Ex. SII N° 45, de 01.09.2003 y Res. Ex. SII N° 86, de 01.09.2005, permitiendo la incorporación al sistema de facturación electrónica de personas y entidades que no son contribuyentes de IVA*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2006). *Resolución Exenta N° 124: Modifica Res. Ex. SII N° 86, de 01.09.2005, eliminando la cantidad de facturas emitidas y aumentando el monto de las ventas anuales, establecidos como requisito para acceder al sistema de factura electrónica del portal tributario Mipyme, de este Servicio*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2003). *Resolución Exenta N° 45: Establece normas y procedimientos de operación respecto de los documentos Tributarios Electrónicos*. Chile.

FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES

Pablo Calderón Torres

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,
Contador Auditor,
Profesor Magíster en Tributación,
Profesor Diplomas Área Tributaria,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.



RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto entregar antecedentes generales relativos al Fondo de Utilidades Tributables (FUT), su historia y las modificaciones más relevantes, agregando alcances relativos al proyecto de ley que da cuenta de la eliminación de dicho registro, que nos acompaña por más de 30 años.

A contar de su creación, ha sufrido muchas modificaciones por cambios legislativos, que dan cuenta de una gran cantidad de interpretaciones y muchas veces cambios de criterio por parte de la administración tributaria, lo cual es natural, dado que en la actualidad somos un país en desarrollo con una economía abierta, con altos niveles de inversión extranjera, un mercado de capitales y una banca financiera muy desarrolladas, lo cual no existía en ese tiempo.

Por lo anterior, se envió al parlamento un proyecto de ley que tiende a mejorar el sistema tributario, para ello, se incorpora un análisis de la eliminación del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) considerada en dicha reforma, sin perjuicio de como quede en definitiva una vez que se apruebe dicha reforma.

Por lo anterior, el presente artículo quiere aportar antecedentes técnicos que explican su tratamiento desde su creación (FUT) hasta el proyecto de ley enviado por la actual mandataria. Esperemos que de la discusión parlamentaria y empresarial, dicha reforma sea la mejor para nuestro país, el que requiere de manera urgente un sistema tributario con mayor equidad.

1.- INTRODUCCIÓN

Nuestro país en el último tiempo ha presenciado, de diversos sectores de la sociedad, una serie de manifestaciones exigiendo educación gratuita y de buena calidad, dado ello, la presidenta Michelle Bachelet Jeria a través de un proyecto de ley ha enviado al parlamento una reforma tributaria para hacer frente a las mayores demandas sociales, con el único objeto de generar mayores ingresos ordinarios y permanentes que permitan alcanzar una sustentabilidad fiscal a dicha demandas.

Uno de los puntos que ha significado materia de controversia ha sido la eliminación del Fondo de Utilidades Tributables, creado a principio de los años ochenta a la luz de la publicación de la Ley N° 18.293, el cual vino a promover mecanismo de incentivo al ahorro y a la inversión.

Existen diversas posiciones al respecto, dado ello, el presente escrito, tiene por finalidad entregar mayor información al respecto y de manera descriptiva, dar a conocer cuáles son aquellas variables que debemos tener en cuenta a la hora de interiorizarnos en el tema.

Para ello, la primera parte tiene por objeto efectuar una breve descripción histórica del Fondo de Utilidades Tributables.

Luego, describir los objetivos del Fondo de Utilidades Tributables, los cuales se centran en el control de las utilidades tributables pendientes de tributación a nivel de las personas y sus créditos asociados.

Posteriormente, revisar cuales han sido las reformas más importantes en materia de Fondo de Utilidades Tributables con el objeto de entregar una visión global de los grandes hitos.

Para terminar con un breve análisis de las complejidades de nuestro sistema tributario y la propuesta de eliminación del Fondo de Utilidades Tributables de la actual presidenta Michelle Bachelet Jeria.

2.-BREVE HISTORIA DEL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES.

Para principio de los años 80, la mayoría de los países latinoamericanos y del caribe habían sufrido el rigor de una extensa recesión económica, lo cual, nuestro país no estuvo ajeno a ello, las razones fueron múltiples, no obstante podemos inferir que una de las principales causas puede ser atribuido a la sobrevaluación del peso chileno (que fue ayudado por la paridad de dicha moneda frente al dólar estadounidense, que se mantuvo en 39 pesos entre 1979 y 1982), además, los altos niveles de endeudamiento externo que varios países de la región (incluido Chile) mantenían. Adicionalmente a ello, los distintos métodos de liberación financiera que mantuvieron las tasas de interés muy altas durante prolongados períodos de tiempo, afectaron de manera directa la formación de capital de inversión en el país, específicamente en actividades muy sensibles como las productivas; de hecho, en el período 1977-1982 la mayor parte del gasto en Chile consistía en el consumo de bienes y servicios. Como dato adicional, entre 1973 y 1982, la deuda externa chilena aumentó de 3500 millones a más de 17 mil millones de dólares.³⁹

Además, la crisis afectó al sector financiero, por lo cual el Estado tuvo que intervenir muchos Bancos⁴⁰ que habrían tomados riesgos excesivos, lo que generó la gran crisis bancaria.

Por consiguiente, las autoridades de turno a través de diversos incentivos a la economía, propusieron mejoras, una de ella era revisar el sistema tributario que imperaba en el país.

2.1.- Sistema tributario hasta antes de la publicación de la Ley N° 18.293.

Hasta el 31 de diciembre de 1982, las utilidades tanto percibidas como devengadas por los agentes generadores de renta (empresas) afectas al impuesto de primera categoría, debían ser declaradas anualmente en base devengada por los propietarios de las rentas en sus respectivos impuestos personales, es decir, Global Complementario en la medida que se trataran de personas naturales y que además debían poseer domicilio y/o residencia en Chile; o Impuesto Adicional, tanto personas naturales como jurídicas, en la medida que no se trataran de domiciliados o residentes en Chile. Dado ello, la

³⁹Gabriel Salazar y Julio Pinto (2002). Historia contemporánea de Chile III. La economía: mercados empresarios y trabajadores. pp. 49-62.

⁴⁰Crisis financiera chilena Enrique Marshall Banco Central 2009, en el período 1981-83, veintidós instituciones fueron intervenidas (las que representaban el 60% del mercado de crédito); de ellas, dieciséis fueron liquidadas y seis reprivatizadas (entre éstas, los dos bancos más grandes del sistema).

estructura del impuesto a la renta, que gravaba tanto las rentas percibidas como las devengadas, no solo desalentaba el ahorro a nivel personal, minimizándolo a nivel global, sino que también era un factor que cooperaba a que la relación deuda a capital de las empresas fuera excesivamente alta, con la consecuente inestabilidad que ello acarrea.

2.2.- Reforma tributaria Ley N° 18.293, publicada el día 01 de enero de 1984

Conforme a lo anterior, nuestro país bajo ese escenario adverso, efectuó una gran reforma tributaria que se tradujo en la publicación de la Ley N°18.293 con el objetivo último de desgravar las rentas en la medida que éstas no sean retiradas de la empresa, bajo dos pilares fundamentales:

- i. Incentivar el ahorro.
- ii. Incentivar la inversión.

Dicha reforma se basaba en un **sistema integrado**, dado que su principal característica es que los impuestos recaen sobre las personas afectas a los impuestos finales (Global complementario o adicional), por consiguiente, el impuesto que pagan las empresas no es más que un adelanto del pago que deben hacer sus dueños. El impuesto a las empresas tiene como base las utilidades devengadas y los dueños pagan sobre las utilidades percibidas o retiradas, con un crédito por el impuesto ya pagado por la empresa.

Por lo tanto, el impuesto de primera categoría que pagan los generadores de renta o empresas, pasa a ser un mero anticipo de los impuestos finales, con ello el sistema fomenta el ahorro de las empresas en la forma de utilidades retenidas que permiten financiar la inversión.

En consecuencia, las modificaciones que se propusieron a la ley sobre impuesto a la renta tenían por finalidad principal resolver el problema del bajo ahorro, readecuando la estructura financiera de las empresas, permitiéndoles una mayor capacidad de ahorro e inversión.

Por su parte, con el objeto de evitar que el gravamen por los retiros tendiera a inmovilizar inversiones en las empresas, se contempló la posibilidad de reinvertir en otras.

En consecuencia, a contar del 1 de enero de 1984 las declaraciones de las rentas personales en los impuestos global complementario e impuesto adicional quedó

supeditada a la ocurrencia de que existiesen retiros durante el ejercicio o que se de cualquier situación que la ley califique o equipare como “*retiros*”.

Este nuevo sistema tributario, que en definitiva se tradujo en postergar la tributación de los impuestos personales (global complementario e impuesto adicional), fue aplicable para aquellos contribuyentes que cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- i. Debe considerar únicamente a contribuyentes que desarrollen actividades clasificadas en la primera categoría de acuerdo a la ley sobre impuesto a la renta y,
- ii. Que declaren sus rentas efectivas de primera categoría mediante contabilidad completa sustentada en un balance general (hoy bajo normas Internacionales de Información Financiera).

Por consiguiente, el día 28 de marzo de 1985, el Servicio de Impuestos Internos publicó Resolución 891 donde establece la obligatoriedad de llevar un libro especial denominado **Registro de la Renta Líquida Imponible de primera Categoría y Utilidades acumuladas**, para efectos de anotar en forma detallada la determinación de la Renta Líquida Imponible y otros ingresos.

Ahora bien, pasaremos a analizar las dos etapas que se dan en este sistema integrado de tributación.

2.2.1.- Tributación de las empresas generadoras de renta:

2.2.1.1.- Impuesto de primera categoría:

Las empresas que desarrollan actividades clasificadas como rentas del capital, clasificadas en el artículo 20 de la ley sobre impuesto a la renta y que las determinen a través de un balance general, según contabilidad completa, deberán determinar Renta Líquida Imponible de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 29° al 33°, en concordancia con el artículo 14° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según el siguiente esquema.

Esquema determinación Renta Líquida Imponible:

Resultado Del Balance
(+) Agregados (Art. 33 N°1)
(-) Deducciones (Art. 33 N°2)
(=) R.L.I. / Pérdida Tributaria

Dicha renta líquida imponible de primera categoría será en definitiva la que soportará el impuesto de primera categoría, hoy con tasa del 20%⁴¹, el cual podrá ser imputado **como crédito** a los Impuestos Global Complementario y Adicional de acuerdo a los artículos 56 N°3 y 63 de la ley sobre impuesto a la Renta.

2.2.2.- Tributación de los socios y/o accionistas, consumidores de renta:

2.2.2.1.- Global Complementario:

La Ley sobre Impuesto a la Renta establece, además del impuesto de primera categoría, un impuesto complementario que grava el conjunto de las rentas afectas a dicha categoría, razón por la cual se denomina Global Complementario, impuesto de carácter directo ya que se relaciona con la persona. Como norma general este impuesto grava a las personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, independiente de su nacionalidad.

Para la determinación de la base imponible del impuesto Global Complementario, considerará entre otras:

Los retiros de utilidades tributables de empresas que determinen su renta efectiva mediante contabilidad completa.

Los dividendos y demás cantidades distribuidas por sociedades anónimas y en comanditas por acciones.

Los gastos rechazados y pagados en empresas de primera categoría obligadas a llevar contabilidad completa.⁴²

Como se señaló anteriormente, de acuerdo al artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el impuesto de primera categoría soportado por estas rentas, podrá ser imputado al impuesto global complementario de acuerdo con las normas del artículo 56, N° 3.

⁴¹Ley N° 20.630 publicada en el diario oficial el día 27 de septiembre de 2012.

⁴²Ley N° 20.630 artículo 21 inciso tercero, Circular N° 45 del 23 de septiembre de 2013.

“Artículo 56.- A los contribuyentes afectos a este impuesto se les otorgarán los siguientes créditos contra el impuesto final resultante, créditos que deberán imputarse en el orden que a continuación se establece:

3) La cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la renta bruta global, la misma tasa del impuesto de primera categoría con la que se gravaron. También tendrán derecho a este crédito las personas naturales que sean socios o accionistas de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socias o accionistas de otras sociedades, por la parte de dichas cantidades que integre la renta bruta global de las personas aludidas.”

2.2.2.2.- Impuesto Adicional:

El impuesto adicional es un tributo a la renta que se aplica en remplazo del impuesto Global Complementario a aquellos contribuyentes que durante el año no hayan tenido domicilio ni hayan sido residentes en Chile, por consiguiente aplica tanto a personas naturales como jurídicas.

Este impuesto puede revestir el carácter de sujeto de declaración de acuerdo al artículo 65 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, como es el caso de:

- i. Los contribuyente del artículo 58 N°1 que pueden ser personas naturales extranjeras y personas jurídicas que obtengan rentas de fuente chilena a través de agencias, sucursales u oficinas de representación.
- ii. Personas naturales extranjeras y personas jurídicas constituidas fuera del país que obtengan rentas de fuente chilena, afectas al impuesto adicional del artículo 60 inciso primero.

No obstante a ello, los dividendos distribuidos a accionistas sin domicilio ni residencia en Chile, el impuesto adicional no es sujeto de declaración, quedando afecto a un impuesto adicional de retención de un 35%, como es el caso de los contribuyentes del artículo 58 N°2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, todo ello de acuerdo a las normas de retención del artículo 74 N°4 de la ley citada.⁴³

Al igual que en el caso del impuesto global complementario, de acuerdo al artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el impuesto de primera categoría soportado por

⁴³Considerar modificación Ley N° 20.630 de 27 de septiembre de 2012, circular N° 54 de 25 de noviembre de 2013.

estas rentas, podrá ser imputado al impuesto adicional de acuerdo con las normas del artículo 63.

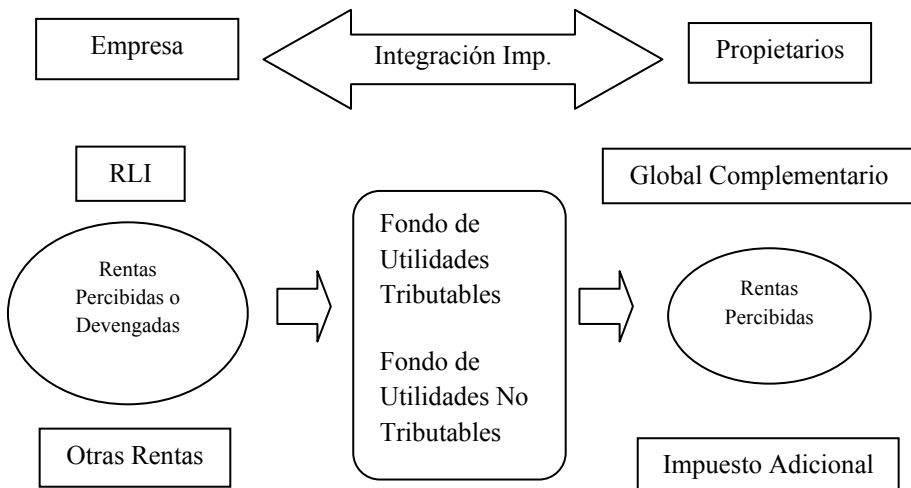
“Artículo 63.- A los contribuyentes del impuesto adicional se les otorgará un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar a las cantidades gravadas conforme a los artículos 58 y 60 inciso primero, la misma tasa de primera categoría que las afectó.

De igual crédito gozarán los contribuyentes afectados al impuesto de este Título sobre aquélla parte de sus rentas de fuente chilena que les corresponda como socio o accionista de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socias o accionistas de otras sociedades.

En ningún caso dará derecho al crédito referido en los incisos anteriores al impuesto del Título II, determinado sobre rentas presuntas y de cuyo monto pueda rebajarse el impuesto territorial pagado.

Los créditos o deducciones que las leyes permiten rebajar de los impuestos establecidos en esta ley y que dan derecho a devolución del excedente se aplicarán a continuación de aquéllos no susceptibles de reembolso.”

Esquema de tributación:



3.- OBJETIVOS DEL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES

La Ley sobre el Impuesto a la renta, en su artículo 20 clasifica las rentas del capital, las cuales se afectan con un impuesto del 20% que podrá ser imputado a los impuestos global complementario o adicional, de acuerdo con las normas de los artículos 56 N°3 y 63.

En relación a las rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría, la Ley sobre Impuesto a la Renta establece un sistema de gravamen en dos niveles. Primero, al momento de la generación (devengo o percepción) las rentas se gravan con el ya señalado (Impuesto de Primera Categoría). Segundo, al momento de su percepción o retiro por parte del propietario final, las rentas se gravan con el Impuesto Global Complementario o Adicional, dependiendo el ámbito de aplicación del impuesto a la renta, según corresponda.

La estructura dual (dos niveles) de la LIR se sustenta sobre la base de la **imputación** del Impuesto de Primera Categoría respecto de los impuestos finales. En definitiva, dicho impuesto constituye un **crédito** respecto de los impuestos finales.

La imputación del Impuesto de Primera Categoría a los impuestos finales ya sea Global Complementario o Impuesto adicional es lo que permite denominar a nuestro sistema impositivo como un **“sistema integrado”** en el que la carga tributaria total de las rentas se determina a nivel de propietario final, constituyendo dicho impuesto un adelanto o anticipo de los impuestos finales.

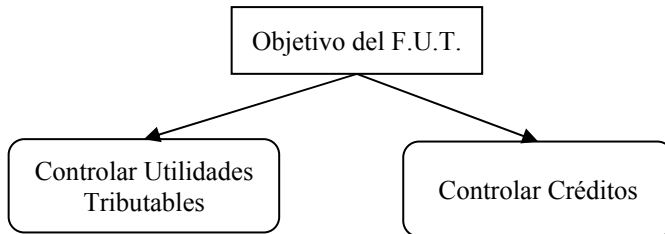
3.1.- Control de las utilidades y créditos.

Dado la importancia que reviste para los efectos de determinar y registrar correctamente el Impuesto de Primera Categoría y, en definitiva, el crédito contra los impuestos finales, el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece el registro denominado Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

En dicho registro, los contribuyentes de primera categoría, registran las rentas de primera categoría que estarán afectas a los impuestos finales, señalando en una columna especial, el Impuesto de Primera Categoría con el que se afectaron.

Así, el FUT permite determinar el crédito por Impuesto de Primera Categoría a que tienen derecho los propietarios finales al momento de la distribución de las rentas. Asimismo, constituye un registro detallado de rentas que se afectarán con los impuestos finales y de los créditos correspondientes a las rentas, clasificados por año y debidamente reajustados por la inflación.

Es importante destacar, que en materia de retiros de utilidades la Ley sobre Impuesto a la Renta establece un orden de prelación, esto es, determina que utilidades deben retirarse primero y, consecuentemente, que crédito tienen esas rentas. En este sentido, nuestro sistema utiliza el criterio de antigüedad de manera que las utilidades



más antiguas y con el crédito que les corresponda deban retirarse primero.⁴⁴

3.2.- Devolución del impuesto de primera categoría (PPUA)

El Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (PPUA) es el Impuesto a la Renta de Primera Categoría, pagado por la empresa, que afectó a las utilidades que luego resultan absorbidas por pérdidas tributarias, y que por lo tanto, constituye un crédito tributario del contribuyente contra el Fisco.

El artículo 31, N° 3 inciso segundo, de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone, en la parte pertinente que: *"En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de Primera Categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93° a 97° de la presente ley."*

Esta norma permite que los contribuyentes obtengan devolución del impuesto de Primera Categoría, pagado por utilidades que luego son absorbidas por las pérdidas tributarias, todo ello contabilizado en el registro llamado Fondo de Utilidades Tributables (FUT). Esta devolución debe solicitarse mediante formulario de declaración anual de impuestos.

Sin perjuicio de lo señalado más adelante, para efectos de su devolución, el artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta considera a los PPUA del artículo 31, N° 3 de la misma ley, como si fueran Pagos Provisionales Mensuales.

⁴⁴Artículo 14 letra A N° 3, letra d) Ley N° 18.985 de 1990.

El impuesto de Primera Categoría pagado que puede recuperarse como PPM puede provenir de la absorción de utilidades generadas por la propia empresa⁴⁵, o puede provenir de utilidades percibidas de otras empresas, producto de una participación social o accionaria, ya que la disposición en cuestión no hace ninguna distinción al respecto.⁴⁶

4.- RELACIÓN CAPITAL PROPIO Y FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES:

Cuando determinamos el Capital Propio Tributario inicial de una entidad, según lo establece la propia Ley sobre Impuesto a la Renta en su artículo 41 inciso primero, nos señala que debemos considerar el total de activos que posee una entidad, previó a efectuar algunos ajustes financieros y tributarios, con el objeto de dejar valorizado dichos activos a valores tributarios, luego descontar todos los pasivos tributarios exigibles.⁴⁷

Dado lo anterior, todas las operaciones producto del desarrollo de sus actividades comerciales se encuentran contenidas dentro de las cuentas de balance, lo que implica que si al capital propio tributario inicial debidamente actualizado le incorporamos los resultados acumulados de los distintos períodos, debiéramos de llegar al Capital Propio Tributario final por la mecánica del método tradicional, establecida en el artículo ya citado.

Por lo tanto, es dable entender que la situación financiera comparada con la tributaria difieren una de otra, debido a que la forma de determinarlos resultados sujetos a bases fiscales poseen una concepción distinta establecida en la Ley sobre Impuesto a la Renta, por consiguiente, el elemento que cobra relevancia no es precisamente la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, sino que es la forma en que ésta va a tributar cuando sea retirada, y es allí donde el Fondo de Utilidades Tributables (F.U.T.) comienza a tomar vital relevancia.

Sin duda que de lo anterior son muchas las conclusiones que podemos obtener, lo importantes es comprender que el Fondo de Utilidades Tributables es un elemento que

⁴⁵PPUA que no podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno, el IDPC en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo, el crédito por IPE establecido en los artículos 41 A y 41 C de la LIR. Circular N° 14 de 07 de marzo de 2014.

⁴⁶Oficio N° 3.759 de 09 de agosto de 2004.

⁴⁷Hoy las empresas consideran sus Estados Financieros bajo I.F.R.S., (NIC1).

desde una perspectiva Tributaria juega un rol fundamental, y que dicho elemento siempre formará parte del Capital Propio Tributario de una sociedad obligada a llevar dicho registro.

Expresando la misma conclusión anterior, el FUT, al igual que el FUNT, son la acumulación de los resultados tributarios determinados por la empresa que forman parte del Capital Propio Tributario de cualquier empresa, es homologable a las utilidades acumuladas financieras cuando decidimos determinar el patrimonio financiero de cualquier compañía.

De acuerdo a lo revisado, nuestro sistema tributario está concebido a través de una integración de los impuestos tanto corporativos como personales y tiene incentivos evidentes a la inversión y ahorro, que era en definitiva el objetivo para el cual fue concebido.

5.- REFORMAS TRIBUTARIAS DEL FUT RELEVANTES.

Cuando tratamos el tema de tributación, en definitiva se está tratando de cuánto es el impuesto que deben pagar las personas, empresas u organizaciones al Estado por distintos motivos. Por ejemplo: poseer una propiedad, recibir un servicio o adquirir un producto, etc. Estos pagos constituyen la mayoría de los ingresos ordinarios del Estado; con éstos se financia el gasto público, la inversión social y la infraestructura.

En los diferentes países existe una estructura de impuestos, la cual determina quién o quiénes deben o no pagar impuestos, así como el motivo de ello, la cantidad que deben pagar, etc. Sin embargo, dependiendo de las políticas de los gobiernos y del desempeño de su economía, esta estructura se debe modificar. A esta modificación se le denomina **Reforma tributaria**.

Chile, se ha caracterizado por ser un país de reformas tributarias, dado ello, a la luz de mucho críticos, el sistema tributario en Chile en definitiva es muy complejo, en especial lo que guarda relación con el Fondo de Utilidades Tributables. Es por ello, que se ha seleccionado algunas de las principales reformas tributarias efectuadas con posterioridad a la Ley N° 18.293 de 1984, citando la ley, año de publicación y circulares atinentes al tema, estas son:

- i. Publicación de la Ley N° 18.489 el día 04 de enero de 1986, que incorpora modificaciones al artículo 14, reconociendo el FUT devengado⁴⁸.

⁴⁸Circular N° 12 de 29 de enero de 1986.

- ii. La publicación de la Ley N° 18.775 efectuada en el diario oficial el día 14 de enero de 1989, donde se incorpora que las empresas tributarán sobre los retiros y distribuciones, y los socios y accionistas sobre base de renta percibida, lo cual modifica profundamente el modelo del incentivo al ahorro y la inversión, privilegiando la capitalización.⁴⁹
- iii. Posteriormente, se publica la Ley N° 18.985 el día 28 de junio de 1990, volviendo al modelo anterior, privilegiando el sistema de incentivo al ahorro e inversión.⁵⁰
- iv. Las empresas vuelven a tributar en base a lo percibido y/o devengado y los socios y accionistas en base a las rentas percibidas.⁵¹, no obstante esta modificación tiene la importancia de incluir en la Ley sobre Impuesto a la Renta, el registro del Fondo de Utilidades Tributables en lo que hoy lo encontramos en su artículo 14 letra A, N°3.
- v. La publicación de la Ley N° 19.398 el día 4 de agosto de 1995, que incorpora entre otras modificaciones la tributación de los retiros presuntos.⁵²
- vi. La publicación de la Ley N° 19.753 el día 28 de septiembre de 2001, al incorporar modificaciones al artículo 20 (tasa 16% año 2002, 16,5% año 2003 y 17% año 2004 al 2010) y 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.⁵³

Artículo 20°.- "Establécese un impuesto de 17% que podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56°, N° 3 y 63°. Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre:"

Inciso final del N° 4 del Art. 74°. "Igual obligación de retener tendrán las personas que remesen al exterior, a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, cantidades provenientes de las operaciones señaladas en las letras a), c), d), e), h) y j) del número 8° del artículo 17°. La retención se efectuará con la tasa de 5% sobre el total de la cantidad a remesar, sin deducción alguna, salvo que pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto, caso en el cual dicha retención se hará con la tasa de 17% sobre esta renta, sin perjuicio del derecho que tenga el contribuyente de imputar en su declaración anual el remanente que resultare a otros impuestos anuales de esta ley o a solicitar su devolución en la forma prevista en el artículo 97°."

⁴⁹Circular N° 11 de 27 de enero de 1989.

⁵⁰Circular N° 60 de 03 de diciembre de 1990.

⁵¹SII publica Resolución N° 2154 del 19 de julio de 1991 (deroga resoluciones 891/85).

⁵²Circular N° 37 del 25 de septiembre de 1995.

⁵³Circular N° 95 del 20 de diciembre de 2001.

- vii. La publicación de la Ley N° 20.455 el día 31 de julio de 2010, al incorporar un aumento transitorio del impuesto de primera categoría.⁵⁴
Dicha ley establece un impuesto de primera categoría de un 20% para el año 2011, que bajaría a un 18,5% para el año 2012, volviendo al impuesto del 17% para el año 2013 respectivamente, el cual podrá ser imputado al impuesto global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56°, N° 3 y 63°.
- viii. La publicación de la Ley N° 20.630 el día 27 de septiembre de 2012, al incorporar un aumento del impuesto de primera categoría.⁵⁵
Dicha ley, establece un impuesto de primera categoría de un 20% para el año 2012 dejándolo en definitiva como permanente. El cual podrá ser imputado al impuesto global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56°, N° 3 y 63°.
La publicación de la Ley N° 20.630 el día 27 de septiembre de 2012, modificación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.⁵⁶

Según la reforma tributaria citada, todas las partidas que da cuenta expresamente el artículo 21, no se deducirán en la misma empresa en su registro FUT.

6.- PROBLEMAS A CONSIDERAR:

De lo revisado, podemos establecer que en los 30 años de historia del Fondo de Utilidades Tributables ha sufrido muchas modificaciones a través de diversas reformas tributarias, sin considerar interpretaciones efectuadas por la administración tributaria y en muchas ocasiones, cambios de criterio.

No obstante ello, nuestro sistema tributario ofrece varios temas que debemos considerar, tal es así que un estudio publicado por Michael Jorratt De Luis⁵⁷, da cuenta de ello, señalando entre otras:

- i. Posee una excesiva complejidad:

Esto se da por varias razones, pero señala en su estudio que tanto la diversidad de tasas que existen actualmente, y además los mecanismos de determinación de bases

⁵⁴Circular N° 63 del 20 de septiembre de 2010.

⁵⁵Circular N° 48 del 19 de octubre de 2012.

⁵⁶Circular N° 45 del 23 de septiembre de 2013.

⁵⁷Diagnóstico del sistema tributario chileno, Santiago de Chile marzo de 2000.

imponibles fiscales, o franquicias a determinados sectores, como ocurre en Chile con la agricultura, la minería, la silvicultura y los pequeños contribuyentes, entre otros.

Por otra parte, la diferencia que existe en la tasa de impuesto de las empresas (hoy 20%) y la tasa marginal de los impuestos personales (40%), dicha brecha, más la tributación de los retiros y distribuciones de utilidades sobre base percibida genera incentivos a la elusión, que deben ser frenados a través de normas tales como la presunción de retiros o la tributación sobre gastos rechazados.

De esta característica del impuesto a la renta señaladas anteriormente, deriva también la necesidad de utilizar el Registro de Fondos de Utilidades Tributables (FUT), un registro tal vez único en el mundo, y que a juicio de muchos expertos tributarios es el aspecto más complejo del impuesto.

ii. Diferencias de tributación:

Un requisito que exigen los sistemas tributarios es que sean neutrales, y por ende no discriminen, lo cual no ocurre en caso de cómo se organicen las empresas y su vínculo con sus propietarios.⁵⁸

Las sociedades de personas que entreguen a sus socios en calidad de retiros, quedan afectas a Global complementario o adicional sólo en la medida que correspondan a utilidades tributables. Cuando los retiros excedan al saldo del Fondo de Utilidades Tributables (FUT), producto de que se está retirando utilidades financieras y no tributables, estas cantidades se consideran excesos de retiros, y su tributación en los impuestos personales se postergan hasta el momento en que se generen las utilidades que cubran dichos retiros.

“Artículo 14.- Las rentas que se determinen a un contribuyente sujeto al impuesto de primera categoría, se gravarán respecto de éste de acuerdo con las normas del Título II.

Para aplicar el impuesto global complementario o adicional sobre las rentas obtenidas por dichos contribuyentes se procederá en la siguiente forma:

A) Contribuyentes obligados a declarar según contabilidad completa.

⁵⁸Especial consideración en Término de giro de acuerdo al artículo 38 bis de la ley sobre impuesto a la renta.

1°.- Respecto de los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58, número 1°, socios de sociedades de personas y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones:

*a) Quedarán gravados con los impuestos global complementario o adicional, según proceda, por los retiros o remesas que reciban de la empresa, **hasta completar el fondo de utilidades tributables** referido en el número 3° de este artículo.*

Cuando los retiros excedan el fondo de utilidades tributables, para los efectos de la aplicación de los impuestos señalados, se considerarán dentro de éste las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúa el retiro.”

En cambio, las cantidades distribuidas por las sociedades anónimas siempre quedan afectas a Global Complementario o Adicional, aun cuando sean utilidades en exceso del Fondo de Utilidades Tributables.

*“2°.- Los accionistas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones pagarán los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, **sobre las cantidades que a cualquier título les distribuya la sociedad respectiva**, o en conformidad con lo dispuesto en los artículos 54, número 1° y 58, número 2°, de la presente ley.”*

iii. Incentivar la inversión:

Una característica principal del sistema tributario chileno es que privilegia el cobro en las personas por sobre las empresas, las que gozan de un mar de franquicias y mecanismos para minimizar la carga tributaria.

Es acá donde el Fondo de utilidades tributables juega un papel de vital importancia, porque refleja las utilidades pendientes de tributación en las bases de global complementario y adicional, y sus respectivos créditos.

7- PROGRAMAS DE TRABAJO ELIMINACIÓN DEL FUT:

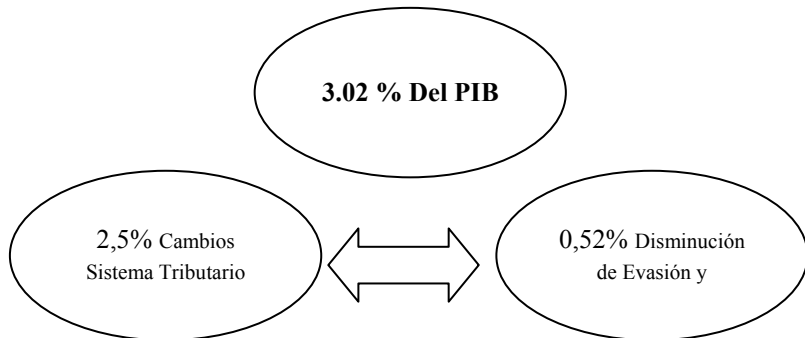
Dentro del programa de trabajo de la actual presidenta Michelle Bachelet, el día 1 de abril de 2014, ingresó al Congreso Nacional el proyecto de Ley de Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos cambios estructurales en el sistema tributario actual, uno de ellos es la eliminación del Fondo de

Utilidades Tributables, debido a que Chile se encuentra en condiciones económicas totalmente distintas de las vividas en el tiempo en el cual se creó éste mecanismo único en el mundo.

El sistema de impuestos a la renta se caracteriza por tener una tributación de las rentas del capital baja, y con varias franquicias tributarias mal diseñadas lo que indicaría que son fuente de elusión, dado ello el objetivo de la reforma es:

- i. Aumentar la carga tributaria para financiar con ingresos permanentes la reforma educacional, políticas de protección social y disminuir el déficit fiscal estructural.
- ii. Mejorar la equidad tributaria a través de modificaciones en la distribución del ingreso, haciendo además que tanto las rentas provenientes del trabajo como del capital tengan tratamientos similares.
- iii. Disminuir la evasión y elusión de impuestos.
- iv. Introducir mecanismos de incentivo al ahorro y la inversión.

Meta de recaudación:



7.1.- CAMBIOS AL SISTEMA TRIBUTARIO:

7.1.1.- Modificación a las tasas impositivas:

Elevar, de forma gradual, la tasa del impuesto a las empresas de 20% al 25% en un plazo de 4 años (2014 al 2017)⁵⁹, no obstante, este impuesto seguirá operando **como**

⁵⁹Adicionalmente se incorporan cambios a la determinación de los PPM

un mero anticipo contra los impuestos global complementario y adicional, **manteniendo siempre la integración de los impuestos.**

Año comercial	Tasa impositiva
2014	21,00%
2015	22,50%
2016	24,00%
2017	25,00%

7.1.2.- Eliminación del FUT (Tributación sobre base devengada en el IGC o I. Adicional). NORMA PERMANENTE:

Los propietarios de la renta deberán tributar sobre las rentas o cantidades de la empresa que les sean **atribuidas**⁶⁰ y sobre los retiros, remesas o distribuciones⁶⁰ que efectúen conforme a los nuevos números 5 y 6 de la letra A) del artículo 14.

Renta atribuidas afecta a Global Complementario o adicional

Determinación	Conformación
a) Saldo positivo de la RLI	De acuerdo a los artículo 29 al 33 de la LIR
b) Rentas atribuidas de otras empresas	En su calidad de socio o accionistas ⁶¹

Por consiguiente, para poder controlar dichas atribuciones, deberá implementarse un **nuevo registro obligatorio**, los cuales se pasan a detallar:

⁶⁰Deberá efectuarse en la forma que los socios hayan estipulado en los estatutos, informada al SII (podrá atribuirse dependiendo de la proporción o participación de cada socio en el capital social), además debe considerarse la facultad de impugnar la atribución de las rentas en forma fundada por el SII.

⁶¹Siempre que no sean absorbidas con pérdidas tributarias determinadas conforme a los art. 29 al 33 de la LIR.

1. **Rentas atribuibles propias:** Acá deberá considerarse el saldo positivo de la determinación de la Renta Líquida Imponible, previamente la depuración de los gastos rechazados del artículo 21, inciso segundo.⁶²
2. **Rentas atribuibles de terceros:** Saldo positivo de las rentas obtenidas por la sociedad producto de su participación en otra sociedad.
3. **Rentas exentas (REX) e ingresos no renta (INR):** Se incorporan tanto las propias como las ajenas, que hayan obtenido a través de retiros o dividendos percibidos, deduciendo los costos, gastos o desembolsos de la misma naturaleza.
4. **Diferencias temporales:** Que se generen por la imputación anticipada de ciertos gastos, costos, o en su defecto reconocimientos diferidos que implique una menor renta líquida imponible del ejercicio que al momento de revertirse en el futuro, generarán una mayor base fiscal, y dichas diferencias sean susceptibles de ser retiradas por tratarse de flujos efectivos.⁶³
5. **Retiros, remesas o distribuciones efectuadas:** Deberán agregarse a este registro los retiros, remesas o distribuciones de dividendos que hayan sido imputados a dichas diferencias temporales.

Forma de imputación al nuevo registro

Orden de prelación:

Al finalizar cada año, los retiros, remesas o distribuciones de dividendos debidamente reajustados se deducirán de manera cronológica de las rentas, según se indica:

- i. Rentas atribuibles propias. (No se gravan)
- ii. Rentas exentas (considerar progresión GC).
- iii. Ingresos No Renta. (No se gravan)
- iv. Diferencias temporales. (se imputan en ejercicio posterior a los saldos que se mantengan en los registros anteriores o TG).

Se incorpora además cualquier retiro, remesa o distribución que exceda las: Rentas atribuibles, Rentas exentas e ingresos No renta o Diferencias temporales quedarán gravadas en Global Complementario o adicional, según corresponda y con el Impuesto de Primera Categoría, considerando el respectivo agregado a la renta líquida imponible.

⁶²Circular 45 de 23 de septiembre de 2013.

⁶³Actualmente las empresas aplican NIC 12 para el cálculo de los impuestos diferidos bajo IFRS.

Además, la norma permanente establece una incorporación al artículo 74 N°8, esto es, una retención del 10%⁶⁴ sobre el total de rentas atribuidas conforma a los artículo 14, 14TER, 17 número 7 y 38 bis.

7.1.3.- Rentas Personales:

Los propietarios de la renta deberán tributar por la totalidad de las utilidades que generan de acuerdo a las rentas atribuibles de las empresas sobre base devengada, esto es, aun si no habido distribución de las utilidades. Esto conduce a que personas de altos ingresos vayan a tributar sus rentas de fuente empresarial con las tasas que determine el Impuesto Global Complementario y como según el mismo programa la tasa más alta en el Global Complementario bajaría desde el 40% al 35%, este último guarismo sería la tasa marginal de impuesto que afectaría a las utilidades de una empresa de propiedad de personas de altos ingresos, y no por las que rentas que retiren, es decir, volveremos a un sistema similar al que operaba antes, en decir base atribuida. Dicha medida se implementará a contar del cuarto año de la reforma. Con esto se elimina el Fondo de Utilidades Tributables.

Reducción de la tasa de los impuestos personales del 40% al 35%, también en el plazo de 4 años.

7.1.4.- Normas transitorias del Artículo 14 de la LIR (rige a contar del 1 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016):

Contribuyentes que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa.

En este punto, se consideran tanto:

- i. Empresarios individuales
- ii. Contribuyentes del artículo 58, N°1
- iii. Socios de sociedades de personas
- iv. Comuneros
- v. Socios gestor (Soc. en comandita por acciones)

Estarán afectos a global complementario o adicional según sea el caso, sobre las cantidades que a cualquier título retiren.

⁶⁴No se consideran para aquellos contribuyentes que no sean Sociedades Anónimas Abiertas, que al momento en que deban atribuir solo cuenten con propietarios, socios, comuneros o accionistas que sean personas naturales con Domicilio o Residencia en Chile.

Los accionistas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones estarán afectos a global complementario o adicional, según sea el caso, sobre las cantidades que a cualquier título distribuyan.

Del registro del **Fondo de Utilidades Tributables** su objetivo será únicamente para determinar los créditos, y deberá incluir:

Tipo de Rentas	Efecto
La determinación de la Renta Líquida Imponible de primera categoría o pérdida tributaria del ejercicio.	+
Las rentas exentas de primera categoría percibidas o devengadas	+
Las participaciones sociales	+
Otros ingresos que si bien es cierto no forman parte de la RLI, se consideran afectos a Global Complementario o adicional.	+
Artículo 21 inciso segundo	-
Remanente reajustados ejercicios anteriores	+/-
Retiros o distribuciones del período reajustados	-

Y el registro del **Fondo de Utilidades No Tributables** de manera separada del FUT deberá incluir:

Tipo de Rentas	Efecto
Ingresos No constitutivos de Renta.	+
Rentas exentas de los impuestos GC o adicional	+
Remanente debidamente reajustado	=
Retiros	-

Reinversiones: deberán anotarse de manera separada en el mismo registro, identificando al inversionista y los créditos asociados.

Orden de imputación:

Los retiros, distribuciones o remesas se imputarán en primer orden a las rentas afectas a Global Complementario o Adicional, comenzando por las más antiguas con derecho a crédito que corresponda.

El exceso, de existir, al Fondo de Utilidades No tributables.

8.- INCENTIVO AL AHORO E INVERSIÓN:

8.1.- Implementación de mecanismo de depreciación instantánea:

No obstante el aumento en la tasa efectiva del impuesto a las utilidades de las empresas, los efectos podrían acarrear es desviar la inversión a países más atractivos, dado ello se diseñó una suerte de compensación, esto es, la depreciación instantánea.

Este mecanismo de compensación consiste principalmente en que las empresas puedan descontar del total de las utilidades la inversión total del año en curso. Beneficiando principalmente a la mediana y pequeña empresas.⁶⁵

Sin lugar a dudas, con este mecanismo existe un claro incentivo a las inversiones de capital, no obstante habrá que esperar cuáles serán las aristas de requisitos, condiciones, limitaciones que la modificación a la ley les exigirá en el proceso de discusión del proyecto de ley.

Lo preocupante de éste tema es precisamente que la mayor recaudación luego de la eliminación del Fondo de Utilidades Tributables, provendría de aquellos proyectos de inversión que por su naturaleza económica no utilizan de manera relevante o bien no utilizan inversión de capital, es decir, no se beneficiarían con la depreciación instantánea, como es el caso de muchas empresas que sus principales activos están centrados en intangibles, inversiones, derechos, etc., que podríamos asociar a innovación, nuevas tecnologías, que en definitiva apuntan a mejorar la productividad.

Los problemas que se visualizan en estas medidas de depreciación instantánea, que tienen por objeto mitigar los efectos ante la eliminación del Fondo de Utilidades Tributables son:

- 1.- La centralización que se hace sobre las inversiones de capital por sobre otros activos.
- 2.- La recaudación fiscal es bastante incierta, dado que la rebaja de las bases fiscales son al momento de efectuar la inversión, es decir, al comienzo, lo que pase luego, habría que evaluar su efecto.

⁶⁵Contribuyentes que en los tres ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del AF sea bienes nuevos o usados, con un promedio anual de ingresos igual o inferior a 25.000 UF, o capital efectivo no superior a 30.000 UF para aquellos que no registre operaciones.

8.2.- Inversiones de capital para efectos financieros:

Los Estados Financieros se preparan agrupando los hechos económicos en grandes categorías, de acuerdo a sus características económicas. Estas grandes categorías son activos, pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento en el Estado de Resultado son los ingresos y por otra parte los gastos. Los cuales las Normas IFRS⁶⁶ los define:

ACTIVOS: Recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Según la definición anterior, no se requiere poseer **la propiedad** para considerar una inversión de capital, dado que los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. Puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad.

Muchos activos, como por ejemplo las propiedades, plantas y equipos⁶⁷, son elementos tangibles. Sin embargo, la tangibilidad no es esencial para la existencia del activo; así las patentes y los derechos de autor, por ejemplo, tienen la cualidad de activos si se espera que produzcan beneficios económicos futuros para la entidad y son, además, controlados por ella.

Algunos activos, como por ejemplo las cuentas por cobrar y los terrenos, están asociados con derechos legales, incluidos el derecho de propiedad.

Al determinar la existencia o no de un activo, el derecho de propiedad no es esencial; así por ejemplo la propiedad en régimen de arrendamiento financiero son activos si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener de ellos.

Por consiguiente, en el mundo financiero muchos activos representan derechos sobre ellos, pero estos derechos no implican tener el derecho real de dominio.

8.3.- Inversiones de Capital para efectos tributarios:

En materia tributaria no existe una definición de activo tributario, no obstante por diversos pronunciamientos de la administración tributaria ha entendido que para

⁶⁶Normas Internacionales de Información Financiera (NIC 1).

⁶⁷NIC 16.

clasificar un activo, se debe tener la propiedad, tal es así, que el propio D.L. N° 824 en su artículo primero, título primero párrafo dos en su artículo N°2 indica:

“Artículo 2°.- Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

5.- Por "capital efectivo", el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

En el caso de contribuyentes no sometidos a las normas del artículo 41°, 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 (3) que anteceda al de su adquisición y el último día del mes (3) que antecede a aquel 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°.”

Ahora bien, para aquellos contribuyentes que determinan su renta efectiva a través contabilidad completa y balance, deberán aplicar para efectos de la corrección monetaria, todo lo indicado en el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que indica:

“Artículo 41.- Los contribuyentes de esta categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20, demostradas mediante un balance general, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las siguientes normas:

1°.- El capital propio inicial del ejercicio se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance. 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 o socio de sociedades de personas 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 no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa.

Los aumentos del capital propio ocurridos en el ejercicio se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice mencionado en el período comprendido entre el último día del mes, anterior al del aumento y el último día del mes, anterior al del balance.

Las disminuciones de capital propio ocurridas en el ejercicio se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el citado índice en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del retiro y el último día del mes anterior al del balance. Los retiros personales del empresario o socio, los dividendos repartidos por sociedades anónimas y toda cantidad que se invierta en bienes o derechos que la ley excluya del capital propio, se considerarán en todo caso disminuciones de capital y se reajustarán en la forma indicada anteriormente.

2°.- *El valor neto inicial en el ejercicio respectivo de los bienes físicos del activo inmovilizado se reajustará en el mismo porcentaje referido en el inciso primero del número 1°. Respecto de los **bienes adquiridos** durante el ejercicio, su valor neto inicial se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice mencionado en el número 1°, en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al balance.*

***Los bienes adquiridos** con créditos en moneda extranjera o con créditos reajustables también se reajustarán en la forma señalada, pero las diferencias de cambio o el monto de los reajustes, pagados o adeudados, no se considerarán como mayor valor de adquisición de dichos bienes, sino que se cargarán a los resultados del balance y disminuirán la renta líquida cuando así proceda de acuerdo con las normas de los artículos 31 y 33.*

Por consiguiente, y de la lectura de los artículos ya citados, podemos establecer que las inversiones de capital tanto financieras como tributarias su definición y tratamiento difieren significativamente, lo cual nos lleva a preguntarnos si la implementación de un mecanismo de depreciación instantánea, la cual consiste según hemos indicado, en descontar de las utilidades la inversión total del año en curso, y que beneficie principalmente a la pequeña y mediana empresa y que considere un mecanismo que controle las posibles distorsiones entre sector productivo en el uso de las inversiones de capital.

9.- CONCLUSIONES

Nuestro sistema tributario se ha ido desarrollando a lo largo del tiempo al igual que nuestra economía. Como producto final es un sistema a veces bastante complejo, en parte, porque muchas modificaciones han sido emprendidas sin eliminar consideraciones anteriores, o simplemente incorporándolos dentro de las mismas.

A contar de la reforma tributaria que da cuenta la publicación de la Ley N° 18.293 de fecha 31 de enero de 1983, significó dar grandes avances en materia de **inversión y ahorro** para aquellos que determinan su renta a través de contabilidad completa y balance, dado el escenario país de aquellos años, con una Banca incipiente y con muchos problemas estructurales, fue un verdadero “*salvavidas*” a la economía de aquellos años.

El nuevo sistema tributario, integró la tributación de los impuestos que afectaban a las empresas con los impuestos personales de sus propietarios, dado ello fue necesario incorporar un control que tuviese como objetivo controlar las utilidades pendientes de tributación a nivel personal, este registro fue denominado Fondo de Utilidades Tributables, que era el fiel reflejo de la estructura de la inversión al interior de la empresa.

A contar de la publicación de la Ley N° 18.293 nuestro país ha tenido una serie de reformas tributarias, que a la luz de muchos críticos, se transformó en un sistema complejo.

Hoy en día se discute una nueva reforma tributaria que va de la mano con un Chile distinto, las empresas se financian a través del mercado de capitales, bancario, entre muchos más.

Para las pequeñas y medianas empresas el Fondo de Utilidades Tributables no es sinónimo de capital de trabajo, lo que ellas necesitan es una legislación clara en

relación a sus créditos otorgados que le entregan de manera forzosa a sus clientes a través del pago de facturas más allá de lo que su estructura financiera le permite soportar.

Lo que sí debemos tener claro es que un sistema tributario debe cumplir como característica la simplicidad, dado que los sistemas modernos buscan la autodeclaración, por ende destinan menos recursos para poder cumplir con sus obligaciones tributarias, y además que los sistemas complejos facilitan la evasión y elusión de los impuestos.

Además debe poseer la capacidad de generar recursos suficientes para financiar el gasto público y no una suerte de improvisadas reformas tributarias cada vez que exista un problema social y que distorsionen lo menos posible las decisiones de los agentes económicos.

En un sistema tributario justo, existirá una mayor aceptación del mismo, lo cual es vital para que haya cumplimiento voluntario.

10.- BIBLIOGRAFÍA

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2014). *Ley N° 20.727: Introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de factura electrónica y dispone otras medidas que indica*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1984). *Ley N° 18.283: Faculta a la caja de prevision de la defensa nacional para traspasar la suma que indica del fondo de revalorizacion de pensiones a su fondo de medicina curativa*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1986). *Ley N° 18.489: Modifica ley sobre impuesto a la renta y otras*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1989). *Ley N° 18.775: Modifica la ley sobre impuesto a la renta, y otras normas de carácter tributario que indica*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1990). *Ley N° 18.985: Establece normas sobre reforma tributaria*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2001). *Ley N° 19.753: Modifica Decreto Ley N° 824, de 1974, rebajando el impuesto a la renta que afecta a las personas naturales*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2001). *Ley N° 19.753: Modifica Decreto Ley N° 824, de 1974, rebajando el impuesto a la renta que afecta a las personas naturales*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2010). *Ley N° 20.455: Modifica diversos cuerpos legales para obtener recursos destinados al financiamiento de la reconstrucción del país*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2012). *Ley N° 20.630: Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional*. Chile.

IASB. (2012). Normas Internacionales de Contabilidad N°12: *Impuesto sobre las ganancias*.

IASB. (2012). Normas Internacionales de Contabilidad N°1: *Presentación de los estados financieros*.

Salazar, G. & Pinto, J. (2002). *Historia contemporánea de Chile III. La economía: mercados empresarios y trabajadores*. Santiago. Editorial LOM.

S.E el Presidente de la Republica. (2014). *Mensaje Presidencial N° 24-362: Inicia un proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (1991). *Resolución N° 2154: Sustituye la Resolución Exenta. N° 891, y mantiene la obligación de determinar la renta líquida imponible de Primera Categoría de la Ley de la Renta y las utilidades tributables y otras partidas en los Libros o documentos que se indican*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (1986). *Circular N°12: Ley de la Renta. Modificaciones introducidas por el artículo 1° de la Ley N°18.489*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (1986). *Circular N°12: Ley de la Renta. Modificaciones introducidas por el artículo 1° de la Ley N°18.489*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (1989). *Circular N°11: Modificaciones introducidas a la Ley de la Renta por la Ley N° 18.775, publicada en el Diario Oficial de fecha 14 de Enero de 1989, que en general no dicen relación con aquellas contempladas en los nuevos Artículos 14 bis y 20 bis*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (1990). *Circular N°60: Instrucciones sobre normas establecidas por el nuevo artículo 14° de la Ley de la Renta, sustituido por la Ley N° 18.985, de 1990.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (1995). *Circular N°37: Modificaciones Introducidas a los Artículos 21, 31, 33 No. 1 Letra F) y 101 de la Ley de la Renta, por la Ley No. 19.398, de 1995.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2001). *Circular N°95: Modificaciones introducidas a los artículos 20 y 74 N° 4 de la Ley de la Renta por el artículo único de la Ley N° 19.753, del año 2001.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2013). *Circular N°45: Instruye sobre la tributación establecida en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con motivo de la sustitución de dicho artículo por la Ley N°20.630 de 2012.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2013). *Circular N°54: Instruye sobre las modificaciones efectuadas a las normas sobre retención de impuestos establecidas en el N°4, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por la Ley N°20.630, del 27 de septiembre del 2012.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2014). *Circular N°13: Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N°20.630 de 2012, a los artículos 15,17 N°8, 31 N°9 y 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y la modificación introducida por el N°1, del artículo 5°, de la Ley N°20.727, al inciso 2°, del N°8, del artículo 17, de la misma Ley.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2014). *Oficio N° 3.759: Momento en que deben reconocerse como Ingreso, el Pago provisional por Utilidades Absorbidas, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 3, del Artículo 31°, de la Ley de la Renta.* Chile.

HACIA UNA NUEVA NORMATIVA TRIBUTARIA DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE: LA EXPERIENCIA COMPARADA EN EL DERECHO TRIBUTARIO BRASILEÑO

Antonio Faúndez Ugalde

Doctor (c) en Derecho,
Magister en Gestión Tributaria,
Profesor de Derecho Tributario.
Asesor Comité Técnico CET UChile



Mauricio Dalri Timm do Valle

Maestría y Doctorado en Derecho del Estado - UFPR.
Profesor de Derecho Tributario,
Centro Universitario Curitiba, Brasil.
Abogado en Brasil

RESUMEN

Este artículo tiene como objetivo dar a conocer la realidad chilena frente a los tributos destinados a la protección del medio ambiente, como asimismo, formular una crítica a las distintas acepciones que han surgido sobre este tipo de tributos, para concluir con la experiencia comparada en el derecho tributario brasileño vinculada con los impuestos a los productos industrializados⁶⁸.

⁶⁸La traducción al castellano de los textos en portugués fue realizada por Luiz Antonio Dalri y Antonio Faúndez Ugalde.

1.- INTRODUCCIÓN

En la segunda década del siglo XX, el autor Arthur Pigou⁶⁹ fue quien justificó por primera vez la utilización de instrumentos tributarios con la finalidad de minimizar los efectos adversos de la producción de bienes sobre el medio ambiente. Dicho autor manifestó que es posible para el Estado, si así lo desea, hacer desaparecer la divergencia en cualquier actividad, valiéndose para ello de impulsar o restringir de un modo extraordinario las inversiones en dichas actividades, agregando que, las formas más conocidas para impulsar y restringir las inversiones pueden revestir el carácter de prima o impuesto.

En el año 1993 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) publicó los resultados de un cuestionario realizado a los países miembros, en relación a los instrumentos económicos que formaban parte de sus sistemas tributarios que implicaban un impacto significativo sobre el medio ambiente, los cuales demostraron un fracaso absoluto en los fines perseguidos⁷⁰. Actualmente, no obstante que la OCDE ha sido la gran impulsora en el establecimiento de instrumentos de carácter tributario destinados a la protección del medio ambiente, no todos los Estados miembros han adoptado políticas públicas tendientes a cumplir dichos objetivos, como es el caso de Chile.

En Latinoamérica la realidad se ha mantenido ajena a dichos mecanismos tributarios, salvo en países como en Colombia y Brasil, en donde se han desarrollado políticas públicas destinadas a establecer tributos orientados a la protección ambiental.

Ahora bien, las causas del establecimiento de tributos destinados a la protección del medio ambiente es un tema propio de las políticas públicas de cada Estado, las cuales se traducen, por un lado, en instrumentos de control que inciden en la determinación de parámetros técnicos que garanticen el objetivo deseado de política, como por ejemplo, establecer niveles de emisión por fuente contaminadora; y, por otro lado, en instrumentos económicos que actúan directamente sobre los costos de producción y consumo –encareciéndolos o abaratándolos– de los agentes cuyas actividades están comprendidas en los objetivos de la política, como por ejemplo, el establecimiento de un tributo o un incentivo determinado⁷¹. Seroa⁷² indica que “[e]l mejor instrumento es

⁶⁹Citado por: Rodríguez, José, *La alternativa fiscal verde* (Valladolid, Editorial Lex Nova, 2004), p. 90.

⁷⁰Castillo, José, *La reforma fiscal ecológica* (Granada, Editorial Comares, 1999), p. 106.

⁷¹Seroa, Ronaldo, *Tributación ambiental macroeconomía y medio ambiente en América Latina: aspectos conceptuales y el caso de Brasil*, en Serie de macroeconomía del desarrollo, (Santiago, CEPAL, 2001), p. 20.

aquel que alcanza, con la menor relación beneficio-costos social, es decir, mayor eficiencia económica, el objetivo de política”.

Como bien explica Figueroa⁷³, los instrumentos económicos con fines ambientales nacen en la ciencia económica para *internalizar* las *externalidades negativas* de tipo ambiental; agrega, que cuando un sujeto utiliza los recursos naturales o contamina, obtiene una ganancia, ya que no asume el costo de limpieza o de la degradación ambiental, y por tanto, no va a reflejar en los precios y en el mercado dicho costo, es decir, se queda fuera, externo al sistema de precios, denominándose *externalidad negativa*. Señala la misma autora, que para corregir estas distorsiones, se proponen instrumentos económicos que internalicen la *externalidad negativa*, y así los precios y el mercado reflejen el costo económico ambiental, para que recaiga en el agente contaminador la obligación de asumir el costo ambiental.

Lo anterior ha sido denominado como el principio de que *el que contamina paga*⁷⁴, el cual, por un lado, tiende a que los costos sociales causados por la contaminación ambiental deben ser soportados por quienes los generan y, por otro lado, legitima al Estado para utilizar instrumentos destinados a evitar las *externalidades negativas* de tipo ambiental, como por ejemplo los tributos. Sin embargo, este principio propicia a que las empresas quieran asumir este costo en beneficio de sus intereses económicos, es decir, este principio equivale a sostener: *pagar para contaminar*, lo que iría en contra de la finalidad de la protección del medio ambiente, dependiendo del nivel de la tasa que se aplique y cómo se calcule.

2.- EL CONCEPTO DE TRIBUTOS COMO FORMA DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

La doctrina chilena ha propuesto modificar el Código Tributario Chileno incorporando el concepto de *tributo medioambiental*⁷⁵. En países como España la doctrina ha

⁷²Idem.

⁷³Figueroa, Aimée, Tributos ambientales en México. Una revisión de su evolución y problemas, en Boletín mexicano de derecho comparado, Biblioteca Virtual Jurídica, consultado el 3 de septiembre de 2010 en la página web: http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art2.htm#P*.

⁷⁴Este principio fue propuesto en el año 1974 por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), en un trabajo titulado Note of the implementation of the polluter pays principle.

⁷⁵Vargas, Iris, *Modelo de Código tributario ambiental para América Latina* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, sine data), p. 34.

propuesto integrar en el Código Tributario Español este tipo de tributos, pero como una modalidad especial que puede abarcar impuestos, tasas, contribuciones especiales u otras figuras de carácter híbrido⁷⁶. Sin embargo, la discusión doctrinaria demuestra un uso indiscriminado de distintas locuciones para referirse a este tipo de tributos, como por ejemplo: tributos medioambientales, tributos ambientales, tributos ecológicos, impuestos verdes, entre otros.

El planteamiento, entonces, radica en establecer si el gravamen a imponer se constituye en uno de los tributos que reconoce, por ejemplo, la clasificación clásica, es decir, si estamos en presencia de un impuesto o una tasa o una contribución, o bien, si se trata de un nuevo tipo de tributos con características propias. Lo más probable es que este tipo de tributos reúna las características propias de un impuesto, es decir, como las prestaciones en dinero o en especies, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio⁷⁷. Frente a lo anterior, se tendrá que tener especial cuidado al momento de referirse a este tipo de tributos, los que, sin duda, tendrán como objeto principal la protección del medio ambiente.

Si en definitiva, lo que el legislador pretende establecer es un gravamen que reúna las características propias de un *impuesto*, puede producirse una contradicción si al término «tributos» se añade el adjetivo «ambientales» -u otro similar-, porque denotarían un nuevo tipo de tributo, distinto de un impuesto, tasa o contribución. En este sentido, resulta más adecuada la expresión «tributos o impuestos destinados a la protección del medio ambiente», de manera tal que al usar el adverbio en lugar del adjetivo se subraya únicamente el fin que cumplirá el tributo y no se cambian las características propias del término.

3.- PROBLEMÁTICA EN LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL CHILENA.

Como se indicó anteriormente, en Chile el reconocimiento constitucional de la protección del medio ambiente tiene su fuente en el artículo 19 n° 8 de la Constitución Política de la República, el cual no se limita solamente a establecer un derecho constitucional de vivir en un medio ambiente libre de contaminación, sino que, además, como un deber del Estado de velar por dicha protección ambiental y tutelar la preservación de la naturaleza. Sin embargo, dentro de las distintas formas de

⁷⁶Buñuel, Miguel y Herrera, Pedro, *Modelo de Código tributario ambiental para América Latina* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, sine data), p. 6.

⁷⁷Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho financiero* (6ª ed., Buenos Aires, Editorial Depalma, 1997), p. 319.

protección ambiental que ha asumido Chile⁷⁸, no se refleja en forma directa el establecimiento de tributos como mecanismo de tutela a dicho bien jurídico. Es más, se ha puesto en duda la constitucionalidad de estos instrumentos económicos ambientales, discusiones que se han centrado en la finalidad de los mismos y la problemática de los intereses difusos⁷⁹.

Empero, la doctrina chilena ha coincidido en que sería procedente la utilización extrafiscal del tributo fundado en que la potestad tributaria del Estado, radicada en los artículos 60 n° 14 y 62 n° 1 de la Constitución Política de la República, dice relación con tributos de cualquier clase o naturaleza, no haciendo referencia a una finalidad específica de ellos⁸⁰. En otras palabras, la extrafiscalidad implica el uso de los tributos para fines distintos a los recaudatorios.

Vargas⁸¹ indica que la legislación chilena permite adoptar diversas medidas para hacer efectiva la protección al medio ambiente, “[...] pudiendo usarse todo tipo de instrumentos de protección, incluidos los instrumentos económicos, y entre ellos, los fiscales o tributarios”. Por su parte, Mateluna⁸² sostiene que la potestad tributaria del Estado, radicada en los artículos 60 n° 14 y 62 n° 1 de la Constitución Política de la República, dice relación con el establecimiento de tributos de cualquier clase o

⁷⁸En Chile operan los siguientes instrumentos de protección ambiental: (i) en primer término por la vía del estudio de los instrumentos o herramientas utilizados por el derecho ambiental para alcanzar la protección ambiental, se trata de los denominados instrumentos de gestión ambiental; y, (ii) la segunda vía, complementaria de la anterior, es a través del estudio particular de las normas del llamado derecho ambiental especial, encargado de cada uno de los medios que componen el medio ambiente y de los efectos que la actividad humana sobre aquellos produce (Bermúdez, Jorge, *Fundamentos de derecho ambiental* [Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso, 2007], pp. 137-221).

⁷⁹La teoría de los intereses difusos fue planteada por el autor Andrea Amatucci, la cual se presenta en la emergencia de la cuestión ecológica protegidos por normas constitucionales, en ocasión del examen del hecho de propiedad, de la salud, de la protección del paisaje (citado por Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente* [Madrid, Ediciones Jurídicas S.A., 1995], p. 63). De esta manera, los tributos podrían asumir diversas finalidades, cuya precisión dependerá, exclusivamente, de su no contradicción con el texto constitucional.

⁸⁰Véase: Mateluna, Rodrigo, *Derecho tributario y medio ambiente* (Santiago, Editorial LexisNexis, 2005), pp. 86-87; Vargas, Iris, *Tributos ambientales para la protección de la atmósfera en el derecho chileno*, en *Jornadas de derecho público UVC* (Valparaíso, 2007), p. 3.

⁸¹Vargas, Iris, *Tributos ambientales para la protección de la atmósfera en el derecho chileno*, en *Jornadas de derecho público UVC* (Valparaíso, 2007), p. 3.

⁸²Mateluna, Rodrigo, *Derecho tributario y medio ambiente* (Santiago, Editorial LexisNexis, 2005), p. 86-87.

naturaleza, no haciendo referencia alguna a su finalidad. Para argumentar su tesis, cita como antecedente la definición de tributo propuestas por los autores Radovic⁸³ y de Evans de la Cuadra y Evans Espiñeira⁸⁴, estructurándolo en un sentido amplio destinado al cumplimiento de los fines del Estado, esto es, el *bien común*. Asimismo, indica el autor que esta finalidad de los tributos se encuentra reconocida tanto por la Corte Suprema como el Tribunal Constitucional. En efecto, el máximo tribunal en sesión 398ª de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución señaló lo siguiente: “[...] el vocablo tributo significa obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines del bien común propios del Estado”. Por su parte, el Tribunal Constitucional declaró en Sentencia de fecha 20 de octubre de 1998, rol nº 280, que el tributo “[...] representa el medio que genera ingresos para cubrir el gasto público y además lo emplea la autoridad como un elemento para orientar y dirigir su política económica”.

Ahora bien, no se debe perder de vista que los tributos tienen principalmente una función recaudatoria, sin perjuicio de que cumplan una finalidad extrafiscal como forma de protección del medio ambiente, empero, tampoco se debe descuidar que dicha función recaudatoria es con fines contributivos y no retributivos del gasto público del Estado⁸⁵.

4.- ANTECEDENTES EN CHILE SOBRE EL ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS DESTINADOS A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

4.1. Proyecto de Reforma Tributaria del año 2012.

En Chile, en el año 2012, se presentó ante el Congreso Nacional un proyecto de ley tendiente a introducir este tipo de impuestos, pero sin lograr su aprobación definitiva. En efecto, el 3 de mayo del 2012, el Poder Ejecutivo presentó ante el Congreso un proyecto de reforma tributaria, el cual contemplaba un impuesto por el importe y primera venta de determinados productos por cada tonelada o metro cúbico conforme a la siguiente tabla:

⁸³Radovic, Ángela, *Obligación tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica Conosur, 1998), p. 54.

⁸⁴Mateluna, Rodrigo, *Derecho tributario y medio ambiente* (Santiago, Editorial LexisNexis, 2005), p. 86-87, quien cita a Enrique Evans de la Cuadra y a Eugenio Evans Espiñeira.

⁸⁵Faúndez Ugalde, Antonio, *Propuesta de una hipótesis tributaria condicionante como forma de protección del medio ambiente*, en *Problemas actuales de derecho tributario comparado, a cura di Dr. Patricio Masbernat* (Santiago, Editorial Librotecnia, 2012), p. 632.

Producto	Monto
Neumáticos	1,8007 UTM/Toneladas
Aceites y lubricantes	1,52217 UTM/Metro cúbico
Baterías	3,0435 UTM/Toneladas
Pilas	25,5402 UTM/Toneladas
Ampolletas	5,7065 UTM/Toneladas
Envases Tetra	3,6776 UTM/Toneladas
Envases Vidrio	0,6087 UTM/Toneladas
Envases Metal	1,9022 UTM/Toneladas
Bolsas de Plástico y films	1,3696 UTM/Toneladas
Envases de otros Plásticos	4,9457 UTM/Toneladas
Envases de tereftalato de polietileno (PET)	4,311 UTM/Toneladas

El referido proyecto de ley que incluía esta nueva normativa destinada a la protección del medio ambiente, alcanzó a debatirse solamente durante tres meses, siendo retirado por falta de acuerdo político y también por razones técnicas. Lo anterior derivó en una serie de ajustes al proyecto original, lo que fue materializado con el segundo proyecto de ley presentado por el Gobierno con fecha 2 de agosto del 2012, el que si bien fue aprobado finalmente, **dejó fuera lo relativo a la normativa de protección del medio ambiente.**

4.2. Proyecto de Reforma Tributaria del año 2014

Otro antecedente relevante lo constituye el proyecto de reforma tributaria presentado por el ejecutivo ante el Congreso con fecha 1° de abril de 2014, cuyo mensaje indica lo siguiente: *“Como hemos señalado, nuestro país presenta una carga tributaria baja en términos de impuestos ligados al cuidado del medio ambiente, si nos comparamos con países OCDE. En esa línea, la reforma contempla dos tipos de nuevos gravámenes”*. Los tipos de gravámenes a los que se refiere el proyecto son los siguientes:

1. Impuesto a las emisiones de fuentes fijas.

El artículo 5° del proyecto, propone establecer un impuesto a la emisión de fuentes fijas. Se consideran dos categorías de externalidades: i) daño local en salud: emisiones al aire de Material Particulado (MP), Óxidos de Nitrógeno (NOx) y Dióxido de Azufre (SO₂), y; ii) daño global por el cambio climático: emisiones de Dióxido de Carbono (CO₂). El impuesto se aplica a las emisiones producidas por fuentes conformadas por calderas o turbinas, con una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos). Indica el proyecto que el componente del impuesto por daño local en salud se establecerá conforme a la valoración de dicho daño, partiendo de un piso fijado en

la ley. En el caso de las emisiones por CO₂, se gravará cada tonelada emitida con 5 dólares de Estados Unidos de Norteamérica.

Además, para los efectos de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 149 de la Ley General de Servicios Eléctricos, el proyecto señala que el impuesto no deberá ser considerado en la determinación del costo marginal instantáneo de energía, cuando éste afecte a la unidad de generación marginal del sistema. No obstante –agrega–, el costo asociado a dicho impuesto para la unidad de generación marginal, deberá ser pagado por todas las empresas eléctricas que efectúen retiros de energía del sistema, a prorrata de sus retiros, debiendo el Centro de Despacho Económico de Carga (CDEC) respectivo, adoptar todas las medidas pertinentes para realizar la reliquidación correspondiente.

2. Impuesto a vehículos livianos más contaminantes.

El proyecto también introduce un impuesto adicional a la importación de vehículos livianos más contaminantes, que utilicen diésel como combustible, con el objeto de incentivar el uso de vehículos menos contaminantes.

