

## LA DEUDA HISTÓRICA CON LOS PRINCIPIOS SUPERIORES DE LA TRIBUTACIÓN

### *THE HISTORIC DEBT WITH TAXATION HIGHER PRINCIPLES*

María Francisca Villamán Rodríguez<sup>1</sup>

**RESUMEN:** el artículo expone las deficiencias que históricamente han tenido las leyes tributarias chilenas, consideradas a la luz de los principios superiores de la tributación, que deberían guiar al legislador para proveer seguridad jurídica en las transacciones entre las personas, además, muestra como estas deficiencias se han intensificado hasta llegar a verdaderas fallas sistemáticas en la técnica legislativa empleada al redactar las leyes N° 20.780 y N° 20.899.

**PALABRAS CLAVES:** principios superiores de la tributación, técnica legislativa, reformas tributarias.

**ABSTRACT:** *the article exposes the deficiencies that Chilean tax laws historically have had, considered in the light taxation higher principles, which should guide the legislator to provide legal certainty for transactions between persons, also shows how these deficiencies have been intensified until reaching a true systematic failure in the legislative technique used in drafting laws No. 20,780 and No. 20,899.*

**KEYWORDS:** *taxation higher principles, legislative technic, taxation, tax reform.*

### 1. INTRODUCCIÓN

En 1933, tras dictarse la Ley N° 5.154<sup>2</sup>, la editorial de la *Revista de Derecho* de la Universidad de Concepción comentaba que el Ejecutivo reconoció abiertamente en el mensaje del proyecto que dio paso a la indicada ley, que existía un grave problema con las leyes tributarias, por lo que revisarlas era un imperativo, debido a que ellas infringían los supremos postulados de la imposición<sup>3</sup>.

Más tarde, el legislador intentó reparar parte del daño que, dictando de forma inorgánica reglas fiscales, había causado, autorizando al presidente de la República para contratar comisiones de técnicos que se dedicaran a estudiar el sistema impositivo nacional, con el objetivo de proponer modificaciones y prepararan su codificación. Esto permitió preparar el

---

<sup>1</sup> Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Máster en Derecho Tributario, Universidad Adolfo Ibáñez. Master of Laws in Taxation, Universidad de Georgetown. Abogado en Baraona Fischer Spiess. Correo fvillaman@baraona.cl. Recibido el 3 de marzo de 2017, aceptado el 19 de mayo de 2017.

<sup>2</sup> Publicada en el Diario Oficial el 10 de abril de 1933.

<sup>3</sup> Editorial (1935): “Régimen tributario”, *Revista de Derecho* de la Universidad de Concepción pp. III-IV.

camino para que se dictara el Código Tributario<sup>4</sup> y para simplificar la Ley sobre Impuesto a la Renta<sup>5</sup>.

Sin embargo, el Código Tributario, en gran medida, se limitó a recopilar normas de las leyes vigentes en la época en la que trabajó la comisión respectiva, que reconoció la imperfección del proyecto entregado al ejecutivo<sup>6</sup>, por lo que se dedicaron más comisiones a revisar el proyecto, que enfrentaron diversos inconvenientes, por lo que finalmente la tarea codificadora quedó inconclusa, al ser aprobado lo que se llamó un “código chico”, quedando hasta nuestros días la deuda con el país de dictar uno grande<sup>7</sup>.

Por su parte, la simplificación de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en muchos aspectos, fue más aparente que real porque, como hizo presente la doctrina, tras la reforma de 1964 los tratamientos dispares a ciertos tipos de rentas sobrevivieron dentro de las dos categorías que, desde entonces, han estado vigentes en la ley del ramo<sup>8</sup>.

Así, se llegó a afirmar que “la creciente complejidad del sistema tributario y su permanente modificación, determinará indefectiblemente que el contribuyente se considere obligado por numerosas disposiciones legales que le son ininteligibles, que requieren de un Código, después un Reglamento, y finalmente innumerables circulares, resoluciones e instrucciones dispersas, para determinar el monto del tributo, las cuales ni aisladamente ni en su conjunto traducen de manera eficiente la carga con que debe contribuir. El resultado lógico es la falta de seguridad jurídica y certidumbre”<sup>9</sup>.

A la fecha, las circunstancias antes descritas no parecen haber mejorado, sino que por el contrario, paren haber empeorado.

Pero el desarrollo inorgánico de la Ley sobre Impuesto a la Renta llegó a un punto más que preocupante en las recientes reformas tributarias, lo que ha impactado la seguridad jurídica, entendida como la estabilidad y continuidad del orden jurídico que, en esencia, permite prever las consecuencias que en el derecho tiene sobre determinada conducta, por lo que es indispensable para la conformación del estado de derecho<sup>10</sup>.