4.3. Observaciones al Proyecto de Reforma Tributaria del año 2014.

Lo primero que cabe indicar sobre el proyecto de ley de reforma tributaria presentado este año por ejecutivo, es que se desarrolla en base a cuatro objetivos, de los cuales ninguno está vinculado con el cuidado del medio ambiente, lo que implica, en primera instancia, de que no tendría fines extrafiscales. En efecto, los cuatro objetivos que indica el proyecto son los siguientes:

- i. Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional que emprenderemos, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales.
- ii. Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares.
- iii. Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.
- iv. Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

De lo anterior, se presentarían dos posibilidad, la primera, que exista un error en los objetivos propuestos en el proyecto, debiendo haber establecido un quinto objetivo destinado al cuidado del medio ambiente, lo que lleva al terreno de la extrafiscalidad,

esto es, el uso de los tributos para fines distintos a la recaudación. La segunda posibilidad es que el proyecto no tenga un objetivo extrafiscal, sino que persigue directamente aumentar la recaudación, tal como lo propone el primer objetivo.

Por otro lado, el proyecto propone un gravamen en base a dos categorías de externalidades, esto es, por daño local en la salud y por daño global por el cambio climático, sin dar mayor detalle sobre cuáles serían los principios que estaría sustentando dicha forma de determinar el impuesto, lo que sí ha sido precisado en otras legislaciones como la brasileña, lo que veremos a continuación.

5.- LA EXPERIENCIA COMPARADA EN EL DERECHO TRIBUTARIO BRASILEÑO.

La legislación tributaria brasileña contempla un Impuesto a los Productos Industrializados, conocidos como el IPI, cuya regulación se encuentra en el artículo 153, § 3º, I, de la Constitución Federal de dicho país. Prescribe el mencionado dispositivo, que el IPI “*será selectivo, en función de la esencialidad del producto*”. En el mismo sentido caminan las disposiciones del artículo 48 del Código Tributario Brasileño.

Se desprende de lo anterior el reconocimiento del *principio de la selectividad*, lo que será analizado a continuación.

5.1.- Principio de la Selectividad

Como se indicó anteriormente, el principio de la selectividad está positivado, en lo que se refiere al IPI, en el artículo 153, § 3º, I, de la Constitución Federal de Brasil. El legislador constitucional brasileño tomó el cuidado de obligar a la observancia de la selectividad en función de la esencialidad. Además de eso, se debe hacer previamente otra salvedad. Lo selectivo no es el impuesto, sino el *sistema de alícuotas*, como bien enseña Paulo de Barros Carvalho⁸⁶.

De acuerdo con lo afirmado, es la alícuota el medio por lo cual el principio se realiza. Lo anterior se da, como enseña José Roberto Vieira⁸⁷ “... *por el establecimiento de las*

⁸⁶Barros Carvalho, Paulo de, *Imposto sobre Produtos Industrializados*, en *Curso de direito empresarial*, a cura di Bottallo, Eduardo Domingos (São Paulo, EDUC, 1976), p. 142.

⁸⁷Vieira, José Roberto, *A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto* (Curitiba, Juruá, 1993), p. 127. También véase: Santi, Eurico Marcos Diniz de, Zilveti, Fernando Aurelio, *Imposto sobre produtos industrializados: uma águia Garciamarquiana entre os tributos*, en

alícuotas en la razón inversa de la necesidad de los productos”, o sea, en la medida que el grado de esencialidad del producto aumenta, sus alícuotas deben necesariamente disminuir, y, cuanto mayor el grado de superfluidad o de nocividad del producto, mayor deben ser las alícuotas establecidas. Ese entendimiento es seguido por el Supremo Tribunal Federal de Brasil (STF). Si se observan las palabras del Ministro Joaquim Barbosa por ocasión de su voto en el Recurso Extraordinario n° 429306-PR, de la Segunda “Turma”, en sentencia de fecha 1° de febrero de 2012: “*El Principio de la Selectividad impone que el poder público gradúe la carga tributaria conforme la esencialidad de la operación o del producto*”.

Pues bien, la propia Constitución establece que el legislador, por ocasión de la institución del IPI, deberá establecer alícuotas selectivas en razón de la esencialidad de los productos⁸⁸. Coincidimos con Vieira cuando concluye: “*No se discute que el sentido de la norma constitucional es promover una selección de los productos objeto de las operaciones que serán alcanzadas por el impuesto, utilizando la idea de esencialidad como criterio de selección para graduar la intensidad del tributo*”⁸⁹.

Mas, ¿cómo se realiza la aludida selección?

El principio de la selectividad se realiza por la comparación entre los productos⁹⁰. El legislador, en el momento político de la elección de los negocios jurídicos tributables, compara los productos que son sus objetos, y, delante de eso, les atribuye alícuotas diferenciadas.

Tributação das empresas: curso de especialização (São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2006), p. 194; Soares de Mello, José Eduardo, *ICMS: teoria e pratica* (2.ed.rev.e atual, São Paulo, Dialética, 1996), p. 279; Carrazza, Roque Antônio, *ICMS* (São Paulo, Malheiros, 2005), pp. 362-363; Barros Carvalho, Paulo de, *Imposto sobre Produtos Industrializados*, en *Curso de direito empresarial, a cura di Bottallo, Eduardo Domingos* (São Paulo, EDUC, 1976), pp. 141-142; Lobo Torres, Ricardo, *IPI e o Princípio da Seletividade*, en *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 18 (São Paulo, Dialética, 1997), p. 95.

⁸⁸Afirma Paulo de Barros Carvalho: “...en cuanto al IPI, la propia Constitución prescribe que sus alícuotas serán selectivas en función de la esencialidad de los productos (art. 153, § 3°, I), fijando un criterio que lleve al legislador ordinario a establecer porcentajes más elevados para los productos superfluos” (Barros Carvalho, Paulo de, *Curso de direito tributário* [19. ed., São Paulo, Saraiva, 2007], p. 253).

⁸⁹Vieira, José Roberto, *A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto* (Curitiba, Juruá, 1993), p. 126.

⁹⁰Bottallo, Eduardo Domingos, *IPI: princípios e estrutura* (São Paulo, Dialética, 2009), pp. 56 y 59; Carrazza, Roque Antonio, *ICMS* (10.ed., São Paulo, Malheiros, 2005), p. 361; Esturilio, Regiane, *A seletividade no IPI e no ICMS* (São Paulo, Quartier Latin, 2008), p. 134.

En este momento, es importante abrir paréntesis para mencionar el peculiar entendimiento de Cabral Nogueira⁹¹, que, al tratar del principio de la selectividad, a la época de la Constitución de 1967, con la Enmienda n. 1, de 1969, manifiesta una opinión algo diversa acerca del tema. Luego, en las primeras líneas sobre el asunto, el antiguo profesor de la Universidad de São Paulo, rechaza la interpretación de que la selectividad es alcanzada con la variación de las alícuotas, afirmando que ese entendimiento es equivocado, pues pretende interpretar el Texto Constitucional a partir de la legislación infraconstitucional. Es categórico en afirmar que *“Alícuotas variadas son compatibles con la institución de un impuesto selectivo, pero no expresan su naturaleza, no lo caracterizan o definen como tal”*.

Agrega dicho autor, que la selectividad constitucional determina que apenas algunos productos industrializados sean tributables, afirmando que *“...de entre todos los productos tributables, el impuesto debe alcanzar apenas algunos”*. Alaba la expresión “impuesto selectivo”, la que sería la figura correcta, al expresar adecuadamente los designios constitucionales, pues *“Seleccionar implica escoger uno, o algunos, excluyendo los demás”*. Al final, entretanto, de cierta forma, atenúa su entendimiento. Dice él que *“Mientras que todos (los productos) sean tributados, desde que las alícuotas varíen, el principio estará siendo atendido. No en el sentido y con la finalidad determinada en la Constitución, pero ciertamente del punto de vista técnico y de mera diferenciación matemática.”*

Volviendo al punto central, el principio de la selectividad es implementado cuando el legislador brasileño compara los productos entre sí. Mas, para que el legislador pueda compararlos es necesario que integren diferentes categorías. Hay diversas clasificaciones en las cuales los productos industrializados pueden ser encuadrados. Paulo de Barros Carvalho, los divide en tres categorías: i) necesarios para la subsistencia; ii) útiles pero no necesarios para la subsistencia; iii) y productos de lujo⁹².

Compartiendo el mismo entender de Henry Tilbery⁹³, los productos se dividen en: a) bienes de primera necesidad, de los cuales necesitan todos, mas que son los únicos productos al alcance de aquellos que se mantienen en el nivel mínimo de subsistencia; b) bienes no necesarios, que son consumidos por un número bastante grande de personas, que viven en diversos grados de escala económica, todavía todos por encima

⁹¹Cabral Nogueira, Paulo, *Do imposto sobre produtos industrializados* (São Paulo, Saraiva, 1981), pp. 75-81.

⁹²Barros Carvalho, Paulo de, *Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados*, en *Revista de direito público* (São Paulo, RT, v. 11, jan./mar. 1970), p. 77.

⁹³Tilbery, Henry, *O conceito de essencialidade como critério de tributação*, en *Direito tributário atual* (São Paulo, Resenha Tributária, v.10, 1990), pp. 3011-3012.

del nivel más bajo; c) artículos de lujo, disponibles, principalmente, para las personas en nivel más elevado de bienestar.

Al tratar ese principio, bajo la égida de la Constitución de 1967, con la Enmienda n. 1, de 1969, Da Cruz⁹⁴ lo identificó como la prescripción constitucional según la cual los productos deberían sufrir tratamiento desigual en función de su esencialidad, “... *gravando más los nocivos, los superfluos, en beneficio de una menor tasación o inserción de los bienes socialmente más importantes.*”

5.2.- La Noción de Esencialidad

Por la propia dicción del artículo 153, § 3º, I, de la Constitución Federal de 1988, el criterio de selección es la *esencialidad*. Entretanto, la misma suerte no acompaña al intérprete en la tarea de desvelamiento de los contornos de esa esencialidad. De hecho, Vieira⁹⁵ enfatiza que el problema reside en la identificación de los “... *parámetros de la afección de la esencialidad*, respecto de los cuales, en términos expresos, nada dice el Estatuto Máximo”.

Es exactamente por el hecho de que la Constitución no definió expresamente la esencialidad, el trabajo del intérprete en el desvelamiento de su sentido, se torna de fundamental importancia.

Ocupémonos del asunto.

Se coincide con Cabral Nogueira⁹⁶ cuando afirma que el concepto de esencialidad es indeterminado, lo que torna la tarea aún más ardua. En los medios filosóficos del

⁹⁴Cruz, Antonio Mauricio da, O IPI: limites constitucionais (São Paulo, R. dos Tribunais, 1984), p. 66. En el mismo sentido, Souza Dantas Elali, André de, IPI: aspectos práticos e teóricos (Curitiba, Juruá, 2006), p. 78; Soares De Mello, José Eduardo y Paulsen, Leandro, Impostos: federais, estaduais e municipais (3. ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007), p. 80.

⁹⁵Vieira, José Roberto, A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto (Curitiba, Juruá, 1993), p. 126. También véase: Santi, Eurico Marcos Diniz de, Zilveti, Fernando Aurelio, Imposto sobre produtos industrializados: uma águia Garciaamarquiana entre os tributos, en Tributação das empresas: curso de especialização (São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2006), p. 193.

⁹⁶Cabral Nogueira, Paulo, Do imposto sobre produtos industrializados (São Paulo, Saraiva, 1981), p. 82. Francisco Pawlow, Maria Elisa Bruzzi Boechat y Mônica Alves De Oliveira Mourão, afirman, en el mismo sentido, que “O caráter de essencialidade do produto não tem contornos predefinidos” (Seletividade da tabela de incidência do IPI, en Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes; a cura di Valadão, Marcos Aurélio Pereira, IPI: temas constitucionais polêmicos [Belo Horizonte, MG, Forum, 2009], p. 195).

derecho, Nicola Abbagnano⁹⁷ explica que el vocablo esencial “... *tiene el significado más común y genérico de ‘importante’...*”. En el mismo camino van las palabras de André Lalande⁹⁸, para quien, por esencial, “... *se dice de aquello que es principal, importante o indispensable*”. En esa misma senda, De Plácido e Silva⁹⁹ afirma que, por esencial, “... *se entiende todo lo que es indispensable, fundamental para la constitución de una cosa, desde que la insatisfacción de lo que se exige, esta misma cosa no se constituye en esencial, esto es, no se produce lo que se quiera que ella sea*”.

Las concepciones anteriormente citadas fueron también identificadas por Henry Tilbery¹⁰⁰, doctor en derecho de la Universidad de Praga, quien especificó que el sentido que interesa al contexto tributario es lo que toma la esencialidad como sinónimo de *necesidad o indispensabilidad*.

De eso concluimos, desde luego, que la noción de esencialidad, derivada del Latín *essentialis*, está umbilicalmente ligada a la de *indispensabilidad* o, aún, a la de *fundamentalidad*. Esa es la noción corriente de *esencialidad*. Mas, y jurídicamente, ¿cuáles son los contornos de la esencialidad? En la visión de Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹⁰¹, la esencialidad está ligada al grado de necesidad del producto, en relación a la mayoría de la población. No considerando relevante el número de consumidores, mas sí su patrón económico, José Eduardo Soares De Mello¹⁰² identifica como finalidad de ese principio “... *suavizar la injusticia del impuesto, determinando el impacto tributario que debe ser soportado por las clases más protegidas y siendo más oneroso para los bienes consumidos en patrones sociales más altos*”.

Pues bien, es en la propia Constitución brasileña en donde se debe buscar el camino para encontrar lo que se entiende por esencial. Así, como lo hacen los autores Antonio

⁹⁷Abbagnano, Nicola, Dicionário de filosofia (4ª ed., São Paulo, Martins Fontes, 2000), p. 363.

⁹⁸Lalande, André, Vocabulário técnico e crítico da filosofia (3ª ed., São Paulo, Martins Fontes, 1999), p. 339.

⁹⁹De Plácido e Silva, Vocabulário jurídico, (17ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2000), p. 319.

¹⁰⁰Tilbery, Henry, O conceito de essencialidade como critério de tributação, en Direito tributário atual (São Paulo, Resenha Tributária, v.10, 1990), p. 2972.

¹⁰¹Ferreira Jardim, Eduardo Marcial, Dicionário jurídico tributário (6ª ed., São Paulo, Dialética, 2008), pp. 130-131. En el mismo sentido, Silva Xavier, Manoela Floret, IPI: imposto sobre produtos industrializados (Rio de Janeiro, Freitas Bastos Editor, 2008), p. 10.

¹⁰²Soares De Mello, José Eduardo, A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições (São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003), p. 107; El mismo, O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988 (São Paulo, RT, 1991), p. 82.

Mauricio Da Cruz, José Eduardo Soares De Melo y José Roberto Vieira, entendemos que la noción de esencialidad emerge de los valores consagrados constitucionalmente¹⁰³. Considerando la advertencia de Pêrsio de Oliveira Lima¹⁰⁴, en cuanto a que “... *la tributación debe ser atenuada en función del grado de esencialidad que el producto debe presentar para el atendimento de las necesidades humanas básicas*”, intentaremos identificar cuáles son ellas.

Cuando se analiza el mínimo vital, es común recorrer al artículo 7º, IV, del Texto Constitucional brasileño, a fin de individualizar aquel mínimo necesario a la manutención de vida digna por parte de los ciudadanos. Prescribe dicha disposición como necesidades vitales básicas la “... *vivienda, alimentación, educación, salud, descanso, vestuario, higiene, transporte y seguridad social...*”. No hay como dejar de reconocer que esas necesidades, mientras *vitales* y *básicas*, deben ser consideradas *esenciales*. Cabe, aquí, las ponderaciones de Ricardo Lobo Torres¹⁰⁵ al afirmar que “... *cuando se trata de bienes necesarios a la sobrevivencia biológica y social del ciudadano en condiciones mínimas de dignidad Humana, la tributación no encuentra justificativa racional*”. Fue ese, también, el camino interpretativo adoptado por Antonio Mauricio Da Cruz, por José Roberto Vieira, por José Eduardo Soares de Mello y por Regina Helena Costa¹⁰⁶. Sin embargo, es importante precisar que si bien esas no son las únicas necesidades esenciales, no existen orientaciones claras para identificar a las demás.

¹⁰³Da Cruz, Antonio Mauricio, *O IPI: limites constitucionais* (São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984), pp. 66-67; Soares De Melo, José Eduardo, *A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições* (São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003), p. 108; El mismo, *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988* (São Paulo, RT, 1991), p. 83; El mismo, *ICMS: teoria e pratica* (2ª ed., São Paulo, Dialética, 1996), p. 277; Vieira, José Roberto, *A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto* (Curitiba, Juruá, 1993), p. 127.

¹⁰⁴Oliveira Lima, Pêrsio de, *Hipótese de incidência do IPI*, en *Revista de direito tributário* (São Paulo, Malheiros, v. 7-8, jan./jun. 1979), p. 192.

¹⁰⁵Lobo Torres, Ricardo, *O IPI e o Princípio da Seletividade*, en *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 18 (São Paulo, Dialética, mar/1997), p. 95.

¹⁰⁶Da Cruz, Antonio Mauricio, *O IPI: limites constitucionais* (São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984), p. 67; Vieira, José Roberto, *A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto* (Curitiba, Juruá, 1993), p. 127; El mismo, *Imposto sobre produtos industrializados: uma águia Garcia-marquiana entre os tributos*, en *Tributação das empresas: curso de especialização* (São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2006), p. 194; Soares De Mello, José Eduardo, *A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições* (São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003), p. 108; El mismo, *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 1991, p. 83; y Costa, Regina Helena, *Princípio da capacidade contributiva* (3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003), p. 56.

Observemos las lecciones de Henry Tilbery¹⁰⁷:

“Realmente, con excepción de los ‘bienes indispensables por naturaleza’, universalmente admitidos como la alimentación, además de las necesidades básicas de vestuario, vivienda, tratamiento médico y artículos de higiene, las demás tentativas para clasificar las mercancías en función de la urgencia de la satisfacción de las necesidades o deseos, carecen de marcos claramente visibles, que puedan orientar el trazado de la línea divisoria”.

La Constitución Federal brasileña establece, en otros dispositivos, otros productos, mercancías y servicios constitucionalmente considerados esenciales, como resalta Regiane Binhara Esturilio¹⁰⁸: *“Y hay aún otros artículos del texto constitucional indicando productos, mercancías y/o servicios esenciales, como por ejemplo, las referencias a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión sonora, de sonidos e imágenes y de energía eléctrica (art. 21 y 22); al medio ambiente –ítems que auxilian en el combate a la polución, en la preservación de las forestas, de la fauna y de la flora (artículos 23, inciso VI y 170, inciso VI); al gas natural, el petróleo y sus derivados, los combustibles y los minerales (artículos 155, § 3º, y 177)”.*

De especial relevancia, aún, las prescripciones del artículo 255 de la Constitución Federal brasileña, de acuerdo con las cuales *“Todos tienen derecho al medio ambiente ecológicamente equilibrado, bien de uso común del pueblo y esencial a la sana calidad de vida, imponiéndose al Poder Público y a la colectividad el deber de defenderlo y preservarlo para las presentes y futuras generaciones”.* Ese artículo establece, para todos, el derecho fundamental a la salud del medio ambiente, y, en razón de eso, todos los productos que guarden alguna relación con la protección ambiental pueden ser considerados esenciales. Es esta la razón por la cual entendemos correcta la visión de Eduardo Domingos Bottallo¹⁰⁹: *“... se puede asentar, como verdadero imperativo constitucional, que los productos industriales afinados con la protección del medio ambiente –equipamientos, máquinas, bienes de consumo– deben ser tributados mínimamente, o bien, no tributados por el IPI. Es el caso, pues, de colocar bajo salvaguardia de la selectividad los productos que podríamos denominar de ‘ecológicamente correctos’, como los fabricados con materias primas*

¹⁰⁷Tilbery, Henry, *O conceito de essencialidade como critério de tributação*, en *Direito tributário atual* (São Paulo, Resenha Tributária, v.10, 1990), p. 3001.

¹⁰⁸Binhara Esturilio, Regiane, *A seletividade no IPI e no ICMS* (São Paulo, Quartier Latin, 2008), pp. 122-123.

¹⁰⁹Bottallo, Eduardo Domingos, *IPI: princípios e estrutura* (São Paulo, Dialética, 2009), p. 55.

biodegradables, los que no ofrezcan riesgos a la capa de ozono o que resulten del reciclaje responsable de residuos industriales, desechos y semejantes.”

Observemos que la parte final del artículo 4º, del Decreto Ley N° 1.199/71, permite la alteración de las alícuotas del IPI, mantenida la selectividad, “... *para corregir distorsiones...*”, lo que nos lleva a creer que la selectividad del IPI podrá ser aplicada en casos en los cuales se vise la protección a la salud del medio ambiente.

Recordemos, aún, que la selectividad puede considerar no solamente la naturaleza del producto, sino también su finalidad específica. Por ejemplo, el caso de las tarjetas magnéticas de acceso al transporte ferroviario, que, en concordancia con su finalidad específica, y, en razón de la esencialidad del transporte público, tuvo su alícuota de 15% (quince por ciento) considerada excesiva¹¹⁰.

Mas, esa noción de lo que se entiende por esencial no es estanco en el espacio y en el tiempo. Sus facciones se modifican de local en local y en épocas distintas. Es en razón de eso que parece ser posible afirmar que hay bienes que, entre los esenciales, son más esenciales que otros. A despecho de que el caviar es un género alimenticio, no ostenta el mismo grado de esencialidad del que la legumbre, el arroz y los demás ítems que hacen parte de la cesta básica. Además de eso, otra cuestión se muestra de difícil solución. Hay productos que, siendo indispensables en la región sur del Brasil, no lo serán para los habitantes de la región norte. Imaginemos, por ejemplo, la hierba mate o la “*pala*”, que son esenciales en el Río Grande del Sur. Esos podrán ser hasta desconocidos en las regiones norte y noreste de Brasil¹¹¹.

Es esta la razón por la cual concordamos con Regiane Binhara Esturilio¹¹², cuando ella alude a *la esencialidad objetiva*: la esencialidad debe ser considerada del punto de

¹¹⁰Soares de Mello, José Eduardo, Paulsen, Leandro, *Impostos: federais, estaduais e municipais* (3ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007), pp. 82-83.

¹¹¹“Pala” es una prenda de vestuario, también conocida como: *poncho*. Su definición es la siguiente: “Capa cuadrangular, de lana gruesa, con una apertura en el medio, por la cual pasa la cabeza (Buarque de Holanda Ferreira, Aurélio, *Novo Dicionário da Língua Portuguesa* [2ª ed., Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986], p. 1360). Sobre esa idea, en las palabras de Ricardo Lobo Torres: “Es que la noción de producto esencial varía según las condiciones de tiempo y lugar. Ciertos artículos de la industria pueden tener connotaciones de bienes de lujo en la fase inicial de su producción; mas después de generalizados, pasan a ocupar lugar de necesidad en el consumo de la población en general, independientemente si la persona es pobre o rica” (Lobo Torres, Ricardo, *O IPI e o Princípio da Seletividade*, en *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 18 [São Paulo, Dialética, mar/1997], p. 97).

¹¹²Binhara Esturilio, Regiane, *A seletividade no IPI e no ICMS* (São Paulo, Quartier Latin, 2008), pp. 143-145.

vista de la generalidad, sin considerarse la condición personal de los sujetos que consumirán los productos.

5.3.- Principio de la Selectividad: Capacidad Contributiva Versus Extrafiscalidad.

Analizada la cuestión de la esencialidad de los productos, es importante ingresar en otro tema igualmente árido. Se trata del examen de las conexiones entre el principio de la selectividad y la aplicación extrafiscal del IPI.

No son pocos los autores que identifican el principio de la selectividad con la extrafiscalidad, entendida esta última como el uso de los tributos para fines distintos del recaudatorio. Tómese como ejemplo a Paulo de Barros Carvalho, Eduardo Domingos Bottallo, Roque Antônio Carrazza, José Eduardo Tellini Toledo, André de Souza Dantas Elali e Manoela Floret Silva Xavier¹¹³.

Entretanto, es necesario confirmar la premisa de que el principio de la selectividad es, preponderantemente, manifestación del principio de la capacidad contributiva objetiva, que tiene su fundamento en el principio de la isonomía (conocido también con el nombre de principio de la igualdad tributaria). Compartimos de ese entender con Henry Tilbery, Regina Helena Costa, José Eduardo Soares de Mello y Leandro Paulsen, por citar a algunos¹¹⁴. Si bien Humberto Bergmann Ávila¹¹⁵ entiende que “...

¹¹³Barros Carvalho, Paulo de, *Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados*, en *Revista de direito público* (São Paulo, RT, v. 11, jan./mar. 1970), p. 75; Bottallo afirma que “...a extrafiscalidade se manifesta no IPI através do princípio da seletividade” (Bottallo, Eduardo Domingos, *IPI: princípios e estrutura* [São Paulo, Dialética, 2009], p.53); Carrazza, Roque Antonio, *ICMS* (10.ed., São Paulo, Malheiros, 2005), p. 360; Tellini Toledo, José Eduardo, *O imposto sobre produtos industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais* (São Paulo, Quartier Latin, 2006), p. 139; Souza Dantas Elali, André de, *IPI: aspectos práticos e teóricos* (Curitiba, Juruá, 2006), p. 78; y, por fin, Silva Xavier, afirma que: “La selectividad en el IPI demuestra el carácter extrafiscal del tributo, tornándolo un instrumento de ordenación político-social a través de lo cual incentiva la comercialización de determinados productos convenientes a la sociedad, o dificulta otras prácticas que no sean del interés colectivo” (Silva Xavier, Manoela Floret, *IPI: imposto sobre produtos industrializados* [Rio de Janeiro, Freitas Bastos Editor, 2008], p. 10).

¹¹⁴Tilbery, Henry, *O conceito de essencialidade como critério de tributação*, en *Direito tributário atual* (São Paulo, Resenha Tributária, v.10, 1990), p. 2.989; Costa, Regina Helena, *Princípio da capacidade contributiva* (3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003), p. 55; Soares de Mello, José Eduardo, Paulsen, Leandro, *Impostos: federais, estaduais e municipais* (3ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007), p. 82.

la selectividad no recorre la capacidad contributiva”, a pesar de ello, indica que la selectividad es expresamente exigida por la Constitución, y, por eso, debe ser efectiva. Lo anterior, sin embargo, no parece suficiente para alejar la conclusión de que el principio de la selectividad es manifestación de la capacidad contributiva objetiva¹¹⁶.

El principio de la selectividad, empero, además de ser manifestación de la igualdad, en materia tributaria, atiende también a los fines del legislador cuando él maneja el IPI extrafiscalmente. Eso sí, en esos casos, el fundamento del principio de la selectividad no será el principio de la isonomía. De esta forma, en los casos de tributación extrafiscal, a pesar de haber un alejamiento del principio de la capacidad contributiva, jamás será total, debiendo siempre ser observados los límites inferiores y superiores a la capacidad contributiva, esto es, el mínimo vital y el respeto a la no confiscatoriedad, como enseña Vieira¹¹⁷.

6.- CONCLUSIONES

Desde el punto de vista de la finalidad de los tributos destinados al cuidado del medio ambiente, si su sustento radica en el principio *el que contamina paga*, propicia a que las empresas quieran asumir este costo en beneficio de sus intereses económicos, es decir, este principio equivale a sostener: *pagar para contaminar*, lo que iría en contra de la finalidad del cuidado que se busca.

Lo más probable es que los tributos destinados a la protección del medio ambiente reúnan las características propias de un impuesto, es decir, como las prestaciones en dinero o en especies, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, frente a lo cual, puede producirse una contradicción si al término «*tributos*» se añade el adjetivo «*ambientales*» -u otro similar-, porque denotarían un nuevo tipo de tributo, distinto de un impuesto, tasa o contribución.

El proyecto de ley de reforma tributaria presentado este año por ejecutivo, se desarrolla en base a cuatro objetivos, de los cuales ninguno está vinculado con el cuidado del medio ambiente, lo que implica, en primera instancia, de que no tendría fines

¹¹⁵Bergmann Ávila, Humberto, *Sistema constitucional tributário* (São Paulo, Saraiva, 2004), pp. 380-381.

¹¹⁶Timm do Valle, Mauricio Dalri, *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*, en Disertación (Maestría) Universidade Federal de Paraná (Curitiba, 2010), pp. 208-210.

¹¹⁷Vieira, José Roberto, *Mesa de debates “c”: Tributos Federais*, en *Revista de direito tributário*, v. 91 (São Paulo, Malheiros, sine data), p. 76.

extrafiscales. De esta manera, se presentarían dos posibilidades: la primera, que exista un error en los objetivos propuestos en el proyecto, debiendo haber establecido un quinto objetivo destinado al cuidado del medio ambiente, lo que lleva al terreno de la extrafiscalidad, y, la segunda, que el proyecto no tenga un objetivo extrafiscal, sino que persigue directamente aumentar la recaudación, tal como lo propone el primer objetivo.

El principio de la selectividad que se aplica en la legislación tributaria brasileña está ligado a la capacidad contributiva, el cual se realiza por alteración de alícuotas.

En la medida que el grado de esencialidad del producto aumenta, sus alícuotas deben necesariamente disminuir, y, cuanto mayor el grado de superfluidad o aún de nocividad del producto, mayores deben ser las alícuotas establecidas. De esta forma, el criterio de selección de esos productos es la esencialidad.

La doctrina brasileña entiende que es en la propia Constitución en donde se debe buscar el camino para encontrar lo que se entiende por esencial, lo que se desprende no solamente en el inciso IV del artículo 7º, sino que también en otros de sus dispositivos.

En los casos, de tributación extrafiscal, a pesar de haber un alejamiento del principio de la capacidad contributiva, nunca será total, debiendo siempre observar los límites inferiores y superiores de la capacidad contributiva, esto es, el mínimo vital y el respeto a la no confiscatoriedad.

7.- BIBLIOGRAFÍA

Abbagnano, Nicola. (2000). *Dicionário de filosofia*. 4ª ed., São Paulo, Brasil. Editorial Martins Fontes.

Barros Carvalho, Paulo de, *Curso de direito tributário* (19ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007).

Barros Carvalho, Paulo de, *Imposto sobre Produtos Industrializados*, en *Curso de direito empresarial*, a cura di Bottallo, Eduardo Domingos (São Paulo, EDUC, 1976).

Barros Carvalho, Paulo de, *Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados*, en *Revista de direito público* (São Paulo, RT, v. 11, jan./mar. 1970).

Bergmann Ávila, Humberto, *Sistema constitucional tributário* (São Paulo, Saraiva, 2004).

Bermúdez, Jorge, *Fundamentos de derecho ambiental* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso, 2007).

Binhara Esturilio, Regiane, *A seletividade no IPI e no ICMS* (São Paulo, Quartier Latin, 2008).

Bottallo, Eduardo Domingos, *IPI: princípios e estrutura* (São Paulo, Dialética, 2009).

Buarque de Holanda Ferreira, Aurélio, *Novo Dicionário da Língua Portuguesa* (2ª ed., Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986).

Buñuel, Miguel y Herrera, Pedro, *Modelo de Código tributario ambiental para América Latina* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, sine data).

Cabral Nogueira, Paulo, *Do imposto sobre produtos industrializados* (São Paulo, Saraiva, 1981).

Carrazza, Roque Antônio, *ICMS* (São Paulo, Malheiros, 2005).

Castillo, José, *La reforma fiscal ecológica* (Granada, Editorial Comares, 1999).

Costa, Regina Helena, *Princípio da capacidade contributiva* (3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003).

Cruz, Antonio Mauricio da, *O IPI: limites constitucionais* (São Paulo, R. dos Tribunais, 1984).

Da Cruz, Antonio Mauricio, *O IPI: limites constitucionais* (São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984).

De Plácido e Silva, *Vocabulário jurídico*, (17ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2000).

Esturilio, Regiane, *A seletividade no IPI e no ICMS* (São Paulo, Quartier Latin, 2008).

Faúndez Ugalde, Antonio, *Propuesta de una hipótesis tributaria condicionante como forma de protección del medio ambiente*, en *Problemas actuales de derecho tributario comparado, a cura di* Dr. Patricio Masbernat (Santiago, Editorial Librotecnia, 2012).

Ferreira Jardim, Eduardo Marcial, *Dicionário jurídico tributário* (6ª ed., São Paulo, Dialética, 2008).

Figueroa, Aimée, *Tributos ambientales en México. Una revisión de su evolución y problemas*, en *Boletín mexicano de derecho comparado*, Biblioteca Virtual Jurídica, consultado el 3 de septiembre de 2010 en la página web: http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art2.htm#P*.

Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho financiero* (6ª ed., Buenos Aires, Editorial Depalma, 1997).

Lalande, André, *Vocabulário técnico e crítico da filosofia* (3ª ed., São Paulo, Martins Fontes, 1999).

Lobo Torres, Ricardo, *IPI e o Princípio da Seletividade*, en *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 18 (São Paulo, Dialética, 1997).

Mateluna, Rodrigo, *Derecho tributario y medio ambiente* (Santiago, Editorial LexisNexis, 2005).

Navarro Coelho, Sacha Calmon, *Considerações sobre a tributação de cigarros pelo IPI*, en *Revista de direito tributário*, v. 82 (São Paulo, Malheiros, sine data).

Oliveira Lima, Pérsio de, *Hipótese de incidência do IPI*, en *Revista de direito tributário* (São Paulo, Malheiros, v. 7-8, jan./jun. 1979).

Oliveira Souza, Jorge Henrique de, *Tributação e meio ambiente* (Belo Horizonte, Del Rey, 2009).

Pontes Saraiva Filho, Oswaldo Othon de, *O atual regime do IPI sobre os cigarros*, en *Revista de direito tributário*. v. 103 (São Paulo, Malheiros, sine data).

Radovic, Ángela, *Obligación tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica Conosur, 1998).

Rodríguez, José, *La alternativa fiscal verde* (Valladolid, Editorial Lex Nova, 2004).

Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente* (Madrid, Ediciones Jurídicas S.A., 1995).

Santi, Eurico Marcos Diniz de, Zilveti, Fernando Aurelio, *Imposto sobre produtos industrializados: uma águia Garciamarquiana entre os tributos*, en *Tributação das empresas: curso de especialização* (São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2006).

Seroa, Ronaldo, *Tributación ambiental macroeconomía y medio ambiente en América Latina: aspectos conceptuales y el caso de Brasil*, en *Serie de macroeconomía del desarrollo*, (Santiago, CEPAL, 2001).

Silva Xavier, Manoela Floret, *IPI: imposto sobre produtos industrializados* (Rio de Janeiro, Freitas Bastos Editor, 2008).

Soares De Mello, José Eduardo, *A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições* (São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003).

Soares De Mello, José Eduardo, *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988* (São Paulo, RT, 1991).

Soares de Mello, José Eduardo, *ICMS: teoria e pratica* (2ª ed., São Paulo, Dialética, 1996).

Soares De Mello, José Eduardo y Paulsen, Leandro, *Impostos: federais, estaduais e municipais* (3ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007).

Souza Dantas Elali, André de, *IPI: aspectos práticos e teóricos* (Curitiba, Juruá, 2006).

Tellini Toledo, José Eduardo, *O imposto sobre produtos industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais* (São Paulo, Quartier Latin, 2006).

Tilbery, Henry, *O conceito de essencialidade como critério de tributação*, en *Direito tributário atual* (São Paulo, Resenha Tributária, v.10, 1990).

Timm do Valle, Maurício Dalri, *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*, en *Disertación* (Maestría) Universidade Federal de Paraná (Curitiba, 2010).

Vargas, Iris, *Tributos ambientales para la protección de la atmósfera en el derecho chileno*, en *Jornadas de derecho público UVC* (Valparaíso, 2007).

Vargas, Iris, *Modelo de Código tributario ambiental para América Latina* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, sine data).

Vieira, José Roberto, *A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto* (Curitiba, Juruá, 1993).

Vieira, José Roberto, *Mesa de debates “c”: Tributos Federais*, en *Revista de direito tributário*, v. 91 (São Paulo, Malheiros, sine data).

PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA SUCESORIA MEDIANTE UTILIZACIÓN DE FUNDACIONES

Eduardo Iribarra Sobarzo

Alumno de Magíster en Tributación,
Universidad de Chile.
Socio Estudio Iribarra & Cía,
Abogado.



RESUMEN

Este artículo trata sobre las ventajas desde el punto de vista tributario, económico y legal de utilizar una fundación para la planificación sucesoria por causa de muerte de una persona. También se analizan en este artículo las características de las fundaciones, normativa aplicable, y alguno de los pronunciamientos emitidos tanto por el Servicio de Impuestos Internos como los tribunales de justicia en relación con dicha entidad.

Existe una normativa ordinaria en nuestro país que regula tanto el modo de heredar, como también la tributación aplicable a dicho modo, la cual no impide en ningún caso la utilización de otros mecanismos existentes en nuestra legislación, que permitan programar con mayor eficiencia la sucesión de una persona, e incluso con resultados tributarios más convenientes desde el punto de vista económico.

Se ha postulado en el presente artículo que la decisión de una persona de utilizar mecanismos no ordinarios para determinar su sucesión por causa de muerte, como la utilización de fundaciones, no constituye la realización de actos ilícitos o impugnables desde el punto de vista tributario, ni menos desde la óptica civil. En este sentido, se apela a un concepto de elusión o planificación sucesoria, absolutamente lícito, en tanto

se cumplan los requisitos señalados en la definición del mismo que se presentará en este artículo.

1.- INTRODUCCIÓN

La utilización de fundaciones con el objeto de obtener ahorro tributario en planificaciones sucesorias por causa de muerte, ha tenido un fecundo desarrollo en el exterior, pero muy escaso dentro de Chile. Probablemente ello pueda deberse a un cierto conservadurismo de los operadores tributarios nacionales, a la falta de reflexión y literatura sobre asuntos tributarios en Chile, al formalismo de nuestro sistema jurídico, y a un cierto legado de instituciones a veces excesivamente reguladas o codificadas provenientes del derecho continental o napoleónico, opuesto a la amplitud y flexibilidad de formas y opciones que permite el *common law*.

Esta rigidez ha impedido en gran parte la posibilidad de materializar innovadoras alternativas de planificación tributaria lícita -como por ejemplo la utilización de este mismo formalismo en favor de un ahorro tributario-, redundando constantemente en las mismas herramientas y actos jurídicos.

Por planificación tributaria lícita, o simplemente planificación tributaria o elusión, se entiende la realización de un acto o conjunto de actos de relevancia jurídica, que siendo material y formalmente válidos, tienen consecuencias tributariamente más ventajosas que otros actos o conjunto de actos. Esta definición reconoce el derecho de las personas de tomar las decisiones que les resulten menos costosas, inclusive cuando el único costo a reducir sea el tributario, siempre y cuando el o los actos jurídicos realizados sean reales.¹¹⁸

¹¹⁸Sin perjuicio de que el objeto de este artículo no sea definir y/o legitimar la elusión o planificación tributaria, se citan algunas definiciones del mismo que nos parecen interesantes:

- a. *“Las expresiones planificación tributaria y elusión tributaria indican perspectivas distintas de un mismo fenómeno. Planificación es la actividad ejercida por el contribuyente, en tanto que elusión es el efecto de someterse a una menor carga tributaria, obtenida por la planificación”* Greco, Marco Aurelio, *Planificación Tributaria*, 2da. Edición, Sao Paulo: Dialéctica. 2008, p. 13.
- b. *“La elusión fiscal es la práctica que apunta a evitar el surgimiento de la obligación tributaria; son actos que ocurren en un momento anterior a la ocurrencia del hecho imponible, impidiendo la producción de efectos de eventual norma tributaria. Sin hecho imponible, no hay materialidad, no hay conducta tipificada pasible de tributación, ni siquiera en constitución de obligación de pagar tributo. La evasión fiscal, por su vez, es la conducta posterior a la realización del hecho jurídico tributario, o sea, la constitución de*

Como es posible apreciar, la elusión se diferencia con la evasión, en que en este último caso, el o los hechos gravados ya se constituyeron como tales, luego de lo cual, se oculta su reconocimiento o bien se impide su declaración y/o pago.

La mayoría de los contratos y actos de relevancia jurídica deben ser comprendidos antes que todo como premisas esencialmente modificables en virtud del principio de la autonomía de la voluntad o libertad de las partes, y es aquí donde erramos, pues en general en Chile tendemos a utilizarlos y además a interpretar las leyes desde el mismo ángulo. Esta rigidez tiene efectos nocivos en el desarrollo de los negocios, y además se manifiesta en una carencia de literatura y doctrina, y en una jurisprudencia previsible y conservadora. Es cosa de adentrarse un poco en el desarrollo que ha tenido la planificación tributaria en el resto del mundo, para percibir este contraste.

Esta innovación tributaria en el derecho comparado, tiene sí su contrapeso en la utilización de herramientas antielusivas cada vez más agresivas por parte de los Estados. En muchos países de la OCDE, y en otros como Brasil o Estados Unidos, podemos apreciar una actitud ya resuelta del Fisco de adentrarse cada vez más en la sustancia de los actos jurídicos impugnando su forma, lo que constituye una

la obligación principal, que configure como acto ilícito. Perciba que estamos atendiendo en la materialidad, coordenadas de tiempo y espacio, sujeción activa y pasiva y valor de tributo a pagar; criterios individuales y concretos mínimos para la constitución de crédito tributario no identificados cuando tratábamos de elusión fiscal, dada la inexistencia de hecho jurídico tributario. La evasión fiscal es el comportamiento ilícito que tiene el objetivo claro de incumplir la obligación tributaria, sea por el incumplimiento de los tributos, por la omisión del reconocimiento de ingresos, elaboración de balances patrimoniales ficticios, o bien por cualquier otra conducta fraudulenta prevista en la ley". Sistema Tributario Brasileño y las Relaciones Internacionales, X Congreso Nacional de Estudios Tributarios, autora: Flavia Holanda, Brasil, 2012, p. 351. Traducción libre del autor.

- c. *"La elusión tributaria empieza donde termina la economía de opción. Ambas figuras se caracterizan por ser una finalidad perseguida por las partes que se puede lograr a través de diversos medios y que tiene como fin la obtención de un ahorro fiscal mediante una conducta consistente en evitar, desde la actuación negocial de los particulares, que se produzca el hecho imponible. En ambas se busca la realización de un hecho no gravado, exonerado o sometido a una menor imposición, con la diferencia que en una economía de opción, hay una realización real, válida y lícita del hecho no gravado, exonerado o sometido a un menor gravamen, mientras que en la elusión tributaria se busca alcanzar la realización de un hecho no gravado, exonerado o sometido a menor gravamen a través de negocios anómalos; a saber, negocios simulados, en fraude a la ley, fiduciarios o indirectos".* García Novoa, César, La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 122.

herramienta muy eficaz para el sujeto activo de la relación tributaria, pero que es muy escasamente utilizada por el Servicio de Impuestos Internos. Y al referirme a la sustancia versus la forma no queremos hacer alusión solamente a las conocidas facultades de tasación, sino a la posibilidad de atacar en sede judicial derechamente acciones como las de simulación de actos y contratos y/o fraude a la ley, para hacer ineficaz los acuerdos externos de los contribuyentes, descubriendo las verdaderas intenciones de éstos, las cuales en su mayoría apuntan a un ahorro tributario.

En relación con la utilización de fundaciones para fines de ahorro tributario en una planificación sucesoria, es necesario previamente analizar su naturaleza jurídica, y la normativa tributaria que le incide.

2.- NATURALEZA JURÍDICA DE LAS FUNDACIONES

Las fundaciones se encuentran reguladas en el Título XXXIII del Libro I del Código Civil. Su artículo 545 inciso segundo señala que ***“las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública. Las corporaciones de derecho privado se llaman también asociaciones.”***

El inciso tercero del artículo referido señala que ***“una asociación se forma por una reunión de personas en torno a objetivos de interés común a los asociados. Una fundación, mediante la afectación de bienes a un fin determinado de interés general”***. Su inciso cuarto expresa que ***“hay personas jurídicas que participan de uno y otro carácter”***.

Por su parte, el artículo 547 del Código Civil señala algunas personas excluidas de la regulación de este título: a) ***“las sociedades industriales no están comprendidas en las disposiciones de este título; sus derechos y obligaciones son reglados, según su naturaleza, por otros títulos de este Código y por el Código de Comercio”***; y b) ***“las corporaciones o fundaciones de derecho público, como la nación, el fisco, las municipalidades, las iglesias, las comunidades religiosas, y los establecimientos que se costean con fondos del erario: estas corporaciones y fundaciones se rigen por leyes y reglamentos especiales”***. Se aclara que las llamadas ***“sociedades industriales”*** comprenden las sociedades con fines de lucro, según se expondrá a continuación, reguladas por sus normas respectivas (sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades por acciones, empresas individuales de responsabilidad limitada, etc.).

De acuerdo a lo expresado por los artículos anteriormente citados, por la regulación que el Título XXXIII del Código Civil establece para las fundaciones, y por lo que se

dirá a continuación, podríamos definir las como aquellas **personas jurídicas, sin fines de lucro, cuyo objeto es beneficiar intereses generales o particulares.**

La definición de las fundaciones sugerida, puede ser explicada y analizada de la siguiente manera:

2.1.- Las fundaciones son personas jurídicas.

Sobre este punto parecen no existir controversias, puesto que las fundaciones están comprendidas dentro de las personas jurídicas según lo dispuesto por el artículo 545 citado del Código Civil, y por lo tanto, pueden ser sujetos de derechos y obligaciones, cuentan con patrimonio distinto al patrimonio de los fundadores, y pueden ser representadas judicial y extrajudicialmente.

2.2.- Las fundaciones no tienen fines lucrativos.

La afirmación de que las fundaciones no tienen fines de lucro debe ser entendida bajo un correcto entendimiento sobre lo que significa el lucro en las personas jurídicas. *Una persona jurídica tendrá fines lucrativos si se constituye para que sus socios o accionistas obtengan ganancias por las actividades que ella realice*, siendo esencial entonces que sus socios o accionistas puedan retirar las ganancias desde dicha persona jurídica para su patrimonio personal. Y como el artículo 556 inciso tercero del Código Civil, aplicable a las fundaciones, impide que sus rentas, utilidades, beneficios o excedentes puedan distribuirse entre los asociados ni aún en caso de disolución, podríamos concluir que las fundaciones no deben tener fines de lucro. Además, las fundaciones están prohibidas de remunerar a los directores por el ejercicio de su cargo (art. 551-1 Código Civil).

En cuanto a la posibilidad de que una fundación pueda determinar libremente el destino de su patrimonio al momento de su disolución –excluyendo sus ganancias–, no vemos inconveniente alguno en esta posibilidad, dado que el artículo 561 del Código Civil otorga expresamente tal libertad, al señalar: “*Disuelta una corporación, se dispondrá de sus propiedades en la forma que para este caso hubieren prescrito sus estatutos; y si en ellos no se hubiere previsto este caso, pertenecerán dichas propiedades al Estado, con la obligación de emplearlas en objetos análogos a los de la institución. Tocaré al Presidente de la República señalarlos*”. Esta norma tiene aplicación también a las fundaciones, en virtud del artículo 563 del Código Civil, que hace aplicable las normas de las asociaciones o corporaciones, a las fundaciones. A mayor abundamiento, la misma Corte Suprema confirmó este derecho, luego de que el Ministerio de Justicia estableciera ilegal y arbitrariamente que el destino del

patrimonio de una corporación disuelta debía ser sólo una persona jurídica, también sin fines de lucro¹¹⁹.

Ahora bien, cosa distinta es la posibilidad de que la fundación, aun no pudiendo distribuir las ganancias a los fundadores, ni tampoco adjudicar sus bienes a sus fundadores al momento de su disolución, pueda realizar actividades lucrativas para la prosecución de sus fines, situación que en ningún caso convierte a la fundación en una entidad con fines lucrativos en los términos expuestos precedentemente. Esta posibilidad la contempla el mismo Código Civil que regula las fundaciones, al establecer en su artículo 557-2 que *“podrán realizar actividades económicas que se relacionen con sus fines. Asimismo, podrán invertir sus recursos de la manera que decidan sus órganos de administración”*. Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos ha recogido pacíficamente esta posibilidad legal, al señalar que *“todas las personas, naturales o jurídicas, revisten la calidad de “contribuyentes” en la medida que puedan estar sujetas a alguno de los tributos que en ella se establecen. En tal sentido, las personas jurídicas regidas por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, dentro de las cuales se encuentra la Fundación, estarán afectas con impuesto en la medida que obtengan rentas clasificadas en la primera categoría de la Ley de la Renta, atendiendo a la fuente generadora de sus ingresos, los cuales pueden provenir, entre otros, de actividades rentísticas, de inversiones mobiliarias, del comercio, industriales, de servicios o cualquiera otra que se encuentre comprendida en los números 1 al 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.”*¹²⁰

2.3.- Las fundaciones pueden tener como objeto beneficiar intereses generales o particulares.

Esta afirmación podría generar cierta controversia. En efecto, si bien es cierto que el artículo 545 del Código Civil señala que las fundaciones se forman mediante la afectación de bienes a un *“fin determinado de interés general”* (a diferencia de la asociación que tiene como objeto el interés común de sus asociados), la misma norma establece más adelante que hay personas jurídicas (fundaciones o asociaciones) *“que participan de uno y otro carácter”*. ¿Qué quiere decir esto? A nuestro juicio, que sobre la base del enunciado, dejando de lado la absoluta imposibilidad de que los fundadores de una fundación se beneficien con las ganancias que ella genere, y considerando que las asociaciones pueden tener como fin el beneficiar exclusivamente a sus socios, no es una incoherencia aceptar que una fundación pueda tener como objeto beneficiar intereses particulares, sean terceros (empresas o personas), o inclusive el propio

¹¹⁹Corte Suprema, Rol N° 264 de 2002.

¹²⁰Oficio SII N° 3.623 de 2004.

fundador. Podrán algunos formalistas sorprenderse con lo último; sin embargo, si nos adentramos en el sentido literal del artículo 556 inciso tercero del Código Civil, podemos apreciar además que la prohibición de que los fundadores puedan beneficiarse de las ganancias de la fundación se refiere sólo a las “*rentas, utilidades, beneficios o excedentes*”, esto es, ***el mayor valor que el patrimonio que conforma la fundación genere por la realización de una actividad lucrativa***. En consecuencia, constituir una fundación con el objeto de que su patrimonio, compuesto de \$100 pesos, sea utilizado para la ejecución de proyectos determinados cuyo beneficiario es el mismo fundador, no se encuadra dentro de la prohibición, ya que según el sentido literal de la norma, la prohibición aplicaría sólo si el objeto de la fundación fuese que las ganancias que el patrimonio de \$100 pesos genere, beneficie al fundador.

Por tanto, y apoyándonos en la facultad legal de incluir en las fundaciones, características de las asociaciones, específicamente la de poder tener como objeto el beneficio de sus asociados, no habría ilicitud de objeto, y por ende sería totalmente factible constituir una fundación, cuyo patrimonio sea destinado a favorecer a personas o entidades particulares, sin que exista un “*fin determinado de interés general*”, como sería por ejemplo su utilización como herramienta de planificación sucesoria del o de los fundadores en favor de sus herederos.

Con todo, se hace la prevención de que esta interpretación sobre la posibilidad de que las fundaciones pueden avocarse a fines particulares, no parece ser invocada y utilizada por la práctica jurídica nacional.

3.- TRIBUTACIÓN DE LAS FUNDACIONES

Pues bien, y concluyendo sobre la viabilidad de que las fundaciones puedan tener como objeto beneficiar un interés particular, inclusive del mismo fundador y de sus herederos, debemos hacernos cargo de la tributación de las fundaciones, antes de analizar su conveniencia para fines sucesorios.

3.1.- Tributación en el aporte fundacional.

En primer lugar, cabe preguntarse si el aporte o entrega de bienes que realiza el fundador de una fundación constituye un acto oneroso o si bien constituye una donación, y en consecuencia, un hecho gravado del impuesto a las Herencias y Donaciones de la Ley N° 16.271.

El contrato de donación se ha definido como “*un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la*

accepta” (art. 1386 Código Civil), siendo su característica esencial la de ser un contrato gratuito, lo que en términos concretos significa que debe haber un empobrecimiento en el donante y un enriquecimiento en el donatario producto del desplazamiento de bienes.

El hecho de que una persona constituya una fundación con la exigencia de que el bien aportado sea destinado a un fin determinado o a beneficiar a terceros o al mismo fundador, no convierte el aporte en un acto oneroso mientras el gravamen establecido (en el caso de que sea pecuniario) no supere a lo donado. Estos tipos de donaciones son los siguientes:

3.1.1.- Donaciones sujetas a modalidades.

Reguladas en el artículo 1.403 del Código Civil al señalar que puede la donación pactarse “*a plazo o condición*”. Estas modalidades se rigen por las mismas normas que aplican a la sucesión por causa de muerte (artículo 1416, en relación con los artículos 1493 y 1089, todos del Código Civil).

3.1.2.- Donación con causa onerosa.

Reguladas en el artículo 1404 del Código Civil que sólo las define a través de ejemplos: “*Las donaciones con causa onerosa, como para que una persona abrace una carrera o estado, o a título de dote o por razón de matrimonio, se otorgarán por escritura pública, expresando la causa...*”. Una definición de este tipo de donaciones puede ser: “*aquellas que se sujetan a una determinada condición impuesta al donatario, como si, por ejemplo, se dona una casa a Pedro, sujeta a la condición de que éste siga la carrera de abogado*”¹²¹.

En este tipo de donaciones, no queda claro si existe una verdadera donación sujeta a condición resolutoria, como sería el caso de que mientras el donatario no se reciba de abogado, adquiere el dominio sobre el bien recibido, pero sujeto a resolución en el caso de no recibirse. Esto tiene relevancia para la eventualidad de que el hecho o condición no se cumpla, en cuyo caso se entendería que nunca hubo donación de nada, debiendo restituir lo donado; y tributariamente, queda la duda sobre la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto a las donaciones pagado en el caso de no cumplirse la condición.

¹²¹Somarriva, Manuel, Derecho Sucesorio, T. II, Ed. Jurídica, 2003, p. 679.

La “*causa onerosa*”, según el autor Guzmán Brito¹²², debe ser una carga no pecuniaria, esto es, no apreciable en dinero, pues de ser pecuniaria, sería de aquellas donaciones con gravamen que veremos a continuación¹²³.

3.1.3.- Donación con gravamen o con cargas.

Reguladas en el artículo 1.405 del Código Civil como aquellas donaciones “*en que se impone al donatario un gravamen pecuniario o que puede apreciarse en una suma determinada de dinero*”, como cuando se da \$1.000 a María para que le entregue \$500 a Diego.

3.1.4.- Donaciones fideicomisarias.

Definidas en el artículo 1413 como aquellas “*donaciones con cargo de restituir a un tercero*”, y consistiría por ejemplo en la entrega de un inmueble a Juan para que éste lo entregue a Diego cuando se reciba de médico.

La propiedad fiduciaria detrás de esta figura, y que se define como aquella propiedad “*sujeta al gravamen de pasar a otra persona, por el hecho de verificarse una condición*” (art. 733 del Código Civil), y que ha sido muy desarrollada en el derecho comparado mediante el *trust*¹²⁴, ofrece múltiples oportunidades de ahorro tributario, según se comentará más adelante.

¹²²Guzmán Brito, Alejandro, “*De las Donaciones entre vivos. Conceptos y tipos*”, Santiago de Chile, LexisNexis, año 2005, pp. 25.

¹²³Sin perjuicio de este entendimiento, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que la donación con causa onerosa es aquella donación sujeta a la condición de que lo donado “*se emplee en la construcción o reparación de templos destinados al servicio de un culto o para el mantenimiento del mismo culto*” (Oficio N° 4292 de 2006); donación que a nuestro juicio es más bien de aquellas llamadas con gravamen o con cargas del artículo 1405 del Código Civil.

¹²⁴El Servicio de Impuestos Internos, consciente de la influencia de estas instituciones en la jurisdicción, chilena, emitió la Resolución Exenta N° 81 de 2013, en la cual define para efectos de dicha resolución el *trust*, de la siguiente manera: “*el término "trust" se refiere a las relaciones legales creadas de acuerdo a normas de derecho extranjero - por acto inter vivos o mortis causa - por una persona, el constituyente, mediante la transmisión o transferencia de bienes, los cuales quedan bajo el control de un trustee en interés de uno o más beneficiarios o con un fin determinado. Los bienes del trust constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio del trustee. El título sobre los bienes del trust se establece en nombre del trustee o de otra persona por cuenta del trustee. El trustee tiene la facultad y la obligación, de las que debe rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las condiciones del trust y las obligaciones particulares que la ley extranjera le imponga. El hecho de que el constituyente conserve ciertas prerrogativas o que el trustee posea ciertos derechos como beneficiario no es incompatible necesariamente con la existencia de un trust.*”

Por su parte, especial atención requieren las llamadas “*donaciones remuneratorias*”, que son aquellas definidas en el artículo 1433 del Código Civil como: “*las que expresamente se hicieren en remuneración de servicios específicos, siempre que estos sean de los que suelen pagarse*”, y sería el caso del médico que recibe un regalo de su amigo por haberlo atendido gratuitamente.

En relación con esta última modalidad, cabe la duda de si verdaderamente este contrato es una donación, o bien un contrato oneroso, dado que el artículo 1434 lo exime del trámite de la insinuación cuando lo donado exceda el valor del servicio prestado. A nuestro juicio, mientras lo donado no supere el valor de dicho servicio, no existirá donación.

Los artículos 5 y siguientes de la Ley N° 16.271 permiten la deducción de dichas cargas o gravámenes de la base imponible del impuesto a las Herencias y Donaciones, sin perjuicio de la tributación que les quepa a los beneficiarios de dichas cargas.

Por su parte, existen diversos contratos análogos que no se encuadran totalmente en la definición de donación, los cuales ciertamente no deberían gravarse con el impuesto referido, lo que sucedería fundamentalmente con aquellos supuestos en que se quiebre la regla del artículo 1398 del Código Civil que contiene el quid de la donación, esto es, que “*no hay donación si habiendo, por una parte, disminución de patrimonio, no hay, por otra, aumento*”, como “*cuando se da para un objeto que consume el importe de la cosa donada, y de que el donatario no reporta ninguna ventaja apreciable en dinero*”.

Una de las formas en que vislumbramos con mayores potencialidades la posibilidad de configurar actos fuera de la definición de donación, es a través de fideicomisos. La utilidad de esta figura, en lo que a la tradición romana se refiere, apuntaba originariamente a eludir incapacidades o indignidades a la hora de suceder, por lo cual la entrega del fideicomiso al fiduciario era la vía jurídicamente posible de traspasar ciertos bienes del testador a quienes según las normas testamentarias romanas no podían suceder. A esta finalidad inicial se fueron agregando con el paso del tiempo otras tales como la necesidad de mantener dentro de una determinada familia ciertos bienes, los cuales para cumplir dicho objetivo se iban adquiriendo con la imposibilidad de ser enajenados¹²⁵. También el fideicomiso tuvo en nuestro sistema continental una finalidad de garantía, al que se le llamó *fiducia cum creditore*, y que consistía en la obligación de un deudor de traspasar la propiedad de una determinada cosa a su acreedor cuando éste necesitare una garantía real para una deuda contraída, quien en el caso de satisfacerla, se hallaba en la obligación de restituírle la cosa caucionada a su

¹²⁵Estas figuras eran las llamadas sustituciones fideicomisarias, que dieron lugar posteriormente a otras como los mayorazgos, patronatos y capellanías.

deudor. Por último, el fideicomiso también tuvo una finalidad más apegada a su sentido de encargo de confianza, figura que se le denominó como *fiduciae cum amico*, y que consistía en la transferencia del dominio de determinados bienes a una persona de su confianza cuando el dueño inicial, por ejemplo, debía ausentarse por largos periodos de tiempo, cuya disposición le otorgaría a quien se quedase con esos bienes por un lapso definido, mayores facultades que si los tuviera por un título de mera tenencia, lo que le daría mayor flexibilidad para obtener de ellos su mayor provecho económico.

En el derecho comparado, especialmente de tradición del *common law*, notamos el gran desarrollo que ha tenido el trust, y que es una figura similar al fideicomiso, pero con muchas variaciones y diferencias. Y si aplicáramos la autonomía de la voluntad a figuras cuya base es el fideicomiso, podríamos pactar figuras tales como que la propiedad fiduciaria no penda de una condición resolutoria, que se constituya a cambio de una contraprestación, que no haya entrega en propiedad del bien al propietario fiduciario y que lo destine para los fines que haya establecido el constituyente¹²⁶, entre otros muchas figuras.

En relación con el impuesto a las donaciones por la constitución de un fideicomiso, a pesar de que sea discutible que el propietario fiduciario (quien recibe el bien con la

¹²⁶Respecto de esta variante del fideicomiso, existe un Oficio del Servicio de Impuestos Internos muy interesante, en el cual se concluye no existir donación cuando lo entregado gratuitamente tiene como objeto utilizarlo en beneficio de un programa determinado: “(...) *habida consideración de lo expuesto en su solicitud, en el sentido que su representada asumiría “el rol de intermediaria para que YYYYYY aportara a las familias XXX determinadas sumas de dinero”, lo cual se confirma de la redacción de la cláusula séptima del documento denominado “Memorándum de Entendimiento Propietarios XXX- YYYYYY y Gobierno”, cabe señalar que a juicio de este Servicio, el aporte que la empresa YYYYYY efectúa a la Fundación Educacional y de Beneficencia XXXXXX, en cumplimiento de acuerdos entre la referida empresa las familias XXX y el Estado de Chile, no constituiría una donación. Ello por cuanto, si bien es cierto que dicha Fundación no es parte de la Transacción que originó el traspaso de \$300.000.000, no es menos cierto que ella no recibe en propiedad tales recursos sino que expresamente se le hace el encargo que dichos recursos se utilicen “para impulsar un programa de desarrollo que beneficiara mediante subsidios a los afectados indirectos...”*, según se establece en la señalada cláusula séptima del documento referido precedentemente.

A mayor abundamiento confirma el aserto anterior lo dispuesto en el artículo 1398, del Código Civil, que señala que no hay donación si habiendo por una parte disminución de patrimonio no hay por la otra un aumento, como ocurre por ejemplo, según señala dicha norma, cuando se dona para un objeto que consume el importe de lo donado. Lo anterior es precisamente lo que ocurre en la especie por cuanto, todo lo que recibe la Fundación es para otorgar subsidios a los llamados “afectados indirectos”. (Oficio SII N° 3.532 de 2004).

obligación de entregarla a otra persona) se enriquezca con el bien que recibe, dado que su propiedad está sujeta a condición resolutoria, y también porque según el art. 445 N° 14 del Código de Procedimiento Civil, el bien recibido es inembargable, el artículo 8° de la Ley N° 16.271 obliga a deducir del acervo sujeto al pago del impuesto la mitad del valor de la cosa sobre la cual el fideicomiso se constituye. Distinto es el caso del albacea fiduciario, quien no se hace dueño de lo que deja una persona a su muerte, sino mero tenedor.

Otros ejemplos de situaciones en que no existe donación tenemos cuando se repudia una herencia, legado o donación; en dejar de cumplir la condición a que está subordinado un derecho eventual, aunque se hagan para beneficiar a un tercero; en pactar un mutuo sin interés; en la remisión o cesión del derecho de percibir los réditos de un capital colocado a interés o censo; en constituirse fiador o quien constituye una prenda o hipoteca; en exonerar de sus obligaciones al fiador, o remitir una prenda o hipoteca mientras está solvente el deudor; en dejar de interrumpir la prescripción; en la prestación de servicios gratuitos; en la resolución de contratos por nulidad o por el evento de condiciones resolutorias; y resciliación de actos y contratos cuyas obligaciones se encuentren pendientes¹²⁷, entre otros.

Ante la escasa jurisprudencia sobre este asunto, una sentencia de 1994 dictada por la Corte de Apelaciones de Valparaíso¹²⁸, entendiendo que el aporte de activos realizado por una sociedad anónima a una fundación constituye una donación, señaló: *“Que no se divisa la posibilidad de considerar la decisión de donar gratuitamente los bienes de una sociedad anónima como dentro de los casos en que existe objeto y causa ilícita según los artículos 1462, 1464 y 1467 del Código Civil (...) debe señalarse que la decisión de la junta de accionistas de donar gratuitamente sus activos a la fundación corporación que se acordó formar y la disolución anticipada de la sociedad, no produjo ningún menoscabo a los actores en sus expectativas de obtener una utilidad o beneficio (...) Que en cuanto a la argumentación de que la donación a título gratuito de que se trata, sería nula por no haberse cumplido con el trámite de insinuación contemplado en el artículo 1401 del Código Civil y a las normas de carácter tributario que gravan tales actos, cabe señalar que según se ha establecido, los bienes fueron*

¹²⁷“Consecuentemente con lo anterior, esta Dirección ha declarado que una resciliación a la que los contratantes han querido dar un efecto retroactivo, no puede ser absoluta, toda vez que la voluntad de las partes destinada a extinguir obligaciones sólo puede alcanzar los derechos y obligaciones pendientes, por lo tanto la afectación de las obligaciones cumplidas no alcanzaría a los terceros que funden sus derechos en actos previos al nuevo acuerdo de voluntades, entre los cuales, para los efectos tributarios, se encuentra el Fisco de Chile” (Oficio SII N° 2.994 de 2012).

¹²⁸Rol 129298-1994.

donados a una corporación fundación creada de acuerdo con las normas establecidas en el título XXXIII del libro I del citado código que son personas jurídicas de beneficencia pública, que tuvo su aprobación del Presidente de la República de acuerdo con la legislación vigente, por lo que le es plenamente aplicable lo dispuesto en el artículo 5° del decreto ley 359 de 1974 que libera a las corporaciones y fundaciones de carácter benéfico de todo tipo de impuestos y dispone que las donaciones que se hagan a estas corporaciones o fundaciones están exentas del trámite de insinuación contemplado en el artículo 1401 del Código Civil y 889 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.”.

Por otro lado, consideremos lo que sucede con relación al aporte o aumento de capital en comparación con el aporte a una persona jurídica sin fines de lucro. En el aporte o aumento de capital de sociedades no existe donación de parte del socio/accionista aportante, dado que como contraprestación del desembolso que realiza, recibe derechos o acciones en la sociedad respectiva, lo que convierte el aporte social en un acto integrante de un contrato oneroso, en tanto tiene por objeto la utilidad tanto del socio como de la sociedad. Este entendimiento parece no coincidir con los aportes fundacionales, dado que el fundador al realizar el aporte, no recibe ningún tipo de derechos ni acciones respecto de la fundación, habiendo sólo una disminución en su patrimonio sin recibir nada a cambio. Podríamos decir entonces que el aporte fundacional es un acto gratuito, que sólo tiene por objeto la utilidad de una de las partes (la fundación), sufriendo la otra el gravamen (fundador), ubicándose en contraposición a los actos onerosos, que son aquellos que tienen por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno a beneficio del otro (art. 1440 Código Civil).

Como consecuencia de lo anterior, quien constituye o aumenta el capital de una fundación a título gratuito, “*dona*” en vez de “*aportar*” los bienes, gravándose la enajenación con el impuesto a las Herencias y Donaciones de la Ley N° 16.271, sin perjuicio de que pueda beneficiarse de supuestos de exención de este impuesto, establecidos en esta misma ley o en otras normas especiales.

Como corolario, el Oficio N° 3.924 del Servicio de Impuestos Internos se refirió a la territorialidad del impuesto a las donaciones, señalando que “*si el donante tiene su domicilio en el país, resultan afectas a impuesto a las donaciones de bienes ubicados en el país y en el extranjero. En caso contrario, si el donante no tiene domicilio en Chile, únicamente se aplica el impuesto respecto de donaciones de bienes ubicados en el país*”.

3.2.- Impuesto al Valor Agregado en el aporte fundacional.

En cuanto a si el aporte fundacional se grava con el impuesto al Valor Agregado, ello se descarta, por cuanto la transferencia de bienes se realiza gratuitamente, siendo requisito del hecho gravado con IVA, que haya una remuneración como contraprestación por la entrega. El Servicio de Impuestos Internos lo confirmó en el Oficio N° 2.394 de 2008, en el cual se deja entrever también que el aporte fundacional es gratuito y no oneroso, en estos términos: *“El aporte que se efectúa a la Corporación, sea por los asociados a ella o por CONICYT vía asignación directa, para la contratación de las suscripciones señaladas, no se encuentran afectas a IVA, ya que no se trata de un servicio de aquellos a que se refiere el artículo 2 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, puesto que dichos aportes no constituyen precio o remuneración por alguna prestación que realice la citada Corporación.”*

3.3.- Facultades de tasación del Servicio de Impuestos Internos en el aporte fundacional.

Los aportes fundacionales al constituir enajenaciones, y en virtud del artículo 46 bis de la Ley N° 16.271 que hace aplicable la tasación del art. 64 del Código Tributario para los fines de determinar el impuesto a las donaciones y asignaciones, podrán ser tasadas en la forma dispuesta en este último artículo, cuando el precio o valor asignado de la cosa donada sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. Con todo, podría objetarse la aplicación de la tasación del art. 64 mencionado, si la donación fuere beneficiada con una exención del impuesto a las Donaciones, en consideración a que la tasación sólo es aplicable en el caso de que el precio o valor asignado a la cosa enajenada *“sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto”*, según expresamente se establece en la norma, y dado que la donación puede encontrarse exenta del impuesto a las Donaciones, en tal caso no constituye base ni elemento de este impuesto.

3.4.- Tributación de la fundación por los bienes recibidos en calidad de aporte.

Para la fundación que recibe el aporte fundacional, y sin perjuicio de que no se tenga claridad sobre la norma aplicable, es posible entender que dicho ingreso es no constitutivo de renta para ella. En efecto, el Servicio de Impuestos Internos ante consultas sobre este tenor, ha señalado que para una fundación que recibe un aporte, el ingreso es no renta en virtud del artículo 17 N° 11 de la Ley sobre Impuesto a la Renta referido a las cuotas que eroguen los asociados (Oficio N° 3.672 de 2003); en virtud del artículo 17 N° 5 de la norma citada referido al valor de los aportes recibidos, al

asimilar el aporte al capital de la persona jurídica (Oficio 1.296 de 2011); en virtud del artículo 17 N° 29 al calificar el aporte a capital por definirlo así una ley (Oficio N° 1.040 de 2011); y en virtud del artículo 17 N° 9 en el caso de que el aporte se grave con el impuesto a las Donaciones (Oficio N° 4.104 de 1999).

3.5. Tributación de la fundación por actividades propias.

Las fundaciones pueden actuar como meros agentes de gastos al destinar los fondos recibidos de donaciones a sus fines, sin realizar actividades económicas susceptibles de generar impuestos. Sin embargo, no existe imposibilidad de que ellas puedan realizar dichas actividades, tanto así que el mismo Código Civil lo permite en su artículo 557-2 al establecer que las fundaciones *“podrán realizar actividades económicas que se relacionen con sus fines. Asimismo, podrán invertir sus recursos de la manera que decidan sus órganos de administración”*. Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado reiteradamente que *“para los efectos de la Ley de la Renta, todas las personas, naturales o jurídicas, revisten la calidad de “contribuyentes” en la medida que puedan estar sujetas a alguno de los tributos que en ella se establecen. En tal sentido, las personas jurídicas regidas por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, dentro de las cuales se encuentra la Fundación, estarán afectas con impuesto en la medida que obtengan rentas clasificadas en la primera categoría de la Ley de la Renta, atendiendo a la fuente generadora de sus ingresos, los cuales pueden provenir, entre otros, de actividades rentísticas, de inversiones mobiliarias, del comercio, industriales, de servicios o cualquiera otra que se encuentre comprendida en los números 1 al 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.”*¹²⁹

Ejerciendo entonces las fundaciones actividades lucrativas (lo que es distinto de que consideren personas con fines de lucro), deberán tributar según las reglas generales con el impuesto de Primera Categoría, salvo si pueden invocar la exención de este impuesto según el artículo 40 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en los casos de *“instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República”* cuando éstas *“no persigan fines de lucro y que de acuerdo a sus estatutos tengan por objeto principal proporcionar ayuda material o de otra índole a personas de escasos recursos económicos”*. Por su parte, el impuesto Global Complementario o impuesto Adicional no tiene cabida en las rentas generadas por una fundación, dado que no existen personas que tengan derechos o acciones sobre ella. Además, los fundadores se encuentran prohibidos de retirar los bienes que sean de propiedad de la fundación.

Por otro lado, y aunque las fundaciones estén por regla general obligadas a llevar contabilidad completa y particularmente registro FUT, salvo cuando estén exentas del

¹²⁹Ver cita N°.1.

impuesto de Primera Categoría¹³⁰, a nuestro juicio no les son aplicables en lo absoluto la tributación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por cuanto no son sociedades anónimas, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la misma norma, empresarios individuales y sociedades de personas (inciso 1° art. 21); ni tampoco poseen socios o accionistas contribuyentes de los impuestos Global Complementario o Adicional (inciso 3° art. 21)¹³¹.

3.6.- Tributación de los beneficiarios de la fundación.

Por su parte, y en relación con la tributación por los beneficios que terceros perciban gratuitamente de las fundaciones (entre ellos el mismo fundador), se debe tener presente que en principio dichos beneficios tributan con el impuesto a las Donaciones de la Ley N° 16.271, sin perjuicio de que puedan invocarse las exenciones que establece esta misma ley en su artículo 18, o en otras leyes especiales.

Tampoco es posible extender a estos beneficiarios la calificación de hechos no renta de los supuestos del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta a los hechos gravados de la Ley N° 16.271, dado que la primera sólo tiene aplicación para los efectos de los impuestos contemplados en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, pero jamás para impuestos establecidos en otras normas.

3.7.- Breve resumen sobre exenciones establecidas por ley sobre donaciones, aplicables a las fundaciones.

Aunque el objeto de este artículo no es analizar las exenciones existentes sobre donaciones, es necesario por lo menos mencionar brevemente las más importantes:

- A. La Ley N° 16.271 sobre impuestos a las Herencias y Donaciones en su artículo 18 señala diversas exenciones:
- i. Las que se dejen o hagan a la Beneficencia Pública Chilena, a las Municipalidades de la República y a las corporaciones o fundaciones de derecho público costeadas o subvencionadas con fondos del Estado;
 - ii. Las donaciones de poca monta establecidas por la costumbre, en beneficio de personas que no se encuentren amparadas por una exención establecida en el artículo 2°;

¹³⁰Oficio SII N° 1.043 de 2011.

¹³¹Según la antigua redacción del artículo 17 N° 8 letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el mayor valor en la enajenación de bienes raíces efectuado por una persona jurídica del Título XXXIII del Código Civil, se encontraba al margen de tributación (Oficio SII N° 210 de 2010).

- iii. Las que consistan en cantidades periódicas destinadas a la alimentación de personas a quienes el causante o donante esté obligado por la ley a alimentar.
 - iv. Cuando, a juicio del Servicio, la pensión pareciere excesiva, podrá pedir a la justicia ordinaria que determine cuál es la parte exenta del impuesto;
 - v. Las que se dejen para la construcción o reparación de templos destinados al servicio de un culto o para el mantenimiento del mismo culto;
 - vi. Aquellas cuyo único fin sea la beneficencia, la difusión de la instrucción o el adelanto de la ciencia en el país¹³²;
 - vii. La destinada exclusivamente a un fin de bien público y cuya exención sea decretada por el Presidente de la República.
 - viii. Las asignaciones hereditarias que cedan en favor de alguna de las entidades consideradas beneficiarias, para los efectos de la Ley de Donaciones con Fines Culturales, contenida en el artículo 8° de la Ley N° 18.985, sea que ellas consistan en una cantidad de dinero, que se paguen de una sola vez o en forma periódica, o bien en especies.
- B. Ley N° 19.418 sobre Juntas de Vecinos y demás Organizaciones Comunitarias, establece una exención de todas las contribuciones, impuestos y derechos fiscales y municipales por las donaciones y asignaciones testamentarias efectuadas a las juntas de vecinos y demás organizaciones comunitarias, con excepción del impuesto al Valor Agregado (Decreto Ley N° 825, de 1974).
- C. Donaciones del artículo 31 N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta referidas a donaciones efectuadas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, o al Cuerpo de Bomberos, Fondo de Solidaridad Nacional, Fondo de Abastecimiento y Equipamiento Comunitario, Servicio Nacional de Menores, y Comités Habitacionales Comunales. Estas donaciones no requieren el trámite de la insinuación y estarán exentas de toda clase de impuestos, inclusive del impuesto a las Herencias y Donaciones.
- D. Donaciones del Decreto Ley N° 3.063 de 1979 sobre Rentas Municipales, efectuadas a establecimientos educacionales, hogares estudiantiles, establecimientos que realicen prestaciones de salud y centros de atención de menores que en virtud de lo dispuesto en el Decreto con Fuerza de Ley N° 1-3.063, de 13 de junio de 1980, hayan sido traspasados a las municipalidades, ya sea que estas últimas los mantengan en su poder o los hayan traspasado a terceros,

¹³²Cfr. Oficio SII N° 638, de 2010.

establecimientos privados de educación, reconocidos por el Estado, de enseñanza básica gratuita, de enseñanza media científico humanista y técnico profesional, siempre que estos establecimientos de enseñanza media no cobren por impartir la instrucción referida una cantidad superior a 0.63 unidades tributarias mensuales por concepto de derechos de escolaridad y otras que la ley autorice a cobrar a establecimientos escolares subvencionados; a establecimientos de educación regidos por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil y a establecimientos de educación superior creados por ley o reconocidos por el Estado o al Fondo Nacional de Desarrollo Científico y Tecnológico. Asimismo, gozarán de este beneficio las instituciones sin fines de lucro cuyo objeto sea la creación, investigación o difusión de las artes y las ciencias o realicen programas de acción social en beneficio exclusivo de los sectores de mayor necesidad, creadas por ley o regidas por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, que cumplan con los requisitos que determine el Presidente de la República, en el plazo de 180 días, mediante decreto expedido por intermedio del Ministerio de Hacienda. Las donaciones a que se refiere este inciso serán consideradas como gasto sólo en cuanto no excedan del 10% de la renta líquida imponible del donante. Estas donaciones no requieren el trámite de la insinuación y estarán exentas de toda clase de impuestos, inclusive del impuesto a las Herencias y Donaciones.

- E. Donaciones de la Ley N° 18.681 efectuadas a universidades e institutos profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado. Estas donaciones no requieren el trámite de la insinuación y estarán exentas de toda clase de impuestos, inclusive del impuesto a las Herencias y Donaciones.
- F. Donaciones de la Ley N° 18.985 o Ley de Donaciones Culturales, efectuadas a universidades e institutos profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado, a las bibliotecas abiertas al público en general o a las entidades que las administran, a las corporaciones y fundaciones sin fines de lucro y a las organizaciones comunitarias funcionales constituidas de acuerdo a la Ley N° 19.418, que establece normas sobre Juntas de Vecinos y demás Organizaciones Comunitarias, cuyo objeto sea la investigación, desarrollo y difusión de la cultura y el arte, entre otras instituciones. Estas donaciones no requieren el trámite de la insinuación y estarán exentas de toda clase de impuestos, inclusive del impuesto a las Herencias y Donaciones.
- G. Donaciones de la Ley N° 19.247 sobre Donaciones para Fines Educativos, efectuadas a establecimientos educacionales administrados directamente por las Municipalidades o por sus Corporaciones; los establecimientos de educación media técnico-profesional administrados de conformidad con el decreto Ley N°

3.166, de 1980; las instituciones colaboradoras del Servicio Nacional de Menores, de acuerdo al artículo 13 del Decreto Ley N° 2.465, de 1979, que no tengan fines de lucro; los establecimientos de educación pre-básica gratuitos, de propiedad de las Municipalidades; de la Junta Nacional de Jardines Infantiles, o de Corporaciones o Fundaciones, privadas, sin fines de lucro, con fines educacionales y los establecimientos de educación subvencionados de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto con Fuerza de Ley N° 5, de 1992, del Ministerio de Educación, mantenidos por Corporaciones o Fundaciones sin fines de lucro. Estas donaciones no requieren el trámite de la insinuación y estarán exentas de toda clase de impuestos, inclusive del impuesto a las Herencias y Donaciones.

- H. Donaciones de la Ley del Deporte N° 19.712, efectuadas al Instituto Nacional de Deportes de Chile para ser destinadas a la Cuota Nacional o a una o más de las Cuotas Regionales establecidas en el Título IV, o para financiar proyectos destinados al cumplimiento de los objetivos indicados en las letras a), b), c) o d) del artículo 43, o proyectos deportivos establecidos en la norma. Estas donaciones no requieren el trámite de la insinuación y estarán exentas de toda clase de impuestos, inclusive del impuesto a las Herencias y Donaciones.
- I. Donaciones de la Ley N° 19.885 efectuados a corporaciones o fundaciones, cuyo objeto y ejercicio real sea proveer directamente servicios a personas de escasos recursos o con discapacidad, o a establecimientos educacionales que tenga proyectos destinados a la prevención o rehabilitación de adicciones de alcohol o drogas, para sus alumnos y, o apoderados. Estas donaciones no requieren el trámite de la insinuación y estarán exentas de toda clase de impuestos, inclusive del impuesto a las Herencias y Donaciones.
- J. Donaciones de la Ley N° 16.282 efectuadas con ocasión de la catástrofe o calamidad pública, al estado, a personas naturales o jurídicas de derecho público o fundaciones o corporaciones de derecho privado, a las Universidades reconocidas por el Estado, o que Chile haga a un país extranjero, que permitan satisfacer las necesidades básicas de alimentación, abrigo, habitación, salud, aseo, ornato, remoción de escombros, educación, comunicación y transporte de los habitantes de las zonas afectadas. Estas donaciones no requieren el trámite de la insinuación y estarán exentas de toda clase de impuestos, inclusive del impuesto a las Herencias y Donaciones. Existen otros beneficios tributarios de similar tenor para donaciones por ocasión de catástrofes en la Ley N° 20.444.

4.- NORMATIVA APLICABLE A LA SUCESIÓN POR CAUSA DE MUERTE Y DONACIONES.

Una vez que hemos estudiado la naturaleza jurídica y tributación de las fundaciones, es momento de analizar la posibilidad de hallar un ahorro impositivo en una planificación sucesoria mediante esta institución.

Para una planificación sucesoria con el mayor ahorro tributario posible, es necesario tener presente los impuestos que inciden en materia sucesoria, el cual se encuentra en la Ley N° 16.271, aplicables sobre las donaciones y las asignaciones por causa de muerte.

El impuesto constante en la norma citada anteriormente, se aplica sobre un valor líquido, en forma progresiva según vaya alejándose el parentesco entre el donatario o asignatario y el donante o causante, con un tope de 25%, sin perjuicio de exenciones y recargos, dependiendo del parentesco.

Esta base imponible permite la deducción de ciertos ítems como los gastos de enfermedad adeudados a la fecha de la delación de la herencia y entierro del causante, gastos del testamento, deudas hereditarias y asignaciones alimenticias forzosas, estas dos últimas que pueden ser muy útiles para procurar un ahorro tributario. También es posible deducir gravámenes o cargas de la base imponible del impuesto, como en el caso de las donaciones o asignaciones remuneratorias, con cargas, bajo modalidades y fideicomisarias, sin perjuicio de la tributación del beneficiario de dichos gravámenes.

El Capítulo VI que trata la forma de determinar el valor de los bienes cuya transmisión o donación se gravarán con el impuesto de la Ley N° 16.271, contempla diversas alternativas que podrían ciertamente disminuir la carga tributaria. Un ejemplo de ello lo apreciamos en la donación de inmuebles adquiridos con una anterioridad superior a 3 años, en donde la base imponible del impuesto ya no será su valor corriente, sino sólo su avalúo fiscal. Lo mismo sucede con la donación o herencia de acciones versus derechos sociales, en cuyo primer caso se avaluarán según su valor comercial (art. 46 bis), a diferencia de las últimas, en que su valorización básicamente consiste en restar a los activos valorados según el mismo artículo 46, incluyendo los activos intangibles, solamente los pasivos acreditados. Finalmente, los vehículos se estimarán a su valor de tasación de acuerdo a las normas emitidas por el Servicio de Impuestos Internos (artículo 46 g)).

Las normas de control de la ley en comento son imprescindibles tenerlas presente a la hora de evaluar alternativas de planificación. Así, el inciso segundo del artículo 17 considera adquirido por sucesión por causa de muerte los bienes dados en pago a título

de renta vitalicia a personas que, a la fecha de la delación de la herencia, sean herederos del rentista, siempre que el instrumento constitutivo de la pensión se haya suscrito dentro de los cinco años anteriores a la fecha del fallecimiento del causante. Por su parte, el artículo 23 obliga a acumular las donaciones reiteradas de un mismo donante a un mismo donatario, y a acumular a la herencia o legado el valor de los bienes que el heredero o legatario hubiere recibido del causante en vida de éste. Finalmente, la gran norma de control del Capítulo I del Título II (arts. 61 a 72), cuyos supuestos principales son los siguientes:

- i. El artículo 61 presume ánimo de ocultación de bienes siempre que, disuelta una sociedad conyugal por muerte de alguno de los cónyuges, dejen de manifestarse en el inventario que al efecto se practique, los bienes raíces que fueren del dominio del cónyuge difunto o de la sociedad conyugal.
- ii. El artículo 62 presume ánimo de eludir el pago de impuestos en el caso de bienes no manifestados en el inventario y que los herederos se hayan distribuido entre sí.
- iii. El artículo 63, en que se faculta al Servicio de Impuestos Internos a investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio. Si el Servicio comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia, liquidará y girará el impuesto que corresponda, siendo antecedente suficiente para ejercer la facultad de investigar la no incorporación al patrimonio de un contratante la cantidad de dinero que declara haber recibido, en los casos de contratos celebrados entre personas de las cuales una o varias serán herederos *abintestato* de la otra u otras.
- iv. El artículo 64 hace aplicable la sanción del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario a las personas a quienes se les compruebe el dolo dirigido a burlar el impuesto o a quienes se aprovechen de éste, considerándose agravante haber utilizado la asesoría de un profesional para estos fines.

Por su parte, y según comentamos precedentemente, el artículo 46 bis de la ley en comento, permite la aplicación de la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario, en el caso de donaciones efectuadas a un valor notoriamente inferior a los

corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Finalmente, es fundamental tener presente las normas de control sobre donaciones establecidas en el artículo 97 N° 24 del Código Tributario. El inciso primero de la norma señalada sanciona a aquellos donantes que dolosamente reciban contraprestaciones de las instituciones a las cuales efectúen donaciones, sea en beneficio propio o en beneficio personal de sus socios, directores o empleados, o del cónyuge o de los parientes consanguíneos hasta el segundo grado, de cualquiera de los nombrados. La contraprestación no podrá efectuarse dentro del lapso que medie entre los seis meses anteriores a la donación, y los veinticuatro meses siguientes a esa fecha. A mayor abundamiento, el artículo 11 de la Ley N° 19.885, complementada con la Circular SII N° 55 de 2003, prohíbe al donatario beneficiario de donaciones acogidas a franquicias tributarias, cualquier prestación al donante, directa o indirectamente, en forma exclusiva, en condiciones especiales o exigiendo menos requisitos que los que exijan en general. La parte final del inciso primero del artículo 97 N° 24, sanciona a su vez la simulación de una donación de las que otorga algún beneficio tributario, que implique en definitiva un menor pago de alguno de los impuestos.

Por su parte, el inciso tercero del artículo 97 N° 24 del Código Tributario sanciona la destinación o utilización dolosa de aquellas donaciones que permiten rebajar la base imponible afecta a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta o que otorgan crédito en contra de tales impuestos, a fines distintos de los que corresponden a la entidad donataria de acuerdo a sus estatutos.

5.- CONCLUSIONES

Se debe reconocer en primer lugar que la utilización de una fundación en una planificación sucesoria, cumple con la finalidad de eximir al futuro causante de la obligación legal de instituir herederos a determinadas personas y respecto de ciertas cuotas de su patrimonio, sin perjuicio de que ello pueda conseguirse también mediante otros mecanismos.

Lo mismo puede decirse de la posibilidad del fundador de controlar y asegurar por medio de una fundación de mejor manera el bienestar de sus herederos o beneficiarios de la forma que más le acomode, por un periodo prolongado de tiempo, y sin grandes riesgos de eventuales disputas entre estos.

Por otro lado, y partiendo de la premisa de que la elusión consiste básicamente en optar por aquellos actos o contratos que resulten menos costosos tributariamente de

acuerdo a la definición señalada en la introducción de este artículo, la posibilidad de obtener resultados tributarios ventajosos a partir de la utilización de fundaciones para una planificación sucesoria, no debe constituir en caso alguno un supuesto de ilicitud cuestionable por parte del Servicio de Impuestos Internos y tribunales de justicia. En efecto, se ha presentado en este artículo la alternativa de una planificación sucesoria mediante fundaciones, sobre una premisa de realidad de los actos que formarían parte de dicha planificación. Mal podría impugnarse que el fundador realmente pretenda aprovechar estos mecanismos para programar la subsistencia de su familia con un costo menor y mayor flexibilidad que utilizando las normas ordinarias de sucesión. Incluso, tampoco es impugnable la decisión de dicho contribuyente si la única diferencia entre optar por someterse a la normativa ordinaria de sucesión y utilizar el mecanismo de una fundación fuere la obtención de ventajas desde el punto de vista impositivo. Otra cosa distinta es si ha optado por utilizar una fundación con el mero objetivo de obtener ventajas tributarias, sin tener presente en ningún caso una organización de su patrimonio para cuando muera. En cuando a las ventajas tributarias de planificar una sucesión por medio de una fundación, podrían señalarse las siguientes:

- i. La no aplicación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por los gastos rechazados efectuados por medio de la fundación, en el caso de que no se encuentre exenta del impuesto de Primera Categoría.¹³³
- ii. La posibilidad de que los herederos puedan recibir remuneraciones de la fundación, por servicios prestados distintos de la función de director; o bien puedan beneficiarse de becas de estudios o bien de financiamiento para actividades de investigación, culturales, entre otras.
- iii. La posibilidad de constituir una fundación fuera de Chile, dentro de un ordenamiento jurídico que permita que ésta beneficie intereses particulares, liquidar sus ganancias al momento de su disolución y adjudicarlos a otras personas en vez de instituciones sin fines de lucro como sucede en Chile, entre otras diferencias de conveniencia para fines sucesorios.
- iv. Eximirse del Impuesto Municipal (art. 27 D.L. N° 3.063 de 1996), en la medida de que la fundación realice acciones de beneficencia, de culto religioso, culturales, de ayuda mutua de sus asociados, artísticas o deportivas no profesionales y de promoción de intereses comunitarios.

¹³³De acuerdo al Proyecto de Ley de Reforma Tributaria, actualmente en tramitación, el nuevo inciso primero del artículo 21 de la LIR se ha redactado en términos más amplios que el actual, en estos términos: “*Los contribuyentes de la primera categoría (...)*” (el actual comprende sólo a las sociedades, empresarios individuales y contribuyentes del artículo 58 N° 1). Por tanto, y en la eventualidad de que una fundación deba tributar con el impuesto de Primera Categoría, sería aplicable el impuesto de este artículo para todos los gastos rechazados en que incurra.

Finalmente, y sin perjuicio de lo anterior, nos parece relevante citar como desventajas eventuales, el hecho de que el fundador se desprenderá totalmente de las ganancias que el patrimonio aportado a la fundación genere, perdiendo el control y la posibilidad de recuperarlo, dado que al disolverse, por ley chilena tales ganancias no pueden distribuirse al fundador.

Por otro lado, el cuestionamiento de que una fundación pueda utilizarse para un fin particular, de acuerdo a lo señalado respecto del objeto al cual pueden dedicarse las fundaciones, podría resolverse sin problemas al optar por una asociación o corporación, dado que respecto de estas últimas la ley les señaló expresamente la posibilidad de dedicarse a fines de interés común.

6.- BIBLIOGRAFÍA

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1965). *Ley 16.271: Ley de impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1965). *D.F.L. N°1: Código Civil*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1965). *Ley 16.271: Ley de impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1974). *Decreto Ley N° 824: Ley sobre Impuesto a la Renta*. Chile

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1974). *Decreto Ley N° 825: Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios*. Chile

García Novoa, César. (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons, Perú.

Greco, Marco Aurelio. (2008). *Planificación Tributaria*. 2da. Edición, Sao Paulo: Dialéctica.

Guzmán Brito, Alejandro. (2005). *De las Donaciones entre vivos. Conceptos y tipos*. Santiago de Chile. Editorial LexisNexis.

Servicio de Impuestos Internos. (2003). *Circular N° 55: Tratamiento tributario de las donaciones efectuadas con Fines Sociales y Público*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2013). *Resolución Exenta N° 81: Autoriza como emisores de documentos tributarios electrónicos y boletas electrónicas a contribuyentes que señala*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (1999). *Oficio N° 4.104*. Chile

Servicio de Impuestos Internos. (2003). *Oficio N° 3.672*. Chile

Servicio de Impuestos Internos. (2004). *Oficio SII N° 3.532: Solicita pronunciamiento respecto de la Aplicación del Impuesto a las Asignaciones, Herencias y Donaciones, respecto de las transferencias que indica*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2004). *Oficio SII N° 3.623: Situación tributaria de Donaciones efectuadas a una Fundación Sin Fines de Lucro*. Chile

Servicio de Impuestos Internos. (2006). *Oficio N° 4.292*. Chile

Servicio de Impuestos Internos. (2008). *Oficio N° 2.394: Emisión de documento tributario para acreditar aportes efectuados por instituciones asociadas a una corporación y terceros ajenos a la misma por servicios prestados*. Chile

Servicio de Impuestos Internos. (2012). *Oficio SII N° 210: No constituye renta el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces por fundación de derecho público en el caso que indica*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2010). *Oficio SII N° 638: Solicita pronunciamiento sobre la aplicación de la exención establecida en el artículo 18°, N°5 de la Ley N° 16.271*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2011). *Oficio SII N° 1.043: Aplicación del artículo 3°, del Decreto Ley N° 1.528, de 1976, que creó la Fundación Chile*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2011). *Oficio N° 1.296: Aporte de acciones de sociedad anónima cerrada de propiedad de una organización comunitaria funcional que se disuelve a una corporación en formación que se organizará según las normas del Título XXXIII, del Libro I del Código Civil, representa un incremento patrimonial no gravado por la LIR, cuando se integran al haber inicial de la misma*. Chile

Servicio de Impuestos Internos. (2011). *Oficio N° 1.040: Situación tributaria de aportes efectuados a Comisión Administradora del Sistema de Créditos para Estudios Superiores, creada por la Ley N°20.027 de 2005*. Chile

Servicio de Impuestos Internos. (2012). *Oficio N° 2.994*. Chile

Servicio de Impuestos Internos. (2000). *Oficio N° 3.924: Tratamiento tributario de donaciones realizadas en el extranjero, de bienes ubicados en el extranjero, en caso que el donante tenga domicilio en Chile*. Chile.

Sistema Tributario Brasileño y las Relaciones Internacionales, X Congreso Nacional de Estudios Tributarios, Brasil. 2012.

Somarriva, Manuel. (2003). *Derecho Sucesorio*. Tomo II. Editorial Jurídica de Chile.

DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A NO AUTOINCLPARSE EN SEDE ADMINISTRATIVA EN CHILE

Oswaldo Flores Olivárez

Magister en Tributación,
Universidad de Chile.
Abogado.
Colaborador CET U. de Chile



RESUMEN

¿Tiene un contribuyente el derecho a guardar silencio durante un proceso de fiscalización o infraccional y evitar que su declaración obtenida en sede administrativa sea usada posteriormente en su contra, en caso de acusación por delito tributario? Esta es la principal pregunta que buscamos responder en nuestro trabajo de investigación para obtener el grado de magister en tributación y que abordamos en este artículo de manera resumida. Con tal propósito fundamos nuestro trabajo en doctrina y jurisprudencia extranjera sobre la materia, tomando en consideración el paradigma denominado “*neo constitucionalismo*” y desarrollando las garantías constitucionales en materia del debido proceso y derecho a la no autoincriminación, armonizando normas y principios propios del ámbito constitucional, penal y tributario, para arribar finalmente a conclusiones generales y especiales. Desde luego resultaría pretencioso dar por acabada la discusión sobre este tema, que representa el centro de gravedad en materia de garantías de un imputado por delito tributario, no obstante estamos seguros de contribuir a instalar con estas ideas el inicio de un debate necesario sobre el estado actual de las garantías constitucionales en el ámbito penal tributario de nuestro ordenamiento jurídico.

1.- INTRODUCCIÓN

En todo Estado de derecho social y democrático, se consagra en materia penal uno de los principios más elementales del ordenamiento jurídico, a saber, el principio de la “*presunción de inocencia*”, en cuya virtud en caso de ser una persona imputada de delito se debe presumir su inocencia hasta que se pruebe lo contrario, dentro de un juicio seguido conforme a derecho.

Dicha presunción de inocencia comprende varios aspectos o nociones, dos de dichos aspectos o nociones consisten en los derechos legales y aun constitucionales a guardar silencio y a no auto inculparse, de manera que en caso de ser imputada una persona tiene al menos estas garantías, que no se pueden soslayar bajo ninguna circunstancia, ya que en caso contrario estaremos en presencia de pruebas ilícitas; luego en caso de imputación por delito, ningún valor podrán tener los antecedentes, pruebas, documentos recopilados u obtenidos por el órgano persecutor penal cuando dichos medios probatorios fueron obtenidos con infracción a las garantías referidas.

Sin embargo, dichas facultades en nuestro ordenamiento jurídico se pueden esgrimir desde que existe imputación formal de delito; el problema se presenta tratándose de delitos tributarios, porque es precisamente durante la fase o etapa administrativa que se sigue ante el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) donde habitualmente se obtienen todos o casi todos los elementos, antecedentes, documentos y especialmente declaraciones auto inculporias de un contribuyente que posteriormente son empleadas para fundar una querrela criminal, una acusación penal e incluso una sentencia judicial condenatoria.

En este artículo, que es un extracto de mi tesis de magíster, se afirma que en sede administrativa (administración del Estado, representado por el Servicio de Impuestos Internos) el contribuyente sí tiene el derecho a no auto inculparse, esto es, aquella garantía constitucional del debido proceso que impide al SII requerir documentos, declaraciones o información que posteriormente pueda servir para fundar una querrela, acusación o proceso penal por delito tributario en contra del contribuyente e incluso una sanción dentro de un procedimiento sancionatorio administrativo.

Si bien en principio parece ser de toda lógica que a una persona no la puedan obligar a auto inculparse, entregando antecedentes en fase administrativa, que después sirvan a la misma administración del Estado para perseguir penalmente a un contribuyente, en un ordenamiento jurídico como el nuestro normalmente se acostumbra a dilucidar una inquietud de esta naturaleza consultando directamente en el código respectivo para saber si existe una norma legal expresa que contemple dicha garantía o bien la prohibición.

Para alcanzar la finalidad de este trabajo necesariamente tendremos que considerar los nuevos paradigmas que están alcanzado reconocimiento positivo y jurisprudencial en muchos países, especialmente España, Alemania y Francia, producto de la globalización, a saber, el denominado “*constitucionalismo*” y el “*neo constitucionalismo*”, que según veremos están cambiando el centro de gravedad en muchas materias al reconocer derechos que se encuentran consagrados en normas y principios fuera del derecho interno, cuyo principal desarrollo se ha vivido en los últimos años a través de una serie de sentencias emanadas del Tribunal Constitucional, ente encargado de aplicar el principio de irradiación constitucional a todas las demás áreas del derecho, incluyendo naturalmente el derecho tributario y el derecho penal.

Así las cosas para nadie debería ser un misterio que la globalización, entendida como un proceso de cambio radical de tipo cualitativo dentro de la economía capitalista, en virtud del cual el capitalismo se consolida como el único modo de producción realmente vigente al nivel global ayudado por un poderoso avance en materia de comunicaciones e información digitalizada, no se trata de una “opción”, sino que de una realidad que puede encerrar amenazas pero que ciertamente produce beneficios.

Algunos efectos de este proceso que inciden en materia de tributación y pueden distorsionarla consisten en el incremento del comercio de bienes y servicios que aumentan la posibilidad de que produzcan externalidades negativas, afectándose los precios internacionales, produciéndose la doble tributación internacional, cambios en el principio de la territorialidad en materia de tributación, inversiones en paraísos fiscales, ubicación de inversiones en países con tasas impositivas bajas, o simplemente manipulando los precios de transferencia, etc.

Pero además este proceso puede traer beneficios a nivel de las garantías de los contribuyentes ya que la aplicación de convenios internacionales o la información sobre las tendencias en esta materia pueden servir para el desarrollo de las garantías de los mismos a escala planetaria, uniformando criterios y doctrinas no sólo a nivel de la judicatura nacional sino que muy especialmente internacional como ha acontecido con la Corte Europea de Derechos Humanos o la Corte Interamericana de Derechos Humanos. En otras palabras, la globalización ha creado “*nuevos instrumentos de información para los contribuyentes*” en relación a sus garantías procesales, que están siendo desarrolladas fundamentalmente por la labor de los tribunales constitucionales quienes a través del control abstracto de constitucionalidad aplican estos nuevos paradigmas para asegurar el respeto al denominado bloque de constitucionalidad.

Todos los procedimientos administrativos que en conjunto corresponden a la actividad fiscalizadora de los funcionarios del SII sirven para recolectar pruebas que en el futuro pueden y suelen ser empleadas para sustentar una acusación en un juicio oral en lo

penal por un Fiscal del Ministerio Público, de manera que el contribuyente podría, sin quererlo, contribuir a su propia condena en juicio oral futuro.

Todo lo anterior, en sede administrativa puede llevar al SII a tomar la decisión de deducir en defensa del orden público económico una querrela criminal por delito tributario tomando especial relevancia las siguientes interrogantes: ¿qué valor probatorio tendrían las actuaciones o declaraciones extrajudiciales en sede administrativa para inculpar a un imputado contribuyente?, ¿las declaraciones ante el SII por un “futuro imputado” por delito tributario tienen valor probatorio en sede penal sin que se hayan garantizado sus derechos procesales penales?, ¿existe infracción al debido proceso?, ¿se puede invocar el debido proceso en sede administrativa e infraccional? ¿Tiene derecho a guardar silencio?

Para la solución de este problema intentaremos demostrar que la garantía de no incriminación no se puede reducir sólo al proceso penal estricto, sino que a todo el proceso previo en el cual una persona con su declaración o actividad podría producirse un perjuicio o una transgresión a las garantías referidas.

Lo dicho permite afirmar que la búsqueda de la verdad en materia penal obliga a respetar no sólo los límites, las formas y los medios que señala la ley, sino que además a respetar las garantías individuales que están por encima de la verdad material.

Este trabajo se encuentra justificado plenamente porque por mi experiencia forense en materias tanto penales, como de tributación y constitucionales, habitualmente observo a los distintos funcionarios de la administración tributaria requiriendo información, declaraciones juradas, documentos a los contribuyentes sobre sus distintos cumplimientos tributarios y posteriormente esa información y declaraciones son empleadas en acusaciones penales o infraccionales en sede penal, donde nadie puede discutir que sí existe el derecho a no auto inculparse en virtud del debido proceso y la presunción de inocencia, principio rector de un ordenamiento dentro del estado de derecho.

2.- GLOBALIZACIÓN, NEO CONSTITUCIONALISMO Y TRIBUTACIÓN

No podemos estar más lejos de ideas económicas del pasado en virtud de las cuales debía existir una fuerte intervención del estado, donde se protegía la producción local de la competencia extranjera, donde era habitual imponer fuertes barreras aduaneras, que gobernaron hasta fines del siglo XVIII conocidas como mercantilismo en donde *“se resume el aspecto económico de la exaltación nacionalista de la época, se*

establecen monopolios y parece que se divide el mundo en unas cuantas compañías poderosas”.¹³⁴

Se ha consolidado la globalización que hemos referido como un verdadero un salto de fe, un cambio de modelo con múltiples beneficios...” *la apertura de las economías cerradas o en autarquía hacia un movimiento internacional más fluido de bienes y servicios de consumo y de capital es de una gran trascendencia pues permite incrementar el bienestar económico de los países. La apertura posibilita el logro de una asignación de recursos más eficiente a nivel mundial y nacional. Debido a esto es que se recomienda desde el punto de vista económico abrir las fronteras económicas del país hacia el exterior”*.¹³⁵

Con todo no sólo beneficios económicos resultan del fenómeno de la globalización, los ordenamientos jurídicos también reciben su poderosa influencia y sienten paulatinamente la necesidad de uniformar a escala planetaria las distintas regulaciones nacionales con las internacionales, de manera que con ello se van mejorando las relaciones jurídicas no sólo entre estados, sino que entre estos y los ciudadanos gracias al desarrollo de las doctrinas y jurisprudencias internacionales sobre derechos humanos. Esta verdadera “fusión multijurídica” que se aprecia en la evolución y desarrollo de la jurisprudencia nacional que recoge estas nuevas doctrinas mediante la aplicación piramidal de la Constitución Política a todo el ordenamiento, como se aprecia en el desarrollo de este trabajo.

3.- NEO CONSTITUCIONALISMO Y DERECHOS FUNDAMENTALES

Se ha señalado precedentemente que el neo constitucionalismo alude a una nueva visión del estado de derecho que parte precisamente del constitucionalismo, cuya principal característica es la supremacía constitucional por sobre todas las normas jurídicas que componen el ordenamiento jurídico.

Sus principales exponentes son los profesores Ronald Dworkin, Luis Prieto Sanchís, Ricardo Guastini, Miguel Carbonell y Robert Alexy, este último incluso ha sido reconocido expresamente en sentencias del tribunal constitucional Chileno como ocurrió en la sentencia Rol 1710, de fecha 6 de Agosto del año 2010, a propósito de los métodos de subsunción y ponderación para solucionar casos de colisión de derechos fundamentales.

¹³⁴Gettel, Raymond; Ob. *Historia de las ideas Políticas*”, Editorial nacional, México D.F.pag.50.

¹³⁵Yáñez Henríquez, José; Ob. *Tributación en un mundo globalizado*”, Editorial CET, Centro de Estudios Tributarios, Santiago 2008, pag 14.

El neo constitucionalismo ha cambiado el centro de gravedad de un Estado subordinado a la ley por la de un Estado subordinado a la Constitución, de manera que en este nuevo orden no sólo todo el ordenamiento debe interpretarse en armonía con la Constitución Política, la cual no se agota en sí misma, sino que además debe considerar todos los convenios sobre derechos humanos existentes y los criterios de interpretación de los principios allí contenidos, ya que ahora este nuevo orden obliga al juez a aplicar la ley sólo si ésta es constitucionalmente válida, como está ocurriendo ahora en Chile con el Tribunal Constitucional que puede declarar inaplicable cualquier norma legal en un juicio o asunto judicial específico.

Este nuevo orden implica una subordinación de la ley a los principios constitucionales que conforman el denominado bloque de constitucionalidad, que son precisamente los que fijan los límites a todos los poderes del Estado.

En este nuevo constitucionalismo o neo constitucionalismo la ley simplemente pasa a un segundo plano y todo el ordenamiento jurídico nacional debe verse bajo el prisma de la Constitución, de esta manera el neo constitucionalismo conecta al derecho con la moral y la justicia y se irradia a todas las ramas del derecho, incluyendo el derecho tributario, ahora no se debe hacer una reverencia a la ley sino que se debe hacer una reverencia a la Constitución Política de la República.

De esta manera se sustituye la expresión de normas por la de “principios” y éstos son los contenidos en la propia Constitución Política, de manera que dentro de esos principios podemos ubicar a las garantías constitucionales que deben servir para interpretar todo el ordenamiento, ya que los mismos no sólo valen para la relación entre Estado y ciudadano, sino que para todos los ámbitos del derecho. Esto produce el denominado efecto de irradiación de los derechos fundamentales sobre todo el ordenamiento jurídico.

En relación a los derechos fundamentales, el neo constitucionalismo ha exaltado la importancia de los mismos, generando como nuevas propiedades de éstos las que expone el autor ROBERT ALEXY.¹³⁶

- i. **Máximo rango:** Los derechos fundamentales constituyen el máximo rango en el ordenamiento en gradas del derecho estatal, es el resultado de la simple circunstancia de que los derechos fundamentales se hayan regulados en la

¹³⁶Zavaleta Álvarez, Michael; Ob. Estudios de derecho Constitucional Peruano, (art. “Los derechos fundamentales en el Estado Constitucional Democrático”: Robert Alexy) Editorial USMP, Lima 2011.

Constitución, de manera que toda norma jurídica que los infrinja es inconstitucional y en consecuencia nula por regla general.

- ii. **Máxima fuerza jurídica:** En virtud de esta propiedad los derechos fundamentales vinculan como derecho directamente vigente al poder legislativo, ejecutivo y judicial, dejan de ser meras declaraciones de principios que no gozan de tutela judicial. El control jurisdiccional se extiende sobre los tres poderes.
- iii. **Máxima importancia del objeto:** El máximo rango y la máxima fuerza jurídica significarían poco si los derechos fundamentales regularan cuestiones específicas sin importancia, sin embargo lo que sucede es todo lo contrario, mediante los derechos fundamentales se decide acerca de la estructura básica de la sociedad.
- iv. **Máximo grado de indeterminación:** Los derechos fundamentales son lo que son a través de interpretaciones judiciales.

Todo lo señalado precedentemente no es menor ya que la jurisprudencia internacional ha creado un “bloque de constitucionalidad” teoría que también tiene reconocimiento en la doctrina nacional con el profesor Humberto Nogueira, en cuya virtud quienes interpreten las normas del ordenamiento deben hacerlo a partir de las garantías constitucionales que están previstas no sólo en la Constitución, sino que en todos los tratados de derechos humanos. Con ello no sólo se constitucionalizan los procedimientos administrativos, sino que deben ser analizados desde la perspectiva de los derechos fundamentales.

4.- DEBER DE COLABORACIÓN VERSUS GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE; FACULTADES DISCRECIONALES Y DERECHOS FUNDAMENTALES: LA EXPERIENCIA EN EL DERECHO COMPARADO

Sin embargo el respeto a los derechos o garantías constitucionales no sólo debe tenerse presente al momento de crear un impuesto, sino que también y muy especialmente al momento de su aplicación, esto es, durante el ejercicio de las facultades fiscalizadoras y discrecionales a cargo del SII. Luego, el respeto de los derechos fundamentales no está referido sólo al ámbito sustantivo del tributo sino que también al ámbito administrativo de los mismos.

Lo anterior queda reflejado de mejor forma en los dichos del profesor peruano César Villegas quien formula la idea de que la *“administración tributaria al ejercer facultades fiscalizadoras y discrecionales a efectos de lograr el cumplimiento efectivo*

*de la obligación tributaria y la oportuna recaudación de la deuda tributaria debe también observar el respeto absoluto de los derechos fundamentales del contribuyente, garantizándose así la correcta actuación de la administración con poder público dentro del ámbito de un estado de derecho.*¹³⁷

Es bien sabido que en nuestro ordenamiento jurídico para que el SII realice liquidación de algún impuesto previamente se debe haber determinado el monto de la deuda tributaria y que eso normalmente se realiza por el propio deudor mediante su declaración o bien por la administración usando para ello los distintos medios de fiscalización existentes.

Si bien el legislador nacional dotó a la administración tributaria de facultades y potestades necesarias para garantizar la adecuada recaudación, estas no pueden ser ejercidas con plena y absoluta libertad, ni menos de manera arbitraria ya que dicha potestad debe ser ejercida con preeminencia del interés público teniendo como principal límite el marco legal y las garantías constitucionales en términos similares a los señalados por el artículo 74 de la Constitución Política Peruana, artículo 74: *“el estado al ejercer la potestad tributaria debe respetar los principios de reserva de la ley y los de igualdad y respeto a los derechos fundamentales de la persona.”*

Aunque parezca obvio, siempre se debe aplicar el principio de la supremacía constitucional en cuya virtud, todos los poderes del Estado están por debajo de ella, y por lo tanto, obliga por igual a gobernantes y gobernados, incluida obviamente la administración pública la cual por aplicación del derecho administrativo sólo puede hacer aquello que expresamente le faculte la ley, siempre que ello no signifique una violación de garantía constitucional, porque ya hemos dicho que por aplicación de este principio la Constitución Política está por encima de toda otra norma jurídica.

Dentro de estas garantías se encuentra precisamente la garantía de un contribuyente a no declarar contra sí mismo, la que cobra particular relevancia cuando la administración pública ejerciendo sus facultades discrecionales solicita todo tipo de información al contribuyente a fin de verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias principales y accesorias.

No obstante lo anterior la doctrina está dividida en esta materia. Hay autores extranjeros como Jorge Sarró Riu o Cesar Villegas Levano, que sostienen que una declaración obtenida por coacción es inconstitucional porque afecta esta garantía, y

¹³⁷Villegas, Cesar; Ob. El respeto a los derechos fundamentales en el ejercicio de las facultades discrecionales de la administración tributaria, Editorial Universidad San Martín de Porres, Lima 2010.

este derecho a no auto inculparse tiene reconocimiento internacional. Por ejemplo en el Convenio Europeo de Derecho Humanos cuyo artículo 6, que dice relación con la protección de derechos humanos y libertades fundamentales, señala:

1.- Toda persona tiene derecho a que su causa sea juzgada de forma equitativa, públicamente y en un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá tanto sobre cuestiones de sus derechos y obligaciones de carácter civil, como sobre el fundamento de toda acusación penal dirigida.

2.- Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad se establezca de acuerdo a la ley.

La Corte de Estrasburgo en fallo caso Funke de fecha 24 de febrero de 1994 reconoce el derecho a no auto inculparse, al igual que en el caso Saunders de fecha 17 de diciembre de 1996.

De estas sentencias se puede desprender que el procedimiento de inspección o fiscalización tributaria debe mantenerse separado y al margen del procedimiento sancionador y que las declaraciones y antecedentes presentados por un contribuyente no pueden ser utilizados de ninguna manera en su contra en un procedimiento sancionador. Esta solución tiene armonía con nuestro ordenamiento nacional ya que en materia infraccional administrativa y penal se entiende que ambas forman parte del ius puniendi de manera que las mismas garantías penales deben aplicarse al procedimiento administrativo infraccional, de manera que las soluciones ofrecidas por la legislación comparada pueden tener aplicación en nuestro ordenamiento jurídico.

Por lo anterior, la administración tributaria tendrá que instaurar un procedimiento diferente al de la fiscalización a fin de determinar la comisión de infracciones tributarias en las que sea la propia administración la que lleva adelante la investigación y encuentre las pruebas necesarias y suficientes para imputarlas al contribuyente.

Este principio de naturaleza penal también se aplica en materia de sanciones administrativas y en cuanto al ámbito tributario, coloca en tela de juicio la constitucionalidad del procedimiento fiscalizador de la administración tributaria en lo concerniente a proporcionar antecedentes por el contribuyente que luego puedan ser usados en su contra en un procedimiento sancionatorio.

Lo anterior conduce a una interpretación pro-garantista que sigue el autor César Villegas, quien señala... *“la información obtenida del propio contribuyente puede ser utilizada como medios probatorios para la inspección y determinación del tributo, esta*

*es la verdadera finalidad para que se creó el sistema tributario, por lo que la utilización posterior de esa información ha de ser en principio coherente con ese fin pero jamás pueden ser usados constitucionalmente válidos como medios probatorios para calificar y sancionar una eventual infracción o delito por quien entregó esos antecedentes ya que de esta manera los datos proporcionados se estarían usando con un fin distintos que justificó su obtención.*¹³⁸

Nuestra legislación no resuelve esta materia de manera expresa, sin embargo creemos que puede darse la misma solución por aplicación de la doctrina y jurisprudencia vistas que aplican las garantías constitucionales al ámbito administrativo en materia infraccional, no estamos postulando que la administración tributaria no pueda pedir declaración a un contribuyente o antecedentes, lo que postulamos es que esa información sólo podrá servir para aquello que la ley previo, estos es, determinar una obligación tributaria pero, aunque no lo diga expresamente la ley, dicha información no podrá servir como medio de prueba en un procedimiento sancionatorio ni penal ni administrativo, por cuanto las garantías constitucionales están por encima del Código tributario y del Servicio de Impuestos Internos y en nuestro ordenamiento tiene plena aplicación tratados internacionales sobre la materia que veremos más adelante.

5.- VALOR PROBATORIO EN JUICIOS ORALES PENALES DE ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

Dentro de la fase administrativa de determinación de impuestos el SII cuenta con una serie de medios de fiscalización que comprenden entre otros: pedir a los contribuyentes estados de situación, libros contables, solicitar declaraciones juradas, etc.

Todos estos procedimientos administrativos que en conjunto corresponden a la actividad fiscalizadora del SII sirven para recolectar pruebas que en el futuro pueden ser empleadas para sustentar una acusación en un juicio oral en lo penal por un Fiscal del Ministerio Público, de manera que el contribuyente podría sin quererlo contribuir coactivamente a su propia condena en juicio oral futuro y decimos coactivamente porque se trata de deberes que llevan aparejada una sanción en caso de incumplimiento.

¹³⁸Villegas, Cesar; Ob. El respeto a los derechos fundamentales en el ejercicio de las facultades discrecionales de la administración tributaria, Editorial Universidad San Martín de Porres, Lima 2010.

6.- PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Sabido es que dentro de los distintos delitos que existen en nuestro ordenamiento jurídico nacional están los denominados delitos tributarios, que con las últimas reformas legales alcanzan penas de crimen, de manera que pueden ser sancionados con penas efectivas de presidio o reclusión de más de cinco años.

Este derecho a la presunción de inocencia representa el centro de gravedad dentro de un proceso penal moderno en todo Estado de Derecho, fruto de reformas liberales que pusieron término a prácticas inquisitivas.

Así las cosas este derecho o principio jurídico penal tiene reconocimiento tanto en el orden internacional como nacional; internacional porque aparece reconocido a nivel planetario en el artículo 11 de la Declaración universal de los Derechos Humanos, en cuya virtud:

“toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y a un juicio público en el que se hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa”.

A nivel regional, la convención americana sobre derechos humanos, más conocida como pacto de San José de Costa Rica, en su artículo 8 señala:

“1.-Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada en contra de ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, físico o de cualquier otro carácter.

2.-Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso toda persona tiene derecho en plena igualdad a las siguientes garantías mínimas: g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable.”

Asimismo, y a mayor abundamiento, en el pacto internacional de derechos civiles y políticos en su artículo 14 dispone:

“2.- Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia;

3.- Durante el proceso toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: e) a no ser obligada declarar contra sí mismo ni a confesarse culpable.”

El derecho a la presunción de inocencia puede aplicarse en Chile por dos vías: La primera por aplicación de tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes, todo ello en virtud del artículo 5 de la Constitución Política de la República y además, por aplicación del artículo 4 del Código Procesal Penal, en cuya virtud:

“PRESUNCION DE INOCENCIA DEL IMPUTADO: ninguna persona será considerada culpable ni tratada como tal en tanto no fuere condenada por una sentencia firme”.

El artículo precedente es complementado por el artículo 93 del mismo cuerpo legal, en virtud del cual se prescribe:

“derechos y garantías del imputado: todo imputado podrá hacer valer hasta la terminación del proceso, los derechos y garantías que les confieren las leyes, en especial tendrá derecho a:

g) Guardar silencio o en caso de consentir en prestar declaración a no hacerlo bajo juramento.”

A partir de lo señalado, es posible afirmar que el derecho a presunción de inocencia... *“no aparece como tal consagrado en el texto de la Constitución Política de la República y es un hecho que se trata de las garantías que se encontraban más seriamente afectadas por el sistema inquisitivo impuestos por nuestro Código procesal Penal.”*¹³⁹

Nuestra Carta Fundamental sí contempla en cambio la garantía del debido proceso y la doctrina así como la jurisprudencia consideran que el derecho a la presunción de inocencia forma parte integrante del debido proceso.

Por su parte el Tribunal Europeo de Derechos Humanos también conocido como tribunal de Estrasburgo o Corte Europea de Derechos Humanos, de gran prestigio

¹³⁹Constitución Política República de Chile, 1980.

internacional, en sentencia de mayo de 2001 viene a ratificar todo lo señalado anteriormente y a cerrar esta idea configurando un bloque de constitucionalidad destinado a proteger el derecho comentado al señalar:

*“[...] Aunque no se menciona específicamente en el artículo 6 del convenio, el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción del proceso justo garantizadas en el artículo 6.1 del convenio. El derecho a no auto incriminarse, en particular, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la persona acusada. Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6, en este sentido el derecho está estrechamente vinculado con la presunción de inocencia recogida en el artículo 6 del Convenio”.*¹⁴⁰

La sentencia referida dictada entre J.B con Suiza confirma que las garantías referidas a la no autoincriminación se encuentran también recogidas de manera implícita en la declaración Universal de derecho humanos, en la especie artículos 10 y 11 que fundan el derecho a un juicio justo y a la presunción de inocencia.

La importancia de citar la jurisprudencia antes referida descansa no sólo en el prestigio del tribunal, sino que además en los razonamientos antes referidos, los cuales perfectamente se pueden extrapolar a nuestra realidad nacional porque en ambos casos se fundan en textos de derechos humanos que forman parte integrante de este bloque de constitucionalidad que está siendo desarrollado por el neo constitucionalismo.

7.- DOCTRINA ESPAÑOLA

En este contexto conviene citar la sentencia del Tribunal Constitucional Español, Rol 197 de fecha 21 de Diciembre de 1975, en cuya virtud:

“[...] No puede suscitar duda alguna que el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de

¹⁴⁰Sentencia Corte Europea de Derechos Humanos, 3 mayo del año 2001, J.B con Suiza.

diferencias existentes entre el orden penal y el derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24.2 de la Constitución española no quedarían salvaguardadas si se admitiera que la administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o a declarar en tal sentido. El ejercicio del IUS PUNIENDI del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o inculpativa de la conducta reprochada y aun procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquella pueda ejercer su derecho a defensa, de modo que, también en el procedimiento administrativo sancionador, la carga de la prueba de los hechos constitutivos en la infracción vincula a la administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora este obligado a declarar contra sí mismo”.

Claramente en esta sentencia se puede apreciar la importancia de la aplicación de garantías constitucionales a no auto inculparse en sede administrativa pues de otro modo habría una situación desfavorable o de falta de protección del contribuyente.

Cabe destacar que esta doctrina se refiere a antecedentes que puedan servir para procedimientos sancionatorios pero no simples procedimientos administrativos sin consecuencias penales o infraccionales en donde en principio podría no ser procedente dicha garantía, en la medida de que los antecedentes recopilados no tengan como destino fundar un proceso penal o sancionatorio.

Lo anterior puede servir para concluir que nada obsta a pedir declaración o antecedentes relacionados a una declaración pero ello con el sólo propósito de hacer efectiva una prestación tributaria y no para una sanción o condena.

8.- DOCTRINA DEL TRIBUNAL DE ESTRASBURGO

Hemos visto que la doctrina española asegura la noción de que se debe defender con carácter general la garantía de no auto inculparse en el ámbito del derecho sancionador administrativo y penal.

No obstante, atendido los matices que veremos conviene referirnos a lo que ha dicho sobre este tema, el Tribunal de Estrasburgo no sólo por la profundidad de sus sentencias, sino que además porque por aplicación de las ideas vistas sobre neo constitucionalismo esos mismos razonamientos podrían aplicarse en nuestro ordenamiento ya que parten de la premisa de que las garantías constitucionales o

consagradas en algún tratado sobre derechos humanos se deben aplicar a todo el ordenamiento interno. Además, porque el objetivo principal de este trabajo es confirmar la tesis de si en sede administrativa tanto sancionadora o infraccional, así como simplemente administrativa le asiste al contribuyente el derecho a guardar silencio, situación que no podrá tener el mismo tratamiento doctrinal y jurisprudencial de España donde existe conflicto de derechos entre el derecho a no auto inculparse y la obligación de colaborar con la administración tributaria, ambos con rango constitucional.

La doctrina de este tribunal, según veremos, permite en la actualidad postular a una solución a esta consulta en la misma tendencia que el tribunal constitucional español de lo cual da fe el autor Jorge Sarró Riu, quien señala sobre esta materia que *“para parte importante de la doctrina se entiende que el Tribunal Europeo de Derecho Humanos va más allá en la noción de acusación en materia penal y considera que las garantías frente a la autoincriminación son también aplicables a ciertos procedimientos que sin tener en principio naturaleza punitiva pueden desembocar en la imposición de una sanción”*.¹⁴¹

9.- LA PRUEBA ILÍCITA EN EL PROCESO ORAL EN LO PENAL

En la práctica forense penal una de las etapas más interesantes y además relevantes dice relación con la denominada audiencia de preparación de juicio oral. Uno de los objetivos trascendentales de dicha audiencia consiste en la solicitud formal de excluir pruebas por impertinentes, innecesarias, dilatorias, nulas e ilícitas.

Esta audiencia cobra relevancia para nuestro trabajo en cuanto al mecanismo de protección de las garantías en estudio ya que la exclusión de pruebas que provengan de actuaciones o diligencias declaradas nulas y las que hubieran sido obtenidas con inobservancia de garantías fundamentales, constituye un mecanismo general correctivo para la protección de garantías, junto a la nulidad procesal y al recurso de nulidad.

La audiencia referida se encuentra prevista en el artículo 276 del Código Procesal Penal que señala *“... del mismo modo el juez excluirá las pruebas que provinieren de*

¹⁴¹Freyre Castillo, Collantes González, Jorge; Ob. Tributación y derecho, (art. El derecho del contribuyente a no auto inculparse: Jorge Sarró Riu, Depto. derecho financiero y tributario Universidad de Barcelona) Editorial Palestra. Lima, 2009.

*actuaciones o diligencias que hubiesen sido declaradas nulas y aquellas que hubieren sido obtenidas con inobservancia de garantías constitucionales.*¹⁴²

Si bien es cierto que nuestro trabajo busca esclarecer si procede en sede administrativa el derecho o garantía a guardar silencio o no auto inculparse, también este derecho cobra relevancia a propósito de la acusación por delito tributario que pudiese realizar el Ministerio Público tomando en consideración declaraciones o antecedentes obtenidos por aplicación de los artículos 34 y 161 del Código Tributario. La incorporación de estas declaraciones o antecedentes inculpatorias permitirían solicitar su exclusión como prueba en un juicio oral en lo penal por algún delito tributario cuyos antecedentes fueron precisamente obtenidos en sede administrativa.

La prueba ilícita en todos los ordenamientos tiene un elemento en común, a saber, su obtención con infracción a garantías fundamentales ocurrida durante una investigación llevada a cabo por el órgano persecutor penal, en nuestro caso, el Ministerio Público.

La ilicitud de una prueba representa su ineficacia probatoria y sus principales fundamentos son al decir de don Julián López “...*primero la necesidad de evitar decisiones judiciales que en materia penal se vean influenciadas por la presentación de prueba que no satisface exigencias mínimas de credibilidad (criterio de confiabilidad de evidencia); segundo la necesidad de asegurar que las decisiones judiciales en materia penal no se basan en medos ilícitos (criterio de la integridad judicial) y tercero, la necesidad de disuadir a los agentes persecutorios penales públicos de violar garantías fundamentales en el curso de investigaciones criminales (criterio de prevención o disuasión).*”¹⁴³

Así las cosas la inobservancia de garantías constitucionales reconocidas en Chile o las establecidas en tratados internacionales como el debido proceso y el derecho a no auto inculparse cometidas durante una investigación permiten solicitar exclusión de pruebas.

10.- LA DECLARACIÓN AUTO INCRIMINATORIA COMO PRUEBA ILÍCITA

Siguiendo el mismo razonamiento precedente y arribando a la conclusión de que en nuestro ordenamiento jurídico nacional existe el debido proceso y como consecuencia

¹⁴²Código Procesal Penal Chileno. Edit. Jurídica, Santiago 2013.

¹⁴³López Masle, Julián; Obra “Derecho procesal penal Chileno, tomo II, editorial jurídica de Chile, Santiago año 2004, pág. 181.

de aquello el derecho constitucional a no auto inculparse, de inmediato podríamos llegar a la conclusión preliminar de que si se incorporan a un procedimiento punitivo penal declaraciones auto inculporatorias obtenidas bajo amenaza o coacción, es obvio que dichas pruebas no podrían ser usadas para fundar una sentencia condenatoria. En caso contrario dicha sentencia adolecerá de un vicio de nulidad.

Lo anterior sería el resultado de la aplicación de la doctrina conocida como “los frutos del árbol envenenado”, en cuya virtud la ineficacia procesal consecuencia de la vulneración de los derechos fundamentales no se limita a las pruebas obtenidas como consecuencia directa de dicha violación, sino que además se extiende asimismo a todo aquel material probatorio que a su vez derive de las mismas.

Ello produce una especie de efecto cascada, en el sentido que la nulidad de determinada diligencia o prueba por vulneración de garantías constitucionales arrastra en cadena la eficacia jurídica de todas las posteriores pruebas que se relacionen con la prueba viciada.

Es útil hacer presente que en la mayoría de los delitos tributarios investigados, los antecedentes recopilados lo son en la etapa administrativa y es en ese momento donde se inicia la posibilidad de que el Estado ejerza el denominado *ius puniendi*, para obtener medios de prueba que permitan acreditar un delito tributario. No estamos indicando que la declaración o antecedentes recopilados y que puedan ser considerados ilícitos como prueba en un juicio oral, cuya exclusión deberá ser solicitada en audiencia de preparación ante juez de garantía, no puedan ser empleados para determinar una obligación tributaria. Tan evidente es lo anterior que basta con confirmar que el Ministerio Público actúa previa presentación de una denuncia o querrela que deduce el SII, lo cual confirma que los antecedentes que sustentan la misma se ha obtenido con las diligencias investigativas previas realizadas por dicho organismo.

11.- CONCLUSIONES

El nuevo paradigma conocido como Neo Constitucionalismo afirma una supremacía rotunda de la Constitución sobre todas las demás normas jurídicas del ordenamiento, lo cual a través de la interpretación de sus principios y garantías avanza hacia la reconstrucción del sistema jurídico, en el cual los derechos fundamentales se transforman en el nuevo centro de gravedad del sistema. Antes de este nuevo paradigma, la garantía de no auto inculparse se había centrado sólo en el ámbito penal. Producto de la expansión de estas garantías que hemos confirmado en nuestra investigación, la situación anterior ha cambiado.

Se debe reconocer la expansión anterior hacia otras etapas como la sede administrativa producto del desarrollo que han dado a esta materia los tribunales constitucionales en materia de derechos humanos. Lo anterior quedó en evidencia con la comparación de jurisprudencia española y de la Corte Europea de Derechos humanos (tribunal de Estrasburgo), en cuanto a que los principios y garantías desarrollados hasta ahora en el orden penal pueden aplicarse aunque con matices a la etapa administrativa, especialmente sancionatoria.

La conclusión anterior se ve reafirmada a partir del caso Funke, en donde se advierte que el derecho a no auto incriminarse en un marco de investigación desarrollado por autoridades aduaneras permite afirmar que sí se extiende a etapas administrativas, incluyendo la tributaria, previas a un proceso penal.

Existen diversos tratados o convenios de derechos humanos consignados en este trabajo, los cuales contienen numerosos principios que pueden ser interpretados y aplicados para defender el derecho a no auto incriminarse en procedimientos administrativos de determinación de impuestos e infraccionales, en nuestra legislación nacional, sin duda podría aplicarse en procedimientos sancionatorios porque existe identidad sustantiva de sus normas que junto a las penales formarían parte del *ius puniendi*.

Se debe aceptar que partiendo de una identidad sustantiva entre sanciones y penas, ya que ambas son claramente manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado o están dentro del *ius puniendi*, sí debe reconocerse el derecho a la no autoincriminación en sede administrativa porque en esa etapa se recopilan los antecedentes con los cuales posteriormente se funda una acusación infraccional o penal

No existe en nuestra Constitución Política una norma expresa que consagre el deber de colaboración con la administración tributaria, al menos en forma explícita, sin perjuicio de que un Estado de derecho social y moderno obliga a interpretar la Carta Fundamental de manera armónica para dar aplicación a los principios de justicia y proporcionalidad tributaria, así como la necesidad de alcanzar el bien común. Aún a falta de reconocimiento explícito de dicho deber, no vemos que aquel constituya un obstáculo para desarrollar el derecho a no auto incriminarse en sede administrativa. Este deber no puede entrar en colisión con el derecho a no auto inculparse ya que esta garantía constitucional dice relación con la posibilidad de aplicar una sanción o pena, esto es, ejercer la potestad de *ius puniendi*, la cual reconoce y ampara como uno de sus principales derechos con reconocimiento tanto nacional como internacional del derecho a la no auto incriminación.

Si bien la administración pública, a través del SII goza de facultades concedidas por el ordenamiento jurídico para cumplir con sus fines de fiscalización, entre las cuales figuran obtener declaración y otros antecedentes (artículos 34 y 161 del Código Tributario), dichas normas sólo se explican y justifican por la necesidad que tiene la administración del Estado de obtener información del contribuyente pero deben siempre estar sometidas al derecho y especialmente a la Constitución Política (no sólo a la ley, principio de supremacía constitucional y bloque de constitucionalidad). Es deber de dicho SII respetar el conjunto de derechos y garantías de los contribuyentes, en especial el debido proceso y la no autoincriminación dentro de la sede administrativa.

El debido proceso y dentro de éste, el derecho a no auto inculparse o guardar silencio, representan derechos fundamentales de los ciudadanos (incluyendo contribuyentes). Estas garantías se encuentran además reconocidas en convenios y tratados de derechos fundamentales y su interpretación y aplicación por los órganos llamados a dicha función debe realizarse a la luz de tales declaraciones y principios; tomando en consideración la jurisprudencia internacional sobre la materia la cual por aplicación del bloque de legalidad constitucional y los efectos del neo constitucionalismo deben en nuestro ordenamiento ser interpretadas de manera que representen una expansión de dichas garantías.

El ámbito natural de aplicación de las garantías referidas es el proceso penal, sin embargo también hemos postulado como tesis principal que procede aplicarlas en el ámbito sancionatorio administrativo ya que a falta de norma expresa en contrario, mientras no sea posible crear un método que separe el ámbito sancionatorio del ámbito penal con claridad se debe interpretar siempre a favor de las garantías constitucionales.

Lo anterior puede lograrse si entendemos que toda la información obtenida de un contribuyen en sede administrativa sólo pueda servir para dicho fin, esto es, determinar una obligación tributaria, pero en el momento que se pueda considerar que sirva para ejercer potestad punitiva ya sea sancionatoria o penal.

Por todos los fundamentos expuestos el derecho fundamental que se debe proteger no radica sólo en que no se debe hacer declarar a un contribuyente contra sí mismo o pedirle antecedentes que lo inculpen, ni tampoco obligarlo a entregar prueba de cargo en su contra en un mismo procedimiento que inicialmente solo tenía como fundamentos o finalidad alcanzar la debida y efectiva aplicación de un impuesto, sino que toda la información así obtenida jamás podrá servir como prueba de cargo en materia administrativa sancionatoria o penal por haber violado garantías o derechos fundamentales.

Nuestra propuesta es que cuando la administración tributaria, ejercida por el SII exija declaración o antecedentes que dicen relación con una declaración, bajo amenaza de coacción, esto es, de sanción, se le indique al contribuyente si dichos antecedentes son recopilados sólo para la vía o sede administrativa o por el contrario para la vía infraccional o penal. Ello es posible por aplicación de principios de transparencia y de información, ya que de no mediar dicha advertencia se estaría auto incriminando si esos antecedentes son trasladados posteriormente a sede infraccional o penal.

La doctrina y jurisprudencia admiten mayoritariamente la prohibición de incorporar pruebas ilícitas, doctrina conocida como “frutos del árbol envenenado” en cuya virtud son ineficaces cuando existe vulneración de derechos fundamentales, esto es, se produce un efecto cascada respecto de la prueba ilícita y de todas aquellas que relacionen con aquella.

Por lo tanto, concluimos que en cualquier momento en que en sede administrativa surjan circunstancias objetivas sobre la comisión de una infracción o delito tributario, cualquier intento de obtener declaración debe ser considerado auto incriminatorio.

Las garantías constitucionales se irradian incluso en sede administrativa no sólo por aplicación de normas del derecho interno, sino que con mayor razón por normas del derecho internacional y aun por doctrina y principios reconocidos en sentencias de tribunales de derechos humanos como la Corte Interamericana y en especial la Corte de Estrasburgo.

Es perfectamente posible dividir los efectos de una declaración o los antecedentes recopilados que sólo puedan ser empleados en la determinación de una obligación tributaria pero que no puedan ser empleados en sede infraccional o penal, ya que la supremacía constitucional exige respetar las garantías de los ciudadanos en toda instancia incluyendo la etapa administrativa de inspección y fiscalización. Con esta solución no habría dificultad de entregar la decisión a un funcionario administrativo de determinar en qué momento surgen antecedentes para configurar sanción o delito, ya que sería una apreciación subjetiva.

Finalmente, el fundamento de estas conclusiones es de absoluta lógica ya que la prohibición de autoincriminación busca o se dirige a garantizar una voluntad del contribuyente que sea confiable, no viciada por la coacción o amenaza de una sanción, ya que una confesión fundada en una voluntad viciada o coaccionada puede llevar a una condena infraccional o penal errónea, basta con recordar el pasaje bíblico que relata que cuando durante el juicio religioso a Jesús y sabiendo que no eran procedentes preguntas de autoincriminación, se le preguntó expresamente si ÉL era el Cristo.(*mateo, 26*)

12.- BIBLIOGRAFÍA

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2013). Ley N° 19.696: Código Procesal Penal Chileno. Editorial Jurídica de Chile, Santiago.

Gettel, Raymond. (1979). *Historia de las ideas Políticas*. Editorial Nacional, México D.F. pp. 50.

Yáñez Henríquez, José. (2008). *Tributación en un mundo globalizado*. Editorial CET, Centro de Estudios Tributarios, Santiago. pp. 14.

Zavaleta Álvarez, Michael. (2011). Los derechos fundamentales en el Estado Constitucional Democrático. En Estudios de derecho Constitucional Peruano. Robert Alexy. Editorial USMP, Perú.

Villegas, Cesar. (2010). *El respeto a los derechos fundamentales en el ejercicio de las facultades discrecionales de la administración tributaria*, Editorial Universidad San Martín de Porres, Lima.

Constitución Política Peruana.

Constitución Política República de Chile.

Convención americana sobre derechos Humanos.

Convenio Europeo de Derecho Humanos.

Corte de Estrasburgo fallo caso Funke, de fecha 24 de febrero de 1994 y fallo caso Saunders de fecha 17 de diciembre de 1996.

Declaración Universal de Derechos Humanos, artículo 11.

Sentencia Corte Europea de Derechos Humanos, 3 mayo del año 2001, J.B con Suiza.

Sentencia del Tribunal Constitucional Español, Rol 197 de fecha 21 de Diciembre de 1975

Freyre, Castillo & Collantes González, Jorge. (2009). *El derecho del contribuyente a no auto incriminarse: Jorge Sarró Riu*. En *Tributación y derecho*. Depto. derecho financiero y tributario Universidad de Barcelona) Editorial Palestra. Lima.

López Masle, Julián. (2004). *Derecho procesal penal Chileno*. Tomo II, editorial jurídica de Chile, Santiago. pp. 181.

EL RECLAMO TRIBUTARIO: CARACTERÍSTICAS ESENCIALES DE UN RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE PLENA JURISDICCIÓN

Gonzalo Vergara Quezada

Máster en Derecho con mención en Derecho Tributario.
Licenciado en Ciencias Jurídicas.
Gerente legal tributario en
Mánquez Hatta Consultores Tributarios.
Colaborador CET UChile.