---

<sup>4</sup> La Ley N° 11.575, publicada en el Diario Oficial el 14 de agosto de 1954, financió el trabajo de la comisión que elaboró el material que dio paso al Código Tributario de 1960.

<sup>5</sup> La Ley N° 12.084, publicada en el Diario Oficial el 18 de agosto de 1956, financió la Oficina de Estudios Tributarios que preparó el material que posibilitó la reforma de 1964 a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

<sup>6</sup> DUMAY PEÑA, Alejandro (1957): “Breve comentario sobre el proyecto de Código Tributario”, *Revista de Derecho* de la Universidad de Concepción N° 101, año XXV, pp. 543-548.

<sup>7</sup> CHARAD DAHUD, Emilio; ROJAS LARRAÑAGA, Luis y VALDÉS BRIONES, Mario (1976): *El Código Tributario* (Santiago, Editora e Impresora “Lautaro”) 7-10.

<sup>8</sup> RENCORET BRAVO (1975): *El impuesto sobre la renta* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 71-72.

<sup>9</sup> RAMÍREZ ANGELL, Carlos (1984): “jurisdicción contenciosa en materia tributaria”, *Revista de Derecho Económico* de la Universidad de Chile N° 64-65 p. 22.

<sup>10</sup> MARINON, Luiz Guilherme (2012): “El precedente en la dimensión de la seguridad jurídica”, *Ius et Praxis*, 18(1), pp. 249-266.

Parte de la inseguridad jurídica ocasionada por las recientes reformas se podría explicar al examinar la particular percepción de la planificación que está tras el proyecto de ley, que asociaba el conocimiento de las consecuencias jurídicas de un acto con la elusión<sup>11</sup>.

El legislador parecía no comprender que la planificación es parte esencial de toda actividad humana que ha sido apropiadamente organizada, porque la ausencia de un plan encarece innecesariamente cualquier acción, lo que explica que la planificación tributaria está siempre al inicio de todo proyecto adecuadamente preparado<sup>12</sup>.

Pero el problema no se detuvo en ese punto, y la técnica legislativa fue extremadamente deficiente, debido a una falta de rigurosidad jurídica, probablemente explicada por la preparación de los proyectos de ley dentro de tiempos reducidos, lo que ha dejado un terreno fértil para sembrar toda clase litigios, debido a que las reglas están mal redactadas, como veremos con dos ejemplos.

Así, si no se satisface la necesidad de certeza jurídica que requiere una sociedad, se encarecen las transacciones y se ve afectada tremendamente la economía<sup>13</sup>, de lo que parecen haber tomado notas los candidatos a la presidencia, lo que podría llevar a otra reforma tributaria<sup>14</sup>, que podría resolver el problema o agravarlo.

## 2. EL PROBLEMA DE LA FALTA DE CERTEZA JURÍDICA

Si bien, para el recién iniciado puede parecer atractivo un sistema jurídico en el que prime la justicia sobre la certeza, ello plantea una serie de problemas graves ya que, por ejemplo, la primacía de la justicia sobre la seguridad jurídica permite sostener que una ley injusta no es propiamente una ley, lo que tiene como corolario que un tributo injusto no debería ser pagado, por lo que el contribuyente debería ofrecer una resistencia pasiva en contra de la administración fiscal<sup>15</sup>.

Si bien, lo antes dicho concuerda, en principio, con los postulados del derecho natural<sup>16</sup>, parece no ser una solución muy feliz para un problema que hoy se resuelve mediante procedimientos constitucionales destinados a evaluar, por ejemplo, la proporcionalidad del gravamen.

---

<sup>11</sup> El mensaje sostuvo que “nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas. Nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las planificaciones que tienen el sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí”. Historia de la Ley N° 20.780 p. 4.

<sup>12</sup> VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar) pp. 37-40.

<sup>13</sup> PASTOR, Lubos, y VERONESI, Pietro (2013): “Political uncertainty and risk premia”, *Journal of Financial Economics*, Vol. 110(3) pp. 520-545.

<sup>14</sup> La Tercera (2017): “Las candidaturas preparan una nueva reforma tributaria”. Disponible en: <http://www.latercera.com/noticia/las-candidaturas-preparan-una-nueva-reforma-tributaria/>. Fecha de consulta: 12 de abril de 2017.

<sup>15</sup> VIVES, Francisco (1957): *Filosofía del derecho* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 146-154.

<sup>16</sup> FERNÁNDEZ CONCHA, Rafael (1966): *Filosofía del derecho* (Santiago, 3ª ed., Editorial Jurídica de Chile) Tomo II pp. 270-289.