RESUMEN

Examina la doctrina contenida en las sentencias de la Corte Suprema respecto de la clasificación de los recursos contencioso-administrativos, concluyendo que el procedimiento general de reclamaciones corresponde a un recurso de plena jurisdicción en aquella clasificación. En consecuencia, el juez tributario y aduanero está facultado para revisar todas las etapas del procedimiento administrativo que originó el acto reclamado, pudiendo incluso resolver sobre la nulidad de los actos sometidos a su conocimiento, pero solamente con el propósito de declarar el derecho objeto de la acción del reclamante. Por lo mismo, el juez tributario y aduanero puede y debe analizar todas las pruebas válidamente acompañadas al respectivo proceso, sin más limitaciones que las expresamente contempladas en el texto del artículo 132 del Código Tributario. Igualmente, la magistratura tributaria está facultada para pronunciarse sobre los derechos del reclamante cuya tutela se pide, pudiendo especialmente resolver la procedencia de las devoluciones de impuestos solicitadas por los contribuyentes. Adicionalmente, se expone que no es necesario emitir un acto

administrativo para la procedencia de la devolución de impuestos prevista en el artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

1.- INTRODUCCIÓN

Durante tantas décadas los académicos escribieron sobre la urgente necesidad de contar con jueces imparciales dedicados a conocer de las causas tributarias para satisfacer las exigencias de un proceso justo, que la antigua queja pasó a ser “un dato de la causa” con lo que la premura del llamado parecía ya no tener sentido, así que todos dejaron de poner atención al clamado de los contribuyentes por una justicia tributaria imparcial.

Por lo mismo, ante la noticia de tribunales tributarios independientes, en los cuales sería tramitado un verdadero contencioso-administrativo que, como se destacó en el Mensaje del Ejecutivo, se incorporaba en una reforma sustancial en la que “*se reconoce al Servicio de Impuestos Internos la calidad de ‘parte’, con derechos, obligaciones y cargas, en todos los procesos que se generen a causa de una reclamación tributaria*”¹⁴⁴, tal fue el entusiasmo de los especialistas que se dedicaban, en el ejercicio profesional y en la academia, a esta materia, que dieron muy poco tiempo a representar al legislador las deficiencias del procedimiento, algunas de las cuales ahora comienzan a ser evidentes. Ello, probablemente, ocurrió por miedo a retrasar el, a esa altura, completamente inesperado impulso legislativo. Entre las falencias que empiezan a resaltar, está el no haber aumentado suficientemente las plantas profesionales y de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos para que aquella institución pudiera asumir correctamente la carga de trabajo adicional que implica esta nueva y difícil tarea.

Es posible que uno de los efectos de lo anterior sea que, ante la carga excesiva de trabajo y la dificultad de abordar con celeridad el complejo fondo de los asuntos discutidos en cada escrito de reclamo, varias direcciones regionales de la Región Metropolitana del Servicio de Impuestos Internos han recurrido en sus escritos de traslado a una argumentación meramente formal que intenta socavar la competencia del juez tributario y aduanero y de la respectiva corte de apelaciones, al sostener, en la práctica, que el procedimiento general de reclamaciones sería una especie de recurso de legalidad o exceso de poder similar a aquel contemplado en el sistema francés anterior a las reformas que sufrió para adecuarse a las normas comunitarias europeas, de lo que concluyen las direcciones regionales que los jueces de instancia no podrían

¹⁴⁴Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2009) p. 10.

analizar las pruebas válidamente acompañadas al proceso más que para constatar una ilegalidad en el actuar del Servicio de Impuestos Internos.

Igualmente, ha sido un lugar común en los escritos de traslado emanados de las direcciones regionales que, recurriendo muchas veces a jurisprudencia recaída sobre recursos de protección, acción de emergencia cuya lógica es totalmente diferente a la de una acción de lato conocimiento, como lo es el procedimiento general de reclamaciones y, por lo mismo, carece de toda aplicación válida a él, sostengan que los contribuyentes no tienen derecho a recibir las devoluciones que ellos mismos han determinado siguiendo el procedimiento del artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y solicitan dentro del plazo normal de declaración de los impuestos anuales.

Si bien dedicamos estas líneas a analizar argumentos que no han sido oficializados por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, nos parece relevante abordar los principales argumentos que hemos observado en los escritos en los que se evacúan los traslados concedidos por los tribunales tributarios y aduaneros a las direcciones regionales ante la presentación de reclamos tributarios, en el poco tiempo que lleva operando en Santiago la reforma al procedimiento general de reclamaciones del Código Tributario.¹⁴⁵

Así, en este trabajo buscaremos la respuesta a tres preguntas que consideramos claves para la correcta resolución de los problemas planteados. Estas son: ¿Es la acción derivada del procedimiento general de reclamaciones un recurso de plena jurisdicción o uno de nulidad?, ¿puede el juez ordenar una auditoría y es ella relevante para su fallo? y ¿requiere la solicitud de devolución de impuestos presentada dentro de plazo en un formulario 22 de un acto administrativo posterior del Servicio de Impuestos Internos para que el Servicio de Tesorerías proceda a devolver solicitado?

¹⁴⁵Los argumentos esgrimidos por las direcciones regionales de la Región Metropolitana pueden, en gran parte, ser apreciados en las sentencias de primera instancia dictadas por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, que los desestimó, en las causas RIT GR-15-00079-2013, de 6 de noviembre de 2013, caratulada *Serra Telechea con SII, Dirección Regional Santiago Centro*, considerando décimo sexto; RIT GR-15-00229-2013, de 4 de marzo de 2013, caratulada *Inmobiliaria y Constructora Nexo S.A con Servicio de Impuestos Internos*, considerando octavo; y RIT GR-15-000044-2013, de 26 de noviembre de 2013, caratulada *Pavón Torres A. con Servicio de Impuestos Internos*, considerando vigésimo segundo. Igualmente se pueden observar en la sentencia del Segundo Tribunal Tributario y Aduanero recaída en la causa RIT GR-16-00012-2013, caratulada *Club Landa House Limitada con Servicio de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente* y en la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, el 5 de noviembre de 2013, causa rol N° 33, de 2013, caratulada *Inversiones en Minerales Ltda. con Servicios de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente*.

2.- ¿ES LA ACCIÓN DERIVADA DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES UN RECURSO DE PLENA JURISDICCIÓN O UNO DE NULIDAD?

La actuación del Servicio de Impuestos Internos, como la de todo organismo público, se traduce principalmente en actos administrativos. Algunos de ellos, como los oficios y circulares, son opiniones o declaraciones de juicio de la Administración, de manera que, como actos administrativos, ellos no son recurribles, porque así lo dispone expresamente el artículo 126 del Código Tributario y en consideración a que ese tipo de actos, a lo más, son una amenaza para los derechos de los contribuyentes,¹⁴⁶ pero no comprometen actualmente el interés de persona alguna, debido a que esos actos administrativos se limitan a dar la opinión de la Dirección Nacional, la cual es, por lo demás, obligatoria para los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos; otros actos de la Administración, como las resoluciones y las liquidaciones, son en cambio, por regla general,¹⁴⁷ recurribles a través de diferentes procedimientos.

Dentro de las características de los actos naturalmente recurribles, podemos destacar que las resoluciones tienen la particularidad de poder afectar a un número indeterminado de contribuyentes, como ocurre con aquellas que establecen la

¹⁴⁶En consecuencia, solamente si la acción respectiva admite la amenaza como supuesto para recurrir se podría solicitar la tutela respectiva al tribunal competente, lo que ha sido ratificado, por ejemplo, en el caso *Municipalidad de Zapallar con Contraloría General de Valparaíso* (2012), que en el considerando sexto, en relación con los dictámenes, dice "puede distinguirse entre: dictámenes constitutivos de "decisiones", que son verdaderos actos terminales; aquellos que pueden dar lugar a actos administrativos posteriores, que constituyen actos de trámite; y por último, dictámenes que no son creadores de derecho y que tienen por objeto instruir a la Administración respecto al alcance o interpretación que debe darse a algún precepto legal, tipo de dictámenes que no cabe dentro de la definición de acto administrativo de la Ley de Procedimiento Administrativo, ya que la alusión de su artículo tercero inciso sexto está referida, cuando habla de "dictámenes o declaraciones de juicio", a actos o dictámenes de naturaleza particular, y aquellos son equivalentes a verdaderas circulares. Tratándose de estos últimos lo que puede afectar las garantías constitucionales es la aplicación que cada servicio de la Administración haga del dictamen, pero éste en sí mismo no produce tal efecto, salvo en cuanto pueda constituir una amenaza".

¹⁴⁷Los tribunales tributarios y aduaneros han estimado que la resolución que resuelve la reposición del artículo 123 bis del Código Tributario no es recurrible, por lo que se debe reclamar la resolución o liquidación repuesta y, eventualmente, modificada por la resolución que resuelve el recurso de reposición. Ver *Inmobiliaria José Jorquera e Hijo Limitada con Servicio de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente* (2013); *Cominetti Infanti Claudia Cecilia con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Santiago Centro* (2013); y *Bruno Lagomarsino con SII, Dirección Regional Santiago Centro* (2014).

obligación de presentar una declaración jurada. Igualmente las resoluciones pueden afectar a un contribuyente específico, debido a que, por ejemplo, no dan lugar a una devolución de impuestos solicitada o modifican sus resultados tributarios disminuyendo la pérdida declarada por el contribuyente.

La diferencia previamente anotada, determinará si la resolución es recurrible mediante el procedimiento general de reclamos o si ella deberá ser objeto de otro tipo de acción.

Si la resolución afecta actualmente el interés de un solo contribuyente, debido a que ha denegado una solicitud de devolución de impuestos o ha modificado el resultado declarado en el conocido formulario 22, ella puede ser sometida a la tutela judicial por parte del contribuyente afectado a través de la acción que le otorga el procedimiento general de reclamaciones contemplado en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario.

Ahora, si la resolución no incide en la determinación de un impuesto, porque la misma se limita a establecer una obligación tributaria accesorio, como lo es presentar una declaración jurada respecto de información relacionada con terceros, los destinatarios de ese acto no contarán con la acción que entrega el procedimiento mencionado en el párrafo anterior, por lo que se deberá analizar en cada caso qué acción procede.

Dentro de las otras acciones que se pueden presentar en contra de las resoluciones que afectan a varios contribuyentes o a un número indeterminado de ellos, está el recurso de nulidad de derecho público, como aquel que fue discutido en el tormentoso proceso al que fue sometida la Resolución SII N° 120, de 2004, que obligaba, entre otros, a los bancos a entregar al Servicio de Impuestos Internos información sobre transferencias efectuadas desde y hacia el exterior por sus clientes.¹⁴⁸

Pasando a las liquidaciones, es posible indicar que ellas son los actos administrativos en los cuales el Servicio de Impuestos Internos determina una diferencia de impuestos respecto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes o, en el caso que el contribuyente no ha presentado una declaración, determina igualmente el tributo al que está afecto. En este punto, debemos recordar que en nuestro sistema tributario, según lo establece el artículo 29 del Código Tributario, por regla general es el propio contribuyente quien determina “la procedencia o liquidación de un impuesto”, por lo que la liquidación del tributo por parte de la Administración tributaria es la excepción.

¹⁴⁸Cfr. *ABN Ambro Bank (Chile) con Servicios de Impuestos Internos* (2011) y *ABN Ambro Bank (Chile) con Servicios de Impuestos Internos* (2013).

Esto es explicable debido a que la mayoría de los contribuyentes cumple de manera correcta y voluntaria sus obligaciones tributarias.¹⁴⁹

Continuando con las características de las liquidaciones, es preciso destacar que ellas tienen dos particularidades relevantes para nuestro análisis.

La primera es que tienen el mismo propósito que las declaraciones de impuestos preparadas y presentadas por el propio contribuyente, el cual es llevar a cabo una operación aritmética sobre la base de los hechos ocurridos durante un período determinado, esto es el accertamiento del tributo anual o mensual, dependiendo del impuesto.

La segunda particularidad de las liquidaciones de impuestos es que, como acto administrativo, tienen una ejecutividad, pero limitada. Esta característica diferencia a las liquidaciones de la mayoría de los demás actos administrativos que, tal como lo disponen los artículos 3 y 51 de la Ley N° 19.880, tan pronto se han perfeccionado¹⁵⁰ pueden ser ejecutados por la propia Administración. Al respecto, el profesor de la Universidad de Chile Claudio Moraga Klenner señala que: “*consustancial a la idea de exigibilidad es, entonces, la insusceptibilidad del acto, es decir, que él debe cumplirse inexorablemente, incluso en los casos en que el acto ha sido impugnado, mientras no haya una decisión administrativa fundada o una resolución judicial que ordene lo contrario (art. 57 LBP)*”;¹⁵¹ ahora, a diferencia de la regla general destacada en la cita, la interposición de un reclamo en contra de una liquidación, si bien no suspende la obligatoriedad de ella,¹⁵² suspende, sin necesidad de un decreto especial en ese sentido, la dictación de un segundo acto administrativo destinado a implementar lo resuelto en la liquidación, el giro. Lo dicho ocurre debido a que conforme a lo dispuesto en el artículo 24 inciso 2° del Código Tributario, el procedimiento de reclamo pospone el momento en el cual el Servicio de Impuestos Internos debe expedir el acto administrativo de cobro, correspondiente al giro del impuesto determinado en la liquidación reclamada.

¹⁴⁹Ver Servicio de Impuestos Internos. Subdirección de Estudios (2012).

¹⁵⁰Ver Bermúdez Soto (2011) pp. 126-127.

¹⁵¹Moraga Klenner (2010) p. 102.

¹⁵²Al seguir siendo obligatoria, los demás funcionario no podrán discutir el resultado determinada en ella mientras la misma no se deje sin efecto por el propio Servicio de Impuestos Internos (por ejemplo por una invalidación) o porque la liquidación sea dejada sin efecto o anulada por un tribunal.

Lo señalado implica que el contribuyente no debe solicitar ningún tipo de suspensión de la liquidación para prevenir el cobro de los tributos mientras el tribunal no resuelve el reclamo presentado en contra de ella. En este punto, podemos ver que el contribuyente se encuentra en un mejor pie que el resto de los destinatarios de los actos de la Administración, quienes se encuentran obligados a buscar la forma jurídica adecuada para paralizar la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos.¹⁵³

Ahora, en el estado de desarrollo presente del derecho administrativo comparado¹⁵⁴, como ha hecho presente nuestra doctrina, podemos observar que tanto en el sistema francés, especialmente con el recurso de plena jurisdicción, como en el sistema alemán, y en los diversos sistemas que de esos modelos han derivado, los tribunales tienen por misión esencial proteger los derechos del individuo cuando conocen de un recurso presentado en contra de un acto de la Administración, pasando a ser el “juicio al acto” sólo uno de los elementos que los tribunales deben considerar¹⁵⁵.

Por su parte, el derecho francés, del cual deriva gran parte de la jurisprudencia que comentaremos, ha avanzado muchísimo en el último tiempo, e incluso, para adecuar su sistema contencioso-administrativo a la Convención Europea de Derechos del Hombre que garantizaba el derecho de tutela judicial, a partir de la reforma de 1995 el recurso de exceso de poder dejó de ser un recurso meramente declarativo de la nulidad del acto impugnado, pasando, además, a permitir medidas ejecutivas como condenar a la Administración, incluso facultando a los jueces a aplicar multas personales ante la inexecución del fallo. También esa reforma permitió que al fallar el recurso de exceso de poder el juez pueda ordenar a la Administración las medidas que debe tomar tras la anulación del acto. Posteriormente la reforma de 2000, perfeccionó aún más el sistema francés, facultando a los jueces para decretar medidas cautelares dentro del proceso del recurso de exceso de poder. Así, es posible indicar que el estado de avance del sistema francés es notable en esta materia, siendo actualmente amplísimas las facultades del juez que conoce del recurso de exceso de poder. Por su parte, en el sistema francés el recurso de plena jurisdicción sigue estando destinado a pronunciarse sobre un derecho del reclamante, pudiendo el juez sustituir la decisión de la institución recurrida, para lo cual conoce de los hechos y del derecho¹⁵⁶.

¹⁵³Ferrada Bórquez (2011).

¹⁵⁴En el Derecho comparado podemos observar tres grandes sistemas, el francés, que más ha influido sobre nuestras cortes, el alemán y el anglosajón. En este trabajo nos centraremos en el sistema francés debido a que nuestro Derecho administrativo es tributario de él.

¹⁵⁵Ferrada Bórquez (2012).

¹⁵⁶Alli Aranguren, (2008) pp. 554-572.

Regresando al procedimiento general de reclamaciones, como destacó en su momento el profesor Pedro Pierry Arrau, el sistema anterior a la reforma de la Ley N° 20.322 no era propiamente un procedimiento contencioso-administrativo, debido a que el Servicio de Impuestos Internos simplemente conocía de sus propios actos, de manera que en aquellos casos en los que el director regional fallaba un reclamo presentado en contra de un funcionario inferior, el procedimiento de reclamaciones no tenía ninguna diferencia fundamental con la filosofía que encontramos detrás del recurso jerárquico.¹⁵⁷ A lo dicho por el profesor Pierry Arrau, podemos agregar que cuando el director regional conocía de un reclamo en contra de un acto propio, como lo hace aún respecto de las liquidaciones que superan ciertos montos, el procedimiento general de reclamaciones no pasa de ser una reposición sometida a una regulación más detallada que la contemplada en la Ley N° 19.880.

Ahora, tras la modificación llevada a cabo por la Ley N° 20.322 al procedimiento general de reclamaciones, el juez tributario y aduanero es un tercero independiente y el Servicio de Impuestos Internos es parte en el proceso, por lo que se cumplen los presupuestos básicos para estar frente a un recurso contencioso-administrativo.

Pasando a la clasificación de este procedimiento contencioso-administrativo, como hizo notar recientemente el profesor de la Universidad de Chile Luis Seguel,¹⁵⁸ la jurisprudencia de la Corte Suprema a través de reiterados fallos, que comentaremos más adelante, ha resuelto que en el derecho chileno existen dos acciones contencioso-administrativas, a saber, la de nulidad y la de plena jurisdicción. Esto es muy importante, más si consideramos que la doctrina nacional entiende que en nuestro país ha primado el modelo subjetivo,¹⁵⁹ siendo la excepción el recurso objetivo que busca solamente anular el acto, que corresponde en el antiguo modelo francés al recurso de exceso de poder o de nulidad.

La diferencia señalada fue en su momento resaltada por el mismo profesor Pierry Arrau, quien al respecto señaló: *“Desde el punto de vista doctrinario y de derecho comparado, es necesario distinguir entre las acciones encaminadas únicamente a obtener la nulidad de un acto administrativo y aquellas destinadas a obtener la declaración de un derecho a favor de un particular. Las primeras y que corresponden a lo que se denomina en el derecho francés ‘recours pour excès de pouvoir’, son aquellas que pueden interponerse por cualquiera que tenga algún interés. Sus plazos*

¹⁵⁷Pierry Arrau (2000).

¹⁵⁸Charla “Justicia Tributaria desde la perspectiva de los contribuyentes” realizada en la Universidad de Chile el 17 de diciembre de 2013.

¹⁵⁹Ferrada Bórquez (2012); Cordero (2005) pp. 394 y ss.; Bordalí (2005) pp. 372 y ss.

*son muy breves y tienen la particularidad de hacer desaparecer el acto administrativo con efectos generales 'erga omnes'. La brevedad de los plazos se comprende por la absoluta necesidad de establecer la certeza de los actos administrativos. En Chile, un ejemplo de este tipo de acciones es el denominado recurso de ilegalidad en derecho municipal. El otro tipo de acciones son las declarativas de derechos, denominadas 'de plena jurisdicción', por cuanto el juez al pronunciar un derecho de un particular puede hacer todo lo que corresponda para ello, incluso anular el acto para declarar el derecho. Está sujeto a plazo de prescripción de carácter general, de años. Su característica principal es que todo pronunciamiento que implique la anulación de actos administrativos es de efectos relativos y sólo para el juicio concreto. Esta acción de plena jurisdicción corresponde al contencioso de los derechos en general y de los cuales su aspecto más importante es el contencioso de la responsabilidad", luego agregaba: "En Chile generalmente se ha confundido la denominada acción de nulidad de derecho público, sin hacer la distinción anterior. En realidad son inexistentes los casos en que se solicita la nulidad con efectos generales por alguien que no tenga un derecho comprometido, que es lo que propiamente debiera denominarse acción de nulidad de derecho público. Siempre lo que se solicita es la declaración de un derecho, por lo que estrictamente hablando, lo que se ejerce son acciones de plena jurisdicción. En todos los juicios en que sonoramente se comienza señalando que se ejerce la 'acción de nulidad de derecho público', en realidad siempre se termina solicitando la declaración de un derecho a favor del demandante"*¹⁶⁰.

Por lo mismo, es necesario determinar dentro de cuál de estas dos categorías se clasifica la acción que tiene un contribuyente para reclamar en contra de un acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos en conformidad a las disposiciones del procedimiento general de reclamaciones del Código Tributario.

La Corte Suprema ha mantenido una posición uniforme en relación con los tipos de recursos contencioso-administrativos que contempla nuestro sistema jurídico, al menos desde que dictó la sentencia en la causa caratulada "Germán Eyzaguirre Cid con Fisco de Chile",¹⁶¹ en la cual estableció que se debía distinguir entre las acciones encaminadas únicamente a conseguir la nulidad de un acto administrativo y aquéllas que miran a la obtención de algún derecho en favor de un particular. Esta diferenciación fue luego, en diversos fallos, no sólo ratificada, sino que nuestra Corte

¹⁶⁰Pierry Arrau (2003).

¹⁶¹Eyzaguirre Cid, Germán con Fisco de Chile (2007).

Suprema dejó claro que este criterio se aplica a todos los recursos contencioso-administrativos del derecho chileno.¹⁶²

La doctrina asentada por la Corte Suprema nos lleva a establecer una clara distinción entre la acción de nulidad de aquella acción contencioso-administrativa de derechos propia de un procedimiento de plena jurisdicción. Esta distinción la encontraremos previo análisis de tres elementos: la petición concreta del recurrente, el sujeto activo de la acción y los efectos de la sentencia que acoja la acción.

La primera diferencia que debemos buscar para realizar la clasificación anterior se encuentra en el contenido de la acción del recurrente, es decir, debemos analizar cuál es el remedio solicitado por el recurrente al tribunal, de modo que si quien interpone una acción busca obtener solamente la nulidad de un acto administrativo, activa un procedimiento encaminado únicamente a conseguir dicha nulidad. En cambio, si quien interpone un recurso busca la obtención de algún derecho a su favor, ejerce una acción de plena jurisdicción, que es, precisamente en un sistema clásico, aquella destinada al pronunciamiento por parte del tribunal sobre el derecho de un particular.

El segundo elemento que debemos tener en cuenta lo encontramos en las características del interés requerido de parte del sujeto activo del recurso. Así, las acciones de nulidad pueden interponerse por cualquiera que tenga algún interés en ello, de manera que no requieren un derecho subjetivo lesionado.¹⁶³ El ejemplo clásico que cita nuestra Corte Suprema de un recurso de nulidad o exceso de poder es el caso de letra a) del artículo 151 de la Ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, que dispone que cualquier particular podrá reclamar ante el alcalde contra sus resoluciones u omisiones o las de sus funcionarios, que estime ilegales, cuando éstas afecten el interés general de la comuna.¹⁶⁴ En cambio, las acciones de plena jurisdicción son presentadas por quien quiere obtener se declare el derecho que considera conculcado, por lo mismo, en nuestro derecho estas acciones constituyen la regla general.

La tercera diferencia relevante que la Corte Suprema nos invita a tener presente es que los recursos de nulidad o legalidad presentan la particularidad de hacer desaparecer el

¹⁶²*Iván Harasic Cerri y otra con I. Municipalidad de Huechuraba (2013)*, considerando séptimo; *Hotelera Somontur con Alcalde Subrogante de Chillán (2010)*, considerando décimo.

¹⁶³Antiguamente exigía un derecho subjetivo lesionado, pero fue cambiando dicho criterio al actual, que amplía el espectro de sujetos activos de la acción de nulidad. Ver Ferrada Bórquez (2013).

¹⁶⁴*Inmobiliaria Promash Limitada con I. Municipalidad de Quinta Normal (2013)*, considerando undécimo.

acto administrativo con efectos generales, *erga omnes*, y requieren de una ley expresa que las consagre. En cambio, las acciones presentadas para obtener un derecho exhiben la característica de ser, precisamente, declarativas de derechos subjetivos, por lo que *“el tribunal puede hacer todo lo que corresponda, para declarar un derecho a favor de un particular, incluso pronunciar la nulidad de un acto, pero, sólo con el propósito de declarar un derecho, teniendo por lo tanto la nulidad, efectos relativos al juicio en que se pronuncia”*¹⁶⁵.

La diferencia anterior no es, por lo demás, nueva para nuestro derecho¹⁶⁶ y esta tipología era ya destacada por el profesor Enrique Silva Cimma, quien al respecto indicó: *“El recurso contencioso de plena jurisdicción es aquel que faculta para reclamar únicamente al administrado afectado cuando un acto de la Administración ha violado un derecho que tiene o cree tener, vale decir, por su intermedio se persigue amparar un derecho subjetivo y es por ello que se le denomina también recurso subjetivo”*. Continuaba el profesor Silva Cimma señalando que: *“Se caracteriza porque es el recurso de mayor latitud, pues faculta al tribunal para conocer tanto de los hechos como del derecho discutido, lo que permite emitir un fallo declarativo de derechos, sólo puede deducirlo el afectado, persigue la revisión de los efectos del acto impugnado y por ende la declaración del tribunal puede disponer tanto de medidas reparatorias como compensatorias y la sentencia que emita sólo vincula a las partes en litigio, es decir, produce efectos relativos”*.¹⁶⁷

Por su parte, dentro de los principales autores del Derecho administrativo francés clásico, Léon Duguit destacaba al respecto que: *“O bien el proceso administrativo da lugar a un arbitraje completo de derecho y de hecho, o bien no requiere más que un arbitraje de derecho sobre una cuestión de validez; en el primer caso hay un*

¹⁶⁵Iván Harasic Cerri y otra con I. Municipalidad de Huechuraba (2013), considerando séptimo.

¹⁶⁶Sin hacer una búsqueda exhaustiva, podemos indicar que el tema fue tratado por nuestra doctrina en el Seminario de Derecho Público de la Universidad de Chile el cual concluyó en 1959, bajo la valiosa guía del profesor Silva Cimma, con la publicación del libro *Lo contencioso-administrativo* de Enrique Jirón Vargas, Sergio Mery Bravo y Alejandro Saric Paredes; por J. Cristóbal Núñez Vásquez, quien publicó en 1966 la obra *Recursos jurisdiccionales y administrativos especiales* prologada por Hugo Pereira Anabalón; luego, en 1975, igualmente se abordó aquella materia en las Jornadas sobre lo Contencioso Administrativo, que fueron celebradas en la Escuela de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, que permitió el año siguiente a dicha casa de estudios publicar algunas de las ponencias.

¹⁶⁷Silva Cimma, Enrique (1994) p. 189.

contencioso de plena jurisdicción; en el segundo, contencioso de anulación. En ambos casos hay contencioso-administrativo”.¹⁶⁸

Como podemos ver, nuestra Corte Suprema ha tomado una posición clara fundada sobre la doctrina administrativa clásica chilena y francesa, al disponer que se deben distinguir las dos acciones contencioso-administrativas existentes, que reciben el nombre de recurso por exceso de poder y recurso de plena jurisdicción, agregando que este último corresponde a la acción declarativa de derechos y se denomina de plena jurisdicción por cuanto el tribunal puede hacer todo lo que corresponda, para declarar un derecho a favor de un particular, incluso pronunciar la nulidad de un acto, pero, sólo con el propósito de declarar un derecho, teniendo por lo tanto la nulidad, efectos relativos al juicio en que se pronuncia. En cambio, el recurso por exceso de poder, o acción de nulidad, tiende a obtener la anulación de un acto administrativo, con efectos generales, *erga omnes*, razón por la cual los plazos que se contemplan para su interposición son muy breves. Además, no requiere de un derecho subjetivo lesionado, bastando para tener legitimación, poseer un interés legítimo en la anulación.¹⁶⁹

Nuestra doctrina más reciente acoge la misma distinción, así, el profesor Jorge Bermúdez igualmente separa esas dos acciones en el mismo sentido que nuestras cortes, agregando otras que, si bien son igualmente categorías clásicas, no tienen relación con el objetivo de este trabajo, como son el de interpretación y de represión¹⁷⁰. Respecto del recurso de plena jurisdicción indica que: *“La acción de plena jurisdicción es más importante que la acción de nulidad, ya que otorga al particular la misma protección que esta última (ya que el juez al gozar de poderes de plena jurisdicción, puede incluso anular el acto para el caso en particular), y además, no se encuentra sujeto a la restricción de ser una acción que se sujete a plazos breves”*.¹⁷¹

Como vemos, es evidente que el recurso que da origen al procedimiento general de reclamos es uno de plena jurisdicción, ya que está encaminado a que se declare un derecho del contribuyente, como ocurre precisamente con las devoluciones de impuestos y pagos de sumas solucionadas indebidamente en virtud del artículo 1 N° 4 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios, las cuales pueden ser decretadas por los jueces aduaneros en sus sentencias.

¹⁶⁸Léon Duguit, citado por Alli Aranguren (2008) p. 510.

¹⁶⁹Iván Harasic Cerri y otra con I. Municipalidad de Huechuraba (2013).

¹⁷⁰Esta clasificación es la planteada por Edouard Laferrière. Ver Alli Aranguren (2008) pp. 548-551 y Pierry Arrau (1976) pp. 37-47.

¹⁷¹Ver Bermúdez Soto (2011) pp. 429-435.

En relación con la acción del contribuyente, debemos recordar que el procedimiento general de reclamo fue modificado por la Ley N° 20.322, publicada en el Diario Oficial del 27 de enero de 2009, cuyo artículo segundo cambió el Libro Tercero del Código Tributario y su artículo primero contiene la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduanero. En esta modificación, la ley no alteró la acción del contribuyente, y ella permanece igual en el inciso primero del artículo 124 del Código Tributario,¹⁷² norma que enumera los actos reclamables, estableciendo como requisito mínimo para reclamar el tener un interés actual comprometido, es decir, exige un interés patrimonial que se vea afectado por el acto. Por otro lado, ese artículo solamente limita las causales de reclamo en el caso de los giros, restringiendo solamente en ese caso las causas de pedir a una, que dichos giros no se conformen con la respectiva liquidación. El inciso segundo del referido artículo, por otro lado, expresamente indica que se pueden reclamar las resoluciones que denieguen cualquier petición a las que se refiere el artículo 126 del mismo código, es decir, es reclamable la denegación de una devolución de impuestos derivada de un error del contribuyente, otro derecho subjetivo lesionado por el Servicio de Impuestos Internos respecto del cual el contribuyente pide al tribunal que ejerza su tutela.

Como vemos, desde el punto de vista de la petición concreta que debe realizar al tribunal el recurrente en el reclamo tributario, estamos frente a una acción que busca que se declare un derecho para el contribuyente. Por lo que cumple la primera característica de un recurso de plena jurisdicción. Igualmente, podemos observar que la acción sigue siendo esencialmente la misma, y es ejercida por quien tiene un interés actual comprometido en que se modifiquen o dejen sin efecto las partidas o elementos de la liquidación, giro, pago, o resolución que inciden en un impuesto o en uno de los elementos que sirve para determinarlo, por lo que no puede ser más claro que el recurrente busca que se declare un derecho en su favor.

Respecto del interés del sujeto activo, podemos ver que a diferencia de lo dispuesto en el típico recurso de nulidad de la letra a) del artículo 151 de la Ley N° 18.695, que solamente exige un “interés general”, el procedimiento general de reclamo exige, según lo dispone el artículo 124 del Código Tributario, un “interés actual comprometido”, por lo que nuevamente salta a la vista que estamos frente a un procedimiento de plena jurisdicción en el cual el actor recurre debido a que está siendo afectado un derecho suyo por el acto administrativo, por lo que busca que el tribunal declare la procedencia del derecho que el acto administrativo ha conculcado.

¹⁷²En la parte modificada del procedimiento general de reclamos, el artículo 125 ahora dispone que la reclamación deberá cumplir, entre otros requisitos, con el de indicar en forma precisa y clara las peticiones que se someten a consideración del tribunal, sin limitarlas.

Sobre las consecuencias de la sentencia que acoge la acción, es posible señalar que igualmente es evidente que estamos frente a un recurso de plena jurisdicción, debido a que el tribunal se pronuncia sobre el caso sometido a su conocimiento afectando a las partes, por ejemplo, dejando sin efecto una resolución y declarando el derecho a recibir una devolución de impuestos, como expresamente ha sido contemplado en el N° 4 del artículo 1 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Regresando un momento al derecho francés, sobre cuyo esquema se sustenta nuestro contencioso-administrativo, debemos resaltar que el llamado contencioso fiscal, equivalente a nuestro procedimiento general de reclamaciones, es precisamente un recurso de plena jurisdicción, en el cual el juez puede, tras examinar el conjunto de documentos aportados por la Administración fiscal y por el contribuyente, fijar el monto del impuesto en su sentencia, sustituyendo, de esta forma, la decisión de la institución recurrida por aquella que él estima en derecho debió haber sido adoptada, ello, porque en este tipo de recursos el juez tiene plenos poderes para decidir el litigio sometido a su conocimiento, tal como lo ha resaltado la doctrina reciente.¹⁷³

En nuestro derecho, el límite a la actuación del juez se encontraría en la naturaleza misma del recurso de plena jurisdicción y en las consecuencias naturales de los principios del Derecho administrativo aplicables en la especie.

Así, en primer lugar, es imprescindible tener en cuenta que el contencioso-administrativo constituye esencialmente una forma de control judicial de la actuación de la Administración, lo cual es tremendamente relevante para determinar correctamente el ámbito de la discusión sometida al conocimiento del tribunal.

El acto administrativo sometido a la tutela judicial contiene la pretensión de la Administración, la cual es impugnada por el contribuyente mediante el recurso que la ley le otorga a él y no a la Administración, la cual no puede impugnar por esta vía sus propios actos. Debemos recordar que todos y cada uno de los organismos de Estado tienen la obligación de actuar sometidos a la ley. En consecuencia, la resolución, liquidación o giro objeto del respectivo procedimiento general de reclamaciones debe cumplir con todos los requisitos que nuestro derecho le impone, sean especiales como generales aplicables a todo acto administrativo. Entre estos últimos, podemos destacar que todo acto administrativo se debe bastar a sí mismo, por lo que su texto debe contener todos los fundamentos de hecho y derecho que permiten justificar la decisión que la Administración fiscal toma en ellos. Además, como indicamos al inicio, incluso las liquidaciones, con su ejecutoriedad limitada, son obligatorias para todos los miembros de la Administración fiscal mientras ella no sea dejada sin efecto, por lo

¹⁷³Ver Laferrière, Julien (2007) pp. 209-212.

que, tan pronto ha sido dictado el acto reclamado, la pretensión que contiene no puede ser desconocida por ningún funcionario. Es por ello que no es lícito que una vez iniciado el proceso judicial el Servicio de Impuestos Internos cambie su pretensión, debido a que ella ha quedado fijada de manera obligatoria para la Administración y todos sus funcionarios en el acto que ahora es conocido por el juez.

Tal como lo ha señalado nuestra doctrina desde hace bastante tiempo, el contencioso-administrativo está destinado a que la judicatura controle un acto de la Administración que resulta dañino para un derecho de un particular, por lo mismo, la facultad de accionar la tiene exclusivamente el particular cuyo derecho ha sido lesionado por el acto reclamado, por lo que es este titular del interés lesionado por la Administración quien pide al juez que el acto sometido a tutela se deje sin efecto, se modifique o se anule con el sólo propósito de satisfacer su pretensión.

En el esquema antes descrito, especialmente dentro del recurso de plena jurisdicción, la administración actúa como demandado, no como actor, por lo mismo, el procedimiento general de reclamaciones contempla un escrito para que se establezcan las peticiones concretas del reclamante y entrega la oportunidad de pronunciarse sobre ellas al organismo cuyo acto es impugnado, pero no contempla la posibilidad o el equivalente a una reconvencción. Es por este motivo que el escrito de traslado en el que la Administración se pronuncia sobre el reclamo presentado en su contra se debe limitar a dar las razones por las cuales estima que se opone a que sea admitida la pretensión del contribuyente, pero la Administración no puede lícitamente modificar la suya, debido a que su pretensión ha sido fijada en el acto administrativo reclamado.

Lo dicho no implica, obviamente, que la Administración esté impedida de reconocer ciertos hechos alegados por el contribuyente, por ejemplo, que el acto reclamado se notificó fuera de plazo o que el acto presenta algún vicio, en cuyo caso estimamos que podría, e incluso, debería allanarse, de lo contrario no tendría sentido la procedencia de la audiencia de conciliación.¹⁷⁴ Es necesario en este punto recordar que nuestros tribunales superiores de justicia han resuelto si la Administración detecta que uno de sus actos no se ajusta a derecho tiene la obligación de invalidarlo,¹⁷⁵ deber que en esta etapa se traduciría en el imperativo de allanarse, más si consideramos que la presunción de legalidad de los actos¹⁷⁶ y su obligatoriedad no exime ni impide a la

¹⁷⁴*Soc. de Servicios Integral Plaza e Hijos Ltda. con Servicio de Impuestos Internos* (2012) p. 17.

¹⁷⁵*Jaime Lavín Mosquera con Subsecretario de Investigaciones* (2003), considerando 12°.

¹⁷⁶Es importante no confundir la presunción de legalidad con una presunción de veracidad. La presunción de legalidad solamente implica la obligatoriedad del acto respecto de sus destinatarios y de la Administración en general, pero ella no importa que la Administración esté

Administración coincidir, de manera posterior al perfeccionamiento de un acto administrativo, con la calificación de ilegal del mismo, cuando así lo constata en análisis posteriores, como ha sido resuelto por nuestros tribunales superiores de justicia, de lo contrario, carecería de todo sentido la invalidación de oficio del acto administrativo dispuesta en el artículo 53 de la Ley N° 19.880.¹⁷⁷

Lo anterior ha sido resaltado por la doctrina nacional, al indicar que el recurso de plena jurisdicción “[f]unciona en forma similar a la acción judicial ordinaria. El juez tiene poderes suficientes de hecho y derecho como en aquella; tiene ‘plena jurisdicción’ en el asunto sometido a su conocimiento”, “[e]n este litigio hay dos partes en pie de igualdad: el administrado, como actor, y la Administración Pública, como demandada”, “[e]l procedimiento es, asimismo, análogo al del juicio ordinario civil”.¹⁷⁸ Esta asimilación del contencioso-administrativo de plena jurisdicción al juicio civil es el punto clave que nos permite establecer el ámbito de este sistema de control jurisdiccional de los actos de la Administración, porque el objetivo de este tipo de recurso es que el juez se pronuncie sobre un derecho del particular, que puede haber sido vulnerado por la administración, la cual participa en el juicio como demandada, no como actora.

La importancia de lo señalado radica en que no se debe confundir la plena jurisdicción con la justiciabilidad plena del derecho sancionatorio, en el cual la sanción puede ser, en algunos casos, incluso aumentada por el juez. En cambio, la plena jurisdicción implica que el juez, a diferencia de lo que ocurría en el recurso de nulidad o exceso de poder, puede, con el objetivo de pronunciarse sobre la pretensión del contribuyente, conocer no sólo del derecho, sino también de todos los hechos, y resolver lo que estime más conveniente para satisfacer la pretensión del recurrente. Así, el ámbito del litigio que debe fallar el tribunal contencioso-administrativo está demarcado por el acto reclamado, que contiene la pretensión de la Administración, y el escrito de reclamo, que contiene la pretensión del contribuyente. El escrito de traslado, por su parte, debe limitarse a emitir un pronunciamiento sobre la pretensión del contribuyente, pero no puede modificar la pretensión de la administración, la que fue

exenta de probar hecho alguno durante el procedimiento de control jurisdiccional ni que se alteren las reglas de la prueba, más cuando en sede judicial la legalidad del acto es apreciada por el tribunal según el mérito del proceso. Por lo mismo compartimos la opinión del profesor Moraga Klenner respecto del contenido de este principio y disentimos con el autor Zurita Rojas. Cfr. Moraga Klenner (2010) pp. 97-99 y Zurita Rojas (2014) pp. 57-58.

¹⁷⁷Por lo mismo, la Corte Suprema ha rechazado que se considere ilegal la invalidación administrativa sobre la base de lo dispuesto en los artículos 3 inciso final y 50 de la Ley N° 19.880. Cfr. *Sociedad Asevertrans Limitada con Alcalde Suplente de la comuna de Arica* (2008).

¹⁷⁸Jirón Vargas, Mery Bravo, y Saric Paredes (1959) p. 65.

fijada por ella en el acto reclamado, cuyo contenido es obligatorio para todos los miembros de la Administración mientras no se dicte la sentencia en el respectivo proceso.

Por lo demás, si la Administración intentara introducir en el escrito del traslado pretensiones no contempladas en el texto del acto reclamado, desnaturalizaría el acto procesal, convirtiéndolo en una nueva resolución, liquidación o giro, que son los actos en los cuales se debió declarar y fundamentar la pretensión fiscal, pero, ahora ese acto sería emitido sin un procedimiento administrativo previo, con lo que el proceso judicial de control se confundiría con el procedimiento administrativo controlado, lo que no resiste ningún análisis.

En el esquema descrito, el juez debe conocer del asunto sometido a su jurisdicción, cuyo contenido es delimitado por dos documentos, el acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos, el cual contiene la pretensión fiscal, y el escrito de reclamo, que contiene la impugnación del contribuyente y la pretensión de reformar, anular o dejar sin efecto el acto reclamado.

Tras la explicación anterior, es posible indicar que en segundo lugar, para determinar los límites de lo que es posible discutir en este tipo de recurso, debemos analizar los efectos del principio fundamental del derecho administrativo conocido como *reformatio in peius*. Sobre el particular, la doctrina ha destacado que dicho principio, aplicable a cualquier procedimiento iniciado a petición de parte interesada, es un derivado del derecho de acción y de petición contemplado en el artículo 19 números 3 y 14 de la Constitución Política de la República, que impide que la Administración intente desmejorar la situación del interesado como vía para prevenir que se revisen sus actos.¹⁷⁹

Debemos agregar en este punto que la doctrina nacional más autorizada ha hecho presente la relación existente entre el principio mencionado en el párrafo anterior y el de confianza legítima, debido a que en estos casos ella es plenamente aplicable, pero en el sentido inverso a la revocación del acto beneficioso, respecto del cual normalmente ella es abordada por los autores, pero aquí la confianza legítima tiene cabida debido a que, precisamente, el contribuyente espera un pronunciamiento respecto de su pretensión, por lo que el procedimiento no podría derivar en que el acto de gravamen sea sustituido por otro de mayor entidad, es decir, en estos casos estamos frente a una suerte prohibición de *reformatio in peius*.¹⁸⁰

¹⁷⁹Moraga Klenner (2010) pp. 225-226.

¹⁸⁰Bermúdez Soto (2005) pp. 83-105.

Por todo lo dicho, repugna a nuestro derecho que tras la dictación del acto administrativo el Servicio de Impuestos Internos trate de desmejorar la situación del contribuyente, porque ello es una vía encubierta para evitar que los contribuyentes accionen en contra de sus actos. Por ello, el juez tributario y aduanero estaría compelido a rechazar cualquier intento en ese sentido, para proteger el derecho constitucional de acción y petición y resguardar la confianza legítima en que la Administración se atendrá a sus propios actos sin intentar, de manera posterior a que éstos han sido impugnados, hacerlos más gravosos como un castigo encubierto dirigido a quienes recurren a la revisión judicial.

Otra consecuencia de lo indicado es que la resolución que resuelve la reposición presentada conforme al artículo 123 bis del Código Tributario jamás debería producir un perjuicio al recurrente, debido a que ella no puede alterar de manera alguna los fundamentos del acto repuesto estando, además, la Administración impedida de hacer más gravoso el acto. Por lo mismo, aquella resolución no es recurrible, debido a que al resolver la reposición del artículo 123 bis mencionado el Servicio de Impuestos Internos exclusivamente puede mejorar la situación del contribuyente, acogiendo en todo o en parte su reposición, por lo que, en derecho, ella no debería jamás causar perjuicios al interesado, debido a que de ser denegada en todo o en parte la petición, la causa del perjuicio que sufre el recurrente sigue siendo el acto repuesto.

Si la Administración violara los principios antes expuestos, modificando el acto repuesto para que sea más gravoso o alterando los fundamentos de él, ella solamente agregaría un elemento más que permitiría al juez, dejar sin efecto o anular el acto modificado por la reposición, siempre con el fin de declarar a favor del contribuyente el derecho cuya tutela se pide mediante el ejercicio de la respectiva acción.

Finalmente, es preciso agregar que el escrito de traslado no tiene por efecto modificar el acto reclamado, por lo mismo, si adolece de algún vicio, por ejemplo, la Administración no cumplió el deber de motivar el acto reclamado, como exige el derecho en consideración a que en *“toda actuación la Administración Pública debe actuar razonable, proporcionada y legalmente habilitada, por lo que la causa o motivo es un elemento que debe expresarse en toda clase de acto administrativo”*, *“frente a la inexistencia o error en los motivos del acto administrativo, en particular de los motivos de hecho, la resolución adolecerá de un vicio o exceso de poder y podrá ser tachada de arbitraria”*,¹⁸¹ los motivos que se puedan exponer en el escrito de reclamo pueden ser considerados si no se expresaron en el texto del acto reclamado, por lo mismo, el ámbito del contencioso-administrativo tributario se fija por la

¹⁸¹Bermúdez (2011) p. 119.

pretensión de la Administración contenida en el acto reclamado y por la pretensión del contribuyente contenida en su escrito de reclamo, los demás actos del proceso simplemente vienen a dar los elementos de juicio que intentan reforzar estas pretensiones, pero no pueden alterarlas.

Regresando a las características de este recurso de plena jurisdicción, lo previamente expuesto concuerda y explica tanto decisiones de nuestros tribunales superiores de justicia como el texto de la propia ley tributaria.

Así, en primer lugar, lo dicho nos permite entender los motivos por los cuales la Corte de Apelaciones de Rancagua recientemente acogió un reclamo tributario que pedía se declarara la nulidad de ciertas partidas de una liquidación, las que fueron, consecuentemente, invalidadas por la corte, lo cual no es más que la aplicación práctica de la doctrina de la Corte Suprema sobre el recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción al reclamo tributario, porque no declaró la nulidad *erga omnes*, como ocurriría en el caso del recurso de exceso de poder, entre nosotros normalmente llamado nulidad de derecho público, sino que solamente anuló las partidas con el objetivo de declarar el derecho del reclamante.¹⁸² Igualmente lo dicho sirve para poder comprender la decisión de la Corte Suprema de rechazar un recurso de casación en la forma en el que se buscaba que el juez tributario declarara la nulidad de derecho público de ciertos actos, para lo cual no está facultado, como hemos explicado, debido a que dicha nulidad produce efectos *erga omnes*, los que son impropios de un recurso de plena jurisdicción como lo es el procedimiento general de reclamaciones.¹⁸³

En segundo lugar, lo previamente expuesto explica el texto del artículo 136 del Código Tributario, tanto antiguo como nuevo, que respecto de las revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción, ordena al juez disponer la “anulación o eliminación” de los respectivos rubros, en el antiguo artículo, de la liquidación, en el nuevo, del acto reclamado, por lo que incluso la Ley N° 20.322, amplió esta facultad al hacerla extensiva a todo acto reclamable mediante el procedimiento general de reclamaciones.

Por último, respecto de este punto podemos indicar que debido a que la acción del procedimiento general de reclamaciones no ha cambiado, si él fuera un recurso por exceso de poder o acción de nulidad, el director regional, actuando como juez tributario, habría debido limitar su actuación a declarar la nulidad de derecho público con efecto *erga omnes* del acto reclamado, sin jamás disponer devolución alguna en

¹⁸²Club Ecuestre Tejas Verdes con Servicio de Impuestos (2010).

¹⁸³Vargas y Vargas y Compañía Limitada contra Servicio de Impuestos Internos (2010).

sus fallos, y sabemos que eso atenta, en teoría y en la práctica, contra toda la lógica del referido procedimiento general de reclamaciones, tanto el vigente como el modificado que aún rige los procesos pendientes.

3.- ¿PUEDE EL JUEZ ORDENAR UNA AUDITORÍA Y ES ELLA RELEVANTE PARA SU FALLO?

Las direcciones regionales de la Región Metropolitana del Servicio de Impuestos Internos han sostenido que el procedimiento de reclamo no constituye una nueva auditoría y en vista que la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos le entrega a aquella institución las facultades de fiscalizar los tributos, el juez tributario y aduanero no podría pronunciarse sobre los efectos impositivos de los documentos acompañados válidamente por el contribuyente en su escrito de reclamo o de aquellos que sirven de prueba respecto de los hechos controvertidos sometidos a la jurisdicción del tribunal.

Al respecto, podemos ver que en el derecho comparado se ha discutido si el acto de determinación del impuesto es de naturaleza jurisdiccional, por lo que destacados autores sostenían que las administraciones tributarias ejercían una labor propiamente judicial al momento de efectuar el accertamiento del tributo. En contra de esa posición se sostuvo que la Administración se limitaba a la mera ejecución de lo ordenado por la ley y, en cambio, el tribunal decidía sobre la controversia que esa aplicación ocasionaba. Ambas posiciones coincidían en que la actividad jurisdiccional debía controlar el acto administrativo, pero jamás se sostuvo que el juez no puede revisar todo lo actuado en el proceso administrativo, sino, de hecho ante el postulado del profesor Dino Jarach que *“el único principio incommovible que debe mantenerse como piedra fundamental de nuestro ordenamiento institucional, es que no puede haber pronunciamiento administrativo en materia tributaria que no sea revisible por la justicia”* el gran jurista Ramón Valdés Costa explicó que ello *“es la consecuencia de un perfeccionamiento del Estado de derecho, cuya única finalidad es la de aplicar el derecho a los hechos de manera más adecuada a la realidad y al verdadero significado de las normas”*, por lo mismo, el acto administrativo de accertamiento del impuesto puede ser íntegramente revisado, junto con todos los elementos que le sirvieron de base.¹⁸⁴ Entre nosotros la doctrina ha dicho del accertamiento del tributo que es *“un acto declarativo que puede revestir la naturaleza jurídica de una confesión extrajudicial, si es el contribuyente quien la realiza, eventualmente un acto*

¹⁸⁴Para ambas citas ver Valdés Costa, Ramón (1992) pp. 279-287.

administrativo, si lo lleva a cabo el órgano de fiscalización, e incluso judicial cuando es un tribunal de justicia quien determina su cuantía”¹⁸⁵.

En vista de lo anterior, podemos observar que la postura de algunas direcciones regionales del Servicio de Impuestos Internos en el sentido que el juez no podría revisar la auditoría ni modificar la determinación de los impuestos revela un profundo desconocimiento del avance científico del derecho tributario y de las características de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Además, como adelantamos, en nuestro derecho el accertamiento del impuesto lo realiza por regla general el contribuyente, quien, según lo dispone el artículo 29 del Código Tributario, debe liquidar el impuesto que debe pagar al presentar la respectiva declaración de impuestos. Por lo que claramente no es un acto privativo del Servicio de Impuestos Internos en nuestro sistema tributario que se fundamenta sobre la autodeterminación del tributo por parte del contribuyente.

Por otro lado, el accertamiento del tributo corresponde a la realización de una serie de operaciones aritméticas que se sustentan en lo prescrito en la ley y en los diversos hechos, actos jurídicos y contratos que dan cuenta de las actividades del contribuyente durante el período en el que se debe determinar el impuesto, por lo que no estamos frente a ningún tipo de hecho cuyo conocimiento esté vedado al juez.

Sin perjuicio de lo dicho, es evidente que ante la interposición de una acción en contra de la Administración el juez no asumirá la actividad del servicio público cuyo acto es reclamado, pero, así como el juez que debe pronunciarse respecto de un error en un complejo procedimiento quirúrgico para resolver sobre una falta de servicio no realiza una prestación médica, el juez que revisa el resultado de una auditoría y los documentos ante él presentados para impugnar una liquidación o resolución, no está fiscalizando los impuestos, sino que se pronuncia sobre el asunto sometido a su jurisdicción, por lo demás, asesorado por profesionales expertos en auditorías tributarias. De esta forma, el resultado determinado en la auditoría efectuada por el organismo cuyo acto es reclamado, que sirve de fundamento a la resolución o a la liquidación del Servicio de Impuestos Internos, puede y debe ser revisado por el juez que debe fallar la controversia planteada por el contribuyente. Para ello, el juez debe pronunciarse sobre todas las pruebas acompañadas válidamente al proceso.

En este punto debemos agregar que la auditoría efectuada por un órgano de la Administración, como ha destacado la doctrina nacional, se rige de manera supletoria por la Ley N° 19.880, sobre bases de los procedimientos administrativos, por lo

¹⁸⁵Ver Altamirano Catalán y Muñoz Benavente (2006) p. 128.

mismo, está completamente sujeta a la revisión del tribunal, de esta forma, la fiscalización debe ser guiada por los principios de dicha ley, entre los que se encuentra el de contradictoriedad e imparcialidad, y los informes que los funcionarios fiscalizadores emitan dando cuenta de su auditoría no son vinculantes para el juez y no constituyen plena prueba, correspondiendo al juez ponderar su contenido de acuerdo a la sana crítica.¹⁸⁶ Más importante aún, la fiscalización está sujeta al principio de impugnabilidad del artículo 15 de la Ley N° 19.880, por lo que el juez está naturalmente facultado para revisarla completamente.

Como la auditoría y la fiscalización del Servicio de Impuestos Internos son partes del procedimiento administrativo que concluye con la dictación de la resolución o la liquidación reclamada, ellas pueden ser revisadas por el juez que conoce del reclamo. En este punto, debemos recordar que nuestra doctrina ha distinguido claramente entre la competencia administrativa, que en este caso corresponde a la aplicación y la fiscalización de los impuestos, de las facultades de control del ejercicio de aquella competencia,¹⁸⁷ distinción básica que parece escapar a los ojos de la Administración tributaria cuando sostiene que el juez no puede revisar la auditoría ni pronunciarse sobre los documentos acompañados. En el derecho francés, del cual es tributario nuestro derecho administrativo, desde el caso Blanco, el control jurisdiccional sólo ha aumentado, por lo que ante el estado de avance de la ciencia jurídica, es curioso que la Administración tributaria intente hacer retroceder el derecho, pretendiendo que sus actuaciones son prácticamente intocables actos de Estado.

Ahora, es interesante observar que ni en el procedimiento tributario antiguo ni en el nuevo existe propiamente una etapa de auditoría, lo cual se explica porque el procedimiento de reclamo es un procedimiento de revisión y control de la actuación de la Administración, por lo mismo, termina con una sentencia y no con una liquidación de impuestos. No debemos confundir el procedimiento administrativo que precede al acto reclamado del Servicio de Impuestos Internos con la revisión judicial de dicho procedimiento administrativo.

Sin perjuicio de lo dicho, todo el que tramitara alguna causa tributaria en el sistema antiguo está consciente que el juez ordenaba al departamento de fiscalización que había participado en el procedimiento administrativo que había dado origen al acto reclamado a pronunciarse respecto de los documentos acompañados por el contribuyente a su reclamo o acompañados por él durante el término probatorio. Así, entre las sentencias públicas en las que constan las órdenes de informar impartidas por

¹⁸⁶Ver Jara Schnettler y Maturana Miquel (2009) pp. 1-28.

¹⁸⁷Ver Colombo Campbell (2004) pp. 521-529.

los jueces a los funcionarios fiscalizadores podemos citar la del día 24 de agosto de 2012, dictada por la Corte de Apelaciones de San Miguel, recaída en la causa rol 535-2012, caratulada “Sociedad Maderera Fénix Limitada y otros con Fisco de Chile”, en cuyo considerando segundo dice: *“También se ordenó informar al fiscalizador actuante al tenor de los descargos formulados por la respectiva reclamante, requiriéndose la remisión de los antecedentes que se señalan”*, por lo que se ve que incluso los funcionarios fiscalizadores debían proporcionar las pruebas que tenían en su poder relacionada con el juicio.

En este punto debemos recordar que en el antiguo procedimiento tributario, el juez, conforme lo disponía el artículo 132 del Código tributario, podía solicitar la emisión de informes a los departamentos de fiscalización que habían estado a cargo de la respectiva auditoría. En la práctica, para emitir dichos informes se volvían a evaluar, por parte de los funcionarios informantes, los antecedentes, incluidos los nuevos, y era común que dichos informes recomendaran al juez que fuera aceptada la posición del contribuyente, en todo o en parte, cuando los documentos acompañados en el juicio acreditaban lo alegado en el reclamo. De hecho, esto llevaba a que, como se dijo en el Mensaje Presidencial del proyecto de ley que reformó nuestra justicia tributaria, *“en los reclamos de liquidaciones, los tribunales tributarios, aproximadamente en un 58% de los casos, han aceptado parcial o totalmente la posición del contribuyente”*.¹⁸⁸

En el nuevo procedimiento, el artículo 132 del Código Tributario establece en su inciso sexto la facultad de *“pedir oficios”* cuando requiera información pertinente sobre hechos materia del juicio *“debiendo señalarse específicamente el o los hechos sobre los cuales se pide el informe”*. De esta forma, el tribunal podría incluso solicitar un informe al fiscalizador que estuvo a cargo de la revisión administrativa, sin perjuicio que este informe se debería evacuar en un plazo que no exceda de 15 días, según lo dispone el inciso octavo del mencionado artículo.

Igualmente, el artículo 132 del código antes referido establece una limitación respecto de la prueba que se puede presentar en el juicio, en el caso de documentos que fueron solicitados *“determinada y específicamente”* al reclamante en la citación, y no se establece más la posibilidad de que el juez solicite informes al Servicio de Impuestos Internos. Sin embargo, como indicamos, la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, dispone que el juez sea asesorado por contadores e ingenieros comerciales en sus fallos, por lo cual, esos funcionarios del tribunal deben dar su opinión autorizada respecto de los antecedentes nuevos que puedan ser admitidos en

¹⁸⁸Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2009) p. 1097.

juicio debido a que no fueron requeridos en la forma prescrita por el artículo 132 mencionado.

Si la conclusión fuera la contraria y el tribunal tributario y aduanero no pudiera pronunciarse sobre el mérito y los efectos de la contabilidad, aquellos funcionarios carecerían de función que cumplir en él, lo que volvería inaplicable en la práctica el artículo 15 de la Ley Orgánica de los Tribunales Tributario y Aduaneros, porque los profesionales expertos deben asesorar a los jueces en sus funciones, y la principal función de los jueces es dictar la sentencia que resuelve el asunto sometido a su jurisdicción.

Debemos recordar que el juez tributario y aduanero, como juez del fondo, puede conocer de los hechos y del derecho, y las auditorías son hechos que sirven de fundamento al acto administrativo reclamado respecto del cual el tribunal se debe pronunciar, hechos que, por lo demás, deberían ejecutarse cumpliendo las normas de la Ley N° 19.880, lo cual puede y debe ser revisado por el juez.

Como acertadamente indica el profesor Massone Parodi, tanto el tribunal tributario y aduanero como las cortes de apelaciones son tribunales de mérito o de instancia, por lo que dentro de sus facultades está, precisamente, determinar los hechos relevantes para la decisión del asunto controvertido.¹⁸⁹ Si la tesis que sostiene que el procedimiento general de reclamaciones es un mero recurso de legalidad, similar al antiguo recurso de exceso de poder francés, fuera correcta, no estaríamos frente a un tribunal de mérito, y tanto el tribunal tributario y aduanero como las cortes de apelaciones serían, en esta materia, tribunales de derecho, incapacitados para realizar la principal labor que la ley les ha encomendado, la cual es determinar los hechos de la causa, conclusión que no puede ser sino rechazada.

Para cumplir con el mencionado deber, nuestros tribunales se encuentran en la necesidad de analizar todas las pruebas rendidas por las partes dentro del proceso, análisis que debe ser llevado a cabo en conformidad con las reglas de la sana crítica, aplicando únicamente las limitaciones expresamente contempladas en la ley, que son particularmente tres y todas ellas se encuentran en el nuevo texto del artículo 132 del Código Tributario. La primera, dice relación con el tipo de prueba requerida para acreditar ciertos hechos, por lo que si lo discutido es el efecto de un acto jurídico respecto del cual la ley exige una escritura pública, deberá entender producido el efecto solamente si se acredita la existencia de dicha escritura pública; la segunda restricción, recae sobre la apreciación de la contabilidad fidedigna, la cual debe ser ponderada preferentemente; la tercera, es la inadmisibilidad de los antecedentes que

¹⁸⁹Ver Massone Parodi (2010) pp. 5-6.

tenían una relación directa con el caso, que fueron pedidos expresamente mediante el acto administrativo de la citación, y no fueron aportados.

Es más, la indicación N° 106 del ejecutivo dio origen a la regla contenida en el artículo 132 del Código Tributario respecto del análisis de la contabilidad por parte del juez tributario y aduanero. Dicha indicación agregó nuevos incisos al artículo mencionado, de los cuales: *“El primero de ellos exige que la valoración de la prueba en la sentencia señale los medios mediante los cuales se da por acreditado cada uno de los hechos, de modo de contener el razonamiento utilizado para alcanzar las conclusiones a que llega el fallo”*, luego continúa: *“De acuerdo con el segundo, los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por el legislador. Del mismo modo, en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, sólo se admitirá esta prueba”*.¹⁹⁰ Por lo mismo, la ley expresamente dispone que el juez se debe pronunciar sobre la contabilidad del reclamante, lo cual contradice la postura del Servicio de Impuestos Internos que al juez le estaría vedado analizarla.

Ahora, dentro de las facultades que la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros otorga a los jueces tributarios y aduaneros en su artículo 1° está la de resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes y disponer en sus fallos la devolución de impuestos, reajustes, multas, etc. Para ejercer su labor jurisdiccional, el juez tributario y aduanero puede ser asesorado, conforme lo dispone el artículo 15 de la referida ley, por profesionales expertos, que conforme lo dispone el inciso tercero del artículo 6 de la citada ley orgánica, son, preferentemente, abogados, contadores auditores e ingenieros comerciales. Debemos tener en cuenta que, tal como lo dispone el inciso 2° del artículo 22 y el artículo 24 del Código Civil, es necesario interpretar la ley teniendo en cuenta el contexto de la ley y otras leyes que traten de lo mismo, de esta forma, si expresamente la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros dispone que el juez será asesorado en sus sentencias por auditores y economistas, dicha asesoría debe recaer sobre las pruebas presentadas por las partes.

Además, como vimos, no se ha alterado la acción del reclamante, y solamente se excluye la prueba que no fue presentada después que fue expresamente solicitada por el Servicio de Impuestos Internos en una citación en conformidad con lo dispuesto en el inciso 11 del artículo 132 del Código Tributario, además, la propia ley ordena que el juez se pronuncie sobre la contabilidad acompañada al proceso, y provee profesionales expertos del área contable y económica para que asesoren al juez en su sentencia.

¹⁹⁰Informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado, del 4 de julio de 2008 en Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2009) pp. 536.

Dicho todo lo anterior, solamente es posible concluir que salvo la restricción del inciso 11 del artículo 132 del Código Tributario, el juez puede revisar y debe pronunciarse respecto de toda la prueba aportada por las partes, pudiendo revisar, conforme a las reglas generales, la auditoría efectuada por el Servicio de Impuestos Internos, debido a que la fiscalización es parte del procedimiento administrativo que dio origen al acto reclamado que es sometido a su conocimiento.

Finalmente, es necesario indicar que ha circulado en muchos de los escritos de traslado de las direcciones regionales del Servicio de Impuestos Internos el texto del considerando vigésimo octavo de la sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, del día 4 de julio de 2012, dictada en la causa RUC 11-9-0000124-1, RIT GR-08-00031-2011, caratulada “Agrícola La Hacienda con Servicio de Impuestos Internos”, en el cual se cita el Oficio N° 4-2012, del 4 de enero de 2012, de la Corte Suprema, particularmente donde dice: *“Atendida la naturaleza del juicio tributario, lo que se pretende impugnar por esta vía de reclamación no es la existencia u ocurrencia del hecho económico, sino más bien la legalidad formal y de fondo de la actuación del ente fiscalizador, en orden a la declaración del contribuyente o los antecedentes en que se funda, el actuar oportuno de la administración tributaria y la forma en que ella actúa, el ámbito de competencia fiscalizadora, el procedimiento de determinación de las diferencias que dieron origen al juicio tributario, la notificación, entre otras”*. Sin perjuicio que la cita dice claramente que el tribunal, junto con la legalidad formal, se debe pronunciar sobre el fondo del asunto, la sentencia que sobre ella se fundamentó tiene algunos errores muy graves.

El principal de ellos es que se cita totalmente fuera de contexto el Oficio N° 4-2012, del 4 de enero de 2012, en el cual el supremo tribunal se pronuncia sobre el proyecto de ley interpretativo de los artículos 2° y 4° transitorios de la Ley N° 20.322, correspondiente al Boletín N° 8.025-07, proyecto que consiste en un artículo único que reza: *“Declárase, interpretando los artículos segundo y cuarto transitorios de la Ley N° 20.322, que en todos los casos en que, a la respectiva fecha de entrada en funciones de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, aún no se hayan iniciado los procesos jurisdiccionales respectivos mediante la interposición de las correspondientes reclamaciones, reclamos o denuncias, éstas serán de competencia de los aludidos Tribunales Tributarios y Aduaneros y se aplicará omnicomprendivamente el sistema orgánico y funcional reformado por las disposiciones permanentes de la Ley N° 20.322, incluidas las normas sobre plazo para su interposición”*.

Al citar solamente una parte del oficio pretendiendo que él se pronuncia sobre la revisión de los antecedentes contables y documentos presentados en el juicio, el mismo se ha descontextualizado totalmente, porque en el proyecto de ley que informa la Corte

Suprema no se discute la naturaleza del procedimiento, tampoco se discute cómo debe ser analizada la prueba rendida en el juicio, sino que la corte comenta exclusivamente cuál es el hecho que debe determinar el ámbito temporal de aplicación de la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduanero, particularmente, qué hechos lograrían dirimir si la jurisdicción corresponde a los antiguos tribunales tributarios o a los nuevos tribunales tributarios y aduaneros.

De esa forma, nuestro máximo tribunal plantea que para fijar la jurisdicción se podría tener en cuenta el hecho gravado o el acto administrativo, y pasa a concluir que es el acto administrativo el hecho relevante para fijar la referida jurisdicción, por lo que, sobre este último punto, se podría discutir la fecha de la notificación u otros hechos similares, pero no es relevante discutir respecto de la ocurrencia del hecho gravado para efectos de fijar la jurisdicción de uno u otro tribunal.

Ahora, para arrojar luz sobre la opinión entregada por el supremo tribunal, debemos necesariamente transcribir la cita completa de lo informado al Congreso por la corte, la cual, tras los saludos y la descripción breve del proyecto dijo:

“Tercero: Que de acuerdo a lo planteado en la moción, uno de los aspectos controvertidos sería resolver ‘qué órgano jurisdiccional debe conocer de las causas que no se hubieren iniciado con antelación a la fecha de entrada en funciones de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, correspondiendo a hechos suscitados con antelación a dicha data’. Se ha planteado la inquietud si lo anterior podría provocar problemas de constitucionalidad de la norma, por considerar que atenta contra la garantía constitucional del N° 3 del artículo 19 de la Constitución Política.

Respecto al hecho, éste puede entenderse establecido en relación a dos circunstancias ocurridas en épocas diferentes:

- a) La ocurrencia de hecho gravado a los que se refiere la actuación impugnada.*
- b) La notificación del acto administrativo que determina la existencia de las diferencias impositivas.*

Atendida la naturaleza del juicio tributario, lo que se pretende impugnar por esta vía de reclamación no es la existencia u ocurrencia del hecho económico, sino más bien la legalidad formal y de fondo de la actuación del ente fiscalizador, en orden a la declaración del contribuyente o los antecedentes en que se funda, el actuar oportuno de la administración

tributaria y la forma en que ella actúa, el ámbito de competencia fiscalizadora, el procedimiento de determinación de las diferencias que dieron origen al juicio tributario, la notificación, entre otras.

Resulta idóneo entender que el hecho a que se refiere la norma es aquél en que nace el acto impugnado en el proceso de reclamación, es decir, la notificación de la liquidación, giro, resolución o pago, de manera que el Tribunal debe existir a la época en que se practicó la referida notificación.

Cuarto: Que al respecto cabe señalar que el órgano competente para conocer de esas causas no podría ser otro que el Tribunal Tributario y Aduanero, que -por lo demás- ofrece mayores garantías a los contribuyentes.

Adicionalmente, la garantía constitucional aludida se refiere al establecimiento por la ley de los tribunales, más no a su instalación o entrada en vigencia efectiva.

En cuanto al segundo problema que la moción pretende solucionar -el plazo para deducir reclamación-, cabe señalar que si bien el artículo 24 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes establece que los términos que hubiesen empezado a correr se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación, por aplicación del principio del derecho al debido proceso, garantizado por el artículo 19 N° 3 de la Carta Fundamental, debiera priorizarse el plazo de 90 días que otorga la Ley N° 20.322.

Quinto: Que, en razón de lo anterior, y en mayor medida en lo que dice relación con el plazo antes señalado, esta Corte Suprema estima que resulta de utilidad la norma interpretativa sujeta a informe, por lo que corresponde informarla de manera favorable.”¹⁹¹

Como se observa de la cita completa de la opinión de la Corte Suprema, ella se refiere a cuál es el hecho que fija la competencia del tribunal tributario y aduanero, y qué elementos de aquel hecho se podrían en la práctica discutir, indicando al respecto que la jurisdicción la podría determinar el hecho gravado o el acto impugnado, para concluir que la competencia de debe fijar por el acto impugnado. Por lo que, en ningún momento nuestro supremo tribunal emite una opinión en relación con la naturaleza del procedimiento general de reclamaciones, ni lo hace respecto del análisis de las pruebas presentadas en el juicio, como pretende la sentencia del tribunal inferior que citó de

¹⁹¹Senado de la República (2011).

manera parcial y completamente descontextualizada el Oficio N° 4-2012, del 4 de enero de 2012.

Por otro lado, la Corte Suprema, si bien no informó favorablemente el proyecto sobre los nuevos tribunales tributarios y aduaneros, su informe, en ninguna parte, alteró la naturaleza del procedimiento general de reclamo, tal como la corte lo ha descrito cuando fue requerida su opinión: *“En segundo término, esta Corte estima que las disposiciones del nuevo artículo 132 del Código Tributario que sanciona el N° 21 del artículo 10 del proyecto, deberían imponer al Servicio de Impuestos Internos la obligación de allegar todos los antecedentes que obren en su poder en relación con el reclamo del contribuyente, en el plazo en que debe evacuar el traslado de esa reclamación, sin perjuicio de los informes de los funcionarios de esa repartición que contempla el inciso noveno del mismo precepto”*. Luego continuó: *“Esta Corte considera que, a su turno, la facultad de impetrar la medida cautelar de prohibir la celebración de actos y contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente que ha deducido el reclamo, no tendría mayor fundamento, en la medida en que es el actor y no el demandado quien puede obtener tales medidas para asegurar su pretensión en juicio, al margen de que en el cobro ejecutivo de impuestos insolutos puedan utilizarse los mecanismos necesarios para asegurar su pago”*. Para concluir: *“Por último, en relación con esta materia, esta Corte puede hacer presente su criterio contrario a que las apelaciones de las sentencias de los tribunales tributarios, se tramiten en conformidad a las normas prescritas para los incidentes, según lo señala el nuevo artículo 143 del Código Tributario, sustituido por el N° 29 del artículo 10 del proyecto. En su opinión, la naturaleza y, eventualmente, la cuantía de los asuntos que serán objeto de esos recursos, justifica ampliamente que ellos se conozcan previa vista de la causa, para recibir las alegaciones que puedan hacer las partes”*.¹⁹²

De esta forma, nuestra Corte Suprema dejó claro que el Servicio de Impuestos Internos era parte del proceso, por lo mismo, sobre él recaen la carga probatoria de acreditar lo que alega y el juez, evidentemente, debe pronunciarse sobre todas las pruebas allegadas al proceso.

En definitiva, el procedimiento de reclamo activa la tutela judicial del acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos y de todos los elementos de hecho y derecho que le sirven de fundamento, en consecuencia, el juez puede revisar la fiscalización o auditoría realizada por los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos y puede y debe pronunciarse respecto de todas las pruebas admisibles presentadas en el juicio, incluida la contabilidad del contribuyente, valorándolas de

¹⁹²Oficio de la Corte Suprema en Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2009) p. 32.

acuerdo con las reglas de la sana crítica, aplicando las variaciones legales antes anotadas. Así lo dicho, ni siquiera es relevante que el juez no ordene que se realice una fiscalización, porque el objetivo del juicio no es determinar diferencias de impuestos, sino todo lo contrario, es resolver el reclamo presentado por el contribuyente que considera que un acto del servicio le resulta injurioso, por lo que tiene un interés actual comprometido en que sea revisado y dejado sin efecto por el juez, quien puede, como se indicó previamente, sustituir la decisión del Servicio de Impuestos Internos e incluso anular el acto con efecto relativo para declarar el derecho subjetivo que es objeto de la pretensión procesal del contribuyente.

4.- ¿REQUIERE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS PRESENTADA DENTRO DE PLAZO EN UN FORMULARIO 22 DE UN ACTO ADMINISTRATIVO POSTERIOR DEL SII PARA QUE EL SERVICIO DE TESORERÍAS PROCEDA A DEVOLVER LO SOLICITADO?

Por último, otro de los argumentos esgrimidos por las direcciones regionales del Servicio de Impuestos Internos para intentar incluso negar que la sentencia del juez pueda tener los efectos buscados por quien recurre en busca de la tutela judicial es que los contribuyentes no tienen derecho a recibir sus devoluciones a menos que el Servicio así lo resuelva, por lo que incluso si el tribunal anulara la resolución que deniega una devolución, el contribuyente no tendría derecho a recibirla, debido a que necesitaría de un acto administrativo de la Administración que así lo dispusiera. Sin perjuicio que este argumento va en contra del texto expreso de la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros previamente mencionado, de todas formas examinaremos la validez de este argumento, someteremos el mismo a un test de veracidad.

Si los contribuyentes no tuvieran derecho a recibir su devolución de impuestos, solicitada dentro de plazo en la declaración anual respectiva, en la práctica sería necesario que el Servicio de Impuestos Internos tramitara tantos procedimientos administrativos como declaraciones solicitando una devolución fueran presentadas. Estos procedimientos deberían sujetarse a las normas vigentes, particularmente a la Ley N° 19.880, por lo que deberían existir tantos expedientes y resoluciones de aceptación de las devoluciones, debidamente fundamentadas, como lo exige la referida ley, como número de solicitudes. Si se devolviera sin tramitar debidamente estas resoluciones, el acto mismo de la devolución sería ilegal y los funcionarios que no sometieron al procedimiento respectivo a los contribuyentes que habían solicitado las

devoluciones deberían ser sometidos a un sumario administrativo por haber abandonado sus deberes.

Como vemos, el argumento de las direcciones regionales en el sentido que el contribuyente no tiene derecho a su devolución a menos que así lo resuelva un acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos está gravemente equivocado, y no sólo porque si semejante argumento fuera verdadero en este momento la responsabilidad administrativa de los funcionarios respectivos se vería seriamente cuestionada al no cumplir con el supuesto deber, sino que también porque en nuestra ley el contribuyente debe recibir su devolución a menos que exista un acto administrativo que disponga lo contrario, es decir, opera un verdadero silencio positivo, que tiene ciertas particularidades, porque, por ejemplo, en una revisión posterior se puede disponer la restitución si se comprueba que las sumas devueltas no procedían.

En los hechos, según lo informado por el propio Servicio de Impuestos Internos, se presentaron el año tributario 2012 una cantidad de 14.359 declaraciones de impuestos anuales solicitando en el código 167 una devolución por pérdida por utilidades absorbidas, pero solamente fueron observadas por los sistemas computacionales del Servicio de Impuestos Internos y, consecuentemente, sólo se realizó una revisión de 1.298 declaraciones,¹⁹³ por lo que 13.061 solicitudes de devolución efectuadas en declaraciones de impuestos anuales fueron devueltas por el Servicio de Tesorerías sin que existiera acto administrativo alguno legalmente tramitado por el Servicio de Impuestos Internos, por lo mismo, sin resolución que dispusiera las devoluciones.

Entonces, si no existe el deber de emitir un acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos de manera previa a cada devolución del Servicio de Tesorerías, que de existir, sería un deber abandonado con el respectivo riesgo de sanciones aplicables a todos aquellos funcionarios en lo que recaería el imaginario deber de fiscalizar de manera previa todas las solicitudes de devoluciones presentadas dentro de plazo, ¿cómo se regula la devolución de impuestos solicitada en las declaraciones anuales? Bueno, la respuesta es simple, la Ley sobre Impuesto a la Renta y el Código Tributario establecen un sistema de silencio administrativo positivo para las devoluciones de impuestos, sistema que, por lo demás, es la única forma mediante la cual puede funcionar un sistema de autodeclaración como el nuestro.

Es sabido que la Ley N° 19.880 contiene una regla expresa de silencio negativo cuando el resultado es contrario al interés fiscal, sin embargo, dicha regla solamente aplica

¹⁹³Servicio de Impuestos Internos (2014).

ante la inexistencia de una regla específica. En vista de lo señalado, debemos revisar si existen reglas especiales que justifiquen los hechos antes descritos.

El artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta ordena al Servicio de Tesorería devolver el monto que resulte de las operaciones aritméticas necesarias para calcular la devolución de impuestos, de esta manera, como es la ley quien ordena la devolución, y no acto administrativo alguno, es innecesario que la Contraloría General de la República tome razón de acto administrativo alguno del Servicio de Impuestos Internos que diga relación con las devoluciones de impuesto determinadas por el propio contribuyente en su declaración de impuestos anuales, sin importar su monto, tal como ha sido resuelto categóricamente por el organismo contralor.¹⁹⁴

Ahora, el artículo 59 del Código Tributario, por su parte, regula los plazos que deben durar las fiscalizaciones que el Servicio de Impuestos Internos pueda iniciar para devolver estas sumas, por lo que, si bien la devolución puede ser retrasada por estas revisiones, una vez que el Servicio de Impuestos Internos termina su revisión, no se emite ninguna resolución autorizando la devolución de una solicitud presentada dentro del plazo normal de la declaración de los impuestos anuales, porque la misma no es necesaria ya que es la ley quien la ordena.

Si las direcciones regionales tuvieran razón en lo que alegan, y el contribuyente no tuviera derecho a la devolución solicitada dentro de plazo a menos que la propia Administración tributaria así lo ordenara, la devolución de las 13.061 solicitudes del año tributario 2012, que no fueron precedidas de procedimiento administrativo alguno, serían ilegales, por lo que los funcionarios de las direcciones regionales en las cuales estaban domiciliados los contribuyentes que las recibieron estarían en una situación de riesgo extremo por, supuestamente, haber permitido que los contribuyentes se quedaran con fondos fiscales, debido a que no habrían tenido derecho alguno a recibir nada ante la ausencia de acto administrativo alguno que así lo determinara.

Como vemos, sostener que se requiere un acto administrativo para que proceda la devolución de impuestos solicitada dentro de plazo en la declaración anual de impuestos a la renta no resiste el más mínimo análisis, porque ese argumento va en contra de la letra de la ley, que por lo demás, si se modificara, en la práctica colapsaría tanto al Servicio de Impuestos Internos como a la Contraloría General de la República y pondría fin al sistema tributario de autodeclaración.

¹⁹⁴Ver Contraloría General de la República (2011, 2013).

5.- CONCLUSIONES

De todo lo expuesto es posible concluir que el procedimiento general de reclamaciones contemplado en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario se debe clasificar dentro de los contencioso-administrativos de plena jurisdicción, siguiendo los criterios establecidos por nuestra Corte Suprema, particularmente, porque el reclamante pide al tribunal que se declare un derecho en su favor, lo que coincide con la exigencia que la ley impone al actor de tener un interés actual comprometido por el acto reclamado, interés que en este procedimiento es esencialmente pecuniario, además, los efectos de la sentencia que acoge el reclamo recaen sobre las partes y no producen efectos *erga omnes*.

El procedimiento general de reclamaciones no contempla una etapa de auditoría, ello ocurre debido a que la tutela judicial no tiene por objetivo concluir con una liquidación de impuestos, sino que su objetivo es determinar la corrección del accertamiento del impuesto realizado en un acto administrativo, para lo cual puede y debe conocer todos los hechos y actos del procedimiento administrativo que concluyó con la expedición del acto reclamado, lo que incluye la revisión judicial de la auditoría efectuada, para lo que el juez cuenta con la asesoría de profesionales expertos, por lo mismo, no es relevante para el fallo del juez tributario y aduanero que no se contemple una auditoría, porque la tutela judicial recae sobre todo el procedimiento administrativo que dio origen al acto sometido a la consideración del tribunal, que se inicia con la primera notificación y concluye con una liquidación, una resolución o un giro.

Por último, podemos concluir que en nuestro sistema de autodeclaración, la solicitud de devolución de impuestos, presentada dentro de plazo en el llamado formulario 22, no requiere de un acto administrativo posterior para proceder, porque ella es ordenada por la propia Ley sobre Impuesto a la Renta en su artículo 97, la cual dispone lisa y llanamente la devolución respectiva. De esta forma, la improcedencia de la devolución solicitada dentro de plazo conforme al artículo 97 mencionado, es la que debe ser expresamente declarada en un acto administrativo. Por lo demás, si la conclusión fuera la contraria, existiría una ilegalidad rampante respecto de todas las devoluciones efectuadas por el Servicio de Tesorerías en las que media solamente la presentación de la respectiva declaración anual de impuestos, devoluciones que se hacen sin ningún procedimiento administrativo gestionado por el Servicio de Impuestos Internos y, consecuentemente, sin resolución previa de aquella institución de la que pudiera tomar razón la Contraloría General de la República.

6.- BIBLIOGRAFÍA

Alli Aranguren, Juan-Cruz. (2008). *Los paradigmas de la legalidad y la justicia en el Derecho Administrativo francés*. Pamplona, Universidad de Navarra. pp. 802.

Altamirano Catalán, Marco & Muñoz Benavente, Felipe. (2006). *Derecho tributario parte general*. Santiago. Editorial LexisNexis. pp. 480.

Bermúdez Soto, Jorge. (2005). *El principio de confianza legítima en la actuación de la Administración como límite a la potestad invalidatoria*. Revista de Derecho (Valdivia), Vol. 18 (2), pp. 83-105. Disponible en: http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502005000200004&lng=en&tlng=es.10.4067/S0718-09502005000200004 [fecha de consulta: 17 de enero de 2014].

Bermúdez Soto, Jorge. (2011). *Derecho administrativo general*. Santiago. Editorial Abeledo Perrot/Thomson Reuters. pp. 603.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2009). *Historia de la Ley N° 20.322: Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera*. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar/scripts/obtienearchivo?id=recursolegales/10221.3/497/1/HL20322.pdf> [fecha de consulta: 10 de febrero de 2014]

Bordalí Salamanca, Andrés. (2005). *Principios de una nueva justicia administrativa en Chile*. En Ferrada Bórquez, Juan Carlos (coord.), *La Justicia Administrativa*. Santiago. Editorial LexisNexis. pp. 341-381.

Colombo Campbell, Juan. (2004). *La competencia*. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. pp.657.

Contraloría General de la República. (2011). Dictamen N° 71.073, de 2011. Disponible en: <http://www.contraloria.cl/LegisJuri/DictamenesGeneralesMunicipales.nsf/FormImpresionDictamen?OpenForm&UNID=5DA5C28DAC99493E8425794A00690144> [fecha de consulta: 10 de febrero de 2014]

Contraloría General de la República. (2013). Dictamen N° 13.955, de 2013. Disponible en: <http://www.contraloria.cl/LegisJuri/DictamenesGeneralesMunicipales.nsf/FormImpresionDictamen?OpenForm&UNID=43A7012E17BA816F84257B21007219F6> [fecha de consulta: 10 de febrero de 2014]

Cordero, Eduardo. (2005). *La legitimación activa en el proceso contencioso-administrativo*. En Ferrada Bórquez, Juan Carlos (coord.), *La Justicia Administrativa*. Santiago. Editorial LexisNexis. pp. 383-416.

Ferrada Bórquez, Juan Carlos. (2011). *Los procesos administrativos en el Derecho chileno*. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, N° 36. pp. 251-277. Disponible en: http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512011000100007&lng=es&nrm=iso [fecha de consulta: 17 de enero de 2014].

Ferrada Bórquez, Juan Carlos. (2012). *El sistema de justicia administrativa chileno: revisión de la legalidad de actos administrativos o protección de derechos y/o intereses*. Revista de Derecho (Valdivia), vol. 25, N° 1. pp. 103-126. Disponible en: http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502012000100005&lng=es&nrm=iso [fecha de consulta: 20 de enero de 2014].

Ferrada Bórquez, Juan Carlos. (2013). *Legitimación activa para demandar la nulidad de derecho público*. Revista de Derecho Administrativo, N° 8. pp. 111-127.

Jara Schnettler, Jaime & Maturana Miquel, Cristián. (2009). *Actas de fiscalización y debido procedimiento administrativo*. Revista de Derecho Administrativo, N° 3. pp. 1-28.

Jirón Vargas, Enrique; Mery Bravo, Sergio & Saric Paredes, Alejandro. (1959). *Lo contencioso-administrativo*. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. pp. 248.

Laferrière, Julien. (2007). *La jurisdicción administrativa en Francia*. En Rosado Pacheco, Santiago (coord.), *Modelos europeos de justicia contencioso-administrativa*. Madrid. Editorial Dykinson. pp. 209-212.

Massone Parodi, Pedro. (2010). *Tribunales y procedimientos tributarios*. Santiago. Editorial Abeledo Perrot / Legal Publishing. pp. 379.

Moraga Klenner, Claudio. (2010). *La actividad formal del Estado*. En *Tratado de derecho administrativo*. Tomo VII. Santiago. Editorial Abeledo Perrot/Legal Publishing. pp. 574.

Pierry Arrau, Pedro. (1976). *Otros aspectos de lo contencioso-administrativo*. En Oelkers et al., *Lo contencioso administrativo*. Valparaíso. Ediciones Universitarias de Valparaíso. pp. 37-47.

Pierry Arrau, Pedro. (2000). *Tribunales contencioso-administrativos*. Revista de Derecho Consejo de Defensa del Estado, N° 2. Disponible en: <http://www.cde.cl/wps/wcm/connect/485bc27e-c057-4867-818e-d70b48b839ab/5.pdf?MOD=AJPERES> [fecha de consulta: 10 de febrero de 2014]

Pierry Arrau, Pedro. (2003). *Prescripción de la responsabilidad extracontractual del Estado. Situación actual de la jurisprudencia de la Corte Suprema*. En Revista de Derecho Consejo de Defensa del Estado, N° 10. Disponible en: <http://www.cde.cl/wps/wcm/connect/cde82685-8d6f-49ad-bb67-066dcb155197/2.pdf?MOD=AJPERES> [fecha de consulta: 10 de febrero de 2014]

Senado de la República. (2011). Tramitación de proyectos. Boletín N° 8.025-07. Disponible en: < <http://www.senado.cl> > [fecha de consulta: 10 de febrero de 2014]

Servicio de Impuestos Internos. Subdirección de Estudios. (2012). *Estimación de la evasión en el impuesto a la renta de las empresas serie 2003-2009*. Disponible en: http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/EstEvaIRPCEmpresas03_09_v20130326.pdf [fecha de consulta: 10 de febrero de 2014]

Servicio de Impuestos Internos. (2014). *Respuesta a la Solicitud de Información Ley 20.285 – SII Folio AE006W50005483*.

Silva Cimma, Enrique. (1994). *Derecho administrativo chileno y comparado. El control público*. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. pp. 237.

Valdés Costa, Ramón. (1992). *Instituciones de derecho tributario*. Buenos Aires, Editorial Depalma. pp. 513.

Zurita Rojas, Milenko. (2014). *El acto administrativo tributario*. Santiago. Editorial Libromar. pp. 455.

JURISPRUDENCIA CITADA

ABN Ambro Bank (Chile) con Servicios de Impuestos Internos (2011): Corte de Apelaciones de Santiago, 27 de enero de 2011 (nulidad de acto administrativo).

ABN Ambro Bank (Chile) con Servicios de Impuestos Internos (2013): Corte Suprema, 25 de marzo de 2013 (nulidad de acto administrativo).

Bruno Lagomarsino con SII, Dirección Regional Santiago Centro (2014): Primer Tribunal Tributario y Aduanero, 27 de febrero de 2014, (reclamo tributario) RIT GR-15-00424-2013.

Cominetti Infanti Claudia Cecilia con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Santiago Centro (2013): Primer Tribunal Tributario y Aduanero 12 de marzo de 2013, (reclamo tributario) RIT GR-15-00034-2013.

Club Ecuestre Tejas Verdes con Servicio de Impuestos (2010): Corte de Apelaciones de Rancagua, 3 de noviembre de 2010 (reclamo tributario) Legal Publishing CL/JUR/16926/2010; 46162.

Club Landa House Limitada con Servicio de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente (2013): Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, 10 de diciembre de 2013 (reclamo tributario) RIT GR-16-00012-2013.

Eyzaguirre Cid, Germán con Fisco de Chile (2007): Corte Suprema, 28 de junio de 2007 (acción de nulidad de derecho público) Legal Publishing CL/JUR/5954/2007; 36681.

Hotelera Somontur con Alcalde Subrogante de Chillán (2010): Corte Suprema, 19 de mayo de 2010 (reclamo de ilegalidad), Revista de Derecho Administrativo, N° 5, pp. 217-218.

Inmobiliaria José Jorquera e Hijo Limitada con Servicio de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente (2013): Segundo Tribunal Tributario y Aduanero, 3 de septiembre de 2013 (reclamo tributario) RIT GR-16-00120-2013.

Inmobiliaria Promash Limitada con I. Municipalidad de Quinta Normal (2013): Corte Suprema, 26 de noviembre de 2013 (reclamo de ilegalidad) Legal Publishing CL/JUR/2754/2013; 66835.

Inmobiliaria y Constructora Nexo S.A con Servicio de Impuestos Internos (2013): Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, de 4 de marzo de 2013 (reclamo tributario) RIT GR-15-00229-2013.

Inversiones en Minerales Ltda. con Servicios de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente (2013): Corte de Apelaciones de Santiago, 5 de noviembre de 2013, (apelación) rol N° 33, de 2013.

Iván Harasic Cerri y otra con I. Municipalidad de Huechuraba (2013): Corte Suprema, 10 de septiembre de 2013 (reclamo de ilegalidad) Legal Publishing CL/JUR/2021/2013; 66167.

Jaime Lavín Mosquera con Subsecretario de Investigaciones (2003): Corte de Apelaciones de Santiago, 28 de marzo de 2003 (recurso de protección) rol 4.107, de 2002.

Municipalidad de Zapallar con Contraloría General de Valparaíso (2012): Corte Suprema, 3 de julio de 2012 (acción de protección) Legal Publishing CL/JUR/1254/2012; 61763.

Pavón Torres A. con Servicio de Impuestos Internos (2013): Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, 26 de noviembre de 2013 (reclamo tributario) RIT GR-15-000044-2013.

Serra Telechea con SII, Dirección Regional Santiago Centro (2013): Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, de 6 de noviembre de 2013 (recurso de protección) RIT GR-15-00079-2013.

Sociedad Asevertrans Limitada con Alcalde Suplente de la comuna de Arica (2008): Corte Suprema, 13 de agosto de 2008 (recurso de protección) rol 3204-2008.

Soc. de Servicios Integral Plaza e Hijos Ltda. con Servicio de Impuestos Internos (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá, 31 de diciembre de 2012 (reclamo tributario) RUC 12-9-0000160-4, RIT GR-02-00014-2012.

Vargas y Vargas y Compañía Limitada contra Servicio de Impuestos Internos (2010): Corte Suprema, 23 de septiembre de 2010 (casación en el fondo) rol 5901, de 2008.



www.cetuchile.cl

INVESTIGACIÓN ACADÉMICA

IMPUESTO DE TIMBRES Y ESTAMPILLAS

José Yáñez Henríquez

M. A. In Economics, University of Minnesota,
Ingeniero Comercial.
Profesor Magíster en Tributación,
Profesor Diploma Área Tributación,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.



RESUMEN

Actualmente, el principal componente del Impuesto de Timbres y Estampillas (ITE) es el impuesto al crédito, que produce cerca del 80% de la recaudación total. Si el impuesto al crédito fuese justificado solo como un instrumento recaudador, conceptualmente no habría argumentos técnicos para fundamentar su aplicación.

Las operaciones de crédito son un servicio que debería estar afecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava el valor agregado generado en todas las actividades económicas. No obstante, el D.L. N° 825 declara que las operaciones de crédito están exentas de IVA. Lo cual implica una discriminación en favor de esta actividad económica y en contra de otras actividades que pudiesen ser más meritorias para tener el beneficio de la exención, como por ejemplo, la producción de pan. Para subsanar esta ineficiencia, es que se podría señalar que el impuesto al crédito actúa como sustituto del IVA. Obviamente, esto requeriría que la tasa del impuesto al crédito sea equivalente a la tasa del IVA, es decir, que a igual valor agregado ambas generen la misma recaudación. El problema es que la base del impuesto al crédito no es la del IVA, por ello las tasas no pueden ser iguales en valor numérico. Dado que la base del impuesto al crédito es mayor que el valor agregado, entonces la tasa del impuesto al

crédito debe ser bastante menor que 19%. Además, las empresas tienen derecho a crédito en el IVA, por lo tanto, el impuesto al crédito también les debiera dar el mismo derecho.

1.- INTRODUCCIÓN

El Impuesto de Timbres y Estampillas (ITE), referido también como Impuesto sobre los Actos Jurídicos, ha sufrido muchísimos cambios en los últimos años, han variado las tasas de los actos gravados, así como se ha reducido el número de actos gravados, incluso se ha propuesto la eliminación del impuesto al crédito, que es actualmente el acto gravado que produce la mayor recaudación de este impuesto. Por esta razón, la sección 2 de este artículo, presenta la descripción de los documentos gravados por este impuesto, lo cual se obtuvo desde el Decreto Ley N° 3.475 que lo regula. La sección 3 muestra una revisión histórica reciente de los variados cambios experimentados por el ITE entre el año 2006-2014, hasta antes de la reforma tributaria en discusión. La sección 4 trata sobre la recaudación total producida por el ITE entre los años 2003-2012 y su importancia relativa. Además, se analiza la recaudación y la participación relativa de los componentes del ITE. La sección 5 aborda el impuesto al crédito, que es el principal componente del ITE en la práctica. Se presentan sus características básicas de tasa y base. La sección 6 presenta un análisis de los principales efectos económicos del impuesto al crédito, entendido como un simple instrumento para la recaudación de ingresos para el financiamiento del gasto público. La sección 7 explora la respuesta a la pregunta: ¿Por qué un impuesto al crédito en Chile? Debido a que las operaciones financieras de crédito están exentas del IVA, siendo este un impuesto eminentemente recaudador y no debiendo contar con erosiones en su base para no discriminar a favor o en contra de una actividad, el impuesto al crédito se justificaría como un mecanismo de complementación con el IVA. La sección 8 se refiere brevemente a un conjunto de propuestas tributarias que han surgido en la literatura económica y que pueden tener relación con el impuesto al crédito. La sección 9 presenta las conclusiones del trabajo y la sección 10 contiene las referencias bibliográficas consultadas para el desarrollo del artículo.

Las principales conclusiones del trabajo son que el ITE ha reducido fuertemente su importancia como instrumento recaudador de ingresos en los últimos años. Su componente más importante, desde la perspectiva de los ingresos que genera, es el impuesto al crédito. El impuesto al crédito como mero instrumento recaudador no se justifica económicamente, pues discrimina en contra de todas aquellas actividades económicas que lo usan como fuente de financiamiento de su negocio. Sin embargo, debido a que en Chile, las operaciones financieras de crédito están exentas de IVA, se

considera al impuesto al crédito como sustituto del IVA. Por lo tanto, mientras las operaciones de crédito no se integran al régimen general del IVA, el impuesto al crédito tendría que continuar aplicándose. Por cierto, la tasa del impuesto al crédito debería proveer la misma cantidad de recursos que si fuera gravada por el IVA. Además, el impuesto al crédito debería dar derecho a las empresas a un crédito tributario, al igual que el IVA.

2.- ACTUACIONES Y DOCUMENTOS GRAVADOS POR EL ITE

El Decreto Ley N° 3.475 contiene la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas. Esta ley determina un impuesto a las actuaciones y documentos que dan cuenta de los actos jurídicos, contratos y otras convenciones.

En esta sección del trabajo se define el contenido del Impuesto de Timbres y Estampillas, según la versión disponible al 1° de enero de 2014, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile.

El Decreto Ley N° 3.475 (publicado el 4 de Septiembre de 1980), Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, señala en su Título I los documentos gravados por este impuesto.

El Título I, artículos 1° al 4° se refieren a los documentos gravados con el ITE.

El N° 1 del artículo 1° se refiere: al protesto de cheques por falta de fondos, queda afecto a un impuesto de 1% del monto del cheque, con un mínimo de \$3.233 y con un máximo de una unidad tributaria mensual.

El N° 3 del artículo 1°¹⁹⁵, grava las letras de cambio, libranzas, pagarés, créditos simples o documentarios y cualquier otro documento, incluso aquellos que se emitan de forma desmaterializada, que contengan una operación de crédito de dinero. La tasa es igual a 0,033% sobre su monto por cada mes o fracción que medie entre la emisión del documento y la fecha de vencimiento del mismo. El valor tope de la tasa no puede exceder del 0,4%.

Los instrumentos y documentos que contengan operaciones de crédito de dinero a la vista o sin plazo de vencimiento deberán enterar la tasa de 0,166% sobre su monto. La tasa establecida se aplicará también a aquellos documentos que den cuenta de

¹⁹⁵Ha sido derogado del artículo 1° del D. L. 3.475 el N° 2, el inciso tercero del N° 3, el N° 4 y N° 5.

operaciones de crédito de dinero en las que se haya estipulado que la obligación de devolver el crédito respectivo sólo será exigible o nacerá una vez transcurrido un determinado plazo, en la medida que éste no sea superior a cinco meses.

La entrega de facturas o cuentas en cobranza a instituciones bancarias y financieras; la entrega de dinero a interés, excepto cuando el depositario sea un Banco; los mutuos de dinero; los préstamos u otras operaciones de crédito de dinero, efectuadas con letras o pagarés, por bancos e instituciones financieras registradas en el Banco Central de Chile en el caso de operaciones desde el exterior, y el descuento bancario de letras; los préstamos bancarios otorgados en cuenta especial, con o sin garantía documentaria; y la emisión de bonos y debentures de cualquier naturaleza.

Las cartas de crédito sólo cuando no se emitan o suscriban otros documentos, para garantizar su pago, gravados con este tributo y siempre que digan relación con importaciones que no se hubieren afectado con el impuesto establecido en el artículo 3°.

El artículo 2° se refiere: A la prórroga o la renovación de los documentos, o en su caso, de las operaciones de crédito del exterior.

El artículo 2° bis se refiere: A las colocaciones de bonos o títulos de deuda de corto plazo inscritas en el Registro de Valores en conformidad con la Ley N° 18.045 y que corresponden a líneas de emisión según su definición en dicha ley.

El artículo 3° establece que en reemplazo de los impuestos establecidos en las demás disposiciones de esta ley, estará afecta al impuesto único establecido en este artículo la documentación necesaria para efectuar una importación o para el ingreso de mercaderías desde el exterior a zonas francas, bajo el sistema de cobranzas, acreditivos, cobertura diferida o cualquier otro en que el pago de la operación o de los créditos obtenidos para realizarla se efectúe con posterioridad a la fecha de aceptación del respectivo documento de destinación aduanera o de ingreso a zona franca de la mercadería.

El artículo 4° establece que las actas de protesto de cambio y pagarés a la orden estarán afectos únicamente a un impuesto de un 1% sobre su monto con un mínimo de \$ 3.233 y con un máximo de una unidad tributaria mensual.

La tasa de este impuesto está fijada en la forma ad-valorem, es decir, como un porcentaje sobre el monto del documento. En el caso del protesto de cheques la tasa es porcentual, pero tiene un mínimo fijado en dinero, el cual es reajutable a través del tiempo.

El reajuste se encuentra establecido en el artículo 30, este autoriza reajustar semestralmente las tasas fijas de esta ley por medio de un decreto supremo, hasta en 100% de la variación que experimente el Índice de Precios al Consumidor en los períodos comprendidos entre el 1° de noviembre del año anterior y el 30 de abril (con vigencia desde el 1° de julio), y entre el 1° de mayo y el 31 de octubre (con vigencia desde el 1° de enero del año siguiente).

Este impuesto presenta una erosión en la base según lo dispuesto por el artículo 3° de la Ley N° 20.259, publicada en el Diario Oficial de 25 de marzo de 2008. Aquellos contribuyentes de IVA que declaren dicho tributo mediante medios electrónicos o de la manera no electrónica determinada por el Servicio de Impuestos Internos (SII), y cuyos ingresos anualizados por ventas y servicios del giro, en los 3 años calendario anteriores al período tributario respectivo, no hayan superado el equivalente a 60.000 UTM en cualquiera de los 3 años señalados precedentemente, podrán agregar a sus créditos de IVA una cantidad igual a la suma del Impuesto de Timbres y Estampillas, establecido en el número 3 del artículo 1°, en los artículos 2° y 2° bis y 3° del D.L. N°3.475 de 1980, devengado por las operaciones de ese mismo mes, sin derecho de recuperarlo de terceros, y que estén relacionados con el giro del contribuyente. El monto anual de Impuesto de Timbres y Estampillas que podrá incrementar el crédito fiscal del contribuyente, por cada año calendario no podrá exceder del monto menor entre: a) 1,2% de los ingresos por ventas y servicios en el año calendario anterior y b) el equivalente a 35 UTM.

El mismo artículo 3° de la Ley N° 20.259 establece otros requisitos a satisfacer en el caso de contribuyentes con montos de ventas y servicios de pequeña cuantía, y también para aquéllos que estén recién comenzando el giro de sus negocios.

3.- MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL ITE

En esta sección se presentan la gran cantidad de modificaciones que sufre el ITE desde el año 2006 hasta la fecha. Se utiliza como fuente de información básica "Cálculo de Ingresos Generales de la Nación", varios años, Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda.

Hasta el mes de septiembre de 2008 el ITE tenía dos importantes componentes: un impuesto al crédito y un impuesto a los cheques y otras operaciones de retiro de dinero desde los bancos realizadas mediante tarjetas.

Se han producido varios cambios de relevancia en el ITE que reducen su importancia como recaudador de ingresos para el Fisco.

Respecto del primer componente, los cambios del ITE al crédito han sido principalmente sobre su tasa, las cuales para una mejor comprensión se separan entre créditos a plazo y documentos a la vista sin plazo de vencimiento.

Primero, para los créditos a plazo la tasa es un porcentaje mensual, que tiene un tope de 12 meses. Hasta el 31 de diciembre de 2006 la tasa mensual fue de 0,134% con un tope de 1,608%.

Luego, la Ley N° 20.130 del 6 de septiembre de 2006, introdujo una reducción de la tasa en tres etapas: Primero, el año 2007 la tasa mensual se fijó en 0,125% mensual con un tope de 1,5%. Segundo, el año 2008 la tasa mensual fue de 0,1125% y el tope 1,35%. Tercero, el año 2009 la tasa mensual quedó en 0,1% con un tope en 1,2%.

La Ley N° 20.259, publicada el 25 de marzo de 2008, en su artículo 2°, fijó a partir de su fecha de publicación, en forma definitiva las tasas en 0,1% por cada mes o fracción de mes, con un máximo de 1,2%. Además, introdujo un crédito fiscal adicional, que consiste en que los contribuyentes del IVA y que paguen o soporten el ITE, podrán agregarlo al crédito fiscal del IVA en la forma y condiciones señaladas por el Servicio de Impuestos Internos. Un requisito muy importante es que el contribuyente debe cumplir con un tope máximo de ventas anuales en los últimos tres años calendarios, y este es que los ingresos por ventas y servicios del giro no superen en cada uno de ellos el monto de las 60.000 Unidades Tributarias Mensuales. Un beneficio establecido a favor de la pequeña y mediana empresa.

La Ley N° 20.326, publicada el 29 de enero de 2009, en su artículo 3°, redujo transitoriamente a cero la tasa del ITE durante el año 2009 y redujo la tasa a la mitad entre el 1 de enero de 2010 y hasta el 30 de junio de 2010. Luego, la tasa volvería a los niveles fijados para el año 2009 por la Ley N° 20.130.

La Ley N° 20.455, publicada el 31 de julio de 2010, en su artículo 4°, fijó estas tasas en 0,05% mensual, hasta un máximo de 0,6%. Su vigencia se fijó al término de la vigencia de la Ley N° 20.326.

La Ley N° 20.630, publicada 27 de septiembre de 2012, en su artículo 3°, fijó estas tasas en 0,033% mensual, no pudiendo exceder de 0,4%.

Segundo, para los créditos sin plazo de vencimiento la tasa del impuesto fue de 0,67% el año 2006. Esta tasa bajó a 0,625% el año 2007, a 0,5625% el año 2008 y a 0,5% el año 2009. Además, este cambio suprimió el ITE para la reprogramación de cualquier crédito para las Pymes y personas naturales a partir del 1 de diciembre de 2006.

Hasta enero de 2009 rigió lo dispuesto en la Ley N° 20.259, que en su artículo 2° estableció que a partir del 25 de marzo de 2008 esta tasa era 0,5%.

La Ley N° 20.326, fijó en cero esta tasa para el año 2009, y en la mitad hasta el 30 de junio de 2010.

La Ley N° 20.455, fijó esta tasa en 0,25%, a partir del término de la vigencia de la Ley N° 20.326 (junio de 2010).

La Ley N° 20.630, fijó la tasa en 0,166% del monto, a partir del 1° de enero de 2013.

Cuadro N° 1¹⁹⁶: Modificaciones del ITE 2006-2014

Ley	Fecha Publicación	Tasa mensual	Tasa máxima	Vigencia
1.- Operación plazo fijo				
Antes N° 20.130	Hasta 31/diciembre/2006	0,1340%	1,6080	Hasta 31/diciembre/2006
N° 20.130	6/noviembre/2006	0,1250%	1,5000%	Año 2007
		0,1125%	1,3500%	Año 2008
		0,1000%	1,2000%	Año 2009
N° 20.259	25/marzo/2008	0,1000%	1,2000%	Desde publicación
N° 20.326	29/1/2009	0,0000%	0,0000%	Año 2009
		0,0500%	0,3000%	1/enero a 30/junio 2010
		0,1000%	1,2000%	1/julio/2010
N° 20.455	31/julio/2010	0,0500%	0,6000%	1/julio/2010
N° 20.630	27/septiembre/2012	0,0330%	0,4000%	1/enero/2013
2.- Operación plazo indefinido				
Antes N° 20.130	Hasta 31/diciembre/2006		0,6700%	Hasta 31/diciembre/2006
N° 20.130	6/noviembre/2006		0,6250%	Año 2007
			0,5625%	Año 2008
			0,5000%	Año 2009
N° 20.259	25/marzo/2008		0,5000%	Desde publicación
N° 20.326	29/enero/2009		0,0000%	Año 2009
			0,2500%	1/enero a 30/junio 2010
			0,5000%	1/julio/2010
N° 20.455	31/julio/2010		0,2500%	1/julio/2010
N° 20.630	6/noviembre/2012		0,1660%	1/enero/2013

¹⁹⁶Elaborado a partir de información de Cálculo de Ingresos Generales de la Nación, Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda.

El segundo componente del ITE era un impuesto fijado en pesos (cuya tasa se reajustaba semestralmente por el IPC de acuerdo a la ley) que se cobraba por cada cheque emitido, por cada retiro de dinero de cajero automático, pago con red compra y por transferencias electrónicas.

El año 2008 la tasa del ITE sobre cheques y otros alcanzaba los \$ 163, y a contar del 1° de octubre de 2008 se eliminó de acuerdo a la Ley N° 20.291 publicada el 15 de septiembre de 2008.

Toda la información anterior se resume en el Cuadro N°1, el cual muestra que las modificaciones (rebajas de las tasas) de estos impuestos se fueron adelantando en el tiempo. En parte se debió primero a la crisis económica de los años 2008-2009, que se prolongó hasta el año 2010, y que en nuestro país fue agravada por el terremoto-tsunami de febrero de 2010. Por último, la importante recaudación de ingresos del cobre alentaron a continuar con la rebaja de la tasa de este impuesto.

El ITE es un costo de transacción, por lo tanto, las reducciones de su tasa, la recuperación como crédito en el IVA para las Pymes y la eliminación permanente de uno de sus componentes, así como la supresión transitoria de su otro componente son medidas de alivio para todas aquellas actividades gravadas por él.

4.- RECAUDACIÓN DEL ITE

El Cuadro N° 2 muestra los ingresos tributarios netos, de acuerdo a la información publicada en Estadísticas de las Finanzas Públicas, Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda.

Entre los años 2003 y 2012, la recaudación proporcionada por el impuesto a los actos jurídicos (ITE), disminuyó en un 34,6% real, mientras la recaudación tributaria total se incrementó en un 109,5% real. Estas trayectorias tan divergentes se explican en parte por un mayor crecimiento económico en el periodo, un precio del cobre bastante favorable a los intereses de nuestro país, y muy importantemente, a la reducción de las tasas y de componentes del ITE, ocurrido entre los años 2007-2009, y siguientes.

La recaudación en el periodo 2003/2012 disminuyó en 172.000 millones de pesos del año 2012. Como impuesto recaudador, solo supera la recaudación del impuesto al comercio exterior, el cual se redujo a través de los años debido al proceso de apertura de la economía al comercio internacional que implicó una importante reducción de los aranceles (actualmente 6%) y la firma de tratados de libre comercio que llevaron a casi

una eliminación de los aranceles para una parte muy sustantiva de las importaciones chilenas.

**Cuadro N° 2¹⁹⁷: Ingresos Tributarios Netos
(Consolidado en moneda nacional, miles de millones de pesos de 2012)**

Impuestos	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1.- A la renta	3.032	3.480	5.078	6.739	8.581	7.091	4.897	7.519	9.263	9.507
2.- Al valor agregado	5.629	6.376	6.932	7.168	8.076	8.667	7.652	8.941	9.823	10.447
3.- A productos específicos	1.316	1.318	1.424	1.404	1.548	1.277	1.340	1.662	1.804	1.893
Tabacos, cigarros y cigarrillos	446	469	492	531	543	553	601	689	767	784
Combustibles	870	849	932	873	1.005	724	739	973	1.037	1.109
4.- A los actos jurídicos	497	536	594	605	582	551	68	210	274	325
5.- Al comercio exterior	425	344	368	390	358	337	176	284	311	314
6.- Otros	-31	18	-15	134	108	123	315	95	261	284
Ingresos Tributarios Netos	10.868	12.072	14.381	16.440	19.253	18.046	14.408	18.711	21.736	22.770

¿Cuál ha sido el efecto sobre la recaudación proporcionada por el ITE al Fisco después de sus cambios?

Los mayores ingresos se alcanzaron el año 2006, justo antes de que comenzaran los cambios del ITE. Posteriormente vienen disminuciones a tasas crecientes en los siguientes dos años. Es decir, las reducciones de tasas del ITE, así como sus otros cambios sí han tenido impacto en la recaudación. La suspensión transitoria del ITE al crédito el año 2009, junto a la eliminación del ITE a cheques producida el 2008, afectó apreciablemente la recaudación de este impuesto durante el año 2009 y siguientes. Pero la recaudación no llegó a cero, pues el ITE contempla otros componentes que no se afectaron, por ejemplo, aquel sobre el protesto de cheques por falta de fondos.

El Cuadro N° 3 muestra la participación del ITE y otros impuestos dentro de la recaudación total. La importancia relativa de la recaudación del impuesto a los actos jurídicos pasó de representar un 4,6% dentro del total el año 2003 a un 1,4% el año 2012. Esto muestra la importante pérdida de importancia relativa en la recaudación del ITE, después de la reducción de las tasas y del número de componentes. La

¹⁹⁷Fuente: Elaborado en base a información de "Estadísticas de las Finanzas Públicas 2003 - 2012", Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda.

participación más baja se produjo el año 2009 con un 0,5% de la recaudación total, cuando se redujo transitoriamente a cero la tasa del impuesto al crédito.

En el periodo comprendido entre 2003-2007, la participación del ITE en la recaudación total superó a la del impuesto sobre los tabacos, cigarros y cigarrillos y la del impuesto al comercio exterior. En los años siguientes la relación se revirtió, como consecuencia de las modificaciones realizadas al ITE.

Esto demuestra que actualmente la importancia relativa del ITE dentro de la recaudación total es pequeña, que viene en declinación desde el año 2003 y que será difícil que vuelva a los mayores niveles de antaño.

Cuadro N° 3¹⁹⁸: Participación de los impuestos en la recaudación total (Porcentajes)

Impuestos	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1.- A la renta	27,9	28,8	35,3	41,0	44,6	39,3	34,0	40,2	42,6	41,8
2.- Al valor agregado	51,8	52,8	48,2	43,6	41,9	48,0	52,8	47,8	45,2	45,9
3.- A productos específicos	12,1	10,9	9,9	8,5	8,0	7,1	9,3	8,9	8,3	8,3
Tabacos, cigarros y cigarrillos	4,1	3,9	3,4	3,2	2,8	3,1	4,2	3,7	3,5	3,4
Combustibles	8,0	7,0	6,5	5,3	5,2	4,0	5,1	5,2	4,8	4,9
4.- A los actos jurídicos	4,6	4,4	4,1	3,7	3,0	3,0	0,5	1,1	1,3	1,4
5.- Al comercio exterior	3,9	2,9	2,6	2,4	1,9	1,9	1,2	1,5	1,4	1,4
6.- Otros	-0,3	0,2	-0,1	0,8	0,6	0,7	2,2	0,5	1,2	1,2
Ingresos Tributarios Netos	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

En el Cuadro N° 4 se muestra otro indicador de importancia relativa de la recaudación del ITE con respecto a los demás impuestos del sistema tributario chileno. La recaudación de cada impuesto se muestra como proporción del producto interno bruto (PIB).

El cociente recaudación ITE sobre PIB confirma la tendencia señalada con el indicador anterior, muestra una reducción de importancia relativa desde 0,7% del PIB a 0,2% del PIB, entre 2003-2012. El aporte a la recaudación total se ha reducido apreciablemente en el tiempo, se aprovechó el enorme incremento en la recaudación del impuesto a la renta, debido en gran medida al alto precio del cobre, para financiar las modificaciones del ITE, impuesto al comercio exterior e impuesto a los combustibles.

¹⁹⁸Fuente: Elaborado en base a información de "Estadísticas de las Finanzas Públicas 2003 - 2012", Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda.

Cuadro N° 4¹⁹⁹: Participación de los impuestos en el PIB (Porcentajes)

Impuestos	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1.- A la renta	4,3	4,3	5,7	6,6	8,0	6,9	4,7	6,4	7,4	7,3
2.- Al valor agregado	8,0	8,0	7,8	7,0	7,5	8,5	7,3	7,6	7,9	8,0
3.- A productos específicos	1,8	1,6	1,6	1,4	1,4	1,2	1,3	1,4	1,4	1,5
Tabacos, cigarros y cigarrillos	0,6	0,6	0,6	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6
Combustibles	1,2	1,0	1,0	0,9	0,9	0,7	0,7	0,8	0,8	0,9
4.- A los actos jurídicos	0,7	0,7	0,7	0,6	0,6	0,5	0,1	0,2	0,2	0,2
5.- Al comercio exterior	0,6	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3	0,2	0,2	0,3	0,2
6.- Otros	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,3	0,0	0,2	0,2
Ingresos Tributarios Netos	15,4	15,0	16,2	16,1	17,9	17,5	13,8	15,8	17,4	17,4

El Cuadro N° 5 muestra la recaudación de los componentes del ITE en el periodo 2009-2013, a partir de información publicada por el Servicio de Impuestos Internos en su página web.

Cuadro N° 5²⁰⁰: Recaudación impuesto a los actos jurídicos (Millones de pesos del año 2013)

Componentes	2009	2010	2011	2012	2013
Total actos jurídicos	69.483	221.420	278.379	325.259	247.266
Operaciones de crédito	56.318	181.099	266.492	251.801	206.743
Protestos	8.737	7.619	12.018	13.911	6.999
Emisión de cheques	19	9.179	47	-33	49
Préstamos externos	3.419	22.351	20.151	36.812	30.428
Giros o diferencias	-406	978	426	628	108
Fluct. deudores form. 24	698	-493	-24.504	20.358	(107)
Otros	698	687	3.749	1.782	3.046

La idea principal de este y el siguiente cuadro es mostrar que actualmente el principal componente del ITE desde la perspectiva de recaudación es "operaciones de crédito" o simplemente impuesto al crédito. Adicionalmente se puede apreciar que la recaudación del ITE el año 2013 resultó inferior a la de los años 2012 y 2011.

¹⁹⁹Fuente: Elaborado en base a información de "Estadísticas de las Finanzas Públicas 2003 - 2012", Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda.

²⁰⁰Fuente: Elaborado en base a información del Servicio de Impuestos Internos, www.sii.cl.

De los otros componentes del ITE, se puede decir que el segundo componente más relevante y a una gran distancia con el primero es "préstamos externos", que también tiene que ver con operaciones de crédito. El tercer componente más relevante es protesto de documentos financieros.

El Cuadro N° 6 muestra la participación de los componentes del ITE dentro de la recaudación total producida por este. Esto corrobora que las "operaciones de crédito" representan por sobre el 80% de la recaudación total. Enseguida vienen los "préstamos externos" con alrededor de un 10% de la recaudación, y luego, los "protestos" con alrededor de 3% del total. La emisión de cheques representa 0% desde el año 2011 a la fecha, la tasa de este componente es cero. Claramente en la actualidad el impuesto al crédito es lo que predomina en el ITE, por esta razón el trabajo se dedicará al impuesto al crédito desde aquí en adelante.

Cuadro N° 6²⁰¹: Participación de los componentes del impuesto a los actos jurídicos (Porcentajes sobre el total de la recaudación)

Componentes	2009	2010	2011	2012	2013
Total actos jurídicos	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Operaciones de crédito	81,1	81,7	95,7	77,4	83,6
Protestos	12,6	3,4	4,3	4,3	2,8
Emisión de cheques	0,0	4,2	0,0	0,0	0,0
Préstamos externos	4,9	10,1	7,2	11,3	12,3
Giros o diferencias	-0,6	0,5	0,2	0,2	0,0
Fluct. deudores form. 24	1,0	-0,2	-8,8	6,3	0,0
Otros	1,0	0,3	1,4	0,5	1,3

5.- IMPUESTO AL CRÉDITO: LA PRÁCTICA

Actualmente el ITE es asociado con operaciones de crédito de dinero.

Por ejemplo, de acuerdo con la definición del Servicio de Impuestos Internos el Impuesto a los Actos Jurídicos o Impuesto de Timbres y Estampillas (ITE), "se encuentra regulado en el Decreto Ley N° 3.475, de 1980, y es un tributo que grava principalmente los documentos o actos que dan cuenta de una **operación de crédito** de dinero. Su base imponible corresponde al monto del capital especificado en cada documento".

²⁰¹Fuente: Elaborado en base a información del Servicio de Impuestos Internos, www.sii.cl.

Por otro lado, el sector privado mantiene una visión crítica sobre este impuesto. El Centro de Estudios Libertad y Desarrollo (2011) señala que se trata de: "Uno de los impuestos más cuestionados, parece deber su existencia a resabios de una época pasada. No hay lógica económica tras su existencia y definitivamente debiese ser revisado en un futuro "perfeccionamiento" tributario. Más aun termina encareciendo las **operaciones de crédito** y el funcionamiento de las empresas pequeñas. Pese a todo lo anterior no debe olvidarse que en los últimos 10 años ha representado más del 3% de los ingresos tributarios fiscales, lo que indudablemente dificulta su eliminación".

El ITE se aplica a todas las operaciones de crédito solicitadas por una persona o una empresa, tales como: créditos de consumo, hipotecarios, automotrices, etc. El impuesto es recaudado (incidencia legal o estatutaria) por la entidad financiera que concede el crédito, y luego, lo traspasa al Estado. La base del ITE corresponde al monto o capital de la operación del crédito, es decir, el valor monetario de los recursos prestados. El ITE es un impuesto que discrimina contra las actividades económicas que usan el crédito como mecanismo de financiamiento, pues eleva el costo del crédito, encareciendo el valor de una compra. Siendo el ITE un impuesto de base angosta, que no corrige deseconomías externas, es difícil justificar su existencia como un impuesto meramente recaudador, especialmente cuando el sistema tributario chileno ya aplica dos impuestos de base amplia para cumplir esta función, como el impuesto a la renta (ingreso personal) y el impuesto al valor agregado (gasto en consumo).

La tasa del impuesto sobre el crédito del ITE se encuentra establecida de manera ad-valorem, es decir, como un porcentaje que se aplica sobre el monto del crédito. El nivel de la tasa es función del tiempo o del plazo por el cual se contrae el crédito. Se fija un porcentaje mensual, el cual se acumula hasta un máximo de 12 meses, siendo el nivel más alto de esta tasa, tal como se indica en la Tabla N° 1. Actualmente, la tasa es 0,033% sobre el monto del crédito por cada mes o fracción de mes que medie entre la emisión del documento y la fecha de vencimiento del mismo. Esta tasa no puede superar el valor 0,4%, por lo tanto, los créditos a más de un año plazo están afectos a esta tasa.

**Tabla N° 1²⁰²: Tasa del impuesto al crédito
(Porcentajes mensuales)**

Duración del crédito	Tasa ITE
1 mes	0,033
2 meses	0,066

²⁰²Fuente: Elaborado en base a información del D.L. N° 3.475.

Duración del crédito	Tasa ITE
3 meses	0,099
4 meses	0,132
5 meses	0,165
6 meses	0,198
7 meses	0,231
8 meses	0,264
9 meses	0,297
10 meses	0,330
11 meses	0,363
12 meses	0,400

Las operaciones de crédito de dinero a la vista o sin plazo de vencimiento están afectas a una tasa de 0,166% sobre su monto.

Además, se introdujo una erosión al ITE, que consiste en un crédito fiscal adicional, en que los contribuyentes del IVA y que paguen o soporten el ITE, podrán agregarlo al crédito fiscal del IVA en la forma y condiciones señaladas por el Servicio de Impuestos Internos.

6.- IMPUESTO AL CRÉDITO: LA TEORÍA

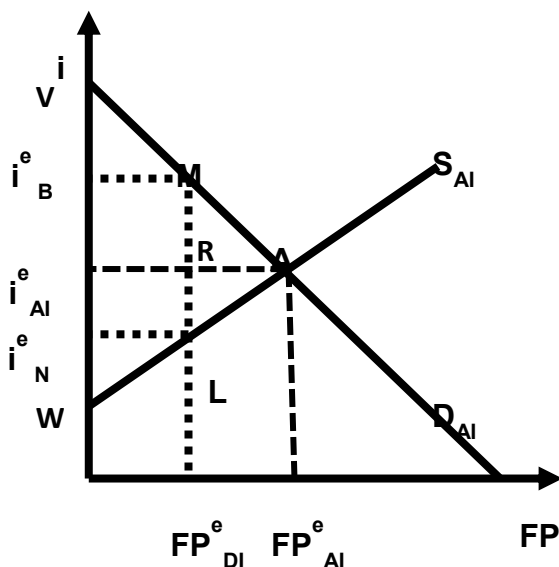
¿Qué dice la teoría económica sobre la aplicación de un impuesto al crédito? Primero, que no se justificaría como un impuesto meramente recaudador, pues de ser así requeriría tener base amplia, tal como el IVA o el impuesto sobre el ingreso personal. La base del impuesto al crédito es angosta, por lo tanto, sería un impuesto discriminador contra los participantes en el mercado del crédito, ahorrantes e inversionistas. Generaría una pérdida de eficiencia en la asignación del recurso crédito. Segundo, el impuesto podría justificarse conceptualmente si corrigiera alguna externalidad tecnológica negativa, argumento que se trata en la sección 8. De ser ese el caso, el impuesto eliminaría una distorsión de mercado y permitiría incrementar la eficiencia en el mercado del crédito.

En esta sección del artículo se examinará la primera respuesta, cuando el impuesto al crédito es un simple instrumento recaudador. Para ello se realizará un análisis de un modelo de equilibrio parcial, para un mercado del crédito perfectamente competitivo, que se encuentra en equilibrio antes de la aplicación de este impuesto. Para obviar el tema de las tasas mensuales, supondremos que se trata de créditos a más de un año

plazo, los cuales quedarán afectos a la tasa máxima del impuesto. La tasa del impuesto es ad-valorem, es decir, se trata de un porcentaje que se aplica al monto del crédito, lo cual permite calcular el monto del impuesto a pagar expresado en dinero (unidades monetarias).

El modelo gráfico del mercado del crédito a utilizar para examinar sus principales efectos económicos se presenta en el Gráfico N° 1.

Gráfico N° 1: Mercado del crédito e impuesto al crédito



El precio que se paga en el mercado por el crédito solicitado es la tasa de interés i . El producto transado en este mercado es el crédito, el cual para efectos de mayor generalidad lo denominaremos fondos prestables, FP . Los fondos prestables se expresan como cantidad de unidades monetarias por unidad de tiempo, por ejemplo, miles de millones de pesos por mes. La función de oferta de créditos o de fondos prestables representa a los ahorrantes de la economía. Es decir, las personas que en un momento del tiempo tienen excedentes de recursos y los prestan. La función demanda por fondos prestables representa a los individuos que solicitan crédito para financiar inversión o para adelantar consumo (créditos de consumo). El mercado o el lugar de encuentro entre los que ofrecen y los que demandan crédito son los bancos y otras instituciones financieras. Por lo tanto, los ahorrantes depositan sus excesos de recursos en el banco, por el cual estos pagan una tasa de interés de captación y los demandantes solicitan el crédito en el banco y se les cobra una tasa de interés de colocación. Como

resulta fácil de entender, la tasa de colocación es mayor a la tasa de captación, la diferencia entre ambas se denomina spread bancario y sirve al banco para cubrir sus costos de funcionamiento y obtener la tasa de utilidad correspondiente a la actividad de intermediación financiera.

Antes de aplicar el ITE, el mercado del crédito se encontraría en equilibrio en la intersección de la oferta con la demanda, con una tasa de interés de equilibrio igual a i^e_{AI} y un monto de crédito de equilibrio igual a FP^e_{AI} .

El precio del crédito es la tasa de interés, la cual se expresa como porcentaje, entonces, la tasa del ITE que es otro porcentaje se puede introducir directamente en el gráfico. Por lo tanto, la tasa del ITE en el mercado del crédito se incorpora como una cuña entre la demanda y la oferta, a la mano izquierda del punto de equilibrio de antes de impuesto. En el Gráfico N° 1 la tasa del ITE es igual a $ML\%$.

Los principales efectos económicos de la aplicación del ITE son: Primero, disminuye la producción y el consumo de crédito o fondos prestables desde la cantidad FP^e_{AI} hasta la cantidad FP^e_{DI} . Esto significa que se reduce el ahorro de recursos para prestar y el consumo de créditos para financiar inversión y consumo a crédito. Como el crédito es un factor de producción, este primer efecto lo llamaremos efecto sobre el empleo del ITE.

Segundo, cuando disminuye la cantidad de un factor productivo esto puede implicar una reducción en la producción de bienes y servicios de consumo final, resultado que se denominará efecto sobre la producción. Como el crédito financia inversión, entonces reducirá la inversión y la acumulación de bienes de capital, afectando la capacidad productiva del país a través del tiempo, habrá menos producción y menos generación de empleo, reduciendo la tasa de crecimiento de la economía. Por cierto, la magnitud de este efecto guardará relación directa con la magnitud de la tasa del ITE.

Tercero, como la aplicación del ITE modificó la asignación de recursos inicial, entonces generará una pérdida de eficiencia en el uso de los recursos. La magnitud de la ineficiencia medida en unidades monetarias se expresa en el Gráfico N° 1 por el área del triángulo MAL. Esta resulta de la pérdida bruta que experimentan los demandantes de fondos prestables por que recibirán menos retorno bruto debido a la caída en la inversión financiada con estos recursos y la pérdida bruta de bienestar de los consumidores financiados vía crédito por menor consumo. La pérdida se mide como el área bajo la función demanda por crédito (integral) en el tramo de la disminución de los fondos prestables, área de la figura encerrada por los puntos M A FP^e_{AI} FP^e_{DI} . Esta pérdida es compensada parcialmente por un beneficio bruto para los ahorrantes, el cual se derivará del hecho que ahora destinarán parte de sus recursos ahorrados a

consumirlo en el presente. Por lo tanto, el beneficio lo produce el mayor consumo ahora y no en el futuro. La medición monetaria de este beneficio se realiza bajo la función de oferta de crédito en el tramo de la disminución de fondos prestables, corresponde al área de la figura formada por los puntos $L A FP_{AI}^c FP_{DI}^c$. Como se puede apreciar los costos superan a los beneficios en la magnitud del área de la figura $M A L$.

Un análisis separado para demandantes y oferentes de fondos prestables, muestra que ambos grupos de agentes económicos sufren una pérdida de eficiencia, es decir, nadie gana en términos netos. La pérdida de eficiencia se define como los recursos que antes de la aplicación del impuesto se encontraban disponibles en los bolsillos de los agentes económicos participantes en el mercado y después de la aplicación del impuesto desaparecieron o se desvanecieron, es decir, recursos que no son captados por nadie en la economía. Este fenómeno se produce como consecuencia de la distorsión que produce un impuesto aplicado en un mercado que funciona perfectamente (sin distorsiones) antes de impuesto.

En el caso de los demandantes de fondos se explicó el monto de su pérdida bruta, igual al área de la figura $M A FP_{AI}^c FP_{DI}^c$. No obstante, ellos también obtienen una ganancia, que corresponde a la reducción de los pagos por intereses debido a que contraerán menos créditos. El área de la figura encerrada por los puntos $R A FP_{AI}^c FP_{DI}^c$ mide este ahorro de costos, que es la multiplicación entre la disminución en el crédito por la tasa de interés pagada antes de impuesto. Por lo tanto, los demandantes de crédito tienen una pérdida de eficiencia igual al área de la figura $M A R$.

En la situación de los oferentes de fondos prestables se determinó el monto de la ganancia bruta que obtenían y que alcanzaba al área de la figura $L A FP_{AI}^c FP_{DI}^c$. Sin embargo, ellos también experimentan una pérdida de recursos que está dada por los ingresos por concepto de intereses que dejan de percibir por el menor ahorro de recursos que efectúan. El monto de los intereses que dejan de obtener se mide por el área de la figura $R A FP_{AI}^c FP_{DI}^c$, que es la multiplicación entre la disminución del ahorro y la tasa de interés de antes de impuesto. Por ende, los oferentes de crédito sufren una pérdida de eficiencia igual al área de la figura $R A L$.

En resumen, la pérdida de eficiencia total o pérdida de bienestar social neta, $M A L$, es igual a la suma de las pérdidas de los demandantes de crédito, $M A R$, más la pérdida de los oferentes de crédito, $R A L$.

La magnitud de la pérdida de bienestar social neta y su distribución entre los agentes participantes en el mercado es una cuestión que depende del nivel de la tasa del impuesto (se relaciona directa y exponencialmente) y de las elasticidades precio de la

oferta y la demanda de crédito (siendo la función más inelástica la que experimenta la mayor pérdida).

Cuarto, el ITE da origen a dos tasas de interés que son muy importantes para el análisis económico, lo que suele ser llamado el efecto sobre los precios del impuesto. La primera tasa de interés es la denominada tasa de interés bruta o que incluye el impuesto o tasa relevante para los demandantes de crédito. Se trata de la tasa de interés que se cobra en el mercado a los demandantes de crédito después de aplicado el impuesto. Como se aprecia en el Gráfico N° 1, el efecto del impuesto fue incrementar el precio que se cobrará por el crédito después de impuesto, desde i_{AI}^c hasta i_B^c . Esto explica por qué disminuyó la cantidad de crédito solicitada en la economía, es que este se encareció, por ello se realizarán menos proyectos de inversión (aumentó el costo del capital) y se consumirá menos a crédito (se encareció consumir anticipadamente). Note que la tasa de interés bruta de impuesto subió menos que la magnitud total del impuesto, $(i_B^c - i_{AI}^c) < (i_B^c - i_N^c)$.

La segunda tasa de interés es la llamada tasa de interés neta o que excluye el impuesto o tasa relevante para los oferentes de crédito. Se trata de la tasa de interés que recibe en el mercado los que ahorran y prestan sus recursos después de aplicado el impuesto. El impuesto redujo la tasa de interés neta, disminuyendo el premio o el incentivo para posponer consumo presente, por ello es que en el mercado del crédito se redujo la cantidad ofrecida de fondos prestables (ahorro). El uso alternativo para el menor ahorro presente es realizar mayor consumo en el presente, lo cual produce bienestar a estos agentes económicos. La tasa de interés neta se redujo por un monto menor que el de la tasa del impuesto, $(i_{AI}^c - i_N^c) < (i_B^c - i_N^c)$.

Es interesante hacer notar que el efecto sobre los precios del ITE es consistente con su efecto sobre el producto. Es decir, el efecto sobre los precios explicó lo que sucedió con la cantidad demandada y la cantidad ofrecida de crédito.

Quinto, el ITE produce recaudación de ingresos tributarios para el Fisco. La recaudación de ingresos monetarios para el Fisco se calcula a través de la multiplicación entre la tasa del ITE y su base, $RTT = \text{Tasa} \times \text{Base} = (i_B^c - i_N^c) FP_{DI}^c$. En el Gráfico N° 1, la tasa del impuesto corresponde a la distancia $M L$ por ciento y la base es el monto de fondos prestables transados después de aplicado el impuesto, FP_{DI}^c . Por lo tanto, la recaudación del ITE expresada en pesos es igual a: $RTT = ML \times FP_{DI}^c$, o el área de la figura $i_B^c M L i_N^c$.

El Gráfico N° 1 permite establecer cuanto del impuesto total pagado es de cargo de los demandantes de crédito y cuanto de los oferentes de crédito. El ITE incrementó la tasa de interés que deben pagar los demandantes de crédito en el monto $(i_B^c - i_{AI}^c) = MR =$

Tc. Además, redujo la tasa de interés que reciben los oferentes de crédito en la magnitud $(i_{AI}^c - i_N^c) = RL = Tp$. Observe que $MR + RL = Tc + Tp = T = ML = (i_B^c - i_N^c)$. Por lo tanto, los demandantes de crédito pagan: $RTTc = Tc \times FP_{DI}^c = \text{área } i_B^c M R i_{AI}^c$. A su vez, los oferentes de crédito pagan: $RTTp = Tp \times FP_{DI}^c = \text{área } i_{AI}^c R L i_N^c$. La suma de ambos pagos dan la recaudación tributaria total alcanzada por el Fisco.

Sexto, el ITE genera un efecto redistributivo de ingresos por el lado de su recaudación. Los agentes económicos que participan en el mercado traspasan recursos al Fisco, y también, pierden recursos que nadie recolecta en la economía. Los demandantes de crédito pierden recursos por un monto igual al área de la figura: $i_B^c M A i_{AI}^c$. Esta pérdida de recursos tiene dos componentes: área $i_B^c M R i_{AI}^c$ pago de impuesto y área $M R A$ pérdida de eficiencia. A su vez, los oferentes de crédito pierden recursos por un monto representado por el área de la figura: $i_{AI}^c A L i_N^c$. Esta se compone de dos partes: área $i_{AI}^c R L i_N^c$ que corresponde al pago de impuesto y el área $R A L$ pérdida de eficiencia. El Fisco recoge la recaudación tributaria generada igual al área $i_B^c M L i_N^c$, y se pierden recursos por un monto igual al área de la figura $M A L$.

Es importante hacer notar que no se debe confundir el efecto redistributivo de la recaudación de un impuesto con el efecto redistributivo de la acción del gobierno. Este último incluye al primero, pero además requiere considerar adicionalmente que hace o como usa el gobierno los recursos recaudados (equidad en el uso de los recursos o en el gasto). El gasto debería estar focalizado de preferencia sobre los individuos con menos recursos disponibles y en promover la movilidad social.

Séptimo, la incidencia económica del ITE o quién realmente paga las cargas que coloca este impuesto. De acuerdo con el efecto redistributivo, la carga tributaria directa o la recaudación tributaria del Fisco fue compartida por ambos lados del mercado del crédito, así como la carga indirecta o pérdida de eficiencia. En la práctica la repartición relativa de ambas cargas es determinada por las elasticidades precio de la oferta y la demanda de crédito, soportando una carga mayor el lado más inelástico del mercado.

Dados todos los efectos señalados es fácil entender que un impuesto al crédito usado únicamente con propósitos recaudatorios no tiene justificación económica.

7.- ¿POR QUÉ UN IMPUESTO AL CRÉDITO EN CHILE?

En Chile, tradicionalmente todos los impuestos de su sistema tributario han nacido como simples instrumentos recaudadores, incluyendo a los que en este artículo se denominan impuestos reguladores. La afirmación se demuestra por el hecho que la tasa

y/o la base no están establecidas como corresponde a un impuesto regulador. Por lo tanto, el ITE es o ha sido un impuesto recaudador más, y en ese sentido no se puede justificar económicamente.

Sin embargo, para entender por qué aplicar un impuesto al crédito en Chile después de lo descrito anteriormente, hay que revisar las erosiones (exenciones) que presenta el Impuesto al Valor Agregado, IVA.

El D. L. N° 825 contiene las normas sobre el impuesto a las ventas y servicios, IVA. En el Párrafo 4°, del Título II, se presentan las ventas y servicios exentos del impuesto. En el artículo 12°, letra E, se indican las remuneraciones y servicios que están exentos del impuesto establecido en este artículo. Finalmente, el N° 10 de la letra E del artículo 12° señala: *"10) Los intereses provenientes de operaciones e instrumentos financieros y de créditos de cualquier naturaleza, incluidas las comisiones que correspondan a avales o fianzas otorgados por instituciones financieras, con excepción de los intereses señalados en el N° 1 del artículo 15"*. Es decir, las operaciones de crédito no están sujetas a IVA.

Por lo tanto, en Chile, las operaciones de crédito se encuentran exentas de IVA. La exención opera solo con respecto al valor agregado producido en la intermediación financiera, pero los productores de este servicio no puedan recuperar el IVA pagado sobre los recursos utilizados en su producción. Esto es debido a que nuestra legislación no considera el concepto IVA tasa cero. IVA tasa cero significaría que la etapa de la producción de la intermediación financiera está exenta de IVA, pero el productor puede recuperar el IVA pagado en la adquisición de los recursos usados para producir este servicio exento.

De acuerdo a lo comentado en la sección anterior, la institución financiera al conceder un préstamo, carga el ITE a quien lo solicita, retiene el impuesto y lo entrega a la autoridad fiscal. Si el préstamo es un crédito de consumo, el impuesto termina su traslación en este consumidor. Si el préstamo es para financiar inversión, el empresario traspasará el ITE a sus costos de producción, trasladándose hacia los consumidores del producto final. La proporción del ITE que sea trasladada hacia adelante (los consumidores) y hacia atrás (los oferentes) dependerá de los valores de las elasticidades precio de la demanda y de la oferta de mercado.

El IVA es un impuesto recaudador, tiene base amplia y tasa pareja. Por lo tanto, no debiera presentar erosiones en su base o tasa diferenciada, pues ello implica introducir distorsiones en materia de asignación de recursos, al dar tratamiento impositivo favorable o una discriminación en favor de una actividad económica determinada, la intermediación financiera o mercado del crédito. Lo cual se transforma en un beneficio

a todas las actividades económicas que usan el crédito como un recurso importante, en desmedro de las que no lo usan. Algunos autores justifican este hecho con el argumento de ser una medida que va en ayuda de las Pymes y de otras personas carentes de recursos. No obstante, en la literatura se argumenta que precisamente estas empresas y personas son las que quedan al margen del crédito en el mercado financiero, por carecer de riqueza para dejarla como garantía de los préstamos o de avales que se hagan responsables en caso de incumplimiento. Un estudio de Gallegos (2006), confirma lo indicado, la deuda se concentraba en los mega deudores (63,6%), mientras los micro deudores tenían apenas un 1,7% de la deuda.

Por lo tanto, el rol que cumpliría actualmente el ITE sería actuar en sustitución o reemplazo del IVA en las operaciones de crédito, mientras estas no sean incorporadas al régimen general del IVA. Además, el ITE debería dar derecho a crédito en el IVA a las empresas que solicitan crédito, para asimilarlo al tratamiento general dado a todos los bienes afectos a IVA. Actualmente el ITE no da derecho a crédito en el IVA.

¿Por qué las operaciones de crédito no están incorporadas al IVA? La explicación es eminentemente técnica y tiene que ver con las dificultades prácticas para calcular el valor agregado en estas operaciones. Actualmente en la literatura hay muchas propuestas interesantes respecto de cómo resolver este problema, pero ninguna de ellas se ha implementado en la práctica (ver referencias bibliográficas).

Para usar el ITE como sustituto del IVA en las operaciones financieras de crédito se debería buscar una equivalencia lo más exacta posible entre las tasas de ambos impuestos. Una manera de hacerlo sería estimar el valor agregado para instituciones financieras en el mercado del crédito, aplicarle la tasa del IVA de 19%, y luego, establecer la tasa del ITE que fuera consistente con recaudar la cifra de impuesto antes calculada.

8.- TRIBUTACIÓN Y SECTOR FINANCIERO

Esta sección presenta una visión muy sucinta de propuestas alternativas para gravar al sector financiero, que se encuentran en desarrollo en el mundo. La justificación de esta sección es puramente académica e informativa, introduce el argumento de la deseconomía externa como una razón para gravar especialmente al sector financiero. Una de las alternativas se relaciona con gravar el valor agregado, tema tratado en este artículo.

Como consecuencia de la crisis económica mundial ocurrida entre 2008 - 2010, los gobiernos de muchos países (incluidos los países desarrollados) destinaron grandes

volúmenes de recursos para evitar la caída del sector financiero. El mundo perdió una altísima proporción del PIB anual.

El sector financiero colocó altos costos sobre la economía y los ciudadanos de los países, lo que corresponde a una importante deseconomía externa. De ahí surgió la idea de gravar al sector financiero con un impuesto pigouviano, que cobrara los costos que las decisiones del sector financiero impusieron a la economía. Este impuesto complementaría la regulación normativa del sector financiero.

Se indica (Gottlieb y otros, 2012) que los impuestos al sector financiero pueden ser una herramienta correctiva que reduzca la probabilidad de crisis futuras, y además, ayuden a generar recursos públicos necesarios para cubrir los costos de crisis pasadas y futuras.

Existen varias alternativas impositivas para el sector financiero (Gottlieb y otros, 2012), cada una con sus pro y sus contra (Shackelford y otros, 2010).

La primera alternativa, es denominada Contribución a la Estabilidad Financiera (Financial Stability Contribution, FSC). Es un gravamen que se aplica sobre el balance de las instituciones financieras. El impuesto combina una estructura de tasas progresivas y la base exime el capital propio y los depósitos.

La segunda alternativa, es llamada un Impuesto sobre las Transacciones Financieras (Financial Transaction Tax, FTT). Este impuesto grava un amplio rango de instrumentos financieros, como por ejemplo, bonos, divisas, acciones, etc.

La tercera alternativa, es conocida como Impuesto sobre la Actividad Financiera (Financial Activity Tax, FAT). Este impuesto se aplica a la suma de las ganancias y remuneraciones de una institución. Sería equivalente a un impuesto sobre el valor agregado, del cual se exime el sector financiero. Algo que también ocurre en Chile.

La cuarta alternativa, corresponde a una reforma del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, que busca contribuir a reducir el excesivo apalancamiento del sector financiero. En muchos países se permite que las empresas deduzcan los pagos de intereses de la renta gravable, pero no los pagos de dividendos. Lo cual genera una distorsión a favor del financiamiento con deuda, esto alienta a las empresas financieras a tomar riesgo excesivo.

9.- CONCLUSIONES

El ITE o Impuesto a los Actos Jurídicos es un impuesto del sistema tributario chileno que ha ido reduciendo su aporte a la generación de ingresos para el financiamiento del presupuesto público. Esto ha sido el propósito deliberado de distintas autoridades que eliminaron algunos de sus componentes y redujeron las tasas del ITE. Ha sido usado como una medida de política para ir en apoyo de los agentes económicos nacionales durante la crisis económica mundial 2008-2010. La aplicación de algunos de los componentes del ITE fue incluso suspendida durante este tiempo. Luego, producto del buen precio alcanzado por el cobre que proporciona importantes recursos tributarios al fisco, se continuó con la rebaja de la tasa del impuesto. Claramente, el ITE se ha entendido solo como un impuesto para la recaudación de ingresos tributarios y no se le ha asignado un rol diferente a este.

Actualmente, el principal componente del ITE es el impuesto al crédito, que produce cerca del 80% de la recaudación total. Si el impuesto al crédito fuese justificado solo como un instrumento recaudador, conceptualmente no habría argumentos técnicos para fundamentar su aplicación. Correspondería a un impuesto, discriminador, distorsionador e ineficiente, que castigaría todas las actividades económicas que usan el crédito como fuente de financiamiento de las transacciones comerciales. Por ejemplo, créditos hipotecarios, créditos para la adquisición de automóviles, electrodomésticos, etc. En general, productos caros. El impuesto al crédito desincentiva a los demandantes de crédito para financiar inversión y consumo a crédito, y también, castiga a los oferentes de crédito (ahorrantes) induciéndolos a disminuir su ahorro y a consumir en el presente.

Las operaciones de crédito son un servicio que debería estar afecto al IVA, que grava el valor agregado generado en todas las actividades económicas. No obstante, el D.L. N° 825 declara que las operaciones de crédito están exentas de IVA. Lo cual implica una discriminación en favor de esta actividad económica y en contra de otras actividades que pudiesen ser más meritorias para tener el beneficio de la exención, como por ejemplo, la producción de pan. Para subsanar esta ineficiencia, es que se podría señalar que el impuesto al crédito actúa como sustituto del IVA. Obviamente, esto requeriría que la tasa del impuesto al crédito sea equivalente a la tasa del IVA, es decir, que a igual valor agregado ambas generen la misma recaudación. El problema es que la base del impuesto al crédito no es la del IVA, por ello las tasas no pueden ser iguales en valor numérico. Dado que la base del impuesto al crédito es mayor que el valor agregado, entonces la tasa del impuesto al crédito debe ser bastante menor que 19%. Además, las empresas tienen derecho a crédito en el IVA, por lo tanto, el impuesto al crédito también les debiera dar el mismo derecho.

Las operaciones de crédito están exentas del IVA en muchos países, debido a las dificultades técnicas para medir el valor agregado en estas operaciones. En la literatura se ha realizado una serie de propuestas para resolver el problema, no obstante ninguna de ellas se ha implementado a la fecha. Por lo tanto, el impuesto al crédito debe permanecer hasta el momento en que se logre incorporar las operaciones de crédito al régimen general del IVA.

A raíz de la crisis económica mundial 2008-2010, la que se explica en parte importante por las decisiones adoptadas por el sector financiero, surge la idea de que este impuso una fuerte deseconomía externa sobre los países. Por esta razón, se han empezado a plantear alternativas para gravar al sector financiero y cobrarle los costos que produjeron sus decisiones en el pasado y que puedan producir en el futuro. Es un tema en la discusión actual a nivel mundial, particularmente propuesto por Fondo Monetario Internacional.

10.- BIBLIOGRAFÍA

Arellano, José Pablo & Vittorio Corbo. (Eds). (2013). *Tributación para el Desarrollo: Estudios para la reforma del sistema chileno*. CEP / CIEPLAN.

Centro de Estudios Libertad y Desarrollo. (2011). *Impuestos: Los pros y contras de alzas en tributos pagados día a día*. Disponible en: <http://www.lyd.cl> [fecha de consulta: 10 de mayo de 2014]

Cottarelli, Carlo. (2010). *Equitativa y sustancial: La tributación del sector financiero, Fondo Monetario Internacional*. Disponible en: <http://www.fmi.org> [fecha de consulta: 10 de mayo de 2014]

Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, varios años, Cálculo de Ingresos Generales de la Nación.

Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, varios años, Estadísticas de las Finanzas Públicas. Disponible en: <http://www.dipres.cl> [fecha de consulta: 10 de mayo de 2014]

Gallegos, Alvaro. (2006). *Ex asesor de Hacienda arremete contra el fin de timbres y estampillas*, en Diario Financiero, 20 de noviembre.

Gottlieb, Geoff, Gregorio Impavido & Anna Ivanova. (2012). *Impuestos al sector financiero, Finanzas & Desarrollo*, septiembre, USA.

Honohan, Patrick. (2003). *Alternative Approaches to Taxing the Financial Sector: Which is best and where does Chile stand?*, Documento de Trabajo 225, Banco Central de Chile.

Matheson, Thornton. (2011). *Taxing Financial Transactions: Issues and Evidence*, *International Monetary Fund*, IMF Working Paper, WP/11/54.

Ministerio de Hacienda. (1974). *Decreto Ley N° 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, IVA*.

Ministerio de Hacienda. (1980). *Decreto Ley N° 3.475: Ley de Timbres y Estampillas*.

Mirrless, James A., Stuart Adam, Tim Besley, Richard Blundell, Stephen Bond, Robert Chote, Malcolm Gammie, Paul Johnson, Gareth Myles & James Poterba. (Eds). (2011). *Tax by Design: The Mirrless Review*. Oxford: Oxford University Press.

Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform. (2005). *Simple, fair, and pro Growth: Proposals to Fix America's Tax System*, www.taxreformpanel.gov.

Servicio de Impuestos Internos, varios años, Estadísticas de Series de Recaudación Tributaria, www.sii.cl.

Shackelford, Douglas A., Daniel N. Shaviro & Joel Slemrod. (2010). *Taxation and the Financial Sector*, *National Tax Journal*, 63, December.

Yáñez H., José. (2011) *Incidencia Tributaria: ¿Quién paga verdaderamente las cargas de los impuestos?*. Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Yáñez H., José. (2012). *Impuestos reguladores versus recaudadores*. En *Revistas de Estudios Tributarios*, N° 7, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de economía y Negocios, Universidad de Chile.

Yáñez H., José. (2014), *Impuesto al valor agregado: Eficiencia y crecimiento*. En *Revista de Estudios Tributarios* N° 9, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Zee, Howell. (2005). *A New Approach to Taxing Financial Intermediation Services Under a Value - Added Tax*, *National Tax Journal* 53(1).



ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

LA INFRACCIÓN A LAS REGLAS DE LA SANA CRÍTICA EN LA NUEVA JUSTICIA TRIBUTARIA. CORTE SUPREMA, 18 DE DICIEMBRE DE 2013, ROL N° 1160-2013.

Arturo Selman Nahum

Alumno del Magíster en Tributación,
Universidad de Chile.
Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales,
Abogado Asociado en
Philippi, Yrarrázaval, Pulido & Brunner,
Colaborador CET UChile.



RESUMEN

El presente comentario analiza la sentencia dictada por la Corte Suprema con fecha 18 de diciembre de 2013, con motivo de un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos, en que se acogió por primera vez una infracción a las reglas de la sana crítica, respecto de una causa tramitada en el marco de la nueva justicia tributaria.

1.- INTRODUCCIÓN

El presente comentario abordará la sentencia dictada por la Corte Suprema con fecha 18 de diciembre de 2013, que acogió un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos, en contra de la sentencia dictada con fecha 16 de enero de 2013 por la Corte de Apelaciones de La Serena, que confirmó en todas sus partes la sentencia de primera instancia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero (en adelante “TTA”) de la Región de Coquimbo, que dio lugar al reclamo deducido por el contribuyente, dejando sin efecto la Resolución Ex. N° 104101000068, de fecha

23 de diciembre de 2011, emitida por la IV Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos.

El fallo en análisis se refiere a la falta de fundamentación de la sentencia, relacionado con consideraciones contradictorias en cuanto a la prueba, y de cómo dichas circunstancias constituyen, a juicio de la Corte, una infracción a las reglas de la sana crítica. Asimismo, y utilizando el presente fallo como ejemplo, se expone el peligro que puede resultar –a juicio del autor– acoger una infracción a las reglas de la sana crítica vía recurso de casación en el fondo, sin que en la sentencia de reemplazo se proceda a valorar la prueba con la profundidad que requiere esta materia.

2.- BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

Mediante Resolución Ex. N° 104101000068, de fecha 23 de diciembre de 2011, emitida por la IV Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, se denegó la solicitud de devolución del contribuyente efectuada en su declaración de Impuesto a la Renta del año tributario 2011, ascendente a \$127.331.446, compuesta por Crédito Sence, Pagos Provisionales Mensuales (en adelante “PPM”) y Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (en adelante “PPUA”).

La Resolución denegatoria se fundamenta en que el contribuyente no acompañó los antecedentes que le fueron requeridos por el ente fiscalizador, por lo que resultó imposible verificar la exactitud de la información declarada en su Formulario N° 22, considerándose como no fidedigna. Así las cosas, la Resolución señala que el reclamante no acreditó la pérdida tributaria ni los créditos por gastos de capacitación, lo que impide dar lugar a su solicitud de devolución.

El contribuyente, una vez notificada la Resolución denegatoria, interpuso reclamo tributario ante el TTA de la Región de Coquimbo, en el cual defendió la procedencia de la devolución solicitada en base a los siguientes argumentos: (1) Respecto al crédito por capacitación, indicó que este se encuentra acreditado mediante certificado emitido por el Servicio Nacional de Capacitación y Empleo. (2) Respecto a los PPM y PPUA, explica que disponía de un Fondo de Utilidades Tributables positivo, respecto del cual parte importante de las utilidades tenían un crédito asociado al Impuesto de Primera Categoría pagado. Señala que en el año tributario 2011, se registró una pérdida tributaria que fue absorbida por las utilidades con crédito de primera categoría, generándose en consecuencia un PPUA. De esta forma concluye que, la inconcurrencia al Servicio de Impuestos Internos, no faculta en caso alguno a denegar la devolución solicitada. Por otra parte, se hizo cargo de las diversas observaciones efectuadas en la Resolución Ex. N° 104101000068, señalando –a grandes rasgos– que las

observaciones constituyen situaciones anexas e independientes, sin que ellas tengan un fundamento legal y/o administrativo, por lo cual, procedería la devolución solicitada.

Frente a la reclamación interpuesta por el contribuyente, el TTA acogió las pretensiones del actor en todas sus partes, dejando sin efecto la Resolución reclamada. Ahora bien, y a efectos de comprender adecuadamente el fallo de la Corte Suprema objeto de análisis, resulta indispensable tener a la vista los considerandos vigésimo tercero y vigésimo séptimo de la sentencia de primera instancia.

El considerando vigésimo tercero de la sentencia dispuso *“Que la documentación acompañada en esta instancia, resumida en la consideración 21º, reúne las características suficientes para demostrar la procedencia de la devolución en cuestión, toda vez que se allegaron los libros de contabilidad, registros y documentos de respaldo de las anotaciones contables, todo lo cual es el sustento de la declaración de impuesto que contiene la solicitud de devolución. Según estos antecedentes, consta que se efectuaron pagos provisionales y la existencia de utilidades acumuladas a las cuales se imputaron las pérdidas que sostiene la contribuyente”*.

Por su parte, el considerando vigésimo séptimo de la sentencia estableció *“Que, en tal sentido, efectivamente se aprecian algunas deficiencias en ciertas cuentas, especialmente en la demostración de la efectividad de algunos gastos, sin embargo, no es este Tribunal el llamado por la ley para realizar auditorías tributarias, entre otras razones, porque no lo ha establecido así el legislador y por otra parte, porque no tiene las herramientas necesarias para ello, como por ejemplo para realizar un cruce de información que confronte los antecedentes de la reclamante con sus proveedores”*.

La sentencia de primera instancia fue apelada por el Servicio de Impuestos Internos, recurso que fue rechazado por la Corte de Apelaciones de La Serena, que confirmó la sentencia de primera instancia en todas sus partes.

Finalmente, el Servicio de Impuestos Internos dedujo recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia de segunda instancia, denunciando la infracción del artículo 31 inciso 1º y 3º número 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, relacionado con los artículos 21, 59 y 132 inciso 14 del Código Tributario.

3.- LAS CUESTIONES JURÍDICAS DE FONDO – EL FALLO DE LA CORTE SUPREMA

La Corte Suprema, analizando el fondo de las infracciones denunciadas por el Servicio de Impuestos Internos, comienza señalando que, de conformidad al artículo 31 de la

Ley sobre Impuesto a la Renta, “*el gasto debe justificarse fehacientemente ante el ente fiscalizador y ser necesario, sólo así puede considerarse en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, conforme al texto expreso de la ley*”.

De esta forma, a juicio de la Corte, se vislumbra la primera infracción de ley, por cuanto el tribunal de alzada, al confirmar íntegramente el fallo de primera instancia, cometió un error toda vez que tuvo acreditado un gasto, sin realizar el estudio de los requisitos que la ley le impone taxativamente, ya que únicamente se procedió enumerar los documentos. Es importante destacar que esta postura no es nueva, ya que existen otros fallos²⁰³ de la Corte Suprema en orden a señalar que los gastos deben justificarse fehacientemente ante el ente fiscalizador, para que se consideren necesarios para producir renta, y en su mérito, se puedan rebajar en la determinación de la Renta Líquida Imponible.

Continúa la Corte indicando que se infringieron los artículos 21 y 59 del Código Tributario, por cuanto el contribuyente no acreditó, en la instancia administrativa ni judicial, los requisitos de procedencia de todo gasto, “*(...) conformándose el tribunal con la manifestación unilateral de voluntad del solicitante, desentendiéndose de la insuficiencia probatoria que el mismo enunció, lo que se aparta de las reglas de la sana crítica*” (énfasis agregado).

Como puede apreciarse, el fallo de la Corte reconoce una infracción principal –artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta– en cuya virtud se sustentan y construyen las demás infracciones de los artículos 21, 59 y 132 inciso 14° del Código Tributario.

4.- COMENTARIO

En primer lugar resulta necesario destacar que estamos en presencia del primer fallo dictado por la Corte Suprema que ha acogido un recurso de casación en el fondo por infracción a las reglas de la sana crítica en el marco de un juicio tramitado al alero de la nueva justicia tributaria.

En segundo lugar, y antes de comenzar con el análisis de las consideraciones expuestas por la Corte Suprema en orden a fundamentar la infracción a las reglas de sana crítica, resulta interesante analizar brevemente lo que ha señalado la doctrina especializada, nacional e internacional, sobre la sana crítica. En el ámbito internacional, Eduardo Couture ha señalado que “*Las reglas de la sana crítica son, ante todo, las reglas del*

²⁰³Véase por ejemplo: C.S., 23.05.2013, Rol N° 6162-2012.

*correcto entendimiento humano. En ellas interfieren las reglas de la lógica, con las reglas de la experiencia del juez. Unas y otras contribuyen de igual manera a que el magistrado pueda analizar la prueba (ya sea de testigos, de peritos, de inspección judicial, de confesión en los casos en que no es lisa y llana) con arreglo a la sana razón y a un conocimiento experimental de las cosas*²⁰⁴. Por su parte, Hugo Alsina destaca que esta expresión se usó por primera vez “(...) *no para referirla a un nuevo sistema de apreciación de la prueba, intermedio entre las pruebas legales y las libres convicciones, sino para significar que la libertad que se concedía al juez no importaba que pudiera apreciar el testimonio a su arbitrio, sino mediante un razonamiento lógico y aplicando los datos que suministra la experiencia de la vida*”²⁰⁵. Así, concluye que las reglas de la sana crítica “(...) *según este concepto no son otras que las que prescribe la lógica y derivan de la experiencia, las primeras con carácter permanente y las segundas variables en el tiempo y el espacio*”²⁰⁶ (énfasis agregado).

En Chile, la construcción conceptual de la sana crítica es relativamente reciente, y en general los estudios se fundamentan en Couture²⁰⁷. Sin perjuicio de lo anterior, es notable el estudio efectuado por Jaime Laso Cordero²⁰⁸ a propósito de la lógica, y sus distintas aristas en la sana crítica. De igual forma, resulta sumamente útil el trabajo de

²⁰⁴Couture, Eduardo, “*Fundamentos del Derecho Procesal Civil*”, tercera edición, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1958, pp. 270-271.

²⁰⁵Alsina, Hugo, “*Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*”, Vol. I, segunda edición, Ediar Soc. Anon. Editores, Buenos Aires, 1956, p. 127.

²⁰⁶Ibid., p. 127.

²⁰⁷Véase por ejemplo: Cárdenas, Marjorie, “*La motivación de las sentencias como un elemento de la sana crítica y el recurso de casación en el fondo*”, Revista de Derecho, Consejo de Defensa del Estado, N°24, 2010, pp. 67-101; Colombo, Juan, “*Sistemas de valoración de la prueba*”, (coordinador: Dunlop, Sergio) *Nuevas orientaciones de la prueba*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1981, p. 175; González, Joel, “*La Fundamentación de las sentencias y la sana crítica*”, Revista Chilena de Derecho, Vol. 33 N°1, 2006, pp. 93-107; González, Miguel, “*De la labor del juez en la apreciación de la prueba de acuerdo con las reglas de la sana crítica*”, (director: Verdugo, Mario) *Doctrinas Esenciales, Gaceta Jurídica Derecho Procesal, Tomo II*, Legal Publishing Chile, Santiago, 2011, pp. 1083-1089; Rioseco, Emilio, “*La Prueba ante la Jurisprudencia, Derecho Civil y Procesal Civil, Tomo I*”, tercera edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1995, p. 221; y Rodríguez, Ignacio, “*Procedimiento Civil, Juicio Ordinario de Mayor Cuantía*”, quinta edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1995, pp. 105-106.

²⁰⁸Laso, Jaime, “*Lógica y Sana Crítica*”, Revista Chilena de Derecho, Vol. 36 N°1, 2009, pp. 143-164.

Joel González Castillo²⁰⁹, el cual sistematiza lo que ha señalado la doctrina sobre la sana crítica, junto con exponer jurisprudencia chilena sobre el particular.

En nuestra legislación, la sana crítica aparece por primera vez en el –actual– artículo 425 Código del Procedimiento Civil²¹⁰, pero con la salvedad que dicho artículo debe entenderse en términos parciales²¹¹, toda vez que se encuentra enmarcado dentro de un sistema probatorio de prueba legal o tasada. Ahora bien, una norma rectora en Chile que regula la sana crítica como sistema de valoración de la prueba, se encuentra en la Ley N° 18.287, particularmente de su artículo 14, que al respecto dispone *“Al apreciar la prueba de acuerdo con las reglas de la sana crítica, el tribunal deberá expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas o técnicas en cuya virtud les asigne valor o las desestime. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas y antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador”*. Es a partir del artículo 14 de la Ley N° 18.287, que la justicia laboral, de familia, procesal penal, y la nueva justicia tributaria, han construido sus respectivas normas que regulan la prueba de conformidad a las reglas de la sana crítica, adelantando desde ya que salvo pequeñas variaciones, la estructura incorporada por el artículo 14 de la Ley N° 18.287 permanece intacta.

En materia tributaria, el artículo 132 inciso 14° del Código Tributario, dispone que *“La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal **deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia** en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador”* (énfasis agregado). En este caso, la norma en análisis mantiene la estructura utilizada históricamente en nuestra legislación para regular la sana crítica, estableciendo en definitiva que los jueces deberán fallar de conformidad a las razones jurídicas, las reglas de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados, que como ha señalado la doctrina, implican un conjunto de

²⁰⁹ González, Joel, *op. cit.*, pp. 93-107.

²¹⁰ “Los tribunales apreciarán la fuerza probatoria del dictamen de peritos en conformidad a las reglas de la sana crítica”.

²¹¹ Coloma, Rodrigo, “¿Realmente importa la sana crítica?”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 39 N°3, 2012, p. 761.

reglas que, en cierta medida, delimitan la labor del juez al momento de apreciar la prueba, impidiéndole actuar arbitrariamente.

Habiéndose aclarado conceptual y normativamente qué significa apreciar la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, y entrando derechamente al fondo del asunto en comento, resulta interesante destacar, en primer lugar, que aunque el fallo indica claramente que existiría una infracción a las reglas de la sana crítica, no fundamenta mayormente dicha conclusión²¹². Sin perjuicio de lo anterior, de la lectura del fallo se desprende que dicha infracción se sustentaría en (1) la falta de fundamentación del fallo²¹³, y (2) los argumentos contradictorios de los considerandos vigésimo tercero y vigésimo séptimo de la sentencia de primera instancia.

En lo referente al primer punto, la Corte Suprema ha fallado que la falta de fundamentación y/o motivación de la sentencia, puede dar lugar a la infracción de las reglas que componen la sana crítica. Así por ejemplo, se ha señalado que las reglas de la sana crítica “(...) imponen mayor responsabilidad a los jueces, y por lo mismo, una determinada forma en que deben ejercer sus funciones, que está referida a **motivar o fundar sus decisiones de manera racional y razonada, exteriorizando las argumentaciones que le han provocado la convicción en el establecimiento de los hechos, tanto para admitir o desestimar los medios probatorios, precisar su validez a la luz del ordenamiento jurídico, como el mérito mismo que se desprende de ellos**”²¹⁴ (énfasis agregado).

En lo referente al segundo punto, la Corte en el considerando séptimo dispuso expresamente “*Que, entonces, tal como lo señala la parte recurrente, se yerra si se exige al contribuyente de la carga que la ley le impone en orden a justificar la*

²¹²Sin ir más lejos, el fallo contiene una prevención del siguiente tenor: *Se previene que el Ministro Sr. Juica no acepta la parte final del considerando Séptimo, desde donde dice “lo que se aparta de las...” y tiene en consideración que el fallo recurrido sí incurrió en error de derecho al aplicar equivocadamente el artículo 21 del Código Tributario.* En efecto, y de conformidad a la línea argumentativa de la Corte, perfectamente se podría haber sustentado la infracción únicamente en el artículo 21 del Código Tributario, más que en el artículo 132 inciso 14° del referido cuerpo legal.

²¹³En el párrafo final del considerando tercero de la sentencia se dispone: “**Luego de esas afirmaciones desprovistas de todo fundamento** añade que “efectivamente se aprecian algunas deficiencias en ciertas cuentas, especialmente en la demostración de la efectividad de algunos gastos, sin embargo, no es este Tribunal el llamado por la ley para realizar auditorías tributarias, entre otras razones, porque no lo ha establecido así el legislador” (énfasis agregado).

²¹⁴Véase: C.S, 25.04.2011, Rol N° 7213-2010.

pertinencia de sus pretensiones, contraviniéndose los artículos 21 y 59 del Código Tributario, toda vez que dentro del término legal el Servicio ejerció sus facultades fiscalizadoras, sin que se acreditara en las instancias administrativa y judicial los requisitos de procedencia exigibles a todo gasto, en especial su existencia y pertinencia, conformándose el tribunal con la manifestación unilateral de voluntad del solicitante, desentendiéndose de la insuficiencia probatoria que el mismo enunció, lo que se aparta de las reglas de la sana crítica (...)” (énfasis agregado).

En este punto, se echa de menos que la Corte no haya desarrollado mejor su posición, más todavía cuando la jurisprudencia del referido tribunal ha indicado en múltiples fallos²¹⁵ de qué forma se infringen las reglas de la lógica, las máximas de experiencia y los conocimientos científicamente afianzados.

En este caso en particular, la Corte deja entrever que la infracción se produjo cuando el tribunal se conformó con la manifestación unilateral de voluntad enunciada por el contribuyente, dejándose de lado la insuficiencia probatoria que antes el mismo tribunal destacó en el considerando vigésimo séptimo de la sentencia de primera instancia.

Si bien lo anterior puede ser objeto de una infracción a las reglas de la sana crítica, no se explica en el cuerpo de la sentencia qué regla en particular se habría vulnerado. Lo anterior es de extrañar ya que la misma Corte en sentencias anteriores, inclusive en una relativa a la nueva justicia tributaria²¹⁶, ha señalado detalladamente en qué consisten las reglas de la sana crítica, y cómo éstas se pueden ver vulneradas.

Así por ejemplo, la Corte Suprema ha señalado que “(...) *Las reglas de la lógica están compuestas, en síntesis, por la regla de la identidad, mediante la cual se asegura que una cosa sólo puede ser lo que es y no otra; la regla de la (no) contradicción, por la que se entiende que una cosa no puede entenderse en dos dimensiones, como ser falsa o verdadera, al mismo tiempo; la regla del tercero excluido, la cual establece que entre dos proposiciones en la cual una afirma y otra niega, una de ellas debe ser verdadera; y, la regla de la razón suficiente, por la cual cualquier afirmación o proposición que acredite la existencia o no de un hecho debe estar fundamentada en una razón que la acredite suficientemente. Mediante ese conjunto de reglas se asegura formalmente la corrección del razonamiento –que partiendo de premisas verdaderas arriba a conclusiones correctas– que se espera siempre tenga lugar y que, por lo demás, otorgan inequívoca objetividad a la labor de ponderación. La segunda regla,*

²¹⁵Véase por ejemplo: C.S, 25.04.2011, Rol N° 7213-2010; C.S, 19.08.2013, Rol N° 9222-2012; y C.S, 01.06.2011, Rol N° 7896-2010.

²¹⁶Véase: C.S, 29.08.2013, Rol N° 6392-2012.

conocida como “máximas de la experiencia”, se refiere a “un criterio objetivo, interpersonal o social [...] que son patrimonio del grupo social [...] de la psicología, de la física y de otras ciencias experimentales” (Devis Echandía, Hernando, “Teoría General de la Prueba Judicial”, Edit. Zavalia, Buenos aires, 1981, T. I, p. 336). Finalmente, la tercera regla obedece al denominado “conocimiento científico afianzado”. Esta hace alusión a saberes técnicos, que han sido respaldados por el mundo científico. Por su propia naturaleza este conocimiento también goza del mismo carácter objetivo que las reglas de la lógica”²¹⁷ (énfasis agregado).

De esta forma, y de conformidad a lo expuesto por la Corte Suprema en el considerando séptimo del fallo en análisis, pareciera ser que se habrían vulnerado las reglas de la lógica, particularmente el principio y/o regla de la (no) contradicción²¹⁸, toda vez que el TTA en uno de sus considerandos señaló que se acompañó documentación suficiente de parte del contribuyente que acreditaría la procedencia de la devolución solicitada, pero más adelante reconoce que se aprecian ciertas diferencias en algunas cuentas, en especial las que demostrarían la efectividad de algunos gastos.

Hasta el momento, y aunque pudiere considerarse que faltó argumentación en orden a fundamentar la infracción de las reglas de la sana crítica, salta a la vista la incongruencia de los considerandos vigésimo tercero y vigésimo séptimo de la sentencia de primera instancia.

Ahora bien, y dejando de lado la interrogante de si se fundamentó correctamente o no la infracción al artículo 132 inciso 14° del Código Tributario, lo cierto es que en definitiva, el reclamante vio mermado su derecho a la defensa, toda vez que al acogerse el recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos, implicó que en definitiva, ni el TTA, ni la Corte de Apelaciones ni la Corte Suprema, revisaron la documentación acompañada por el contribuyente con la debida profundidad requerida, cuestión que evidentemente le irrogó un perjuicio al contribuyente.

Si bien la Corte Suprema en la sentencia de reemplazo se refiere a la prueba, en poco más de media página²¹⁹ concluye que los gastos no se encontrarían acreditados, por

²¹⁷Véase: C.S, 29.08.2013, Rol N° 6392-2012.

²¹⁸Que supone que una cosa no puede probarse por dos proposiciones contrarias entre sí.

²¹⁹“Que, la prueba producida en sede judicial no logra desvirtuar los fundamentos de la resolución reclamada, ya que la partida correspondiente a créditos por gastos de capacitación y el porcentaje que representan de las remuneraciones anuales no fue efectivamente probada, lo que determina que no podía reconocerse el derecho a tal ítem en la devolución solicitada.

cuanto no se habrían acreditado fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos, lo que en palabras de la Corte, el propio contribuyente habría reconocido.

Dicho de otra forma, analizando el trascurso de los hechos, lo peor que le pudo haber ocurrido al contribuyente es que el TTA haya acogido el reclamo sin haber analizado detalladamente la prueba aportada en el proceso, por cuanto, al obtener un resultado favorable, la Corte de Apelaciones de La Serena conoció el recurso de apelación interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos, cuyo objetivo no era que se apreciara la prueba, sino más bien, se revocara la sentencia apelada.

En este orden de ideas, si la Corte Suprema consideró que existía una infracción a las reglas de la sana crítica, previamente debería haber determinado de qué forma dicha infracción influía sustancialmente en lo dispositivo de la sentencia, para lo cual necesariamente tendría que haber apreciado, en profundidad, la prueba aportada por el contribuyente, en orden a determinar si las inconsistencias detectadas por el tribunal de primera instancia eran lo suficientemente graves para rechazar la solicitud de devolución.

Aunque en este caso, según se adelantó previamente, la sentencia de reemplazo se refiere a la prueba, se descartó valorar la prueba relativa a los gastos por no haberse acreditado estos últimos fehacientemente ante el ente fiscalizador. Pues bien, el propio considerando séptimo de la sentencia en comento dispone que “(...) *se yerra si se exige al contribuyente de la carga que la ley le impone en orden a justificar la pertinencia de sus pretensiones, contraviéndose los artículos 21 y 59 del Código Tributario, toda vez que dentro del término legal el Servicio ejerció sus facultades fiscalizadoras, sin que se acreditara en las instancias administrativa y **judicial los requisitos de procedencia exigibles a todo gasto, en especial su existencia y pertinencia***” (énfasis agregado). Como puede apreciarse la misma Corte reconoce al contribuyente la posibilidad de acreditar en sede judicial la efectividad del gasto.

Tampoco se halla fehacientemente establecida la existencia de la pérdida, su monto y las utilidades acumuladas a las que se imputó, pues para superar las exigencias que hacen procedente el gasto y su efecto en la determinación de la renta la prueba debía justificar los gastos invocados, que son inevitables u obligatorios en relación al giro de la contribuyente, que no hayan sido rebajados como costos, que hayan sido pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente y que estén acreditados o justificados ante el Servicio de Impuestos Internos, nada de lo cual ha sucedido. Esos hechos no fueron acreditados al momento de resolverse por el Servicio de Impuestos Internos sobre la procedencia de la devolución, lo que el contribuyente ha reconocido expresamente”.

Ergo, al anularse el fallo fundado en una infracción a las reglas de la sana crítica, y reconociéndose el derecho del contribuyente de acreditar sus pretensiones en sede jurisdiccional, lo que, unido a que el TTA no valoró la prueba, nos hace concluir que la Corte, en este caso, debería haber valorado la prueba con una mayor profundidad, especialmente aquella referida a los gastos, que en definitiva conforman la pérdida, y no señalar que como no se acreditaron ante el Servicio de Impuestos Internos²²⁰, no se cumplirían con los requisitos que dispone la ley para rebajarlos en la determinación de la Renta Líquida Imponible.

No debe olvidarse que, por regla general, la infracción a las reglas de la sana crítica suponen justamente una especie de “*habilitación*” a la Corte Suprema para conocer sobre los hechos de la causa²²¹, similar a lo que ocurre con la infracción a las leyes

²²⁰Sobre el particular, si bien la ley señala que los gastos deben acreditarse fehacientemente ante el ente fiscalizador, no debe olvidarse que dicho artículo proviene de una época en que tanto la etapa administrativa como judicial se encontraban al alero del Servicio de Impuestos Internos, por lo que su redacción debe interpretarse conforme a la realidad actual de los TTA. Otro argumento que refuerza lo anterior, es la inadmisibilidad probatoria contemplada en el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario, el cual señala que no serán admisibles aquellos antecedentes que hayan sido solicitados determinada y específicamente en la Citación y el contribuyente, disponiendo de ellos, no los haya acompañado. Entonces, únicamente se habilita no revisar aquellos documentos que cumplan con los requisitos antes indicados, debiendo valorarse toda la prueba aportada por el contribuyente que se encuentre fuera de este supuesto. Sin ir más lejos, si en un caso determinado un TTA acoge un reclamo referido a pérdidas, habiéndose analizado pormenorizadamente los libros contables y la documentación sustentatoria, acreditándose fehacientemente la procedencia de los gastos, difícilmente la Corte podría acoger un recurso en sentido que –pese a ser efectivos los gastos– deban rechazarse por no haberse acreditado ante el Servicio de Impuestos Internos.

²²¹La Corte Suprema, mediante sentencia dictada con fecha 29.08.2013, en autos Rol N° 6392-2012, dispuso “(...) *De forma tal que, sólo si se logra determinar que el juez ha dado falsa o incorrecta aplicación, o derechamente ha dejado de aplicar las reglas de la sana crítica, y ello ha influido sustancialmente en la decisión, se estará en condiciones de acoger el recurso de casación en el fondo y dictar, consecuentemente, sentencia de reemplazo; en la cual recién se podrán conocer nuevamente los hechos, es decir, valorar*”. Si bien lo anterior es correcto en la teoría, en la práctica para acoger una infracción a las reglas de la sana crítica, previamente se debe dilucidar si ésta influye sustancialmente en lo dispositivo del fallo, lo que por regla general supondrá una revisión previa de la prueba. Siguiendo la lógica del fallo recién citado, cabe preguntarse qué ocurriría si la Corte estima infringida las reglas de la sana crítica, y recién allí procede a valorar la prueba y en dicha valoración arriba a la conclusión que –pese a la infracción– el contribuyente tenía la razón. En efecto, por muy evidente que resulte una infracción a las reglas de la sana crítica, no debería acogerse un recurso casación en tal sentido, si el contribuyente igualmente tiene la razón conforme a la prueba aportada en el proceso, ya que no influiría sustancialmente en lo dispositivo del fallo, a menos que acogiéndose el recurso, se

reguladoras de la prueba en materia de prueba legal o tasada, en consecuencia, la Corte se encontraba facultada para revisar, y en definitiva valorar –como un tribunal de instancia– la prueba aportada por el contribuyente. Así, habiéndose acogido el recurso, a juicio del autor se debería haber valorado toda la prueba, explicándose detalladamente el motivo por el cual la prueba aportada no fue suficiente para acreditar las pretensiones del contribuyente.

Es importante destacar que esta dificultad no pasó inadvertida para algunos Ministros de la Corte Suprema, quienes estuvieron por *“disponer que una sala no inhabilitada de la Corte de Apelaciones de La Serena procediera a corregir los vicios cometidos en el pronunciamiento de la sentencia de primera instancia, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 140 del Código Tributario, dada la imposibilidad de la Corte de invalidar de oficio, en este caso, el fallo de alzada”*²²².

5.- CONCLUSIONES

El presente fallo resulta innovador, por cuanto acoge por primera vez una infracción a las reglas de la sana crítica en un juicio tramitado en el marco de la nueva justicia tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, al referirse el fallo a múltiples infracciones de ley, no desarrolló mayormente la infracción al artículo 132 inciso 14° del Código Tributario, especialmente a la hora de determinar qué regla en particular de la sana crítica se vio vulnerada en el fallo recurrido.

Por otra parte se debe considerar que en materia tributaria, dada su alta complejidad técnica, en múltiples ocasiones se deberán manejar determinadas ciencias o artes ajenas a las Ciencias Jurídicas, lo que importa un desafío mayor para la Corte a la hora de acoger un recurso de casación en el fondo fundando en una infracción a las reglas de la sana crítica, por cuanto al momento de valorar la prueba, deberá pronunciarse sobre la misma, independiente de su complejidad.

En este sentido, cabe preguntarse la real efectividad de esta vía a la hora de resolver asuntos que comprendan conflictos que supongan una importante carga probatoria, por cuanto la Corte Suprema, conociendo de un recurso de casación en el fondo, siempre intentará resolver el asunto respetando los hechos, tal y como estos han quedado establecidos por los jueces sentenciadores, lo que implica que en el evento de acogerse

siga un camino alternativo, disponiendo que una sala no inhabilitada de la Corte de Apelaciones respectiva corrija los vicios de conformidad a lo dispuesto en el artículo 140 del Código Tributario.

²²²Indicación que fue desestimada.

una infracción a las reglas de la sana crítica, siempre se corre el riesgo que la prueba no se valore o pondere con la profundidad que se requiere en materia tributaria, cuestión última que podría incluso no ser objeto de recriminación a la Corte, dependiendo de la complejidad y especificidad de la ciencia o arte requerida para la adecuada resolución del asunto sometido a su conocimiento.

6.- BIBLIOGRAFÍA

Alsina, Hugo. (1956). *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*. Vol. I, Segunda edición. Editorial Ediar Soc. Anon. Buenos Aires. pp. 760.

Cárdenas, Marjorie. (2010). *La motivación de las sentencias como un elemento de la sana crítica y el recurso de casación en el fondo*. Revista de Derecho, Consejo de Defensa del Estado, N°24, pp. 67-101.

Coloma, Rodrigo. (2012). *¿Realmente importa la sana crítica?*. Revista Chilena de Derecho, Vol. 39 N°3, pp. 753-781.

Colombo, Juan. (1981). *Sistemas de valoración de la prueba*, (coordinador: Dunlop, Sergio) *Nuevas orientaciones de la prueba*. Editorial Jurídica de Chile, Santiago, pp. 210.

Couture, Eduardo. (1958). *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Tercera edición, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, pp. 492.

González, Joel. (2006). *La Fundamentación de las sentencias y la sana crítica*. Revista Chilena de Derecho, Vol. 33 N°1, pp. 93-107.

González, Miguel. (2011). *De la labor del juez en la apreciación de la prueba de acuerdo con las reglas de la sana crítica*, (director: Verdugo, Mario) *Doctrinas Esenciales, Gaceta Jurídica Derecho Procesal, Tomo II*, Editorial Legal Publishing Chile, Santiago, pp. 1083-1089.

Laso, Jaime. (2009). *Lógica y Sana Crítica*. Revista Chilena de Derecho, Vol. 36 N°1, pp. 143-164.

Rioseco, Emilio. (1995). *La Prueba ante la Jurisprudencia, Derecho Civil y Procesal Civil*. Tomo I, tercera edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, pp. 491.

Rodríguez, Ignacio. (1995). *Procedimiento Civil, Juicio Ordinario de Mayor Cuantía*. Quinta edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, pp. 267.

Normas legales citadas:

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1974). *Decreto Ley N° 824: Ley sobre Impuesto a la Renta*. Diario Oficial, 31 de diciembre de 1974.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1974). *Decreto Ley N° 830: Código Tributario*. Diario Oficial, 31 de diciembre de 1974.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1984). *Ley N° 18.287: Establece procedimiento ante los Juzgados de Policía Local*. Diario Oficial, 7 de febrero de 1984.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2007). *Ley N° 1552: Código de Procedimiento Civil*. Fecha de Publicación: 30 de agosto de 1902.

Jurisprudencia citada:

Ferreira Morales, Gladys con Parsons Bobadilla, Ema (2011): Corte Suprema, 25 de abril de 2011, Rol N° 7213-2010.

Leehelm Cucoh-Petraello, Federico con Rojas Cabrera, Héctor Tadeo (2013): Corte Suprema, 19 de agosto de 2013, Rol N° 9222-2012.

Mella Hoces, Carmen Gloria con S.I.I. VII Dirección Regional Talca (2013): Corte Suprema, 29 de agosto de 2013, Rol N° 6392-2012.

Sociedad Agrícola Ganadera y Forestal Criadero Freire Ltda. con S.I.I (2013): Corte Suprema, 23 de mayo de 2013, Rol N° 6162-2012.

Walmart Chile Comercial S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, 20 de septiembre de 2012, RIT GR-06-00016-2012, RUC N° 12-9-0000117-5.

Walmart Chile Comercial S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2013): Corte de Apelaciones de La Serena, 16 de enero de 2013, Rol N° 17-2012.

Walmart Chile Comercial S.A. con S.I.I (2013): Corte Suprema, 18 de diciembre de 2013, Rol N° 1160-2013.

Zambrano Cisterna, Manuel con Sodimac S.A. (2011): Corte Suprema, 01 de junio de 2011, Rol N° 7896-2010.

7.- ANEXO

Texto completo de la Sentencia:

Santiago, dieciocho de diciembre de dos mil trece.

VISTOS:

En estos autos ruc 12-9-0000117-5, rit GR-06-00016-2012, del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, ingreso N° 1160-13 de esta Corte Suprema, referidos a un procedimiento de reclamación contra la Resolución Exenta N° 104101000068 de la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos de La Serena, de 23 de diciembre de 2011, iniciado por Walmart Chile Comercial S.A., por sentencia de veinte de septiembre de dos mil doce, a fojas 283, se acogió el reclamo, dejándose sin efecto la indicada resolución.

Apelada esa sentencia por la parte del Servicio de Impuestos Internos, el tribunal de alzada de La Serena, por sentencia de dieciséis de enero de dos mil trece, a fojas 310, la confirmó íntegramente.

En contra de esa última decisión la Abogada Jefe del Departamento Jurídico de la IV Dirección Regional La Serena del Servicio de Impuestos Internos, dedujo recurso de casación en el fondo el que se ordenó traer en relación por decreto de fojas 337.

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que según se expresa en el recurso, la sentencia infringió el artículo 31 incisos 1° y 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta en relación a los artículos 21, 59 y 134 inciso 14 del Código Tributario, al dejar sin efecto la resolución reclamada y acceder, consecuencialmente, a la devolución de \$127.331.446, validando erróneamente la pérdida tributaria invocada el contribuyente.

Argumenta que el razonamiento del tribunal vulnera las disposiciones señaladas de la Ley sobre Impuesto a la Renta que indican de manera específica los requisitos para tener por acreditado un gasto -pérdida-, pues en el caso en estudio el

tribunal concluyó, sin mediar análisis de los antecedentes aportados, que estaría probado el crédito que el contribuyente invocó en contra del Fisco.

Explica que la resolución reclamada es el resultado de la falta de concurrencia al llamado del fiscalizador para acreditar la procedencia de la pérdida por la cual se solicita la devolución, caso en el cual la contribuyente, por ser de primera categoría, debía acreditarla por medio de contabilidad completa, lo que no hizo en la etapa administrativa, aportando en sede judicial antecedentes con deficiencias que el mismo fallo reconoce.

Como consecuencia de esa infracción el fallo incurrió en errónea aplicación del artículo 21 del Código Tributario, conforme al cual la carga de la prueba pesa sobre el contribuyente, y artículo 59 del mismo ordenamiento, en cuya virtud el Servicio de Impuestos Internos ejerce sus facultades de fiscalización dentro de los plazos correspondientes.

En la especie, ante la solicitud de devolución, se requirió a la contribuyente que aportara los documentos necesarios para acreditar su procedencia, sin obtener respuesta. En tal caso, la declaración en que invoca un saldo a favor que no encuentra respaldo en ningún antecedente, no es fidedigna, por lo que no podía entenderse, al contrario de lo que razona el fallo, que el Servicio estaba obligado a devolver los montos solicitados.

En relación a la infracción al artículo 132 inciso 14 del Código Tributario, se sostiene que no existió una valoración de la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica, pues aun cuando dicha disposición no contemple un valor intrínseco a los medios de prueba rendidos en los juicios tributarios, sí delimita los parámetros que se deben tener en cuenta para generar convicción en el sentenciador, todo lo cual ha sido obviado en este caso, pues el fallo revela la falta de ponderación de la prueba y hace caso omiso a las deficiencias que el mismo tribunal constató, lo que atenta contra los principios de la lógica, de la no contradicción y de la razón suficiente.

Finaliza solicitando que se invalide el fallo de alzada y se dicte el de reemplazo correspondiente que confirme la resolución reclamada, negando lugar a la devolución solicitada.

SEGUNDO: Que según consta de autos, la contribuyente Walmart Chile Comercial S.A., en su declaración anual de impuesto a la renta por el año tributario 2011, solicitó una devolución por la suma de \$127.331.446 correspondiente a devolución de pagos provisionales mensuales, créditos por gastos de capacitación y pago provisional por utilidades absorbidas. Esa devolución fue denegada a través de la

resolución reclamada, fundándose en que de acuerdo a lo que dispone el artículo 21 del Código Tributario, era de cargo del contribuyente acreditar la procedencia de la devolución, sin que aportara los antecedentes requeridos en la Notificación N° 110200332 para verificar la exactitud de la información consignada en su declaración, la que se consideró como no fidedigna y, por lo tanto, por no acreditada la pérdida tributaria ni los créditos por concepto de impuesto de primera categoría que ella contiene.

TERCERO: Que en orden a resolver la controversia, el fallo consignó que no basta la mera declaración del contribuyente para acceder a la petición de devolución, con lo que este tribunal concuerda, porque de conformidad a lo que dispone el artículo 21 del Código Tributario éste debe probar documentalmente la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir de base para el cálculo del impuesto.

Además consigna que el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala cuáles son los requisitos del gasto y que es menester que sean acreditados fehacientemente ante el Servicio.

Sin embargo, abandonando esa postura, resume la prueba aportada por la reclamante y, sin efectuar análisis alguno, asegura que reúne las características suficientes para demostrar la procedencia de la devolución en cuestión. Así, asienta que *“se allegaron los libros de contabilidad, registros y documentos de respaldo de las anotaciones contables, todo lo cual es el sustento de la declaración de impuesto que contiene la solicitud de devolución. Según estos antecedentes, consta que se efectuaron pagos provisionales y la existencia de utilidades acumuladas a las cuales se imputaron las pérdidas que sostiene la contribuyente”*.

Luego de esas afirmaciones desprovistas de todo fundamento añade que *“efectivamente se aprecian algunas deficiencias en ciertas cuentas, especialmente en la demostración de la efectividad de algunos gastos, sin embargo, no es este Tribunal el llamado por la ley para realizar auditorías tributarias, entre otras razones, porque no lo ha establecido así el legislador”*.

CUARTO: Que en relación a los errores de derecho denunciados, cabe tener en consideración que el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone, en lo pertinente, que *“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio...”*

Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

3°.- las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente...

6°.- sueldos, salarios y otras remuneraciones..."

QUINTO: Que si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley sobre Impuesto a la Renta, esta Corte ha concluido, a partir de la lectura de la norma transcrita, que sin duda se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo "necesarios", esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar.

SEXTO: Que atendiendo a estos conceptos, el gasto debe justificarse fehacientemente ante el ente fiscalizador y ser necesario, sólo así puede considerarse en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, conforme al texto expreso de la ley.

De este modo, el razonamiento del tribunal de segundo grado, al confirmar íntegramente la decisión de primera instancia, resulta errado, pues determina la procedencia de la devolución impetrada sobre la base de tener por acreditado el gasto invocado omitiendo realizar el estudio de los requisitos que la ley impone taxativamente, y que debió haber analizado, lo que no se satisface con la mera enumeración de documentos que el mismo fallo considera deficientes.

SÉPTIMO: Que, entonces, tal como lo señala la parte recurrente, se yerra si se exige al contribuyente de la carga que la ley le impone en orden a justificar la pertinencia de sus pretensiones, contraviniéndose los artículos 21 y 59 del Código Tributario, toda vez que dentro del término legal el Servicio ejerció sus facultades fiscalizadoras, sin que se acreditara en las instancias administrativa y judicial los requisitos de procedencia exigibles a todo gasto, en especial su existencia y pertinencia, conformándose el tribunal con la manifestación unilateral de voluntad del solicitante, desentendiéndose de la insuficiencia probatoria que el mismo enunció, lo

que se aparta de las reglas de la sana crítica, equivocación que ha tenido influencia sustancial en lo dispositivo del fallo porque se ha ordenado, sin sustento, la devolución solicitada, por lo que el recurso habrá de ser aceptado.

Y visto, además, lo que disponen los artículos 764, 765, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **se acoge el recurso** de casación en el fondo deducido por la abogada doña Ximena Aravena Méndez, en representación del Servicio de Impuestos Internos, en lo principal de fojas 312, contra la sentencia de dieciséis de enero de dos mil trece, que se lee a fojas 310, la que por consiguiente es nula y se la reemplaza por la que se dicta a continuación, separadamente y sin nueva vista.

Se previene que el Ministro Sr. Juica no acepta la parte final del considerando Séptimo, desde donde dice “*lo que se aparta de las ...*” y tiene en consideración que el fallo recurrido sí incurrió en error de derecho al aplicar equivocadamente el artículo 21 del Código Tributario.

Acordada luego de desestimada la indicación previa del Ministro Sr. Cisternas y del Abogado Integrante Sr. Luis Bates en orden a disponer que una sala no inhabilitada de la Corte de Apelaciones de La Serena proceda a corregir los vicios cometidos en el pronunciamiento de la sentencia de primera instancia, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 140 del Código Tributario y dada la imposibilidad de esta Corte de invalidar de oficio, en este caso, el fallo de alzada.

Regístrese.

Redacción a cargo del Ministro señor Cisternas.

Rol N° 1160-13.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Sra. Gloria Ana Chevesich R. y el abogado integrante Sr. Luis Bates H. No firman el Ministro Sr. Künsemüller y el abogado integrante Sr. Bates, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar con licencia médica y ausente, respectivamente.

Autorizada por la Ministro de Fe de esta Corte Suprema.

En Santiago, a dieciocho de diciembre de dos mil trece, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.

Sentencia de Reemplazo:

Santiago, dieciocho de diciembre de dos mil trece.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 785 del Código de Procedimiento Civil, se dicta la siguiente sentencia de reemplazo.

VISTOS:

Se reproduce el fallo en alzada, con excepción de sus fundamentos 14 ° a 16°, 19°, 20°, 24° a 29°, que se suprimen.

De la sentencia de casación que antecede se reproducen sus fundamentos Cuarto y Quinto.

Y TENIENDO ADEMÁS, PRESENTE:

Que, la prueba producida en sede judicial no logra desvirtuar los fundamentos de la resolución reclamada, ya que la partida correspondiente a créditos por gastos de capacitación y el porcentaje que representan de las remuneraciones anuales no fue efectivamente probada, lo que determina que no podía reconocerse el derecho a tal ítem en la devolución solicitada. Tampoco se halla fehacientemente establecida la existencia de la pérdida, su monto y las utilidades acumuladas a las que se imputó, pues para superar las exigencias que hacen procedente el gasto y su efecto en la determinación de la renta la prueba debía justificar los gastos invocados, que son inevitables u obligatorios en relación al giro de la contribuyente, que no hayan sido rebajados como costos, que hayan sido pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente y que estén acreditados o justificados ante el Servicio de Impuestos Internos, nada de lo cual ha sucedido. Esos hechos no fueron acreditados al momento de resolverse por el Servicio de Impuestos Internos sobre la procedencia de la devolución, lo que el contribuyente ha reconocido expresamente.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 767 y 782 del Código de Procedimiento Civil:

Se revoca la sentencia apelada de veinte de septiembre de dos mil doce, escrita a fojas 283 y siguientes, y en su lugar se dispone que el reclamo queda rechazado, manteniendo su vigencia y efectos la resolución N° 104101000068, de 23 de diciembre de 2011, de la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos de La Serena.

Regístrese y devuélvase con sus agregados.

Redacción a cargo del Ministro señor Cisternas.

Rol N° 1160-13.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Sra. Gloria Ana Chevesich R. y el abogado integrante Sr. Luis Bates H. No firman el Ministro Sr. Künsemüller y el abogado integrante Sr. Bates, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar con licencia médica y ausente, respectivamente.

Autorizada por la Ministro de Fe de esta Corte Suprema.

En Santiago, a dieciocho de diciembre de dos mil trece, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.

LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIOS Y JUICIO DE COCA-COLA EMBONOR S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

Francisco Javier Barreda Larrea

Asesor tributario, Tax & Legal,
Deloitte Chile.
Abogado,
Universidad de Los Andes.



RESUMEN

Son varias las compañías chilenas que actualmente tienen constituidas agencias y filiales en los denominados “paraísos fiscales”. Algunas de ellas realizan, a través de éstas, distintos procesos de reorganización empresarial. Dichas operaciones no sólo obedecen a la consecución de una eficiencia tributaria, sino también a estrategias comerciales y financieras. En lo que respecta a este artículo, ahondaremos sobre los distintos motivos que están detrás de un proceso de reorganización empresarial y sobre cómo la ley pondera estos motivos. Todo lo anterior a la luz del estudio del fallo de la Corte Suprema y de la Corte de Apelaciones de Arica del año 2012, que hacen suyo lo expuesto por el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica en primera instancia, agregando además otros interesantes elementos que se abordarán de manera más sucinta. El artículo pone el enfoque en la razón de negocio subyacente a la operación que da origen al juicio y que los sentenciadores de primera y segunda instancia luego califican de ilegítima con todas las consecuencias tributarias que ello implica. El fallo de la Suprema no aborda el tema directamente como veremos.

1.- INTRODUCCIÓN

El fallo de la Corte de Apelaciones de Arica de fecha 6 de junio de 2012 que confirma la sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica de fecha 3 de abril de 2012 establece parámetros nuevos con respecto al alcance e importancia del concepto de “legítima razón de negocios”, dentro del contexto de una reorganización empresarial.

Existen muchos elementos interesantes sobre el caso en cuestión que podrían estudiarse a la luz de lo expuesto por los sentenciadores de primera y segunda instancia, como lo serían, por ejemplo, la relación impositiva entre las agencias y filiales con la matriz, la buena fe según el artículo 26 del CT y los gastos e ingresos correlativos para deducir el gasto como pérdida en la RLI, según el artículo 31 de la LIR. Sin embargo, para los efectos de este estudio nosotros sólo profundizaremos en algunos de éstos, centrándonos en el concepto de “legítima razón de negocios” en una reorganización empresarial.

El fallo de la Corte Suprema que confirma los dos anteriores no señala nada respecto del alcance del concepto de “legítima razón de negocios”; pero al confirmar los fallos que le precedieron entendemos que también hace suyas las aseveraciones relacionadas con la materia.

2.- JUICIO TRIBUTARIO

Para efectos de lograr una exposición más clara de las ideas se hace necesario explicar la operación tributaria que da origen a la Resolución N° 85 de fecha 9 de mayo de 2011 emitida por el Departamento de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos, la cual es el sustento para el posterior reclamo tributario presentado ante el TTA de Arica y los respectivos recursos ante los tribunales superiores de justicia, cuya decisión final fue tomada por la Corte Suprema rechazando un recurso de casación en el fondo interpuesto por Coca-Cola Embonor S.A. ante el Servicio de Impuestos Internos, cuyo Rol es el N° 5118-2012.

La operación se enmarca dentro de la compra de las plantas en Chile de Embotelladora Williamson Balfour S.A. Para ello, Coca-Cola Embonor S.A. — la matriz — estableció una agencia en Islas Caimán — paraíso fiscal — llamada Embotelladora Arica, y constituyó, además, una filial denominada Embotelladora Arica Overseas S.A. en el mismo territorio.

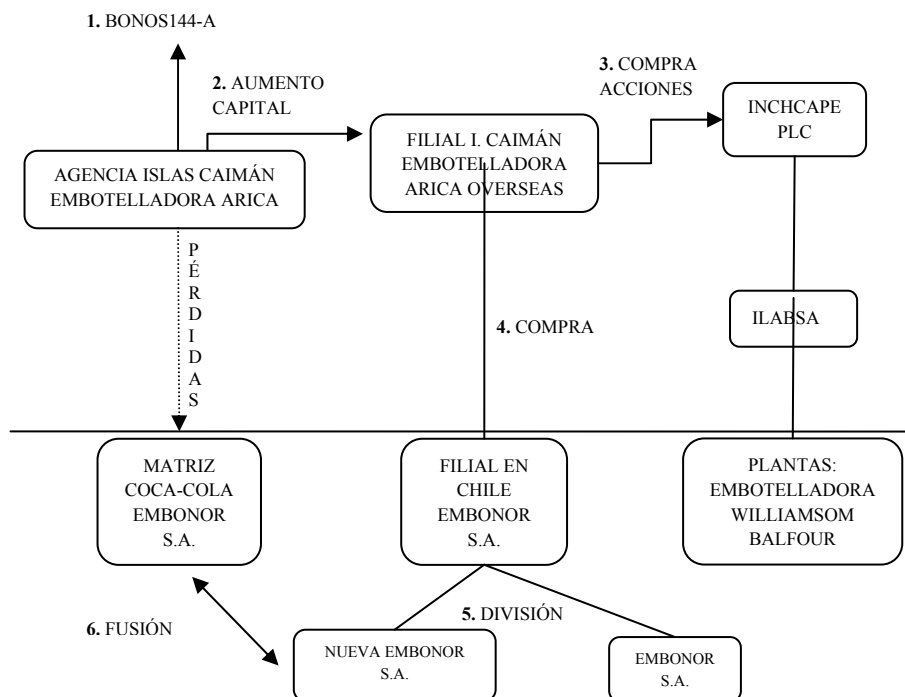
La compra de las plantas se materializaría mediante la adquisición, por parte de la filial, de las acciones de Inchcape PLC, sociedad dueña de otra compañía denominada ILABSA, la cual controlaba a Embotelladora Williamson Balfour S.A.

El dinero para efectuar la compra de acciones que permitía hacerse de las plantas, fue proporcionado a la filial por medio de la agencia a través de un aumento de capital. La agencia previamente había levantado este dinero mediante la emisión de bonos 144-A, en una operación en la que participa el banco J.P Morgan, actuando como colocador de los bonos. Desde ese momento, la agencia tendría que pagar el capital y los intereses a que diera lugar esta emisión de bonos.

Paralelamente, otra filial de la matriz, esta vez establecida en Chile, denominada Embonor S.A., compra las acciones de la filial en Islas Caimán. Luego, esta filial chilena se divide, siendo absorbida la nueva compañía por la matriz.

El siguiente cuadro es una síntesis de la operación antes descrita:

Operaciones de adquisición de planta Coca-Cola Embonor S.A.



Desde la fecha de la emisión de los bonos, la agencia se transformó, en la práctica, en un “colchón” de pérdidas tributarias, generando con el tiempo nuevos endeudamientos ligados al cumplimiento de las obligaciones derivadas de la emisión de bonos inicial.

Consecuencialmente, todos esos intereses que se fueron devengando en el tiempo se asumieron como un gasto por la matriz, por cuanto hablamos de una misma persona jurídica y un mismo patrimonio.

2.1.- Líneas argumentativas

SII: La posición del Servicio de Impuestos Internos respecto de lo ya descrito es que la matriz no había acreditado los gastos por intereses que ocasionaron pérdidas del ejercicio y de arrastre en la agencia y, por consiguiente, en la matriz, por cuanto no puede el contribuyente deducir un gasto si éste no tiene a su vez un ingreso correlativo. Es decir, el ente fiscalizador sostiene que la agencia es un “saco” de deudas de otra compañía (filial en Islas Caimán), y que no correspondía deducir ese gasto como pérdida por la matriz.

EMBONOR: Por su parte, el contribuyente señaló que dichos gastos por intereses no necesariamente deben estar aparejados a la producción de rentas para ser aceptados, sino a la potencialidad de producirlas, y que la filial (otra persona jurídica) sí cumple con la potencialidad de originar rentas gravadas para la matriz en la medida que, por ejemplo, ésta remese utilidades desde la filial a Chile.

SII: A lo anterior señala el ente fiscalizador que en ese caso la vinculación sería entre la filial en Islas Caimán y la matriz, pero no entre la agencia y la matriz.

EMBONOR: El contribuyente plantea que, al ser la agencia una extensión de la matriz, con un mismo patrimonio y personalidad jurídica, se da una potencialidad directa entre la matriz y la filial que permite a la matriz deducir los gastos de la agencia. La matriz y la filial persiguen un mismo giro y, mediante la filial, ella adquirió indirectamente las plantas.

Como hemos descrito, es indudable y un hecho no controvertido el que estamos frente a una operación de reorganización empresarial. Cosa distinta es la calificación que se le da a ella por los sentenciadores.

2.2.- Primera instancia.

En sus considerandos cuadragésimo sexto y cuadragésimo noveno el fallo de primera instancia expone sobre la buena o mala fe que hay detrás de la planificación tributaria,

en la concurrencia de los requisitos del gasto para ser deducidos en la RLI de la matriz y en la licitud de la legítima razón de negocios detrás de esta reorganización empresarial cuando establece:

“que, si se efectuara un análisis académico desde la perspectiva de las ‘Técnicas de la Planificación Tributaria’, sobre la operación descrita, se debería tener presente que en el Territorio de Ultramar del Reino Unido, Islas Caimán, la tributación está determinada sólo por impuestos indirectos, es decir, las rentas, los retiros o distribuciones de utilidades o de capital o flujos de dinero en general, desde el patrimonio de una empresa al de sus accionistas o socios, no están gravados con impuesto directo alguno, por lo que los dineros remesados por concepto de pagos de la deuda, desde la empresa matriz en Chile, a una filial (persona jurídica distinta y de distinta nacionalidad) en ese territorio, tienen como efecto tributario en Chile, el rebajar la Base Imponible de Impuestos (por el hecho de ser un gasto) y, consecuentemente, disminuir el pago de Impuestos a la Renta de Primera Categoría y Global Complementario o adicional, en cada período en que los fondos se remesen o se pongan a disposición del acreedor. Por su parte, en la empresa ubicada en Islas Caimán, se puede distribuir o retirar esos fondos por parte de los socios o accionistas, sin que queden afectos a impuesto o generen efecto tributario alguno.

Si lo anterior lo relacionamos con el hecho que, en definitiva la reclamante Coca-Cola Embonor S.A., es dueña o controladora de la filial en Islas Caimán y los accionistas de ambas empresas son las mismas personas, esas personas podrían recibir fondos, a cualquier título, sin pagar impuesto a la renta. En otras palabras, todos los fondos que Coca-Cola Embonor S.A., destine al pago de la deuda por US\$ 745.000.000, (proveniente de utilidades afectas a impuesto en Chile) con la filial en Islas Caimán, disminuirán la base imponible de impuesto en Chile y pueden ser entregados a los accionistas por esa filial, a cualquier título –incluso utilidades– sin que dichos fondos paguen valor alguno por concepto de impuesto a la Renta o Global Complementario o Adicional, que deberían pagar en Chile. Adicionalmente, la Filial extranjera, como se señaló anteriormente, puede “devolver” los aportes de capital a las aportantes, sin que esas remesas estén afectas a Impuesto a la Renta alguno.

Adicionalmente, este Tribunal no puede eludir la consideración que, si Coca-Cola Embonor S.A., adquirió las plantas productivas mediante la fusión con Nueva Embonor S.A., el año 2005: ¿qué sentido tiene que pague intereses por

créditos para que un tercero las adquiera, antes de que ingresen a su patrimonio, en condiciones que puedo haberlas adquirido directamente? y ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiera, si para que ingresen a su patrimonio debe pagar un precio superior al que el tercero pagó por esas plantas?. No puede este Tribunal concluir otra cosa que la deuda y el pago de los intereses carece jurídicamente de causa”²²³.

Luego, el considerando cuadragésimo noveno del fallo de primera instancia reza:

*“que, por lo expuesto, este Tribunal ha llegado a la convicción que las operaciones descritas, efectuadas por Coca-Cola Embonor S.A., no son una gestión eficiente para la compra de las plantas, sino, por el contrario, han generado 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 S.A., 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 con una **legítima razón de negocio**”²²⁴ (lo destacado es nuestro).*

Estamos hablando de un fallo de primera instancia que decide respecto del caso en cuestión sobre la base de una supuesta ilegítima razón de negocios subyacente en esta reorganización empresarial y, junto con ello, recoge otros conceptos elementales, como son el de “planificación tributaria”, “elusión” y “evasión”. En nuestro criterio, una correcta comprensión del contenido, alcance y sustento legal de estos conceptos podría haber llevado a una decisión distinta por el sentenciador.

²²³Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica de fecha 3 de abril de 2012, en causa Ruc n° 11-9-0000168-3.

²²⁴Sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica de fecha 6 de junio de 2012, en causa Rol n° 3-2012.

2.3.- Segunda instancia.

El considerando décimo cuarto del fallo de segunda instancia señala 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 sólo 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*”²²⁵ (lo destacado es nuestro).

Es decir, el fallo señala que el buscar como objetivo único el eludir un impuesto en un proceso de reorganización empresarial representaría una ilegítima razón de negocios. Pero el mismo considerando también dice que basta una sola legítima razón de negocios para legitimar la reorganización empresarial, y que no habría problema con que concurriera además una búsqueda de evitar el pago de impuesto (elusión), o que, incluso, éste sea el principal motivo de una reorganización empresarial. El Servicio de Impuestos Internos se ha pronunciado al respecto, estableciendo en la Circular N° 45 del año 2001 que existe reorganización empresarial para los efectos de lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario “*cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos*”²²⁶. Todo lo cual lleva a pensar que si existiese al menos una legítima razón de negocios lícita en una reorganización empresarial no importaría que, adicionalmente, se buscara eludir un impuesto.

Manifestamos que nuestro análisis y opinión sobre el caso en cuestión tiene siempre la mirada puesta en la ley y no en la justicia que hay detrás de la norma, sin perjuicio que podamos opinar sobre la pertinencia de una determinada norma jurídica. De tal manera, podría darse la situación de tener que concluir que fue justo el que se condenara al contribuyente en el caso de autos, sin embargo, podríamos también señalar que dicha condena fue ilegal por cuanto no existió un apego irrestricto a la norma tributaria legal y vigente.

²²⁵Sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica de fecha 6 de junio de 2012, en causa Rol n° 3-2012.

²²⁶Circular N° 45 de 2001 del Servicio de Impuestos Internos.

2.4.- Corte Suprema

El fallo de fecha 23 de julio de 2013 que decide rechazar el recurso de casación en el fondo interpuesto por Coca-Cola Embonor S.A., en el considerando segundo, reproduce las alegaciones del Servicio de Impuestos Internos, señalando que el ente fiscalizador “*expresa que si bien conforme a la normativa tributario le asistía el derecho de acogerse a los oficios del Servicio de Impuestos Internos, la sentencia impugnada desconoce dicha posibilidad pues considera que el artículo 26 del Código Tributario sólo es aplicable en la medida que exista un cobro retroactivo de impuestos, y porque la contribuyente se habría encontrado de mala fe, ya que su reorganización empresarial no obedeció a una legítima razón de negocios*”²²⁷. Por consiguiente suponemos que el máximo tribunal ponderó estas aseveraciones, y las hace suyas en el momento en que decide rechazar el recurso de casación en el fondo. Así desprendemos que hubo o tendría que haber existido una valoración del concepto de legítima razón de negocios. Concepto fundamental para este estudio.

El considerando octavo del mismo fallo establece que “*resulta necesario tener en consideración que el recurso de casación en el fondo tiene por objeto velar por la correcta interpretación y aplicación de las normas llamadas a dirimir la controversia, con el objeto de que este tribunal pueda cumplir con la función unificadora del derecho asignada por la ley*”²²⁸. No cabe duda que lo anteriormente expuesto es la misión de la Excelentísima Corte Suprema y en ese supuesto consideramos que la valoración que se hizo en primera y segunda instancia sobre la “legítima razón de negocios”, y que luego es tácitamente validada en la sentencia de casación, juega un rol preponderante en el juicio que analizamos.

3.- PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA, REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL Y ELUSIÓN

3.1.- Doctrina.

Como señalamos en el apartado anterior, antes de entrar en el concepto de “legítima razón de negocios”, debemos primero despejar otras nociones para facilitar una posterior comprensión.

²²⁷Sentencia de la Excelentísima Corte Suprema de fecha 23 de julio de 2013, en la causa Rol N° 5118-2012.

²²⁸Sentencia de la Excelentísima Corte Suprema de fecha 23 de julio de 2013, en la causa Rol N° 5118-2012.

El concepto de “planificación tributaria” no ha sido muy explorado por la doctrina de nuestro país, no obstante ser comúnmente utilizado y cargado de una connotación negativa. Sin embargo, cuando analizamos el trabajo de los autores que sí han profundizado en él, nos encontramos frente a un concepto que dista de esa percepción, como veremos. El autor Samuel Vergara define “planificación tributaria” como: “*un proceso metódico y sistemático, constituido por conductas lícitas del contribuyente, realizadas ingeniosamente con la finalidad de aumentar su rentabilidad financiera fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones legales tributarias que el ordenamiento jurídico establece*”²²⁹.

Por su parte, los autores Rodrigo Ugalde y Jaime García señalan que la planificación tributaria constituye una “*facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas, todo con el fin de obtener un ahorro tributario*”²³⁰.

Nos enfrentamos a dos definiciones que legitiman la planificación tributaria, pero que difieren en cuanto al alcance de este concepto. La primera acota la planificación tributaria al uso de las distintas herramientas tributarias que nuestro ordenamiento jurídico ofrece para obtener un ahorro tributario. Esta definición lleva el concepto a una dimensión activa e instrumental.

En cambio, si nos centramos en el concepto de Ugalde y García dejamos el análisis del uso de las herramientas tributarias y nos centramos en la planificación tributaria entendida como una *facultad*, pudiendo vislumbrarse un claro vínculo entre ambos términos (planificación y reorganización), en el cual sí cabe la posibilidad de reorganización empresarial como una manifestación del ejercicio de la facultad denominada “planificación tributaria”. Ello, en cuanto al hablar de organización de los negocios o actividades económicas se abriría la puerta, por ejemplo, a fusionar una empresa.

Por su parte, entiéndase el concepto de “reorganización empresarial” respecto de una empresa como “*la variación del conjunto de relaciones que inciden en su constitución o funcionamiento*”²³¹. De lo que se infiere de la definición anterior, del autor Antonio Faúndez Ugalde, los procesos de transformación, división, fusión, disminución de

²²⁹Vergara Hernández, Samuel, *Planificación Tributaria & Tributación*. Santiago, Nova Lex, 2006. P.15.

²³⁰Ugalde Prieto, Rodrigo; García Escobar, Jaime, *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Santiago, LexisNexis, 2007, P.53.

²³¹Faúndez Ugalde, Antonio, *Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna*. Santiago, Legal Publishing, 2012, P. 27.

capital, conversión de empresas individuales, así como determinadas situaciones de entidades sin personalidad jurídica (como las sociedades de hecho), al subsanar sus vicios de constitución, por ejemplo, si son formas de reorganización empresarial. Por el contrario, no constituiría una reorganización empresarial un caso como el que describe el autor al referirse a la siguiente situación: *“un empresario individual que tribute en renta presunta y que en el siguiente ejercicio comercial opte por tributar en renta efectiva (...). Sin embargo, se presentan casos en que el Servicio de Impuestos Internos en sus instrucciones ha confundido los alcances de una reorganización empresarial”*²³².

De acuerdo a esta estructura lógica podemos decir con propiedad que el examen de licitud o ilicitud de una operación, entonces, ha de darse respecto del ejercicio de una reorganización empresarial (fusión, división, transformación, entre otros), y no respecto de la planificación tributaria que es una facultad del todo lícita.

La distinción cobra importancia para nuestro estudio dado que el propio fallo de la Corte de Apelaciones de Arica que analizamos yerra al confundir ambos términos y tratarlos como sinónimos cuando el sentenciador de segunda instancia, analizando lo resuelto por el tribunal *a quo*, señala que *“se ha enmarcado dentro de la Litis y pronunciado respecto de toda la reorganización empresarial o planificación tributaria efectuada por el contribuyente que ha incidido en la procedencia o no de declarar como gastos los efectuados en su declaración y que le fueran rechazados mediante la resolución impugnada”*²³³. De tal forma, entendemos que la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica confunde los conceptos en el caso que tratamos o, al menos, da cabida a que se pueda dar una reorganización empresarial como ejercicio de la facultad denominada “planificación tributaria”, que, como dijimos, sería en todo evento lícita. Lo mismo se replica respecto de la Corte Suprema, la cual, en nuestro criterio, valida tácitamente lo expuesto por el tribunal de alzada desde el momento que no se pronuncia al respecto.

3.2.- Código Tributario y reorganización empresarial.

El artículo 59 del Código Tributario recoge este concepto cuando señala que el plazo de nueve meses que tiene el Servicio para citar, liquidar o formular giros, una vez recibida la documentación por parte del contribuyente, se extenderá a doce meses *“...cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización*

²³²Faúndez Ugalde, Antonio, Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna. Santiago, Legal Publishing, 2012, P.28.

²³³Sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica de fecha 6 de junio de 2012, en causa Rol n° 3-2012.

*empresarial...*²³⁴. Es decir, la ley entiende que el análisis de estos procesos a veces puede revestir configuraciones complejas que dificulten y hagan más demoroso comprender lo que hay detrás de una reorganización. En nuestro criterio esto no implica que la norma investigue tácitamente el fondo o substancia detrás de un proceso de reorganización empresarial, sino, sencillamente, extiende el plazo de fiscalización por entender que el análisis de estas operaciones es más complejo que la lectura que pueda darse respecto de una operación aislada.

Por otra parte, el artículo 64 del mismo cuerpo legal no permite al ente fiscalizador cuestionar el fondo de una división o fusión por creación o por incorporación de sociedades (formas de reorganización empresarial), debiendo el contribuyente cumplir solamente con conservar registrado el valor tributario que mantenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante para no sufrir una eventual tasación de la base imponible.

Tampoco el SII podrá tasar la base imponible “*cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización empresarial, por cuanto en estos casos si debe existir adicionalmente una legítima razón de negocios*”²³⁵. Cuando este artículo menciona a otros procesos de reorganización empresarial se refiere, tanto a transformaciones, disminuciones de capital, conversión de empresas individuales, como también a

²³⁴Artículo 59 del Código Tributario. Este artículo podría cambiar de acuerdo al proyecto de ley enviado al Congreso con fecha 1 de abril de 2014, planteándose agregar al inciso tercero lo siguiente: *Tampoco se aplicarán estos plazos en los casos a que se refieren los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies y en artículos 41G y 41H de la ley sobre impuesto a la renta.* Adicionalmente se plantea eliminar la *fatalidad* de los plazos de prescripción para poder alternativamente citar, liquidar o girar un impuesto. Finalmente se pretende incorporar nuevas normas sobre jurisdicción en la fiscalización de contribuyentes en que hayan existido operaciones entre partes relacionadas.

²³⁵Artículo 64 del Código Tributario. Norma no modificada en proyecto de ley enviado al Congreso con fecha 1 de abril de 2014, pero sí tratada en distintas disposiciones, siendo destacable para nuestro estudio aquella mención a través de la cual se modificaría la Ley N° 20.712, a contar del 1 de enero de 2017, en su artículo 81 n°4 parte final, en el sentido de establecer que *no procederá la facultad de tasar en los casos de división o fusión de fondos de inversión, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies del Código Tributario, y se mantendrá para efectos tributarios el valor de los activos y pasivos existentes en forma previa a dichas operaciones en los fondos de inversión fusionados o divididos. En los casos de fusión, transformación o división de fondos de inversión se aplicarán las normas dispuestas en la Ley sobre Impuesto a la Renta y Código Tributario para las sociedades anónimas.*

determinadas situaciones de entidades sin personalidad jurídica, como las sociedades de hecho, al subsanar sus vicios de constitución.

3.3.- Normativa del SII y reorganización empresarial.

La Circular N° 124 del año 1975 emitida por el Servicio de Impuestos Internos diferenciando los conceptos de “fusión” y “absorción” señala que *“en la fusión nace una nueva sociedad y en la absorción desaparece la sociedad absorbida continuando la otra su existencia legal sin que por ello deba sufrir reorganización”*²³⁶. No sólo la circular yerra en la definición de los conceptos, asunto que excede el alcance de este estudio, sino que a su vez, desconoce la reorganización empresarial como elemento común y presente en ambas operaciones.

Posteriormente en la Circular N° 45 del año 2001 el SII señala que *“en todo caso, debe tenerse presente, que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida”*²³⁷ (lo destacado es nuestro). La circular alude al artículo 64 del Código Tributario, que hablando de otros procesos de reorganización empresarial (no incluye fusión y división), señala que éstos sí deben tener una legítima razón de negocios subyacente a la operación. Es necesario dejar en claro que la búsqueda de un ahorro tributario podría considerarse como una legítima razón de negocio presente en una operación. Luego desarrollaremos más este tema.

Por la redacción de la Circular N°45 se infiere que ella se refiere a la legítima razón de negocios como un todo, es decir, invita a hacer un análisis integral de todos los motivos que mueven al contribuyente y no se queda con el análisis de uno en particular que, de concurrir, pudiese contaminar toda la operación, como algunos consideran que ocurre cuando en una reorganización se busca también la elusión tributaria. De ello se desprende que cuando habla de *“y no una forma para evitar el pago de impuestos”* nos dice tácitamente que la elusión no puede ser la principal razón buscada por el contribuyente en la reorganización empresarial, aunque sí admite la elusión, puesto que ella es lícita.

Así las cosas, el Servicio a través de su normativa establece que la elusión no puede ser el principal móvil buscado en estos “otros” procesos de reorganización empresarial

²³⁶Circular N° 124 de 1975 del Servicio de Impuestos Internos.

²³⁷Circular N° 45 de 2001 del Servicio de Impuestos Internos.

de los que habla el artículo 64 del CT. Pero, por otra parte, no nos esclarece los criterios que permitan analizar cuándo la elusión presente en una operación se transforma en el motivo principal buscado, que deslegitimaría a la reorganización, dando lugar a la tasación del SII.

En ese sentido, nosotros consideramos que pueden haber innumerables móviles lícitos que lleven a un contribuyente a una reorganización empresarial como podría ser la búsqueda de “*un nivel adecuado de liquidez a fin de afrontar los compromisos de pago. Lo que supone financiar adecuadamente las necesidades de inversión en activos circulantes y lograr equilibrios entre cobros y pagos a corto plazo para evitar dificultades de tesorería*”²³⁸. Es decir, cabe la pretensión legítima de lograr mejores condiciones de endeudamiento y la pretensión de un ahorro tributario. Con ello podríamos decir *a priori* que la operación que analizamos en particular perseguiría legítimos intereses al obtener una mayor eficiencia financiera logrando excelentes condiciones de endeudamiento en la adquisición de las plantas en Chile.

3.4.- Reorganización empresarial y elusión.

El artículo 97 N°4 del Código Tributario es enfático en señalar que se sanciona “*el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo*”²³⁹ (lo destacado es nuestro).

Esta norma recién transcrita es una norma punitiva vigente, contenida en nuestro código, y también aplicable a una reorganización empresarial, la cual ataca la elusión pero que, a la vez, requiere necesariamente de la concurrencia de un ánimo doloso en el actuar. Es decir, no se sanciona la elusión propiamente tal sino sólo en la medida que haya concurrido dolo, entendido desde la esfera penal y no civil.

²³⁸Rivas Coronado, Norberto y Paillacar Silva, Carlos. Aplicación de los conceptos de imagen fiel y legítima razón de negocio, Escuela de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Panamericana. México, Boletín n°21-2008, P. 6.

²³⁹Artículo 97 del Código Tributario. Norma modificada en proyecto de ley enviado al Congreso con fecha 1 de abril de 2014. Modificación irrelevante para los efectos de este estudio. Ellas dicen relación con agregar al numeral 6, sanción al que incumpla o entrase la obligación de implementar y utilizar sistemas tecnológicos de información conforme al artículo 60 ter y, por otra parte, se agrega multa al contribuyente que haya deducido los gastos o hecho uso del crédito fiscal, respecto de los vehículos y aquellos incurridos en supermercados y comercios similares, a que se refiere el artículo 31, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin cumplir con los requisitos que dicha disposición establece.

Cuesta entender esta norma puesto que la elusión es lícita, pero el dolo, en este caso la convertiría en ilícita y, en definitiva, lo que hace la norma es una especie de transformación de elusión en evasión, ello por cuanto la descripción del tipo se asemeja a un comportamiento de evasión, aunque en la redacción se ocupa el término “eludido” que relacionamos a elusión. El autor Martínez Cohen hace un distingo señalando que *“el tipo penal en cuestión sanciona dos situaciones distintas: el empleo de otros procedimientos dolosos tendientes a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones (claramente la evasión dolosa), y el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a burlar el impuesto (elusión dolosa)”*²⁴⁰.

De tal forma, cuando el fallo de primera señala que: *“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 S.A., 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’”*²⁴¹, estaría describiendo una situación bastante parecida a la contenida en el artículo 97 N°4, dado que esta operación, según el fallo, tendría todos los elementos del tipo penal descrito en la norma. Cuando se indica que el contribuyente estaría tratando de “dar la apariencia de plausible a una operación”, ello conlleva un engaño y en ese sentido existiría un dolo encaminado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o, al menos, a burlar el impuesto. Cabe precisar que con lo anterior, no pretendemos establecer que el juez de primera instancia haya querido darle una connotación penal al actuar del contribuyente.

Hemos visto así que nuestro ordenamiento jurídico contiene una norma que rara vez se aplica. Si dicho artículo se pusiese realmente en práctica por nuestros tribunales de justicia, probablemente la recaudación tributaria sería más alta, disminuiría el ánimo de torcer el espíritu de la ley tributaria y eventualmente no sería necesario el planteamiento de una reforma tributaria profunda, con la cantidad de implicancias que lo anterior conlleva. No es utopía: estamos hablando de una norma contenida en nuestra actual ley tributaria.

El considerando décimo octavo del fallo de la Corte Suprema Rol N°4038-2001, en la causa “Inmobiliaria Bahía S.A. con el SII”, señala acogiendo el recurso de casación en

²⁴⁰Martínez Cohen, Rafael. *El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso del derecho*. Revista de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, n° XXIX, 2007, P. 368.

²⁴¹Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica de fecha 3 de abril de 2012, en causa Ruc n° 11-9-0000168-3.

el fondo “*que, así, el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida*”²⁴². Entendemos que cuando la Excelentísima Corte Suprema señala que la elusión no tiene que ser necesariamente antijurídica, nos estaría diciendo que la elusión es lícita por regla general y que ella será ilícita cuando concurra dolo de conformidad al artículo 97 N° 4 del CT.

3.5.- Ley N° 20.630

Llama la atención el hecho de que el propio Mensaje Presidencial de fecha 2 de agosto de 2012, por el que se inicia el proyecto de ley que perfecciona la legislación impositiva, en dos ocasiones menciona la expresión “arbitraje tributario” que, en nuestro criterio, no es más que un eufemismo del concepto de “elusión tributaria”. También pensamos que pudo haber querido referirse al concepto de “planificación tributaria”, término que no tiene refugio en nuestra ley.

Refiriéndose a los principios del proyecto, dicho mensaje establece que aquel “*contiene, asimismo, un conjunto de medidas de perfeccionamiento tributario que buscan poner término a exenciones injustificadas y cerrar diversos vacíos legales que permitían el arbitraje tributario*”²⁴³. Por otra parte, y dando más luces sobre este concepto, reza el mensaje que “*el aumento de la recaudación se verificará por el cierre de ciertas exenciones y vacíos legales que permiten el arbitraje tributario por parte de los contribuyentes*”²⁴⁴. Es decir, precisa que el sujeto activo de este novedoso término es el contribuyente. Hemos buscado información que dé cuenta de este “arbitraje tributario” y no hemos encontrado nada en el derecho nacional, jurisprudencia o derecho comparado que nos lleve a acercarnos al alcance de este concepto. De tal modo, sólo podemos sostener que esta creación lingüística no es más que un circunloquio del concepto de “elusión” o, al menos, de “planificación”; concepto último que, como vimos, sólo es tratado por la doctrina y, a veces, también recogido erróneamente por la jurisprudencia, como se da en el caso que nos convoca.

De tal forma, podríamos suponer entonces que parte de las modificaciones incorporadas en la Ley N° 20.630 constituirían normas anti-elusivas. Por otra parte,

²⁴²Sentencia de la Excelentísima Corte Suprema de fecha 28 de enero de 2003, en la causa Rol n°4038-2001.

²⁴³Mensaje Presidencial n°182-360 por el que se inicia tramitación de Ley N° 20.630, P. 6.

²⁴⁴Mensaje Presidencial n°182-360 por el que se inicia tramitación de Ley N° 20.630, P. 7.

veremos en otro apartado de esta publicación que en el presente año 2014 se están planteando reformas y enmiendas tributarias que sí atienden directamente a incluir normas anti-elusivas.

4.- LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIOS

Como ya señalamos, el artículo 64 del Código Tributario no permite al ente fiscalizador cuestionar el fondo de una división o fusión societaria, debiendo el contribuyente sólo cumplir con conservar registrado el valor tributario que mantenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante para no sufrir una eventual tasación de la base imponible.

Cosa distinta ocurre respecto de otros procesos de reorganización empresarial descritos en la ley, por cuanto en estos casos sí debe existir adicionalmente una legítima razón de negocios. El Código Tributario habla de “una” legítima razón de negocio. Es decir, sólo pide que exista una razón de negocio que justifique esas otras clases de reorganización empresarial.

La búsqueda de una obtención de ahorro fiscal, a nuestro juicio, sí constituye una legítima razón de negocios. Esa búsqueda puede tener su origen en una legítima justificación económica relevante para cualquier compañía. Las empresas necesitan optimizar sus recursos, y los impuestos sí forman parte de ese análisis.

Sin embargo, el estudio sobre la licitud tiene que revestir una mayor profundidad. Estamos conscientes de que la ambigüedad con la que la ley actual trata este tema no nos permite dar una respuesta para poder determinar el alcance de cuando el ahorro tributario es legítimo o no.

Para que no se produzcan extralimitaciones con la búsqueda del ahorro tributario, deben concurrir otros supuestos adicionales que permitan establecer cuándo estamos frente a una operación en que se busque un legítimo ahorro fiscal. En ese sentido, si dicho propósito fuese la única o principal razón de negocios buscada por el contribuyente en una determinada reorganización empresarial, y, además, dicha operación fuese elusiva, nos parecería un criterio suficiente para deslegitimar esa búsqueda de ahorro tributario. Ello es concordante con la jurisprudencia de nuestros tribunales superiores de justicia (C.S. Rol N°4038-2001), en el sentido de que la elusión no necesariamente es antijurídica. Asimismo, las propias circulares del Servicio de Impuestos Internos (68-1996 y 45-2001), al tratar la legítima razón de negocios, mencionan un ejemplo de ilicitud utilizando el concepto “evitar”, que

asociamos a elusión según la Diccionario de la Real Academia Española²⁴⁵. Sin embargo, en dichas circulares, y en la jurisprudencia judicial, no se definen los criterios relativos al cuándo o en qué circunstancias dicha elusión deslegitimaría el negocio. Nosotros pensamos que esa elusión deslegitima la operación cuando ella es la única o principal razón de negocio buscada.

Lo anterior es concordante con el Mensaje N° 24-362 de la Presidenta Michelle Bachelet, cuando plantea a la Honorable Cámara de Diputados que por medio del Proyecto de Reforma Tributaria “*se establece una Norma General Anti-elusión. En virtud de ella, la administración tributaria podrá cuestionar los acuerdos, estructuras u otras actividades llevadas a cabo por las empresas cuando tales actividades se hayan llevado a cabo con la finalidad exclusiva o principal de eludir el pago de impuestos*”²⁴⁶ (lo destacado es nuestro). Sin embargo, cabe señalar que tanto el Mensaje como el proyecto de ley no mencionan siquiera el concepto de legítima razón de negocio, prefiriéndose hablar de un nuevo concepto análogo pero de connotación negativa; nos referimos al “abuso tributario”, término contenido en el artículo 4 ter y en torno al cual pensamos se suscitará un amplio debate para poder determinar su real sentido y alcance. Dicho artículo comprendería procesos de fusión, división, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios.

La legítima razón de negocios es también recogida en la LIR, cuando el artículo 38 de ella señala: “*Tratándose de la asignación de acciones o derechos sociales en sociedades constituidas en el país efectuada desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, el Servicio carecerá de la facultad de tasar con tal que dicha asignación obedezca a una legítima razón de negocios, no origine un flujo efectivo de dinero para la matriz y sea efectuada y registrada en la contabilidad del establecimiento permanente al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en ella*”²⁴⁷. Este artículo se refiere a rentas de agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile. Es decir, cuando el artículo analizado menciona la expresión “legítima razón de negocios” lo hace considerando el supuesto en que la matriz se encuentre en el extranjero, supuesto que, como vimos, no se da en el caso de “Embonor”. Sin embargo, nos parece interesante constatar que la ley sí trata la razón de negocio en

²⁴⁵Diccionario Real Academia Española, s. v., www.rae.es

²⁴⁶Mensaje n° 24-362, de fecha 1 de abril de 2014, de la Presidente Michelle Bachelet Jeria, sobre el *Proyecto de Ley de Reforma Tributaria* que modifica el sistema de la tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

²⁴⁷Artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Norma no modificada en proyecto de ley enviado al Congreso con fecha 1 de abril de 2014.

operaciones offshore. Queda así un vacío legal respecto del alcance del término en operaciones que involucren varios países y donde la matriz se encuentre en Chile.

La misma LIR, en el artículo 41-B, señala las reglas que deben seguir las empresas constituidas en Chile cuando éstas tienen agencias u otros establecimientos permanentes en el extranjero, y nada dice dicha norma sobre el concepto de “legítima razón de negocios”; cuestión que confirma el hecho de que existe un vacío legal en esta materia específica.

Dado que en la ley no se resuelve este tema particular, pensamos que para poder dilucidarlo se debería recurrir al ya comentado artículo 64, al tratarse de una reorganización empresarial que involucra distintos países pero cuyos efectos se radican en Chile. En la misma línea está el Oficio N° 115 del mes de enero de 2013, que señala: *“la norma de excepción del inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario, es aplicable también a las sociedades extranjeras cuando los efectos de la reorganización se producen y agotan en Chile”*²⁴⁸. Cuando menciona la norma de excepción, se está refiriendo a la que establece el requisito de la “legítima razón de negocios” en la reorganización empresarial.

4.1.- Concepto.

Si bien dijimos que los conceptos de “planificación tributaria” y “reorganización empresarial” eran poco tratados por la doctrina, al estudiar el de “legítima razón de negocios” nos dimos cuenta de que éste ha sido aún menos explorado. Se ha definido como *“el acto lícito, contrario al fraude de ley tributaria, que sustenta la actuación del contribuyente y que permite dar cumplimiento a la obligación tributaria, exento de contingencias tributarias”*²⁴⁹. Poco se profundiza respecto del acto mismo. Creemos que tanto la forma como la substancia debiesen estar presentes en el análisis de un negocio en particular, siendo ambas consideradas igualmente importantes en el juicio que se haga.

Como bien señalan los autores Rivas y Paillacar *“es razonable pensar que la razón económica y de negocios existe en la empresa desde su constitución y debe estar presente en la toma de decisiones en forma de gerencia de negocios – en especial en la denominada planificación tributaria – y en los procesos de reorganizaciones*

²⁴⁸Oficio n° 115 de 2013 del Servicio de Impuestos Internos.

²⁴⁹Rivas Coronado, Norberto y Paillacar Silva, Carlos. *Aplicación de los conceptos de imagen fiel y legítima razón de negocio*, Escuela de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Panamericana. México, Boletín n° 21-2008, P.9.

*empresariales*²⁵⁰. De tal manera, éste es un concepto que atañe tanto a la forma como al fondo en una reorganización empresarial.

4.2.- Propuestas y reformas.

En el presente año 2014 se ha planteado, en el contexto de las propuestas de reforma tributaria, incorporar una norma que permita sancionar a aquellos contribuyentes que incurran en prácticas elusivas sólo a “razones tributarias” y no atendiendo a la naturaleza detrás de la operación. Ello apunta a consagrar legalmente el principio de la “substancia por sobre la forma” en materia tributaria. Pero, lo cierto es que no existe pronunciamiento sobre qué debiera entenderse por “legítima razón de negocios”; concepto controvertido, cuya aclaración es fundamental dejar zanjada en la ley.

Como dijimos en otro apartado, el proyecto de ley sobre reforma tributaria presentado con fecha 1 de abril de 2014 nada dice del concepto *legítima razón de negocios*, y se mantienen vigentes las normas que lo incluyen dentro de nuestro ordenamiento jurídico tributario. Por el contrario, el nuevo proyecto de ley incorpora el concepto de “abuso tributario” en su artículo 4 ter, y, por otra parte establece una sanción para los asesores tributarios en caso de que se incurra en dicho abuso, de acuerdo a lo consignado en el artículo 100 bis. Igual sanción se aplicaría en caso de que concurra “simulación” de conformidad al nuevo artículo 4 quáter, pero la norma es bastante escueta en cuanto a sus supuestos y alcance. Consideramos peligroso el que haya tanta falta de claridad en estos conceptos, cuya mala calificación podría conllevar efectos perniciosos para cualquier contribuyente y/o asesor tributario.

Respecto de la simulación, el contrato simulado en materia tributaria, según la opinión del profesor Martínez Cohen, sería “*aquel en que dos o más personas se conciertan para engañar y perjudicar al Fisco*”²⁵¹. El autor distingue entre simulación lícita e ilícita en materia tributaria, señalando que la ilícita se refiere a la que pone como objetivo el afectar las arcas fiscales y sostiene que “*el fenómeno de la simulación ilícita se corresponde claramente con el de la evasión, no así el de planificación*”

²⁵⁰Rivas Coronado, Norberto y Paillacar Silva, Carlos. *Aplicación de los conceptos de imagen fiel y legítima razón de negocio*, Escuela de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Panamericana. México, Boletín n° 21-2008, P.6.

²⁵¹Martínez Cohen, Rafael. *El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso del derecho*. Revista de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, n° XXIX, 2007, P. 357.

tributaria y el de elusión”²⁵². Claramente, estas nuevas normas se enmarcan dentro de las medidas anti-elusivas de acuerdo a lo señalado en el Mensaje Presidencial. Por ello habría un error, por cuanto, esta simulación ilícita se estaría vinculando con la elusión, en circunstancias que su análisis iría ligado a la evasión tributaria como señala el autor Martínez Cohen. Siendo coherentes con lo expuesto y lo establecido en doctrina, lo que debiese haber dicho la norma contenida en el proyecto de ley, es que se establece una norma que ataca la evasión tributaria contenida en la simulación ilícita.

En cuanto al abuso tributario el artículo 4 ter reza que *“para estos efectos, se entenderá que existe abuso 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, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios”*²⁵³. Siguiendo con la misma lógica, es claro que en esta norma se confunden nuevamente los conceptos de “elusión” y “evasión”, en el entendido de que la elusión implica el que un contribuyente evita el nacimiento de una obligación tributaria mediante actos lícitos; pero esta disposición recién transcrita incluso se sitúa en el evento de que ya exista una obligación tributaria, lo que transformaría dicha norma en una medida anti-evasión.

Por el contrario, sabemos que el concepto de “legítima razón de negocios” actualmente no está definido legalmente y el Servicio de Impuestos Internos se ha pronunciado sólo señalando ejemplos no taxativos de operaciones que no implicarían una legítima razón de negocios, sin establecer a modo afirmativo qué se entendería por legítimo, ni tampoco qué requisitos, criterios o razonamientos le servirían para juzgar un negocio en particular; todo lo cual deja el tema en un “limbo jurídico”. En nuestro criterio, es necesario clarificar el concepto desde el Congreso, a fin de entregar seguridad jurídica. En lugar de esto, el nuevo proyecto de ley entrega la calificación del “abuso” al

²⁵²Martínez Cohen, Rafael. *El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso del derecho*. Revista de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, n° XXIX, 2007, P. 358.

²⁵³El artículo 4 ter propuesto en el proyecto de ley de fecha 1 de abril de 2014 establece requisitos copulativos (indicación de fecha 14 de abril) para poder considerar que los actos son abusivos. Ellos son: “a) *Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y, b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios*”. Entendemos que de la redacción del punto b) se estaría cuestionando una reorganización en la medida que el ahorro tributario fuese el único o principal fin buscado en la/s operación/es.

Servicio de Impuestos Internos (resolución del Director e informe favorable)²⁵⁴ de conformidad a la parte final del artículo 4 ter en relación con el artículo 4 quinquies; cuestión que nos parece del todo riesgosa.

Es menester constatar el hecho de que la ley sobre derivados entregaba específicamente a la autoridad fiscal la facultad de establecer, mediante resolución fundada, si existía o no una legítima razón de negocios en una determinada operación contenida en esa ley; criterio legal que nos parecía peligroso aplicar en una eventual reforma tributaria, dado que esa incertidumbre del “caso a caso” podría conllevar una inacción de los empresarios y asesores a la hora de emprender nuevos negocios o asesorías integrales que pudieren implicar también un legítimo ahorro tributario, con todo lo que ello representaría para un país que quiere seguir creciendo. Aparentemente, esta técnica legislativa se replicó ahora respecto de la calificación del abuso tributario, lo cual nos parece preocupante. La autoridad fiscal, parte interesada en la obtención de una mayor recaudación, sería quien decida sobre un eventual abuso del contribuyente, cuestión que podría generar una posterior judicialización innecesaria sobre estas materias. Lo anterior se vería agravado por el hecho de que en dicha calificación también se verían involucrados los asesores que hubiesen participado en el diseño, planificación o implementación de los actos, contratos o negocios constitutivos del abuso; con una multa de un cien por ciento de todos los impuestos que deberían haberse pagado. Ello haría que detrás de cada operación, tanto el asesor como el contribuyente asuman a medias el riesgo en el ahorro tributario buscado que luego pueda ser calificado por el Servicio de Impuestos Internos como un abuso.

En ese sentido, el Oficio N° 857 de abril de 2008 es bastante elocuente al manifestar que *“la legítima razón de negocios es una condición que debe ser calificada por este Servicio, con ocasión del ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, no correspondiendo en todo caso que este organismo efectúe dicha calificación, por cuanto esta última es una cuestión de hecho que debe ser apreciada en su debida oportunidad, dentro de los plazos que al efecto consagra el artículo 200 del Código Tributario”*²⁵⁵. Si la propia ley sobre derivados entregó la calificación sobre la licitud respecto de un negocio al SII, y no se ha hecho lo mismo respecto de otras materias, estamos seguros de que respecto de éstas no cabe potestad legal para que el agente fiscalizador las califique. De ahí la importancia de que la ley establezca los criterios que delimitan este concepto.

²⁵⁴Indicaciones N° 55-362 al Proyecto de la Reforma Tributaria que modifica el sistema de la tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario N° 55-362, de fecha 14 de abril de 2014, de la Presidente Michelle Bachelet Jeria.

²⁵⁵Oficio N° 857 de 2008 del Servicio de Impuestos Internos.

Desafortunadamente, como hemos constatado respecto del “abuso tributario”, la calificación sobre la concurrencia de éste correspondería exclusivamente al Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo al nuevo proyecto de ley de fecha 1 de abril de 2014 ya mencionado y de acuerdo a las indicaciones al mismo, enviadas a la Honorable Cámara de Diputados, días después. Si se siguiese la misma lógica respecto de la legítima razón de negocios, su calificación – en caso de que ella se defina legalmente – también se tendría que otorgar a la autoridad fiscal de acuerdo a la última tendencia, lo cual, como ya dijimos, nos parecería errado y riesgoso.

5.- CONCLUSIONES

La “legítima razón de negocios” es un término que se comprende sólo y en la medida en que se aclaren primero otros conceptos tan básicos como “planificación tributaria”, “reorganización empresarial” y elusión. Quizás, la relación más difícil de esclarecer es la que existe entre “elusión” y legítima razón de negocios. Nuestra ley no despeja todos los supuestos en que se relacionan estas expresiones.

Para los efectos de este estudio podemos observar en nuestro Código Tributario dos sanciones para evitar la elusión tributaria. Una, consistente en la tasación de la base imponible, cuando hablamos de procesos de reorganización empresarial distintos a la fusión y división en donde la principal razón de negocios buscada sea la de eludir impuestos, como lo establece el artículo 64 del Código Tributario. En segundo lugar, fija una multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del impuesto y presidio menor en sus grados medio a máximo cuando se empleen procedimientos dolosos que eludan tributos, de conformidad al artículo 97 n°4.

En el resto de los casos la elusión es lícita, primando de esta forma, según pensamos, el principio de la “forma por sobre la substancia”, pero con ciertos matices. La ley y el derecho están hechos de excepciones, aunque siempre van a existir quienes traten de radicalizar un concepto. Esta radicalización ocurre también respecto del juzgamiento de la forma y substancia en una reorganización empresarial.

En el caso de “Embonor”, entendemos que se pone en práctica la planificación tributaria a través de distintas reorganizaciones empresariales individualmente consideradas. Por un lado, algunas constituyen fusiones y otras divisiones, que, como vimos, tienen un tratamiento distinto, y, a nuestro modo de ver, dichas fusiones y divisiones no serían tasables o impugnables bajo ningún supuesto. Cosa distinta ocurre respecto de los otros pasos de esta operación, por cuanto en éstos sí creemos que existe elusión. Elusión que, como vimos por regla general es lícita y cuya sanción excepcionalmente se daría cuando el contribuyente buscara única o principalmente

eludir impuestos en dicha operación. En el litigio analizado no se profundiza sobre este último punto, y, de tal forma, es imposible atribuir responsabilidad cuando no ha habido un análisis sobre un tema medular en el caso en cuestión.

No habiéndose hecho el análisis pertinente, mucho menos podríamos decir que exista dolo en estas otras operaciones. Creemos que el juicio sobre una eventual mala fe de los contribuyentes debiese ser abordado siempre con mayor cuidado.

De tal forma, si los criterios y requisitos sobre lo que implica realmente una legítima razón de negocios estuvieren establecidos *ex ante*, quizás el juez podría argumentar que la elusión fue la principal razón de negocios buscada en una de estas otras reorganizaciones empresariales, y, por tal motivo, condenarla. Pero, como no los hay, y las sentencias que se analizaron tampoco profundizaron en dicho concepto, nos parece que la decisión de los sentenciadores, sobre este punto fue apresurada.

Es fundamental dejar establecida por ley la definición de “legítima razón de negocios”; así, tanto el Servicio de Impuestos Internos como los contribuyentes tendrán un escenario de acción claro, preciso y acotado.

Lamentablemente, el proyecto de ley sobre reforma tributaria presentado con fecha 1 de abril de 2014, no contiene norma alguna que dé más luces sobre este concepto y, por el contrario, incorpora dos conceptos más polémicos y poco claros, como lo son los de “abuso tributario” y “simulación”, dándole al Servicio de Impuestos Internos la facultad exclusiva de calificar cuándo éstos concurren.

6.- BIBLIOGRAFIA

Fáúndez Ugalde, Antonio. (2012). *Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna*. Santiago. Editorial Legal Publishing.

Martínez Cohen, Rafael. (2007), *El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso del derecho*. Revista de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, N° XXIX.

Rivas Coronado, Norberto & Paillacar Silva, Carlos. (2008). *Aplicación de los conceptos de imagen fiel y legítima razón de negocio*, *Escuela de Ciencias Económicas y Empresariales*. Universidad Panamericana. México, Boletín N° 21.

Ugalde Prieto, Rodrigo & García Escobar, Jaime. (2007). *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Santiago. Editorial LexisNexis.

Vergara Hernández, Samuel. (2006). *Planificación Tributaria & Tributación*. Santiago. Editorial Nova Lex.

Sentencia de la Excelentísima Corte Suprema de fecha 28 de enero de 2003, en la causa Rol N° 4038-2001.

Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica de fecha 3 de abril de 2012, en causa Ruc N° 11-9-0000168-3.

Sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica de fecha 6 de junio de 2012, en causa Rol N° 3-2012.

Sentencia de la Excelentísima Corte Suprema de fecha 23 de julio de 2013, en la causa Rol N° 5118-2012.

S.E el Presidente de la Republica. (2012). *Mensaje Presidencial N° 182-360 por el que se inicia tramitación de Ley N° 20.630*. Chile.

S.E el Presidente de la Republica. (2014). *Mensaje Presidencial N° 24-362: Inicia un proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario*. Chile.

S.E el Presidente de la Republica. (2014). *Oficio N° 55-362 al Proyecto de la Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario*, de fecha 14 de abril. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (1975). *Circular N°124: Tributación de los aportes de Bienes Corporales Muebles en Decreto Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2008). *Oficio N°857: Efectos tributarios de la reorganización empresarial*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2001). *Circular N°45: Modificaciones introducidas al artículo 64 del Código Tributario por la Ley N° 19.705, del año 2000*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2013). *Oficio N°115*. Chile.

NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO TRIBUTARIA

Germán Ruiz De La Maza

Magister (c) en Planificación y Gestión Tributaria,
USACH.
Abogado,
Universidad de Concepción.
Colaborador del CET.



RESUMEN

Con la entrada en vigencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, nos encontramos con dos interrogantes, cuya respuesta es de vital importancia para la defensa de los derechos de los contribuyentes. La primera, consiste en determinar cuál es el tribunal competente para conocer de la Nulidad de Derecho Público Tributaria y la segunda, consiste en determinar si procede hacer lugar a la misma nulidad, ante la falta de fundamento del acto administrativo. Respecto de la primera, es posible sostener con muy buenos argumentos, que los Tribunales Tributarios y Aduaneros son competentes para conocer dicha nulidad, fundado básicamente en la existencia de una laguna legal en la Ley N° 20.322, que debe ser integrada conforme a derecho y fundado además en la naturaleza tributaria del acto que la motiva. Respecto de la segunda interrogante, no cabe duda que procede hacer lugar a la Nulidad de Derecho Público Tributaria, al no contener el acto administrativo tributario respectivo los fundamentos necesarios para su acertada inteligencia, esto es, los elementos necesarios para que sea cabalmente comprendido y logré así bastarse a sí mismo, toda vez que, los actos administrativos conforme a nuestra legislación, “deben ser fundados” y esos fundamentos deben ser además “suficientes”, pues solo así se permite a los contribuyentes ejercer adecuadamente su derecho de defensa.

1.- DEFINICIÓN Y EFECTOS

La Nulidad de Derecho Público, es la **sanción** prevista por nuestra Constitución Política de la República, consistente en la privación de los efectos de los actos de la administración del Estado, autoridad o funcionario público, en aquellos casos en que dichos actos no se han sometido a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, actuando en consecuencia el órgano estatal “inválidamente”.

Dicha invalidez se origina, en aquellos casos en que un órgano del Estado, autoridad o funcionario público actúa: a) Sin la debida investidura regular, b) Fuera de su competencia o c) En una forma no prescrita por la Ley.

El efecto propio de la declaración de invalidez, consiste en privar al acto administrativo anulado de sus efectos jurídicos, retrotrayendo la situación al estado anterior a su dictación, como si dicho acto se hubiera dictado jamás.

Es decir, el acto nulo de Derecho Público, no produce ni puede producir efecto alguno.

Así por ejemplo, si tenemos presente la actitud del organismo fiscalizador, de concretar su acción liquidadora y de giro, momentos antes de que termine el plazo dentro del cual puede ejercerlas, esto es, en el umbral del cumplimiento de la prescripción, notificando muchas veces los respectivos actos administrativos días y hasta horas antes de que dicho plazo se cumpla, esto redundará, en definitiva, en que si al final de una reclamación tributaria de forma, el Tribunal Tributario y Aduanero hace lugar a la Nulidad de Derecho Público de una liquidación o un giro, el Servicio de Impuestos Internos se encontrará fuera de los plazos establecidos en el artículo 200 del Código Tributario para llevar a cabo “nuevamente” la misma acción liquidadora o de giro, cuya nulidad se declaró.

Concretamente, si se declara la Nulidad de Derecho Público de una liquidación, notificada por el organismo fiscalizador una semana antes de que expirara el plazo para ejercer dicha facultad, esto significará que para la época en que se haga lugar a la Nulidad de la liquidación por sentencia firme y ejecutoriada (en un proceso que toma más de un año, sólo en primera instancia), habrá transcurrido con creces, el plazo que el Código Tributario entrega al Servicio de Impuestos Internos, en su artículo 200, para elaborar, emitir y notificar “ahora nuevamente” la misma liquidación, cuya nulidad se acaba de declarar.

Como consecuencia de lo anterior, la autoridad Fiscal no podrá notificar nueva y válidamente la liquidación cuya Nulidad fue declarada, por encontrarse -para aquel momento- prescrita su acción fiscalizadora.

Una opinión contraria, sólo sería reflejo de una paradoja, en la cual un acto nulo sería capaz de producir efectos, lo cual es lógica, filosófica y jurídicamente inaceptable.

A continuación, dos fallos que permiten sostener las tesis anteriormente indicada con sus respectivos fundamentos.

2.- TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, ES COMPETENTE PARA CONOCER Y RESOLVER LA NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO TRIBUTARIA.

En el presente caso, el contribuyente fue notificado por parte del Servicio de Impuestos Internos, de una serie de Liquidaciones que fueron objeto en lo principal de un reclamo de forma (Nulidad de Derecho Público Tributaria) y en el primer otrosí, como petición subsidiaria, de un reclamo de fondo.

Interpuesto el reclamo, el Tribunal Tributario y Aduanero de Talca, se declaró incompetente respecto de la Nulidad de Derecho Público Tributaria, señalando que ella constituía un asunto “civil” de carácter contencioso administrativo de la competencia de los tribunales ordinarios de justicia, por lo que tuvo sólo por interpuesto el reclamo de fondo deducido en subsidio, confiriendo el respectivo traslado solamente respecto de dicho reclamo de fondo.

El contribuyente frente a esta resolución, que afectaba gravemente su derecho de defensa y atentaba -entre otros- contra el principio de economía procesal, deduce fundado recurso de reposición, el cual es declarado no ha lugar por el Tribunal Tributario y Aduanero, insistiendo así en su incompetencia, debiendo acto seguido conceder el recurso de apelación subsidiario interpuesto, a cuyo análisis nos dedicamos a continuación:

- A. La Corte de Apelaciones de Talca, en sentencia de 4 de enero de 2013, en causa rol de segunda instancia N°19-2012, estimando en líneas generales los argumentos de la parte recurrente, **revocó** la resolución apelada y **declaró** que el Tribunal Tributario y Aduanero del Maule **es competente** para resolver la solicitud de nulidad presentada por la reclamante, por lo que debe dicho Tribunal Tributario y Aduanero emitir pronunciamiento a su respecto.

La señalada Corte, fundó su resolución básicamente en dos argumentos:

1. **La existencia de una “laguna legal”:** Por laguna legal se entiende, aquel evento o situación en que el ordenamiento jurídico no contiene una norma legal que

regule la materia en cuestión. Efectivamente, en el caso en análisis la Corte concluyó que existe una laguna legal que debe ser integrada conforme a derecho, al considerar que:

*“...si bien es cierto que no existe norma que obligue a conocer de la nulidad de Derecho Público a un Tribunal Tributario y Aduanero, **no existe tampoco norma que saque de la esfera de conocimiento** tales incidencias de los mismos Tribunales. En concordancia con lo antes señalado los artículos 38 y 76 de la Constitución Política de la República y 5, 45 y 108 del Código Orgánico de Tribunales, si bien no señalan como competente para conocer de la nulidad de Derecho Público a los Tribunales Tributarios y Aduaneros **tampoco se señala en tales disposiciones que la nulidad de Derecho Público Tributaria sea de competencia de los Tribunales Ordinarios...**”*

Ciertamente, del análisis de nuestro ordenamiento jurídico, es posible constatar que no existe norma legal alguna, que entregue la competencia para conocer la Nulidad de Derecho Público (mucho menos la Tributaria), a los Tribunales Civiles Ordinarios de Justicia. Por otro lado, tampoco, existe norma legal alguna, que permita a un Tribunal Tributario y Aduanero sustraerse del conocimiento de la Nulidad de Derecho Público Tributaria, que es una materia técnico especial de su propia competencia.

Ahora bien, no obstante lo resuelto por la Corte y sus fundamentos, es necesario hacer presente también que es posible estimar que aquella laguna legal o ausencia de normativa que regule el caso concreto, no es tal y que la ley es lo suficientemente clara y plena, para concluir que los Tribunales Tributarios y Aduaneros, son competentes para resolver la Nulidad de Derecho Público.

En efecto, como señala el TTA de Pta. Arenas, en causa RUC 12-9-0000028-4, se desprende de los artículos 123 y 124 del Código Tributario, como del artículo 1 de la Ley N° 20.322, que los fundamentos de un reclamo pueden ser tanto argumentos de **forma** como de fondo, toda vez que:

- i. El artículo 123 del Código Tributario, no hace exclusión alguna respecto de las materias tributarias que puede conocer el Tribunal Tributario y Aduanero, al señalar que:

“Se sujetarán al procedimiento del presente Título todas las reclamaciones por aplicación de las normas tributarias, con excepción de las regidas expresamente por los Títulos III y IV de este Libro”

- ii. De la misma manera, del artículo 124 del mismo Código, se puede concluir que el contribuyente puede fundar su reclamo, basándose tanto en argumentos de forma como de fondo, ya que la ley no hace distinción al respecto y al intérprete no le es lícito distinguir, al señalar que:

“Toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometido.”

- iii. Finalmente, el artículo 1 de la Ley N° 20.322, se refiere a “**Resolver reclamaciones...**”, encontrándonos precisamente ante una reclamación en una materia tributaria, ante el tribunal especializado creado por la respectiva ley al efecto, para conocer y resolver controversias de naturaleza tributaria.
2. **La “Naturaleza Tributaria” del acto administrativo en cuestión:** Efectivamente, consideró que la Nulidad de Derecho Público invocada, sobre Liquidaciones de Impuestos emitidas por el Servicio de Impuestos Internos, por su misma naturaleza tributaria, debe ser resuelta por el Tribunal Tributario y Aduanero. Esto último refrendado además en principios de economía procesal y de especialidad.

Efectivamente, lo señalado por la Corte es lo adecuado, pues sostener que la Nulidad de Derecho Público Tributaria debe interponerse ante un Tribunal Civil, implica atribuirle expresamente una naturaleza civil, lo cual constituye una imprecisión al abordarse la Nulidad de actos administrativos tales como: liquidaciones, giros, pagos o resoluciones que incidan en el pago de impuestos o en los elementos que sirvan de base para determinarlos.

- B. Lo resuelto por la Corte de Apelaciones de Talca, en orden a declarar que el Tribunal Tributario y Aduanero del Maule, es competente para resolver la Nulidad de Derecho Público, se fortalece aún más si consideramos lo siguiente:
 1. **Contingencia de sentencias contradictorias:** enviar la Nulidad de Derecho Público Tributaria (deducida “En lo principal”) a un Tribunal Civil, dejando únicamente radicada la competencia, para conocer del reclamo de fondo interpuesto en subsidio de lo principal (Nulidad) en un Tribunal Tributario y Aduanero, atenta contra Principios de Economía Procesal y como señaló el TTA Pta. Arenas, en causa RUC 12-9-0000028-4, genera además una **contingencia innecesaria de enfrentar sobre la materia que nos ocupa sentencias contradictorias.**

2. **Nueva Justicia Tributaria creada por Ley N° 20.322:** Constituye un verdadero despropósito, enviar la Nulidad de Derecho Público Tributaria a un Tribunal Civil, si consideramos que se ha creado toda una institucionalidad para abordar la anhelada Justicia Tributaria, dedicando importantes recursos del Estado para tal efecto.
3. **Carga de trabajo:** no resulta apropiado, sustraer la competencia para conocer la Nulidad de Derecho Público Tributaria desde los Tribunales Tributarios y Aduaneros, para entregarla a los Tribunales Civiles, pues a la histórica sobrecarga de ingresos que poseen los Tribunales Civiles Ordinarios de Justicia, se agrega la realidad diametralmente inversa que se observa en los ingresos de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Esto último, conforme a la información entregada a fines del primer trimestre del año 2012 por el Ministerio de Justicia sobre los primeros 20 meses de funcionamiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, al punto que se llegó a hablar de “capacidad ociosa” de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Como corolario de lo anterior, resulta inconcuso, que un Tribunal Tributario y Aduanero **debe** pronunciarse sobre la Nulidad de Derecho Público Tributaria, toda vez que, entenderlo de otra manera, sustrae el asunto del tribunal con la competencia precisa y necesaria para conocer del mismo y deja al contribuyente en la indefensión.

3.- PROCEDE HACER LUGAR A NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO TRIBUTARIA, AL CARECER LA LIQUIDACIÓN RESPECTIVA, DE LOS FUNDAMENTOS NECESARIOS PARA SU ACERTADA INTELIGENCIA.

En el presente caso, el contribuyente fue notificado por parte del Servicio de Impuestos Internos, de una serie de Liquidaciones que fueron objeto en lo principal de un reclamo de forma (Nulidad de Derecho Público Tributaria) y en el primer otrosí, como petición subsidiaria, de un reclamo de fondo.

Efectivamente, el contribuyente constata que las liquidaciones notificadas adolecían de falta de fundamento, pues además de no encontrarse las liquidaciones individualizadas en el cuerpo de la liquidación por su debido número (que es lo que las individualiza en propiedad), tampoco era posible encontrar en dicho cuerpo, las liquidaciones por su respectivo monto (ni en su versión neta ni en su versión total).

Algunas liquidaciones sólo contenían una pequeña parte de la explicación lógica y racional para ser debidamente comprendidas, adoleciendo de un fundamento insuficiente (que son aquellas que apeladas por la reclamante, se remiten a la respectiva Ilustrísima Corte de Apelaciones), otro grupo de liquidaciones, ni siquiera contenían explicación lógica y racional alguna (que son aquellas declaradas nulas por el TTA y apeladas por el Servicio de Impuestos Internos).

En las líneas siguientes, analizamos la nulidad declarada, frente a la inexistente y evidente falta de fundamentos de una parte de las liquidaciones reclamadas.

- A. El Tribunal Tributario y Aduanero de Talca, en sentencia definitiva, que apelada origina la segunda instancia, autos Rol Corte 1-2014, **declaró ha lugar a la acción de Nulidad de Derecho Público** interpuesta por la reclamante, atendida la falta de fundamento en las respectivas liquidaciones reclamadas. Es necesario hacer presente, que la sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero, no se encuentra firme y ejecutoriada, toda vez que a la fecha de redacción del presente artículo, se encuentra pendiente la resolución del recurso de apelación interpuesto por la demandante y la adhesión del Servicio de Impuestos Internos. Efectivamente, como señalamos, la sentencia de primera instancia hizo lugar a la Nulidad de tres liquidaciones (de un total de cinco liquidaciones reclamadas), rechazando la nulidad de dos de ellas, que son aquellas contra las cuales la parte demandante se alzó.

El Tribunal Tributario y Aduanero, fundó la Nulidad en las alegaciones de la reclamante, esto es:

1. La Falta de fundamento de las respectivas liquidaciones.

Efectivamente, en sus considerandos décimo sexto, décimo séptimo, décimo noveno, vigésimo, vigésimo primero y vigésimo segundo concluyó que:

- i. Conforme a la Ley N° 19.880, en sus artículos 11, 16 y 41, los actos administrativos **deben ser fundados**, conteniendo la exposición de los antecedentes de hecho y de derecho que justifican la decisión adoptada y con mayor razón, si dicha decisión afecta los derechos de los contribuyentes.
- ii. No basta la mera enunciación de fundamentos, sino que estos **deben ser suficientes**, de tal forma, que la conclusión que se adopte no obedezca a meros actos arbitrarios carentes de razonabilidad.
- iii. La fundamentación permite al contribuyente, conocer los motivos por los cuales el organismo fiscalizador tomó la decisión que se plasma en el respectivo acto administrativo, permitiéndole tener certeza de los motivos que

llevaron a la autoridad tributaria a pronunciarse de determinada manera y así en definitiva ejercer adecuadamente su **derecho de defensa**.

El Tribunal de primera instancia, señala en el segundo párrafo del considerando décimo noveno que, *“En efecto, de los datos contenidos en la carátula de las liquidaciones señaladas, se desprende que en éstas se determinaron diferencias de impuestos por concepto de Reintegro de devolución de IVA exportador, para los períodos de enero, marzo y mayo de 2012, respectivamente, los cuales no fueron contemplados en el cuerpo de las mismas...”*

Señala además el mismo Tribunal, en el considerando vigésimo que los periodos liquidados a través de las liquidaciones correspondientes a enero, marzo y mayo de 2012, respectivamente, *“no se encuentran mencionados en el cuerpo de las mismas (entiéndase: liquidaciones) y menos aún desarrollados...”*

Termina señalando el TTA en el considerando vigésimo que, *“Prueba de lo anterior, tal como lo hace presente la parte reclamante en su escrito que rola a fojas 237, es que el propio Servicio, al hacerse cargo de la alegación planteada a este respecto por la reclamante, desarrolla una completa explicación tendiente a ilustrar, y por ende a fundamentar, el proceso de cálculo y determinación de las diferencias de impuestos liquidadas, detalle que ,como se indicó, no fue incluido de modo alguno en los actos administrativos reclamados.”*

Efectivamente, las tres liquidaciones que fueron sancionadas con la Nulidad de Derecho Público, carecen de manera “evidente y total” de la debida “fundamentación”, dejando al contribuyente en la indefensión, al no bastarse a sí mismas. Dichas liquidaciones, no ofrecen certeza ni garantía respecto de los montos liquidados. En efecto, las liquidaciones sancionadas con Nulidad de Derecho Público por el Tribunal de primera instancia, no tienen siquiera el más mínimo desarrollo en el cuerpo de las liquidaciones, encontrándose apenas enunciadas en la carátula, pero sin el debido desarrollo del proceso racional y lógico, que permita tener certeza de las diferencias de impuestos determinadas en la carátula de la Liquidación.

Lo anterior, se traduce en una infracción a lo dispuesto en los artículos: 2 de la Ley N° 18.575, artículo 11 inciso 2, artículo 41 inciso 4 de la Ley N° 19.880, artículos 6 y 7 y 19 N° 3 inciso 5 de la Constitución Política de la República y hasta la propia normativa del organismo fiscalizador, contenida en la Circular N° 63 del año 2000, específicamente en su N° IX y siguientes.

B. Además, es necesario destacar que:

1. **El fundamento de una liquidación es el “cuerpo” de ella:** El fundamento no es ni puede ser la “carátula”, pues ella es una planilla Excel inicial, que sólo contiene una serie de relaciones alfanuméricas que se insertan a modo de resumen. Tampoco puede estimarse como fundamento, la denominada “cadena del IVA”, la cual es una planilla Excel anexa al final, que contiene otra serie de relaciones alfanuméricas que no se explican ni desarrollan en parte alguna. Por lo demás, las vagas y discretas referencias no son, ni pueden constituir fundamentación.

Es en el cuerpo de las liquidaciones, donde se debe desarrollar de manera racional y lógica el “cómo” se determinan las diferencias de impuesto indicadas en la carátula. Ese desarrollo y explicación de las diferencias determinadas es vital.

2. **Es necesario el desarrollo y explicación de la mecánica de cálculo:** Efectivamente, la única manera que entender las “diferencias” de impuestos determinadas, es desarrollando de manera lógica y racional la mecánica de cálculo (el “cómo”). Dicha mecánica “**constituye en sí misma**”, parte importante del fundamento de cualquier “**liquidación**”, toda vez que una liquidación es por “**autonomasia**”: una “**determinación de impuestos**” efectuada por la autoridad fiscal.

No es aceptable y se atenta contra la debida fundamentación que ordena la Constitución y la Ley, al omitirse la mecánica de cálculo, el “cómo” o la explicación lógica y racional de las diferencias de impuestos determinadas, pues sólo explicando dichas diferencias, se tiene certeza, claridad y garantía mínima, de las sumas liquidadas por el Servicio de Impuestos Internos.

3. **La falta de fundamento del acto, es un vicio suficiente para invocar y obtener la nulidad:** Toda vez que, conforme lo disponen los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República:

Artículo 6:

“Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, ...”.

Artículo 7:

*“Los órganos del Estado actúan válidamente previa **investidura regular** de sus integrantes, **dentro de su competencia** y en la **forma que prescriba la ley...**”*

La Nulidad de Derecho Público, no sólo procede al encontrarse un vicio en la investidura regular de un integrante de un órgano del Estado o en el caso de actuar un órgano fuera de la competencia debida, sino que además, al no actuar el órgano respectivo en la “**forma**” **prescrita por la ley**.

El mandato del artículo 7 de la Constitución, en relación al tercer elemento necesario, para que un órgano estatal actúe válidamente, se precisa en la Ley N° 19.880, específicamente en sus artículos 11 inc. 2 y 41 inc. 4, pues de ellos se concluye, que la **fundamentación es la forma prescrita por la ley**, para que un órgano estatal actúe válidamente. De manera que un acto carente de fundamento, adolece de un vicio que autoriza a deducir y obtener en definitiva la Nulidad de Derecho Público.

En efecto, dichos artículos de la Ley N° 19.880 señalan:

Art. 11 inc. 2:

*“Los hechos y **fundamentos** de derecho **deberán siempre** expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que los limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio, así como aquellos que resuelvan recursos administrativos.”*

Art. 41 inc. 4:

*“Las resoluciones contendrán la decisión, que será **fundada**. Expresarán, además, los recursos que contra la misma procedan, órgano administrativo o judicial ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar cualquier otro que estimen oportuno”.*

4. **No existe en nuestro ordenamiento jurídico, presunción de derecho del conocimiento de los fundamentos de los actos administrativos:** Efectivamente, lo que se presume conocido de derecho, conforme al tenor claro y expreso del artículo 8 de nuestro Código Civil, es la “Ley”, pero **no puede ampliarse su texto** para estimar además, que se presume de derecho el conocimiento de los fundamentos de los actos administrativos, con lo cual se traduce en letra muerta los artículos 6 y 7 inciso 1 y 2 de la Constitución Política de la República, los artículos 11 inciso 2 y artículo 41 inciso 4 de la Ley N° 19.880 y artículos 2 y 9 de la Ley N° 18.575.

4.- CONCLUSIONES

En primer lugar, la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros para conocer de la Nulidad de Derecho Público, es a nuestro juicio evidente, básicamente fundados en el principio de especialidad y de economía procesal. Cualquier otra conclusión, sustrae el asunto del tribunal con la competencia precisa y necesaria para conocer de ella.

Así hoy nadie podría sostener que la Nulidad de Derecho Público, respecto de actos administrativos tributarios, debe ser competencia de la Justicia Ordinaria Civil. Lo anterior, no sólo por los argumentos que hemos expuesto, sino que además, por la doctrina unánime contenida en el fallo de la Excelentísima Corte Suprema, en causa Rol N° 2892-2014, en sus considerandos 7 y 8. En dicha causa, la Tercera Sala, en fallo unánime de 29 de abril del 2014, integrada los Exmos. Sres. Ministros Rubén Ballesteros, Héctor Carreño y Pedro Pierry, además de los abogados integrantes, Sres. Emilio Pfeffer y Alfredo Prieto, decidió ratificar la sentencia de la Corte de Apelaciones de Valparaíso, que rechazó el recurso de protección interpuesto por vecinos del sector norte de la comuna de Maitencillo, Región de Valparaíso, en contra de resolución que calificó favorablemente el proyecto inmobiliario “Costa Laguna”.

La sentencia señaló, en su Considerando Séptimo:

*“Que si bien la jurisprudencia de esta Corte ha validado un intenso control sustantivo de las resoluciones de calificación ambiental, no restringiéndose únicamente a aquellos casos en que éstas habían incurrido en una manifiesta ilegalidad -oportunidad en que evidentemente es procedente la acción de protección- no es posible obviar que ello pudo justificarse **hasta antes de que** nuestro ordenamiento jurídico a través de la Ley N° 20.600 de 2012 creara los tribunales ambientales, pues desde que éstos se instalaron y ejercen su jurisdicción **constituyen la sede natural para discutir este asunto** dados los términos en que se ha planteado”.*

...“Es ante esa jurisdicción especial y por esa vía entonces donde debe instarse por la invalidación de una resolución de calificación ambiental.”

Conforme a lo anterior, nuestro máximo tribunal concluye en el Considerando Octavo:

*“Que de lo razonado se sigue que si los reclamantes han pedido que **esta Corte invalide una resolución** de calificación ambiental dictada por la autoridad técnica competente aduciendo que **adolece de vicios de legalidad***

en su otorgamiento, tal pretensión, por sus características, debe ser resuelta en sede de la nueva institucionalidad a que se ha aludido, ... ”

En segundo lugar, no cabe duda, que se debe hacer lugar a la Nulidad de Derecho Público, ante la falta de fundamento del acto administrativo tributario respectivo y que para el caso de una Liquidación, el desarrollo y explicación de la mecánica de cálculo forma parte de dicha fundamentación. Efectivamente, al definirse una Liquidación como “una determinación de impuestos por parte de la autoridad fiscal”, resulta inconcuso que la explicación lógica, racional y suficiente de las diferencias determinadas, debe formar parte de cualquier determinación de impuestos (Liquidación).

La fundamentación, no es más que la garantía necesaria para que los actos administrativos sean fruto de un proceso racional, lógico y congruente, que bastándose a sí mismo, entregue certezas y no sea el resultado del solo capricho de la autoridad.

Finalmente, la voz “fundaciones” es a la arquitectura e ingeniería, lo que los “fundamentos” son al Derecho y en el presente caso, al acto administrativo. Su idéntico origen etimológico no es un accidente. Es decir, toda construcción, sea física o intelectual, debe necesariamente apoyarse sobre algo, pues si carece de dicha base o apoyo, no es capaz de sostenerse o sustentarse a sí misma. Conforme a lo anterior, resulta evidente el carácter esencial de la fundamentación en la génesis de todo acto administrativo y el perjuicio que la falta de fundamentación causa a dejar al contribuyente en la indefensión.

5.- BIBLIOGRAFÍA

Araneda Chacón Jorge. (2000). *Principio de Juridicidad y Nulidad de Derecho Público*. Editorial Instituto G.E.A, Universidad de Concepción.

Jara Schnettler Jaime. (2004). *La Nulidad de Derecho Público ante la doctrina y la jurisprudencia*. Santiago. Editorial Libromar.

Otero Lathrop Miguel. (2009). *La Nulidad Procesal Civil, Penal y de Derecho Público*. Segunda edición. Editorial Jurídica de Chile.

Salas Vivaldi, Julio. (2004). *Los Incidentes*. Séptima edición. Editorial Jurídica de Chile.

Soto Kloss, Eduardo. (2009). *Derecho Administrativo, Temas Fundamentales*. Primera edición. Editorial Legal Publishing.

Ugalde Prieto, Rodrigo; García Escobar, Jaime & Ugarte Soto, Alfredo. (2009). *Tribunales Tributarios y Aduaneros*. Tercera Edición. Editorial Legal Publishing.

Ugalde Prieto Rodrigo & García Escobar Jaime. (2012). *La Prescripción en materia tributaria*. Tercera Edición. Editorial Legal Publishing.



REPORTES TRIBUTARIOS DESTACADOS

PROYECTO DE LA LEY SOBRE REFORMA TRIBUTARIA

Gonzalo Polanco Zamora

Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios.
Director Académico de los Diplomados en Tributación.
Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.



1.- INTRODUCCIÓN.

El día 2 de abril del presente, a través de mensaje presidencial, S.E. Presidenta de la República envió al Congreso Nacional el proyecto de Ley sobre “reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta, e introduce diversos ajustes en el sistema tributario” (mensaje 24-362). Desde ese momento, se ha escrito y opinado profusamente sobre sus fortalezas y debilidades. El Centro de Estudios Tributarios, como una forma de colaborar con los lectores del reporte, ha decidido publicar un artículo especial con una breve síntesis de los principales aspectos del proyecto, para que sirva como ayuda para quienes deben conocer en forma resumida los principales aspectos técnicos de la propuesta.

El estudio detallado de cada una de las materias contenidas en el proyecto, con especial énfasis en aquellas que han sido señaladas como más complejas, será efectuado a través de las diferentes publicaciones del CET y en especial a través de los futuros reportes tributarios y de la Revista de Estudios Tributarios.

2.- OBJETIVOS DEL PROYECTO

El mensaje presidencial expresa que los objetivos planteados por esta reforma son los siguientes:

1. *“Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional que emprenderemos, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales”.*
2. *“Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares”.*
3. *“Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión”.*
4. *“Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión”.*

Es importante mirar con detención los objetivos propuestos por el proyecto ya que como todo instrumento de política debe ser analizado a la luz de los mencionados objetivos. Puede llamar la atención, por ejemplo, que no se encuentre entre ellos la simplificación de nuestro sistema tributario. Y es que el proyecto explicita que se busca alcanzar una mayor equidad en el pago de impuestos, y no señala además como su propósito lograr una mayor simplicidad, por lo que en este contexto se deben estudiar temas como la limitación al régimen de renta presunta y el régimen de registros que entrarán en vigor a partir del año tributario 2018, cuando el FUT deje de operar.

3.- ALZA DE LA TASA DE IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA

Expresa el mensaje que se eleva en forma gradual la tasa del impuesto de Primera Categoría del actual 20%, a un 25%, según la siguiente tabla (artículo 4º transitorio):

Año comercial	Año Tributario	Tasa de impuesto 1ª Categoría
2014	2015	21,0%
2015	2016	22,5%
2016	2017	24%
2017 y siguientes	2018	25%

Es importante, en consecuencia, considerar que las operaciones que se están efectuando por las empresas durante el presente año quedarían afectadas a partir de la operación renta del próximo año a una tasa mayor en un punto porcentual.

4.- TERMINO DEL FUT

Tal vez la modificación que ha suscitado mayor atención es el término, a partir de la operación renta 2018, del sistema de tributación por parte de los contribuyentes de impuestos finales, en base “percibida” para pasar a un régimen en base “devengada”; en otras palabras, con una tributación completa independientemente de que se hayan retirado las utilidades o no de la empresa.

Durante los años tributarios 2015, 2016 y 2017 funcionará un régimen de transición que, en lo fundamental, es acorde con la estructura actual de nuestro sistema, es decir, seguirá operando sobre una base percibida y se respeta al sistema de reinversiones.

Sin embargo, a partir del año tributario 2018, cuando entre en régimen el sistema en base “devengada”, los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N°1, comuneros, socios y accionistas de empresas que declaren su renta efectiva según contabilidad completa, quedarán gravados con los impuestos global complementario o adicional en el mismo ejercicio en que las rentas puedan ser atribuidas. Las rentas que se atribuirán serán, por supuesto, las que se determinen como utilidad según el proceso de determinación de la renta líquida imponible y, además, las rentas que como propietario, socio, comunero o accionista de otras empresas, obligadas o no a determinar su renta efectiva según contabilidad completa.

La atribución de las rentas se hará de acuerdo a lo pactado en el contrato social o en la escritura respectiva, según el caso, e informado al SII. Sin embargo, este organismo podrá fundadamente impugnar la atribución efectuada, atribuyendo la renta de acuerdo a la forma en que se hubiera efectuado en condiciones “normales de mercado”.

Para efectos de implementar el sistema de atribución de las rentas, los contribuyentes deberán mantener un registro de las rentas atribuidas propias; de las rentas atribuidas de terceros; de las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional y los ingresos no constitutivos de renta; de las diferencias temporales entre los resultados tributarios y los financieros, como por ejemplo, las diferencias entre depreciación normal y acelerada o instantánea, según el caso; y de los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa, establecimiento permanente o sociedad.

Como puede verse, la implementación de la reforma significará el desafío para los contribuyentes que no se acojan a regímenes simplificados, de continuar manteniendo el FUT e implementar el “Registro de Rentas Atribuidas”.

5.- MERCADO DE CAPITALS

De la misma manera, la reforma contempla novedades en el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de acciones de sociedades anónimas, en comandita por acciones y derechos sociales.

Primero que todo, como el mensaje indica que *“se reconoce como parte del costo del activo las utilidades retenidas en la empresa entre la fecha de adquisición y la fecha de venta de los títulos, lo cual es consistente con el nuevo esquema de tributación en base devengada”*.

El artículo 18 de la actual Ley es suprimido, de modo que el examen de habitualidad que en la actualidad se efectúa es reemplazado por una simple distinción: si entre la fecha de adquisición y enajenación de estos bienes ha transcurrido un plazo inferior a un año, el mayor valor se afectará con el régimen general de tributación, esto es, con impuesto de primera categoría y global complementario o adicional, según corresponda; por el contrario, si entre la fecha de adquisición y enajenación ha transcurrido a lo menos un año, este mayor valor “sólo” se afectará con los impuestos global complementario o adicional según corresponda, cuestión que resultaba lógica por la operatoria del nuevo sistema [art. 17 N° 8 a) iii) y iv)].

Un elemento interesante a considerar es que para el cálculo del impuesto global complementario, el mayor valor obtenido se entenderá devengado durante el periodo de años comerciales en que las acciones o derechos sociales que se enajenan han estado en poder del enajenante, hasta un máximo de 10 años. De esta forma, se evita que el contribuyente reconozca el mayor valor en un solo ejercicio, con la posibilidad que quede afecto a un tramo superior del impuesto final.

El inciso penúltimo del N° 8 del artículo 17 de la reforma propuesta, expresa que constituye mayor remuneración para los directores, consejeros y trabajadores, el beneficio que proviene de la entrega que efectúe la empresa o sociedad, sus relacionadas, controladores u otras empresas que formen parte del mismo grupo empresarial, de una opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior, así como el ejercicio o la cesión misma. Con esta modificación, se establece legislativamente el tratamiento tributario de las “stock options” que había sido fijado por el SII a través de oficios 3307/2001, 1042/2011, entre otros.

6.- MERCADO INMOBILIARIO

Se elimina la exención a las ganancias de capital obtenidas en bienes raíces, ya que si bien en la actualidad amparaba en general a las enajenaciones efectuadas por personas naturales o *“sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales”*, con el proyecto amparará a *“las personas naturales que sean contribuyentes del impuesto global complementario o adicional”*, aplicándose las normas sobre tiempo transcurrido entre fecha de adquisición y fecha de enajenación a la que ya hicimos referencia en el punto anterior.

Se reconoce que forma parte del costo de adquisición el valor de las mejoras introducidas al bien, cuando haya aumentado el valor de éste. No sólo se admite como parte del costo las mejoras introducidas por el enajenante, sino que también por un tercero, pero en este último caso cuando hayan pasado a formar parte de la propiedad enajenada y siempre que con anterioridad a la enajenación hayan sido incorporadas en la determinación del avalúo fiscal de la respectiva propiedad para efectos de las contribuciones.

No queda gravada la ganancia de capital de la venta de la única vivienda propia del enajenante, siempre que se trate del inmueble en que éste o su familia habitan. Además, esta exención sólo alcanza al mayor valor que no exceda de las 8.000 UF, según su valor a la fecha de enajenación.

Paralelamente, se elimina en la definición de hecho gravado básico de venta la expresión *“de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella”*, introducida en el año 1987 por la Ley N° 18.630, por lo que tras la entrada en vigencia de la ley, estaría afecta a IVA la venta habitual de inmuebles, con independencia del sujeto vendedor.

En el mismo sentido, en cuanto a los hechos gravados especiales, se elimina en la letra m) del artículo 8° la diferencia en el tratamiento del activo fijo mueble en inmueble, al indicarse que *“la venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, efectuada dentro del plazo de 36 meses contados desde su adquisición, fabricación o término de construcción, según proceda, siempre que, por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción”*.

Se limita el crédito especial a las empresas constructoras establecido en el artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975 en un doble sentido:

- i. Por una parte, como se ha señalado profusamente, se ha limitado el crédito del 65% sobre el débito fiscal de las mencionadas empresas, por las ventas de bienes inmuebles destinados a habitación sólo a operaciones por un valor que no exceda de 2.000 UF.
- ii. Se ha reducido el tope por cada vivienda desde las 225 UF a 100 UF.

A lo expuesto, se agrega que el impuesto de timbres y estampillas que grava a las operaciones de crédito de dinero de dinero aumenta de 0,033% sobre el monto del crédito por cada mes o fracción que medie entre la emisión del documento y la fecha de vencimiento del mismo, a 0,066%; no pudiendo exceder de 0,8% la tasa que en definitiva se aplique, a diferencia de lo que existe en la actualidad, en que la tasa máximo asciende a 0,4%. Esta modificación, si bien afecta en general a los créditos afectos a impuestos de timbres y estampillas, lo hemos mencionado a propósito de las modificaciones en el área inmobiliaria debido a que es el sector en el que tendrán mayor repercusión.

7.- FACULTADES DEL SII

Un punto que ha resultado controvertido, son las nuevas facultades que se pretende entregar al SII. Como se ha señalado, la reforma tributaria tiene como uno de sus objetivos avanzar en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

Como primera medida, más que una norma general antielusión, se establecen los principios de un sistema antielusivo, que se incorporan a través de los nuevos artículos 4 bis, ter, quater y quinquies del Código Tributario. El primero de ellos señala que *“las obligaciones tributarias nacerán y se exigirán 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”*, consagrando el principio de primacía del fondo sobre la forma de las operaciones.

Posteriormente, este sistema ataca el “abuso” (4 ter) y “la simulación” (4 quater). Respecto del abuso, expresa que este existe *“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, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios, en los que concurran las siguientes circunstancias copulativas:*

- i. *Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, y*
- ii. *Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*

La propuesta respecto del “abuso de las posibilidades de configuración jurídica” está fuertemente inspirada en la legislación española e implica una verdadera novedad en nuestro derecho, en el cual la teoría del “abuso del derecho” ha estado un tanto alejada de la jurisprudencia de nuestros tribunales.

Respecto de la simulación, la norma no establece una disposición especial que la defina para efectos tributarios, razón por la cual debemos estar a la definición del derecho común y que se relaciona con una voluntad declarada por las partes diferente a la real.

A este conjunto de normas con el objeto de combatir la elusión se agrega el artículo 100 bis, que indica “*La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios, constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4 ter y 4 quater de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales*”. Esta norma, a pesar de las modificaciones efectuadas a través de indicaciones el día 15 del presente, seguirá dando que hablar ya que muchos estiman que sanciona una conducta que no tiene límites definidos. El ejecutivo, en sus indicaciones, fijó un tope para la multa como una forma de delimitar más aun el ámbito de aplicación.

Se incluyen además otras disposiciones que otorgan facultades al ente fiscalizador para el cumplimiento de sus funciones:

En el artículo 59 del Código Tributario, que establecía un plazo “fatal” de 9 meses para que el SII citara de conformidad al artículo 63 del Código Tributario, liquidara o emitiera giros, contados desde que se certificara por parte del funcionario que se pusieron a su disposición todos los antecedentes requeridos, se eliminó la palabra “fatal”, por lo que, siguiendo las reglas de derecho común, se podría concluir que el plazo para el SII no caduca con el solo transcurso de los 9 meses, tema que debería ser clarificado por las autoridades. Establece, además, nuevas excepciones en que los plazos indicados en el artículo 59 no se aplicarán, como por ejemplo, las

fiscalizaciones en que se señala que existe “abuso de la configuración jurídica” o “simulación”.

Se otorga la facultad para que el SII efectúe la verificación sobre la exactitud de las declaraciones o con el fin de obtener información, *“accediendo o conectándose directamente a las aplicaciones informáticas, medios electrónicos, o cualquier otro sistema tecnológico”* del contribuyente incluyendo los que permiten la generación de libros o registros auxiliares impresos en hojas sueltas.

Se facultad además al SII a ordenar el término de giro del contribuyente que no responda al requerimiento efectuado por el ente fiscalizador a través de la citación del artículo 63 del Código Tributario en el plazo de un mes, si que el contribuyente no ha dado aviso de término de giro de conformidad al artículo 69 del ya señalado Código Tributario.

Por otra parte, el SII contará con nueva información que será proporcionada por entidades públicas a las cuales los contribuyentes ya entregaban antecedentes para otros efectos. Esta nueva obligación permitirá un cruce de datos más expedito. En efecto, de acuerdo al artículo 84 bis que se propone, *“la Superintendencia de Valores y Seguros y la de Bancos e Instituciones Financieras remitirán por medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, al Servicio, en mayo de cada año, la información que indique de los estados financieros que les haya sido entregada por las entidades sujetas a fiscalización o sujetas al deber de entregar información”*.

Un punto muy controvertido fue la propuesta para agregar un nuevo inciso tercero al artículo 85 del Código Tributario, del siguiente tenor: *“el Servicio podrá ordenar al administrador de sistemas tecnológicos o titular de la información, según corresponda, el envío o acceso a la información de transacciones pagadas o cobradas mediante medios electrónicos, sea a través de tarjetas de crédito, débito u otros elementos electrónicos o digitales”*. Se acusó a esta propuesta de una posible violación de la garantía constitucional consagrada en el artículo 19 N° 4° que asegura a todas las personas *“el respeto y protección a la vida privada y a la honra de la persona y su familia”*. El gobierno, en sus indicaciones de 15 de abril, sustituyó este nuevo inciso y volvió al sistema existente actualmente, en el artículo 85 que faculta al SII a solicitar a los Bancos e Instituciones Financieras todos los datos relativos a operaciones de crédito de dinero, incorporando eso sí, a través de la mencionada indicación, a los *“administradores de sistemas tecnológicos o titulares de información”* como responsables de la entrega de la información.

Además, se dejó expresa constancia que *“en caso alguno se podrá solicitar información nominada sobre las adquisiciones efectuadas por una persona natural”*

mediante el uso de tarjetas de crédito o débito u otros medios tecnológicos". Por tanto, se desprende que el SII no podrá solicitar la información acerca de qué bienes o en qué lugar una persona física efectuó pagos su tarjeta de crédito o débito.

8.- CONCLUSIÓN

Hemos querido efectuar un breve resumen de algunos elementos relevantes contenido en el proyecto de Ley sobre reforma tributaria, añadiendo algunos elementos técnicos que están alejados de la discusión surgida en la prensa. Como todo resumen, necesariamente existen aspectos que no han sido incluidos y que podrían revertir algún interés para el lector especializado.

Sin embargo, hemos creído necesario efectuar este breve esquema con el objeto de informar a quienes por sus labores diarias deben efectuar informes o vislumbrar escenarios para planificar sus actividades de negocios.

El proyecto recién comienza su discusión legislativa, por lo que es difícil aventurar cuál será la estructura definitiva que tomará el cuerpo legal. Sin perjuicio de lo anterior, es posible adelantar:

- i. La profundidad de las modificaciones propuestas y la extensión de las mismas, en particular el término del FUT y la entrada en vigencia de un sistema de tributación en que los propietarios, socios, accionistas, comuneros tributarán en base devengada implicará un desafío para los profesionales del área, en especial en cuanto a la necesidad de llevar más de un registro de utilidades.
- ii. No obstante los cambios tendrán una entrada en vigencia diferida, algunos cambios podrían a tener incidencia desde el año comercial 2014, por lo que es necesario que los asesores consideren esta variable en la planificación de sus negocios.
- iii. La puesta en marcha de la reforma implicará la dictación de normas por parte del SII. Es de esperar que dichas instrucciones ayuden efectivamente a resolver las consultas surgidas y que sean emitidas con la antelación suficiente para que los actores del sistema tengan tiempo suficiente para una ordenada implementación.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS ACTIVIDADES DESARROLLADAS POR LAS UNIVERSIDADES

Luis González Silva

Magíster en Tributación,
Universidad de Chile.
Colaborador CET.



1.- INTRODUCCIÓN

Las Universidades son entidades que, al menos según las normas que las rigen, no persiguen fines de lucro y su principal función es contribuir a la educación de calidad de sus alumnos. Actualmente en Chile las Universidades pueden ser Públicas o Privadas, ésta últimas comenzaron a aparecer en el año 1981, a propósito de la entrada en vigencia del DFL N° 1, del Ministerio de Educación Pública.

Considerando la tributación de las actividades que desarrollan las Universidades, y considerando sus características y la importante función que ellas realizan, el legislador tuvo a bien incorporar una serie de franquicias tributarias que las benefician.

Una de las franquicias referidas en el párrafo anterior es la exención personal que beneficia a estas entidades conforme a lo señalado expresamente en el N° 4 del artículo 13 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, pero sólo respecto de la actividad docente propiamente tal.

A través del presente reporte analizaremos el origen de la diferencia que existe en la tributación en el IVA entre las Universidades Públicas y Privadas, la tributación en el IVA aplicable para las demás actividades que desarrollan este tipo de entidades, el eventual derecho al crédito fiscal al que tendrían derecho y lo que ha señalado el Servicio de Impuesto Internos sobre estas materias.

2.- ASPECTOS GENERALES DE LAS UNIVERSIDADES

Por definición la Universidad es una institución de educación superior, de investigación, raciocinio y cultura que, en el cumplimiento de sus funciones, debe atender adecuadamente los intereses y necesidades del país, al más alto nivel de excelencia²⁵⁶.

Hasta antes de la publicación y entrada en vigencia del DFL N° 1, de 1981, en Chile sólo existían las Universidades Públicas, es decir, aquellas creadas por el Estado de Chile. Con la dictación de dicho decreto nació la posibilidad de crear Universidades Privadas, con lo cual se instauró en nuestro país un modelo de educación superior en donde conviven Universidades Públicas y Privadas.

Las Universidades Privadas deben constituirse como personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro y se regirán por las disposiciones del señalado Decreto y de sus respectivos estatutos; supletoriamente, les serán aplicables las disposiciones del Título XXXIII del Libro I del Código Civil, en lo que no sean incompatibles con aquéllas²⁵⁷.

Como se expresará más adelante, la distinción entre Universidades Públicas y Privadas, desde el punto de vista de la materia que nos convoca, es importante, puesto que marcará la definición de un hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado²⁵⁸.

²⁵⁶ Artículo 1° del DFL N° 1, de 1981.

²⁵⁷ Artículo 15° del DFL N° 1, de 1981.

²⁵⁸ En adelante, indistintamente IVA.

3.- ACTIVIDAD DOCENTE DESARROLLADA POR LAS UNIVERSIDADES Y SU AFECTACIÓN CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.1.- Concepto de Actividad Docente.

Conforme a lo señalado en el artículo 2 del DFL N° 1, los fines de la Universidad son:

- i. Promover la investigación, creación, preservación y transmisión del saber universal y el cultivo de las artes y de las letras;
- ii. Contribuir al desarrollo espiritual y cultural del país, de acuerdo con los valores de su tradición histórica;
- iii. Formar graduados y profesionales idóneos, con la capacidad y conocimientos necesarios para el ejercicio de sus respectivas actividades;
- iv. Otorgar grados académicos y títulos profesionales reconocidos por el Estado, y
- v. En general, realizar las funciones de docencia, investigación y extensión que son propias de la tarea universitaria.

Del texto legal citado se desprende que la Universidad tiene principalmente 3 funciones o fines, a saber: la docencia, la investigación y la extensión.

Al principal concepto que nos abocaremos en este reporte es la docencia, entendida como aquella actividad propia de la Universidad referida específicamente a enseñar o educar.

En este sentido, la autoridad tributaria no ha estado ajena a este concepto, a través del Oficio N° 4464, del 10.12.1999, incluye dentro del concepto de docencia a diversas manifestaciones de tipo cultural, que implican una labor de extensión destinada a desarrollar las facultades intelectuales o morales del ser humano, a perfeccionar los sentidos o a desarrollar la fuerza física, tales como espectáculos teatrales, de danza, coros, orquestas sinfónicas, conjuntos folklóricos, ediciones de libros, revistas, folletos, fascículos, periódicos y otros, siempre y cuando tales actividades tengan un carácter eminentemente cultural y no constituyan un mero esparcimiento o diversión.

3.2.- Análisis de la Tributación de la Actividad Docente o Educacional con el IVA.

La Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios²⁵⁹, contenida en el artículo 1º del D.L. N° 825, de 1974, en su artículo 8º grava con IVA a los servicios, entendiéndose por tales a la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una remuneración, siempre que dicha acción o prestación provenga de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta²⁶⁰. A su vez, el citado N° 4 del artículo 20 incluye, dentro de otras rentas, aquellas obtenidas por colegios, academias e institutos de enseñanza particular, y otros establecimientos particulares de este género.

Asimismo, el N° 4 del artículo 13 de la LIRS establece una exención personal respecto de los establecimientos de educación, beneficio limitado a los ingresos que perciban en razón de actividad docente propiamente tal que realicen.

De las normas transcritas parece claro que la actividad educacional no quedará afectada al IVA, dada la existencia de una exención personal para los establecimientos que desarrollen dicha actividad, sin embargo, del tenor literal de lo dispuesto en el N° 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta²⁶¹, calificarían, en primer término, como un servicio gravado con IVA aquellos cuya renta provenga de las actividades desarrolladas por las entidades “particulares” que allí se señalan, quedando, posteriormente, exentas de dicho tributo por disposición expresa del N° 4 del artículo 13 de la LIRS.

Es preciso señalar que la incorporación de la actividad educacional al N° 4 del artículo 20 de la LIR, desarrollada por colegios, academias e institutos de enseñanza particular, y otros establecimientos particulares de este género, se efectuó a través del D.L. N° 1.604, del 03.12.1976, del Ministerio de Hacienda, por lo que hasta dicha fecha tales rentas, al no tener una clasificación expresa, se clasificaban en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, por lo que no quedaban afectas al IVA.

Antes de aplicar lo antes expuesto al ámbito de las Universidades, debemos reiterar que hasta el año 1980 en Chile sólo existían las Universidades Estatales, situación que cambió a partir del año 1981, con la dictación del DFL N° 1, el cual fija normas sobre Universidades y establece la posibilidad de crear tales entidades, las que deberán constituirse como personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro, rigiéndose

²⁵⁹En adelante indistintamente LIRS.

²⁶⁰Artículo 2 N° 2 de la LIRS.

²⁶¹En adelante indistintamente LIR.

por las normas de dicho decreto, sus estatutos y, supletoriamente, lo establecido en el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, en lo que no sean incompatibles con aquéllas²⁶².

Dicho lo anterior, cuando se incorporó la actividad educacional o docente al N° 4 del artículo 20 de la LIR, nunca se pensó en gravar con IVA a las Universidades por este tipo de actividades, toda vez que, al ser entidades estatales, quedan fuera del concepto de “particular”²⁶³ a que se refiere tal norma legal, clasificándose las rentas obtenidas por dichas Universidades en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, y por tanto, no gravadas con IVA. Esto también fue señalado por el Servicio de Impuesto Internos a través de la Circular N° 47, del 13.04.1977, en el N° 1 del apartado III, en donde expresamente dice que la actividad docente de las Universidades se clasifica en el N° 5 del artículo 20 de la LIR.

A partir del año 1981, se dictó el ya comentado DFL N° 1, el cual dio paso a la creación de las Universidades Privadas en nuestro país, por lo que sería válido preguntarse si estas entidades podrían estar insertas en el concepto de “otros establecimientos particulares de este género” a que alude el N° 4 del artículo 20 de la LIR, con lo que la actividad docente de éstas cabría dentro del hecho gravado de Servicio, pero se encontraría exenta del IVA en virtud del N° 4 del artículo 13 de la LIVS. Recurriendo al significado del concepto “privado”, entendido como aquello que no es de propiedad o uso público, no queda más que concluir que las Universidades Privadas se encontrarían clasificadas en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, por tanto gravadas con IVA, pero exentas de tal tributo.

Finalmente, cabe concluir entonces, que la actividad docente o educacional que desarrollan las Universidades puede constituir un hecho no gravado con IVA o un hecho exento de IVA, dependiendo de si la Universidad es pública o privada. En ambos casos el IVA no será recargado a los usuarios de los servicios docentes o educacionales que prestan las Universidades, pero en el evento que desapareciera la exención personal contenida en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS claramente los privados se verían perjudicados, puesto que sus aranceles incluirían el IVA.

²⁶²Artículo 15 del DFL N° 1, de 1981.

²⁶³Entendiendo el concepto “particular” como aquello privado, o de lo que no es de propiedad o uso público, quinta acepción de la palabra “particular”, según el diccionario de la lengua española, 22ª edición, año 2001.

4.- PRONUNCIAMIENTOS DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS SOBRE LA MATERIA²⁶⁴.

4.1.- Actividad Docente o Educacional constituye un hecho no Gravado con IVA.

Dentro de la vasta jurisprudencia administrativa emanada desde la autoridad tributaria, nos encontramos con lo señalado en el Oficio N° 310, del 31 de enero de 2012, en el cual señala que las actividades docentes o educacionales desarrolladas por las Universidades no constituyen un hecho gravado con el IVA, en razón de que tales actividades se clasificarían en el N° 5 del artículo 20 de la LIR.

Dicho pronunciamiento hace referencia a otro Oficio²⁶⁵, en el cual un contribuyente consulta acerca de la calificación tributaria de una serie de prestaciones que efectúa una Universidad a terceros no estudiantes; dentro de los servicios consultados no se encuentra la actividad docente o educacional; sin embargo el SII, en el N° 4 de dicho pronunciamiento generaliza, señalando que *“De acuerdo a instrucciones impartidas por este Servicio, para efectos tributarios, las actividades educacionales o docentes desarrolladas por las Universidades, se encuentran comprendidas en el N° 5 del artículo 20 de la Ley de la Renta...”*, razón por la cual concluye que tales actividades no estarían gravadas con IVA.

En ninguno de los oficios aludidos el SII hace un análisis más detallado de por qué clasifica la actividad docente o educacional en el N° 5 del artículo 20 de la LIR; es más, en el Oficio N° 310 antes comentado hace mención a la exención personal del N° 4 del artículo 13 de la LIVS, señalando que dentro del concepto de “establecimientos de educación” se encontrarían las Universidades, sin distinguir entre Públicas o Privadas.

4.2.- Actividad Docente o Educacional constituye un hecho exento de IVA.

A través del Oficio N° 2993, del 25.10.2007, mediante el cual una Universidad Privada consulta respecto a la tributación en IVA por servicios educacionales a distancia que desea prestar, el SII hace un análisis del hecho gravado de Servicio y de la exención contenida en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS.

²⁶⁴En adelante indistintamente SII.

²⁶⁵Oficio N° 4464, del año 1999.

La autoridad tributaria señala como conclusión que los establecimientos de educación están exentos del Impuesto al Valor Agregado, sin hacer alusión expresa a la propiedad de dichos establecimientos, públicos o privados.

Extrañamente, al final del Oficio en comento, haciéndose cargo de los efectos en el Impuesto a la Renta de los servicios consultados, el SII señala que la actividad educacional, para efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se clasifica en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, lo cual nos genera desconcierto, puesto que, como ya sabemos, existe una relación directa entre las actividades clasificadas en los N° 3 y 4 del artículo 20 de la LIR y la definición de Servicio contenida en la LIVS, entendiéndose que sólo dichas actividades quedarían gravadas con IVA, pudiendo quedar posteriormente exentas. Sin embargo lo anterior, el SII en primera instancia señala que se trataría de una actividad exenta de IVA y, posteriormente, establece que la misma actividad constituiría un hecho no gravado con IVA, al clasificarla en el N° 5 del artículo 20 de la LIR.

4.3.- Actividades Desarrolladas por las Universidades Asimiladas a la Docencia.

Además de la docencia propiamente tal, las Universidades desarrollan una serie de actividades remuneradas que conviene analizar su afectación con el IVA y si ellas se encontrarían insertas en el concepto de “educación o docencia”, interiorizándonos también de lo que ha dicho la autoridad tributaria al respecto.

4.3.1- Emisión de Certificados.

Usualmente los alumnos requieren a la Universidad la emisión de certificados para distintos fines, tales como: concentraciones de notas, certificado de alumno regular, etc., por los cuales pagan una suma de dinero.

Desde un punto de vista tributario, esta operación constituiría el hecho gravado de venta definido por la LIVS, por lo que la Universidad se encontraría obligada a recargar el IVA al solicitante, para posteriormente cumplir con la obligación tributaria principal y accesoria que señala dicha ley.

No obstante lo anterior, la autoridad tributaria ha señalado²⁶⁶ que la emisión de tales certificados forma parte de la actividad educacional o docente que desarrolla la Universidad, razón por la cual, en virtud de la exención personal establecida en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS, se encontraría exenta de IVA.

²⁶⁶A través de Oficio N° 1.849, de 05.05.1999.

4.3.2- Servicios de Educación Vía Internet.

Junto con la masificación del uso de Internet, las Universidades han ampliado los tipos de servicios educacionales que ofrecen, por ejemplo a través del uso de la modalidad e-learning o educación a distancia, con lo cual se ha logrado no sólo la cobertura a nivel nacional de la educación superior y la especialización, sino también la internacionalización de ellas.

En este caso es claro distinguir que se trata de una actividad docente o educacional que desarrolla la Universidad, lo único que varía es que el alumno no está sentado en una sala de clases escuchando al profesor y tomando apuntes, sino que estará a varios kilómetros de distancia, en la comodidad de su hogar o en otro lugar con acceso a internet, pudiendo incluso hacer pausas para tomarse un descanso o contestar su teléfono celular sin incomodar a sus compañeros. Por lo antes dicho, si se trata de Universidades Privadas, estaríamos en presencia de un hecho gravado de servicio, que se encuentra exento de IVA por disposición expresa del N° 4 del artículo 13 de la LIVA.

Así también lo ha confirmado el SII, a través del Oficio N° 2993, del 25.10.2007, señalando que la educación a distancia está inserta dentro del concepto de docencia que desarrollan las Universidades.

5.- OTRAS ACTIVIDADES DESARROLLADAS POR LAS UNIVERSIDADES Y SU AFECTACIÓN CON IVA

En la práctica, las Universidades cuentan con profesores con distintos grados de especialización y dominio de diferentes materias, a través de los cuales se prestan servicios que podrían alejarse de lo que hemos venido analizando como actividad docente o educacional. Asimismo, estas entidades cuentan con inmuebles, hospitales, clínicas y centros de apoyo a empresas, etc., a través de los cuales también se presentan servicios que distan bastante de lo que es la actividad docente propiamente tal. Veamos algunas de estas actividades, su análisis tributario y qué ha señalado el SII al respecto.

5.1.- Prestaciones de Salud.

Por diversas razones a las Universidades les interesa contar con centros de atención médica, laboratorios, clínicas u hospitales, a fin de prestar servicios a terceros y que, obviamente, son remunerados. Tales servicios pueden consistir en atenciones ambulatorias o no, y pueden comprender a personas y animales.

Los servicios prestados por hospitales, clínicas o laboratorios y otros establecimientos análogos particulares se encuentran clasificados en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, por lo que constituyen un hecho gravado de servicio, que cuentan con una exención personal establecida en los N° 6 y 7 del artículo 13 de la LIVS²⁶⁷. Del mismo modo, los Hospitales dependientes de las Universidades reconocidas por el Estado cuenta con una exención personal por los ingresos propios del giro, según lo señala el N° 5 del artículo 13 de la LIVS.

Por su parte, el SII comparte lo expuesto en el párrafo anterior²⁶⁸, precisando que las atenciones ambulatorias califican como un hecho no gravado con IVA, por no constituir una atención médica y de enfermería continua. Asimismo, ha precisado²⁶⁹ que la exención del N° 7 del artículo 13 de la LIVS aplica para prestaciones establecidas por ley y que tiene el límite del arancel FONASA, por lo que el monto de las prestaciones médicas que exceda a dicho tope estará gravado con IVA.

5.2.- Análisis y Exámenes.

Al igual que el caso de las prestaciones de salud, las Universidades cuentan con laboratorios de análisis de distinta índole, los que muchas veces son utilizados con fines académicos, para práctica de las especialidades de las carreras que imparten, pero igualmente existe una remuneración pagada por el beneficiario del servicio.

Las actividades desarrolladas por laboratorios se encuentran clasificadas en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, razón por la cual constituyen un hecho gravado de servicio, y por tanto, éstas se encuentran afectas al Impuesto al Valor Agregado.

Lo dicho en el párrafo anterior también lo confirmó el SII a través del Oficio N° 2653, del 02.10.1998, en el cual, a pesar que el consultante señala que se enmarcan dentro de la actividad docente, la autoridad efectúa su análisis sin atender a tal especificación, considerando a través de ello que éstas no se enmarcan dentro del ámbito de la docencia.

²⁶⁷El N° 6 del artículo 13 se refiere a aquellas prestaciones incorporadas en el arancel y financiadas a través del Fondo Nacional de Salud (FONASA) y el N° 7 de dicho artículo se refiere a las prestaciones financiadas a través de las Instituciones de Salud Previsional (ISAPRE).

²⁶⁸Según Oficio N° 2.815, del 30.06.2004.

²⁶⁹A través de Oficio N° 4.363, de 24.10.2006

5.3.- Asesoría y Asistencia Técnica, Consultorías.

Puede sonar extraño que una Universidad se dedique a prestar servicios de asesorías y asistencia técnica o consultoría en general, puesto que dicha actividad está más relacionada a entidades que persiguen fines de lucro. Sin embargo, las Universidades prestan este tipo de servicios, los que consisten básicamente en entregar un informe con opiniones o sugerencias de expertos respecto a una materia consultada.

Este tipo de servicios no se encuentran expresamente señalados en los N° 1 al 4 del artículo 20 de la LIR, debiendo clasificarse en el N° 5 de dicho artículo, razón por la cual no enmarcan dentro del hecho gravado de servicio, constituyendo así un hecho no gravado con IVA.

La autoridad tributaria ha confirmado²⁷⁰ lo antes expuesto, señalando que tales actividades constituyen un hecho no gravado con IVA, aun cuando se efectúen con personal docente de dicha entidad. Cabe hacer presente que estas actividades no están gravadas con IVA porque no se clasifican en los N° 3 y 4 del artículo 20 de la LIR, en consecuencia, no constituyen un hecho exento de IVA por el hecho de efectuarse con personal de la Universidad o por enmarcarse dentro del concepto de actividad docente o educacional.

5.4.- Arrendamiento de Instalaciones.

Las Universidades necesitan una infraestructura adecuada para el desarrollo de sus actividades, es así como observamos grandes edificios, con espacios para efectuar actividades deportivas, piscina, salas para eventos, etc. Es común que estas entidades arrienden sus instalaciones, obteniendo así ingresos que contribuyen a su financiamiento.

Conforme a lo señalado en la letra g) del artículo 8 de la LIVS, el arrendamiento de inmuebles amoblados constituye un hecho gravado especial asimilado a servicio, con lo cual tales operaciones estarán afectas a IVA, por lo que las Universidades, en el evento de entregar en arrendamiento dichos bienes, se encontrará obligada cumplir con las obligaciones tributarias respectivas.

Aun cuando no existe pronunciamiento expreso, por parte del SII, respecto a la entrega en arrendamiento de inmuebles amoblados de una Universidad a un tercero, siguiendo con la lógica interpretativa de la autoridad tributaria, el arrendamiento de inmuebles

²⁷⁰A través del Oficio N° 4.464, del 10.12.1999.

amoblados debería ser analizado como una operación que no enmarca en el ámbito de la docencia, quedando en consecuencia, afecto a IVA.

6.- DERECHO AL IVA CRÉDITO FISCAL

Conforme a lo señalado en el artículo 23 de la LIVS, D.L. N° 825, aquellos contribuyentes afectos a IVA tendrán derecho a imputar en contra de su débito fiscal, el crédito fiscal que les haya sido recargado en la compra o importación de bienes y/o servicios, conforme a las normas que dicho artículo enumera.

En razón de lo anterior, cuando una Universidad efectúe alguna actividad que no se enmarca dentro de la actividad docente propiamente tal, y se encuentre inserta dentro de la definición de un hecho gravado de venta o servicio, y afecta al IVA, dicha entidad podrá hacer uso del impuesto que le ha sido recargado en la compra o importación de bienes y/o utilización de servicios que se relacionen directamente con tales operaciones afectas. Así por ejemplo, en el evento que la Universidad destine un inmueble amoblado para su arrendamiento, hecho gravado afecto a IVA, el Impuesto al Valor Agregado que le fue recargado en la compra de los muebles utilizados para dicho amueblamiento podrá ser deducido, en su totalidad, del IVA débito fiscal.

Cabe precisar que, para tener derecho al crédito fiscal de IVA, se deberán cumplir todos los requisitos que establece la Ley, es decir, debe existir una factura o, en caso de una importación, una declaración de ingreso, el IVA debe constar separadamente en tales documentos, se deben observar todos los requisitos del artículo 23 de la ley del ramo y tales documentos deben ser anotados en el libro de compra y venta.

6.1.- Proporcionalidad del IVA Crédito Fiscal.

Conforme a lo señalado en el N° 3 del artículo 23 de la LIVS, cuando existan compras o importaciones de bienes o utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y exentas, el IVA crédito fiscal se deberá calcular en forma proporcional, conforme a las normas que establezca el Reglamento. El Reglamento, en su artículo 43 establece el procedimiento para el cálculo de IVA Crédito Fiscal Proporcional.

Considerando el ejemplo antes expuesto, suponiendo que los gastos de luz son facturados a la Universidad sin hacer distinción entre sus dependencias, podríamos decir que tal suministro clasificaría dentro de la especificación que hace el N° 3 del artículo 23, por lo que dicha entidad deberá seguir el procedimiento descrito en el artículo 43 del Reglamento para determinar el IVA Crédito Fiscal Proporcional que

corresponde imputar en contra del débito fiscal que se genere por el arrendamiento de su inmueble amoblado. Es decir, deberá efectuar lo siguiente:

- i. Identificar el IVA Crédito Fiscal de utilización común, para el caso de nuestro ejemplo dicho crédito está compuesto por aquel relacionado al suministro de energía eléctrica.
- ii. Calcular la proporción que representan las ventas o servicios afectos en el total de ventas o servicios del período tributario respectivo.
- iii. Aplicar el porcentaje determinado en el punto anterior al IVA Crédito Fiscal de utilización común, con lo cual se obtendrá el monto del IVA Crédito Fiscal Proporcional, el cual deberá ser sumado al IVA Crédito Fiscal que está relacionado directamente a la operación afecta, formando así el IVA Crédito Fiscal total del período, el cual será imputado al IVA Débito Fiscal generado en el arrendamiento del inmueble amoblado.

Respecto al cálculo de la Proporcionalidad del IVA Crédito Fiscal cabe hacer presente la diferencia que se genera entre lo que señala la LIVS y lo que especifica su Reglamento. Al leer detenidamente la Ley podemos ver que en el N° 3 del artículo 23 ella señala expresamente que se deberá efectuar la proporcionalidad cuando existan operaciones gravadas y exentas. A su vez, el Reglamento, en su artículo 43, hace alusión a operaciones gravadas y “no gravadas” o exentas. Como se aprecia, claramente el Reglamento va más allá de lo que señala la Ley, incorporando a las operaciones No Gravadas con IVA en el cálculo de la Proporcionalidad, lo escapa a toda lógica, puesto que en el ámbito de la Jerarquía de las Normas, la Ley está por sobre el Reglamento.

Lo dicho en el párrafo anterior reviste especial importancia en el tema que nos convoca, puesto si nos avocamos a lo que señala la Ley, las Universidades Públicas, en el evento que efectuasen alguna actividad que constituyera un hecho gravado afecto a IVA, no estarían obligadas a determinar proporcionalidad, dado que sólo generarían operaciones gravadas (afectas) y no gravadas. Por el contrario, si consideramos lo que dice el Reglamento, las Universidades Públicas sí tendrían que calcular el IVA Crédito Fiscal Proporcional. La autoridad tributaria, en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, considera lo señalado por el Reglamento.

7.- CONCLUSIONES

Las Universidades son entes sin fines de lucro, cuya actividad principal está orientada al ámbito de la educación superior, efectuando también acciones de investigación y

extensión. En nuestro país conviven las Universidades Públicas y las Privadas, éstas últimas datan desde el año 1981 a la fecha.

Son las Universidades Privadas las que se encuentran consideradas en la definición del hecho gravado de servicio que hace la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, toda vez que sus actividades de docencia se clasifican en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, sin embargo por disposición expresa del N° 4 del artículo 13 de la LIVS, éstas entidades se encuentran exentas de IVA por la actividad docente propiamente tal. Las actividades desarrolladas por las Universidades Públicas se clasifican en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, por lo que no enmarcan dentro del hecho gravado de servicio definido en la LIVS.

El SII ha señalado que la actividad de docencia propiamente tal también incluye a la labor de extensión que efectúan las Universidades, tales como espectáculos teatrales, de danza, coros, orquestas sinfónicas, conjuntos folklóricos, ediciones de libros, revistas, folletos, fascículos, periódicos y otros, siempre y cuando tales actividades tengan un carácter eminentemente cultural y no constituyan un mero esparcimiento o diversión.

Las Universidades también pueden desarrollar actividades distintas a la docencia, como por ejemplo, efectuar prestaciones médicas, exámenes de laboratorio, asesorías y asistencia técnica y arrendamiento de inmuebles, entre otros, las que, de calificar dentro de la definición de hecho gravado con IVA, no se encontrarán beneficiadas con la exención del N° 4 del artículo 13 de la LIVS, constituyendo así hechos gravados afectos a IVA, sin perjuicio de la exención del N° 5 de dicho artículo referente a hospitales dependientes del Estado o de Universidades reconocidas por éste.

En el evento que las Universidades efectúen operaciones afectas al IVA, tendrán derecho al uso del 100% del IVA Crédito Fiscal soportado en las adquisiciones de bienes o utilización de servicios que se afecten directamente a dichas operaciones. Si dicho Crédito Fiscal de IVA no puede ser identificado directamente a las operaciones afectas, o dicho de otro modo, si dicho impuesto constituye una IVA Crédito Fiscal de utilización común, la Universidad se encontrará en la obligación de calcular un IVA Crédito Fiscal Proporcional.



**TRIBUTACIÓN EN LA
FACULTAD DE
ECONOMÍA Y NEGOCIOS**

TRIBUTACIÓN EN LA FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE

La Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, consecuente con su misión de formar líderes competentes con sólidos conocimientos y habilidades en las áreas de la Economía y Negocios, ha desarrollado a través del Departamento de Control de Gestión y Sistemas de Información diversos programas que satisfacen las necesidades del conocimiento en el campo de la investigación, docencia y ejercicio de la profesión.

En este sentido, el Departamento de Control de Gestión y Sistemas de Información (DCS), a través de Pregrado, Educación Ejecutiva y Postgrado, en conjunto con sus académicos, constituye un referente nacional de investigación y docencia en materias tan diversas como Tributación, Contabilidad y Finanzas, Auditoría, Sistemas de Información, Tecnología y Procesos.

Dentro del ámbito de pregrado encontramos la carrera profesional de Auditoría, creada el año 1955 lo que la transforma en la carrera más antigua del país en la materia. Auditoría, constituye un pilar fundamental en el desarrollo de las temáticas de índole tributaria al interior de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile.

TRIBUTACIÓN EN EL PREGRADO

La carrera de Auditoría contempla un plan de estudio actualizado que responde a los nuevos avances y requerimientos en las áreas de Contabilidad Financiera, Auditoría de Sistemas y Tributación. Los mejores alumnos de la carrera pueden continuar sus estudios en nuestros programas de postgrado, a modo de contribuir no sólo con el ejercicio profesional de la carrera, sino que también para liderar los cambios y propuestas de normativas en ésta área.

TRIBUTACIÓN EN EDUCACIÓN EJECUTIVA (DIPLOMAS DE ESPECIALIZACIÓN)

El Departamento Control de Gestión y Sistemas de Información, a través de su área de Educación Ejecutiva, entrega perfeccionamiento constante a profesionales de diversas áreas con el objeto de lograr especialización para enfrentar las altas exigencias del mercado laboral.

El amplio criterio empleado para desarrollar diplomas de perfeccionamiento, ha permitido a Educación Ejecutiva liderar el mercado de la formación superior de profesionales de nuestro país. La orientación ha sido hacia las disciplinas más innovadoras del quehacer académico y profesional, como es el caso de Tributación, Contabilidad Internacional, Control de Gestión, Auditoría, Calidad, Procesos, Operaciones y Sistemas de Información, entre otras.

TRIBUTACIÓN EN POSTGRADO (MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN)

El Departamento de Control de Gestión y Sistemas de Información, apoya a la formación de los alumnos de postgrado cuyo interés es la temática impositiva, a través del Magíster en Tributación, el cual tiene como objetivo fundamental entregar conocimientos y herramientas para abordar desde una perspectiva interdisciplinaria e integral la variable tributaria presente en todo hecho económico.

EN EL CAMPO DE LA INVESTIGACIÓN

El Departamento ha trabajado intensamente en la investigación de temas relevantes para el quehacer universitario, para lo cual ha procurado el establecimiento de centros de investigación concentrados en áreas prioritarias. A continuación se señalan algunos de los Centros creados: Centro de Estudios Tributarios (CET), Centro de Control de Gestión (CCG), Centro de Contabilidad Internacional y de Auditoría Interna (CCIAI), Centro de Investigación Cuantitativa en Negocios (CQN), Centro de Gestión de Información para Los Negocios (CGIN).

En este contexto nace el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile (CET UChile), el que junto con estar en condiciones de participar en el debate de las medidas que se proponen a nivel gubernamental, asume como tarea, producir material docente de tributación que es utilizado para fortalecer las cátedras de tributación y finanzas públicas, de los programas de Pregrado, Educación Ejecutiva y Postgrado.

Para cumplir con el propósito, el Centro de Estudios Tributarios, que es una unidad técnica, define su campo de acción a través de cinco pilares estratégicos fundamentales: Área Editorial, Extensión, Difusión y Capacitación.

1. Área Editorial

Compuesta por un cuerpo estable de escritores, destacados académicos y colaboradores del área de la tributación. Esta área, tiene por objeto principal el desarrollo de Reportes Tributarios Mensuales sobre variadas temáticas impositivas; elaboración de nuestra Revista de Estudios Tributarios; publicación de libros, manuales y material de apoyo a la docencia.

- **Reportes Tributarios mensuales.** El CET, a través de su área Editorial, a la fecha, se han emitido más de cuarenta y cinco reportes referidos a distintos temas de interés, como son: Operación Renta AT 2014, Ley Única de Fondos, Tratamiento Tributario de las Devoluciones de Capital, Tributación de las Rentas de Bienes Raíces no Agrícolas, Pago Provisional por Utilidades Absorbidas, Renta Líquida Imponible Exención Contribuyente del Artículo 14 Quáter y Reforma Tributaria, entre otras temáticas.
Todos los reportes pueden ser revisados en nuestra página web www.cetuchile.cl
- **Revista de Estudios Tributarios**, dividida en tres áreas temáticas a desarrollar: Legislación Tributaria Aplicada, Investigación Académica y Análisis Jurisprudencial.
- **Los temas del área de Legislación Tributaria Aplicada**, son elaborados por profesores-escritores quienes desarrollan documentos en los cuales se formulan análisis y sugerencias relativas a la interpretación de las normas de imposición fiscal interna y externa.
- **Los temas del área de Análisis Jurisprudencial**, son elaborados por profesores-colaboradores del centro de estudios, los que realizan estudios de la jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos, de los Tribunales Tributarios y Aduaneros o de nuestros Tribunales Superiores de justicia.
- **Los temas del área de Investigación Académica**, son elaborados por profesores que desarrollan docencia en nuestros programas de especialización y están relacionados principalmente con aspectos de las finanzas públicas y fiscalidad internacional.

- **Publicaciones y Libros**, en el mes de abril del 2010, se publicó el primer Compendio de Leyes Tributarias y en julio del año 2014 la quinta versión. La mencionada publicación corresponde a una recopilación de las leyes tributarias más recurrentes en el estudio de la especialidad, la cual ha sido enriquecida con la incorporación de referencias relativas a interpretaciones e instrucciones administrativas sobre la norma. En el compendio se presenta una selección de las principales circulares relativas a cada artículo de la Ley sobre Impuesto a la Renta, Código Tributario y la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios.

Los autores, profesores Javier Jaque López y Luis Ortiz Fuentealba, basados en el Administrador de Contenidos Normativos (ACN) creado por el Servicio de Impuestos Internos, prepararon este documento pensando en los alumnos que cursarán estudios de Tributación en la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, en sus diferentes programas académicos. Entre ellos, Magíster en Tributación, Diplomas del área de tributación y cátedras impartidas en pregrado.

2. Área de Extensión

En esta área, el CET UChile elabora, prepara, desarrolla y promueve programas de especialización, perfeccionamiento o actualización sobre materias tributarias bajo la forma de Diplomas, Cursos, Seminarios de carácter Nacional e Internacional, Coffee Breaks, Olimpiadas tributarias, Simposios y Conferencias, entre otros.

Entre los eventos de los últimos doce meses se destacan:

Coffee & Upgrade "Reforma Tributaria: ¿Dónde estamos... Hacia dónde vamos?", exposición sobre la iniciativa que plantea cambios estructurales en el sistema tributario del país. Organizado por Educación Ejecutiva y el CET, que contó con la participación de destacados expertos y colaboradores del Centro de Estudios. Más de doscientas personas concurrieron al evento desarrollado en el Aula Magna de la Facultad de Economía y Negocios el pasado 14 de mayo. El profesor Gonzalo Polanco, estuvo a cargo de la charla que inauguró la jornada.

Taller de Tributación para Periodistas, El 26 de marzo y 8 de abril, el Centro de Estudios Tributarios (CET) de la Universidad de Chile realizó dos talleres exclusivos para periodistas.

“Operación Renta” y “Reforma Tributaria” fueron los cursos desarrollados por los profesores expertos del CET. Clases que contaron en total con la asistencia de más de

30 Periodistas de distintos medios de comunicación escrita, radio, televisión e internet; como la Revista América Economía, El Mercurio, Diario Financiero, La Tercera, Radio ADN y Bio Bio, entre otros.

Seminario “Operación Renta Año Tributario 2014”, realizado en dos jornadas (18, 19 y 20 de marzo, y posteriormente el 1, 2 y 3 de abril) cual tuvo entre sus objetivos los cambios a la Ley sobre Impuesto a la Renta introducidos por la Ley N° 20.630 de Reforma Tributaria, las nuevas declaraciones juradas, las modificaciones incorporadas al formulario 22 (declaración anual de impuestos) y el desarrollo de casos prácticos sobre las novedades en materia de créditos e impuestos.

Seminario “Reforma Tributaria”, realizado en dos jornadas (2, 3 y 4 de diciembre de 2013, y posteriormente el 6,7 y 8 de enero de 2014) por su alta cantidad de interesados, el seminario tuvo por objetivo analizar los efectos tributarios que se producen en las personas y las empresas con motivo de las modificaciones y las nuevas disposiciones legales introducidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta, por la Ley N° 20.630 de 2012, que perfecciona la legislación tributaria y financia la Reforma Educacional, además de las contingentes propuestas de las Presidenciales 2014.

Seminario Facturación Electrónica, actividad desarrollada el 22 de octubre de 2013, y que contó con la participación de los expositores Cristián Paz Guzmán y Roberto Galindo Vera, ambos de la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos (SII). El Proyecto de Ley sobre Factura Electrónica -que se encuentra actualmente en trámite en el Congreso- el Centro de Estudios Tributarios (CET) de la Universidad de Chile realizó un encuentro de discusión con el fin de anticipar los posibles cambios que pueden surgir en esta materia, oportunidad donde fueron analizados los beneficios actuales del sistema de facturación electrónica y donde se realizó una comparación con el tradicional formato (papel).

Para acceder a todos los eventos realizados por el centro, utilizar la opción “Eventos” del menú horizontal superior de nuestra página web www.cetuchile.cl.

3. Área de Difusión

Profesores y colaboradores del área escriben en diarios y revistas de circulación nacional, tales como, la Estrategia, Diario Financiero, la Tercera, el Mercurio y Revista City, entre otros.

A través de nuestro portal de internet www.cetuchile.cl, específicamente en la sección “CET en Prensa” ubicada en el menú horizontal superior, usted podrá observar las distintas publicaciones en prensa realizadas.

4. Área de Capacitación y Formación

Esta área constituye el pilar fundamental del CET UChile, y se relaciona directamente con los siguientes programas impartidos por la Facultad de Economía y Negocios.

Magíster en Tributación

El Magíster en Tributación, impartido por la Escuela de Postgrado de la facultad, está dirigido a abogados, administradores públicos, contadores públicos y/o auditores, ingenieros comerciales, ingenieros civiles y otros profesionales en disciplinas afines, y tiene como objetivo fundamental, entregar a sus alumnos los conocimientos y herramientas necesarias para que estos aborden desde una perspectiva interdisciplinaria e integral la variable tributaria presente en todo hecho económico.

El plan de estudios del Magíster comprende cursos obligatorios que entregan la teoría fundamental en tributación y cursos electivos los cuales permiten que los alumnos se especialicen en diversas áreas tales como: planificación tributaria nacional, planificación tributaria internacional. Este programa comprende el estudio de materias relativas al análisis económico de los impuestos, a la teoría general sobre tributación nacional e internacional, al derecho tributario, a la planificación impositiva, y en general a todos aquellos tópicos comprendidos en tributación.

Al finalizar el programa, los egresados están capacitados para desempeñarse como asesores tributarios de alto nivel, ya sea al interior de organizaciones o como profesionales independientes, en materias de cumplimiento y/o de planificación tributaria. Asimismo, están en condiciones de asesorar a organismos a cargo de resolver controversias tributarias, asumir o participar en proyectos de reformas o modificaciones a los sistemas tributarios y/o a su administración y efectuar docencia e investigación en el área.

Horarios Versión Santiago 2014:

La modalidad de clases es de dos fines de semana al mes:

Viernes de 17:30 a 21:30 horas y sábados de 9:00 a 18:00 horas.

Actualmente, se encuentra disponible el Programa 2014-2015

Director académico es el Sr. Javier Jaque López.

Horarios Primera Versión Santiago 2013:

La modalidad de clases es de dos fines de semana al mes:

Viernes de 17:30 a 21:30 horas y sábados de 9:00 a 18:00 horas.

Actualmente, se encuentra en ejecución el Programa 2013-2014

Director académico es el Sr. Javier Jaque López.

Horarios Segunda Versión Santiago 2013:

La modalidad de clases es de dos fines de semana al mes:

Viernes de 17:30 a 21:30 horas y sábados de 9:00 a 18:00 horas.

Actualmente, se encuentra en ejecución el Programa 2013-2015

Director académico es el Sr. Javier Jaque López.

Horarios Versión Antofagasta:

La modalidad de clases es de dos fines de semana al mes:

Viernes de 15:00 a 22:00 horas, sábados de 9:00 a 19:00 horas y domingo de 9:00 a 14:00 horas.

Actualmente, se encuentra en ejecución el Programa 2013-2015

Director académico es el Sr. Javier Jaque López.

Diploma en Tributación

El Diploma en Tributación, tiene como principal objetivo que los alumnos conozcan en detalle la normativa tributaria nacional y sean capaces de interpretarla, evaluarla y aplicarla con el fin de proporcionar una asesoraría de excelencia en el ámbito tributario a personas naturales y jurídicas, contribuyendo con ello a la toma de mejores decisiones empresariales.

El programa está dirigido a profesionales del área de auditoría, contabilidad, derecho, ingeniería comercial y ejecutivos de empresas interesados en potenciar sus capacidades en los temas que son objeto del programa; además de todos aquellos profesionales que buscan soluciones a los problemas del ámbito tributario que surgen en el ejercicio diario de su profesión.

El programa comprende el estudio de Aspectos contables de la tributación, Derechos de la empresa, Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, Rentas Empresariales, Fondo de Utilidades Tributables (FUT), Rentas de las Personas Físicas, Impuesto Adicional, Código Tributario, Taller de Profundización.

Director académico es el Sr. Gonzalo Polanco Zamora.

Diploma en Planificación Tributaria

El Diploma de Planificación Tributaria, está destinado a profundizar el análisis de las obligaciones tributarias, con la finalidad de establecer su justo y equitativo cumplimiento como parte del mejoramiento del proceso continuo de la gestión empresarial, con una clara visión estratégica en beneficio de los negocios y de la generación y aumento de la riqueza.

El programa está dirigido a profesionales universitarios provenientes de las ciencias económicas y del derecho, tales como contadores auditores, contadores públicos, abogados, ingenieros comerciales, administradores públicos y asesores tributarios de empresas, consultores, ejecutivos en finanzas y empresarios que participen directamente en las áreas de contabilidad, finanzas y auditoría.

Comprende el estudio de los siguientes materias: Impuesto a las Ventas y Servicios, Impuesto a la Renta de Primera Categoría, Fondo de Utilidades Tributables (FUT), Reorganización Empresarial, Impuesto Global Complementario y su Optimización, Fundamentos del Derecho Tributario, Planificación Tributaria, Planificación Tributaria Patrimonial, Impuesto Adicional, Tributación Internacional.

Director académico es el Sr. Gonzalo Polanco Zamora.

Diploma en Tributación Internacional

El Diploma en Tributación Internacional tiene como principal objetivo que los alumnos conozcan en detalle las principales normas y principios que regulan la Tributación Internacional, en el marco de las transacciones que se realizan entre dos o más jurisdicciones tributarias, tanto a nivel privado como público o estatal.

El programa está dirigido a profesionales del área de auditoría, contabilidad, derecho, ingeniería comercial y ejecutivos de empresas interesados en potenciar sus capacidades en los temas que son objeto del programa; además de todos aquellos profesionales que buscan soluciones a los problemas del ámbito tributario que surgen en el ejercicio diario de su profesión.

El programa comprende el estudio de Fundamentos Económicos de la Tributación Internacional, Convenios para Evitar la Doble Imposición I, Convenios para Evitar la Doble Imposición II, Utilización de Créditos, Renta Líquida Imponible-FUT, Impuesto Adicional, Tributación Internacional en el IVA, Tributación Aduanera, Precios de Transferencia, Normas Antiabuso en la Tributación Internacional y Planificación Tributaria Internacional.

Al término del diploma, el alumno estará capacitado para distinguir los principales efectos tributarios que se generan en los negocios internacionales, en un contexto comparado, teniendo en cuenta los efectos prácticos y económicos que se generan en las partes involucradas en una transacción.

Director académico es el Sr. Gonzalo Polanco Zamora.

ÍNDICE DETALLADO DE CONTENIDOS



LEGISLACIÓN TRIBUTARIA APLICADA	7
HISTORIA DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO EN CHILE DESDE 1920 Y AL VALOR AGREGADO	9
RESUMEN.....	9
1.- INTRODUCCIÓN.....	10
2.- ANALISIS DETALLADO DE LA EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO.....	13
2.1.- Etapa de 1921 a 1954. Nace el impuesto a las compraventas.....	13
2.2.- Etapa de 1956 a 1971. Instauración de los primeros conceptos modernos del impuesto.....	16
2.2.1.- Ley N° 12.120 del 30 de octubre de 1956.....	16
2.2.2.- Modificaciones posteriores a la Ley N° 12.120. (Entre 1957 a 1965).....	18
2.2.3.- Ley N° 16.466 del 29 de abril 1966.-.....	20
2.3.- Etapa de 1972 a 1974. Término del efecto cascada y preparación para instaurar definitivamente el Impuesto al Valor Agregado en Chile.....	22
2.3.1.- Ley N° 17.940 del 06 de junio de 1973.....	24
2.3.2.- Decreto Ley N° 95 del 24 de octubre 1973.....	24
2.3.3.- Decreto Ley N° 292 del 30 de enero 1974.....	24
2.4.- Estructura tributaria de la Ley N° 12.120 hasta el 31 de diciembre de 1974.....	25
3.- LEY DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS.....	27
3.1.- Decreto Ley N° 825, publicado en el Diario Oficial el día 31 de diciembre de 1974.....	27
3.2.- Modificaciones posteriores al Decreto Ley N° 825 de 1974.....	29
3.2.1.- Decreto Ley N° 1.606 del 03 de diciembre de 1976.....	30
3.2.2.- Ley N° 18.471 del 27 de noviembre de 1985.....	32
3.2.3.- Ley N° 18.630 del 23 de julio de 1987, incorporación de la actividad de la construcción.....	34
3.2.4.- Ley N° 18.634 del 05 de agosto de 1987.....	36
3.2.5.- Ley N° 19.738 del 19 de junio de 2001.....	36
3.2.6.- Ley N° 20.727 del 31 de enero de 2014.....	39
3.3.- Tasas del IVA, desde el año 1974 a la fecha.....	44
4.- CONCLUSIONES.....	45
5.- ANEXOS.....	47
6.- BIBLIOGRAFÍA.....	49

FACTURACIÓN ELECTRÓNICA	51
RESUMEN.....	51
1.- INTRODUCCIÓN	52
2.- NORMATIVA ANTERIOR A LA LEY N° 20.727 DE 2014	53
3.- LEY N° 20.727 DEL 31 DE ENERO DE 2014	55
4.- CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA FACTURA ELECTRÓNICA	57
5.- OBLIGATORIEDAD EN LA EMISIÓN DE FACTURA ELECTRÓNICA.....	58
5.1.- Norma General	58
5.2.-Excepciones.....	58
5.3.- Vigencia de la Ley N° 20.727.....	59
6.- DERECHO AL CRÉDITO FISCAL	61
7.- SISTEMAS DE FACTURACIÓN ELECTRÓNICA	62
7.1.- Sistema de Facturación Gratuito del SII (Portal Mipyme)	62
7.2.- Sistemas de Facturación Propio o de Mercado.....	63
7.3.- Beneficios para el SII	65
7.4.- Beneficios para el Contribuyente	65
7.5.- Obligaciones del facturador electrónico	65
8.- CONCLUSIÓN.....	66
9.- BIBLIOGRAFÍA	67
 FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES	 69
RESUMEN.....	69
1.- INTRODUCCIÓN	70
2.- BREVE HISTORIA DEL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES.....	71
2.1.- Sistema tributario hasta antes de la publicación de la Ley N° 18.293.....	71
2.2.- Reforma tributaria Ley N° 18.293, publicada el día 01 de enero de 1984... 72	
2.2.1.- Tributación de las empresas generadoras de renta:.....	73
2.2.2.- Tributación de los socios y/o accionistas, consumidores de renta:.....	74
3.- OBJETIVOS DEL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES	77
3.1.- Control de las utilidades y créditos.	77
3.2.- Devolución del impuesto de primera categoría (PPUA)	78
4.- RELACIÓN CAPITAL PROPIO Y FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES.....	79
5.- REFORMAS TRIBUTARIAS DEL FUT RELEVANTES	80
6.- PROBLEMAS A CONSIDERAR	82
7- PROGRAMAS DE TRABAJO ELIMINACIÓN DEL FUT.....	84
7.1.- Cambios al sistema tributario	85
7.1.1.- Modificación a las tasas impositivas	85

7.1.2.- Eliminación del FUT (Tributación sobre base devengada en el IGC o I. Adicional). NORMA PERMANENTE.....	86
7.1.3.- Rentas Personales	88
7.1.4.- Normas transitorias del Artículo 14 de la LIR (rige a contar del 1 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016):	88
8.- INCENTIVO AL AHORO E INVERSIÓN.....	90
8.1.- Implementación de mecanismo de depreciación instantánea:	90
8.2.- Inversiones de capital para efectos financieros:	91
8.3.- Inversiones de Capital para efectos tributarios:	91
9.- CONCLUSIONES	94
10.- BIBLIOGRAFÍA.....	95

HACIA UNA NUEVA NORMATIVA TRIBUTARIA DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE: LA EXPERIENCIA COMPARADA EN EL DERECHO TRIBUTARIO BRASILEÑO.....

RESUMEN.....	99
1.- INTRODUCCIÓN	100
2.- EL CONCEPTO DE TRIBUTOS COMO FORMA DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.	101
3.- PROBLEMÁTICA EN LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL CHILENA....	102
4.- ANTECEDENTES EN CHILE SOBRE EL ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS DESTINADOS A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE. .	104
4.1. Proyecto de Reforma Tributaria del año 2012	104
4.2. Proyecto de Reforma Tributaria del año 2014	105
4.3. Observaciones al Proyecto de Reforma Tributaria del año 2014.....	106
5.- LA EXPERIENCIA COMPARADA EN EL DERECHO TRIBUTARIO BRASILEÑO.....	107
5.1.- Principio De La Selectividad.....	107
5.2.- La Noción de Esencialidad	110
5.3.- Principio de la Selectividad: Capacidad Contributiva Versus Extrafiscalidad.	115
6.- CONCLUSIONES	116
7.- BIBLIOGRAFÍA.....	117

PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA SUCESORIA MEDIANTE UTILIZACIÓN DE FUNDACIONES

.....	123
RESUMEN	123
1.- INTRODUCCIÓN	124
2.- NATURALEZA JURÍDICA DE LAS FUNDACIONES	126
2.1.- Las fundaciones son personas jurídicas.....	127
2.2.- Las fundaciones no tienen fines lucrativos.....	127

2.3.- Las fundaciones pueden tener como objeto beneficiar intereses generales o particulares.	128
3.- TRIBUTACIÓN DE LAS FUNDACIONES.....	129
3.1.- Tributación en el aporte fundacional.....	129
3.1.1.- Donaciones sujetas a modalidades.....	130
3.1.2.- Donación con causa onerosa.....	130
3.1.3.- Donación con gravamen o con cargas.	131
3.1.4.- Donaciones fideicomisarias.....	131
3.2.- Impuesto al Valor Agregado en el aporte fundacional.....	136
3.3.- Facultades de tasación del Servicio de Impuestos Internos en el aporte fundacional.....	136
3.4.- Tributación de la fundación por los bienes recibidos en calidad de aporte.....	136
3.5.- Tributación de la fundación por actividades propias.....	137
3.6.- Tributación de los beneficiarios de la fundación.....	138
3.7.- Breve resumen sobre exenciones establecidas por ley sobre donaciones, aplicables a las fundaciones.....	138
4.- NORMATIVA APLICABLE A LA SUCESIÓN POR CAUSA DE MUERTE Y DONACIONES.....	142
5.- CONCLUSIONES.....	144
6.- BIBLIOGRAFÍA.....	146

DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A NO AUTOINCLPARSE EN SEDE ADMINISTRATIVA EN CHILE.....	149
RESUMEN.....	149
1.- INTRODUCCIÓN.....	150
2.- GLOBALIZACIÓN, NEO CONSTITUCIONALISMO Y TRIBUTACIÓN... ..	152
3.- NEO CONSTITUCIONALISMO Y DERECHOS FUNDAMENTALES.....	153
4.- DEBER DE COLABORACIÓN VERSUS GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE; FACULTADES DISCRECIONALES Y DERECHOS FUNDAMENTALES: LA EXPERIENCIA EN EL DERECHO COMPARADO	155
5.- VALOR PROBATORIO EN JUICIOS ORALES PENALES DE ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS.....	158
6.- PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.....	159
7.- DOCTRINA ESPAÑOLA.....	161
8.- DOCTRINA DEL TRIBUNAL DE ESTRASBURGO.....	162
9.- LA PRUEBA ILÍCITA EN EL PROCESO ORAL EN LO PENAL.....	163
10.- LA DECLARACIÓN AUTO INCRIMINATORIA COMO PRUEBA ILÍCITA.....	164
11.- CONCLUSIONES.....	165
12.- BIBLIOGRAFÍA.....	169

EL RECLAMO TRIBUTARIO: CARACTERÍSTICAS ESENCIALES DE UN RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE PLENA JURISDICCIÓN	171
RESUMEN	171
1.- INTRODUCCIÓN	172
2.- ¿ES LA ACCIÓN DERIVADA DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES UN RECURSO DE PLENA JURISDICCIÓN O UNO DE NULIDAD?	174
3.- ¿PUEDE EL JUEZ ORDENAR UNA AUDITORÍA Y ES ELLA RELEVANTE PARA SU FALLO?	190
4.- ¿REQUIERE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS PRESENTADA DENTRO DE PLAZO EN UN FORMULARIO 22 DE UN ACTO ADMINISTRATIVO POSTERIOR DEL SII PARA QUE EL SERVICIO DE TESORERÍAS PROCEDA A DEVOLVER LO SOLICITADO?	200
5.- CONCLUSIONES	203
6.- BIBLIOGRAFÍA	204
 INVESTIGACIÓN ACADÉMICA	 209
 IMPUESTO DE TIMBRES Y ESTAMPILLAS	 211
RESUMEN	211
1.- INTRODUCCIÓN	212
2.- ACTUACIONES Y DOCUMENTOS GRAVADOS POR EL ITE	213
3.- MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL ITE	215
4.- RECAUDACIÓN DEL ITE	218
5.- IMPUESTO AL CRÉDITO: LA PRÁCTICA	222
6.- IMPUESTO AL CRÉDITO: LA TEORÍA	224
7.- ¿POR QUÉ UN IMPUESTO AL CRÉDITO EN CHILE?	229
8.- TRIBUTACIÓN Y SECTOR FINANCIERO	231
9.- CONCLUSIONES	233
10.- BIBLIOGRAFÍA	234
 ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	 237
 LA INFRACCIÓN A LAS REGLAS DE LA SANA CRÍTICA EN LA NUEVA JUSTICIA TRIBUTARIA. CORTE SUPREMA, 18DE DICIEMBRE DE 2013, ROL N° 1160-2013.	 239
RESUMEN	239
1.- INTRODUCCIÓN	239
2.- BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS	240

3.- LAS CUESTIONES JURÍDICAS DE FONDO – EL FALLO DE LA CORTE SUPREMA.....	241
4.- COMENTARIO.....	242
5.- CONCLUSIONES.....	250
6.- BIBLIOGRAFÍA.....	251
7.- ANEXO.....	253

LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIOS Y JUICIO DE COCA-COLA EMBONOR S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.....	261
RESUMEN.....	261
1.- INTRODUCCIÓN.....	262
2.- JUICIO TRIBUTARIO.....	262
2.1.- Líneas argumentativas.....	264
2.2.- Primera instancia.....	264
2.3.- Segunda instancia.....	267
2.4.- Corte Suprema.....	268
3.- PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA, REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL Y ELUSIÓN.....	268
3.1.- Doctrina.....	268
3.2.- Código Tributario y reorganización empresarial.....	270
3.3.- Normativa del SII y reorganización empresarial.....	272
3.4.- Reorganización empresarial y elusión.....	273
3.5.- Ley N° 20.630.....	275
4.- LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIOS.....	276
4.1.- Concepto.....	278
4.2.- Propuestas y reformas.....	279
5.- CONCLUSIONES.....	282
6.- BIBLIOGRAFIA.....	283

NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO TRIBUTARIA.....	285
RESUMEN.....	285
1.- DEFINICIÓN Y EFECTOS.....	286
2.- TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, ES COMPETENTE PARA CONOCER Y RESOLVER LA NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO TRIBUTARIA.....	287
3.- PROCEDE HACER LUGAR A NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO TRIBUTARIA, AL CARECER LA LIQUIDACIÓN RESPECTIVA, DE LOS FUNDAMENTOS NECESARIOS PARA SU ACERTADA INTELIGENCIA... ..	290
4.- CONCLUSIONES.....	295
5.- BIBLIOGRAFÍA.....	296

REPORTES TRIBUTARIOS DESTACADOS	299
PROYECTO DE LA LEY SOBRE REFORMA TRIBUTARIA	301
1.- INTRODUCCIÓN.....	301
2.- OBJETIVOS DEL PROYECTO.....	302
3.- ALZA DE LA TASA DE IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA.....	302
4.- TERMINO DEL FUT.....	303
5.- MERCADO DE CAPITALES.....	304
6.- MERCADO INMOBILIARIO.....	305
7.- FACULTADES DEL SII.....	306
8.- CONCLUSIÓN.....	309
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS ACTIVIDADES DESARROLLADAS POR LAS UNIVERSIDADES	311
1.- INTRODUCCIÓN.....	311
2.- ASPECTOS GENERALES DE LAS UNIVERSIDADES.....	312
3.- ACTIVIDAD DOCENTE DESARROLLADA POR LAS UNIVERSIDADES Y SU AFECTACIÓN CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	313
3.1.- Concepto de Actividad Docente.....	313
3.2.- Análisis de la Tributación de la Actividad Docente o Educacional con el IVA.....	314
4.- PRONUNCIAMIENTOS DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS SOBRE LA MATERIA.....	316
4.1.- Actividad Docente o Educacional constituye un hecho no Gravado con IVA.....	316
4.2.- Actividad Docente o Educacional constituye un hecho exento de IVA. ...	316
4.3.- Actividades Desarrolladas por las Universidades Asimiladas a la Docencia.....	317
4.3.1- Emisión de Certificados.....	317
4.3.2- Servicios de Educación Vía Internet.....	318
5.- OTRAS ACTIVIDADES DESARROLLADAS POR LAS UNIVERSIDADES Y SU AFECTACIÓN CON IVA.....	318
5.1.- Prestaciones de Salud.....	318
5.2.- Análisis y Exámenes.....	319
5.3.- Asesoría y Asistencia Técnica, Consultorías.....	320
5.4.- Arrendamiento de Instalaciones.....	320
6.- DERECHO AL IVA CRÉDITO FISCAL.....	321
6.1.- Proporcionalidad del IVA Crédito Fiscal.....	321

7.- CONCLUSIONES	322
TRIBUTACIÓN EN LA FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS	325
TRIBUTACIÓN EN LA FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE.....	327
Tributación en el Pregrado	327
Tributación en Educación Ejecutiva (Diplomas de Especialización).....	328
Tributación en Postgrado (Magíster en Tributación).....	328
En el campo de la Investigación.....	328
1. Área Editorial	329
2. Área de Extensión.....	330
3. Área de Difusión.....	331
4. Área de Capacitación y Formación.....	332
Magíster en Tributación.....	332
Diploma en Tributación	333
Diploma en Planificación Tributaria.....	333
Diploma en Tributación Internacional	334

UNIVERSIDAD DE CHILE DIPLOMADOS

Tributación

- Aspectos Contables en Tributación
- Derecho de la Empresa
- Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios
- Rentas Empresariales
- Fondo de Utilidades Tributables (FUT)
- Rentas de las Personas Físicas
- Impuesto Adicional
- Código Tributario
- Taller de Profundización Tributaria

Planificación Tributaria

- Impuesto a las Ventas y Servicios
- Impuesto a la Renta de Primera Categoría
- Fondo de Utilidades Tributables (FUT)
- Reorganización Empresarial
- Impuesto Global Complementario y su Optimización
- Fundamentos del Derecho Tributario
- Planificación Tributaria
- Planificación Tributaria Patrimonial
- Impuesto Adicional
- Tributación Internacional

Tributación Internacional

- Fundamentos Económicos de la Tributación Internacional
- Convenios para Evitar la Doble Imposición I
- Convenios para Evitar la Doble Imposición II
- Utilización de Créditos
- Renta Líquida Imponible-FUT
- Impuesto Adicional
- Tributación Internacional en el IVA
- Tributación Aduanera
- Precios de Transferencia
- Normas Antiabuso en la Tributación Internacional
- Planificación Tributaria Internacional

En colaboración con:

CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile



/uejecutivos



@uejecutivos



Comisión Nacional de Acreditación
CNA-Chile

INFORMACIONES - FONOS: (02) 297 835 65 - CONTACTO@UEJECUTIVOS.CL - WWW.UEJECUTIVOS.CL

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



www.dcs.uchile.cl

CET

www.cetuchile.cl