Otro de los problemas que presenta el hacer primar en un sistema jurídico lo que supuestamente es justo sobre una norma positiva<sup>17</sup>, es que el concepto mismo de justicia varía mucho en función de la concepción del estado y del derecho que tenga quien es llamado a determinarlo<sup>18</sup> y, en el caso de los impuestos, deben, consecutivamente, aplicar las normas tributarias y, en esa concepción, calificarlas como justas, primero el contribuyente que prepara y presenta su declaración, luego un funcionario de la administración fiscal que eventualmente la fiscaliza, para finalizar con los jueces que conocerán de los recursos en los que se solicite el control del acto terminal expedido por la administración.

Llevando lo dicho nuestra realidad, si ponemos bajo la luz de los principios superiores de la tributación, relacionados con las políticas fiscales, veremos que nuestras leyes tributarias han estado en deuda con el principio de administración fiscal<sup>19</sup>, tal como desde hace mucho lo ha hecho presente nuestra doctrina<sup>20</sup>. Sin embargo, de las deficiencias respecto de ese principio, fue la pobreza en la técnica legislativa la que llegó a niveles inesperados con las leyes N° 20.780 y N° 20.899, debido a la falta sistemática de rigurosidad jurídica en la redacción de las normas<sup>21</sup>.

Pero la certeza no es solamente una característica esperable de la ley fiscal debido a los mencionados principios superiores que la deberían guiar, sino que ella es parte de lo que se espera de cualquier normativa generalmente obligatoria que se pueda considerar justa, porque la principal función social del derecho es proveer certeza y seguridad a sus destinatarios, lo que permite a las personas predecir las consecuencias de sus acciones<sup>22</sup>.

La certeza exige tipicidad, lo que parece ocasionar roces con la justicia que, a su vez, depende demasiado de la apreciación individual, porque como dijimos está inseparablemente unida a la concepción que se tenga del estado y del derecho mismo, por lo que, si no podemos conocer con exactitud qué es justo, parece preferible saber al menos qué es jurídico<sup>23</sup>.

Intentando simplificar al máximo estos problemas, en su aspecto estructural, el derecho es un conjunto de reglas que, en su aspecto funcional, están destinadas a inducir a los

---

<sup>17</sup> Sin mencionar la infinidad de problemas que se presentan solamente al buscar las bases sobre las cuales se fundamenta la validez del derecho.

<sup>18</sup> RADBRUCH, Gustav ([1944]): *Filosofía del derecho* (trad. del alemán de José María ECHAVARRÍA, Reus) pp. 113-141.

<sup>19</sup> WAGNER, Adolph (1909): *Traité de la science des finances* (París, trad. del alemán de Jules RONJAT, V. Giard & E. Brière) Vol. 2 pp. 269-271.

<sup>20</sup> MASSONE PARODI, Pedro (2013): *Principios de derecho tributario* (Santiago, LegalPublishing-Thomson Reuters) Tomo I, pp. 201-205

<sup>21</sup> YÁÑEZ V., Felipe (2016): “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 11 pp. 233-250 VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar) pp. 127-132.

<sup>22</sup> DEL VECCHIO, Giorgio y RECASENS SICHES, Luis (1946): *Filosofía del derecho* (México, Unión Tipográfica Ed. Hispano-Americana) Tomo I pp. 235-238; LARENZ, Karl (1985): *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica* (Madrid, trad. del alemán de Díez PICAZO, Luis, Civitas) pp. 90-98 y CUNEO MACCHIAVELLO, Andrés (1990): *Materiales para un estudio del fenómeno jurídico* (Santiago 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) 14-22.

<sup>23</sup> RADBRUCH ([1944]) pp. 143-150.

miembros de un grupo social a hacer o dejar de hacer algo<sup>24</sup>. Por lo mismo, se espera que ese algo esté al menos medianamente delimitado en la norma, para que los destinatarios de ella sepan con anticipación cómo comportarse. Eso nos lleva a la tipicidad y al principio de legalidad de los tributos, que son el reflejo de la necesidad básica de conocer las reglas para poder cumplirlas.

Así las cosas, la seguridad jurídica se obtiene, en su forma más elemental, en la medida que sea posible conocer con anticipación qué conductas comprende una norma. Por ejemplo, si la norma antielusiva general no puede alcanzar ese criterio mínimo, nuestro sistema tributario se volverá injusto, obteniéndose el resultado inverso al que supuestamente buscaba el legislador.

Todo lo dicho aplica en un análisis económico de los efectos de la ley. Si ella no es capaz de proporcionar certeza, el inversionista esperara una mayor remuneración por el dinero invertido, lo que implica tanto un mayor interés por el uso del dinero, como una mayor rentabilidad esperada para invertir.

Como nuestro país hace mucho que no presenta tasas altas de retorno de las inversiones, el efecto económico de la norma es una menor inversión, lo que tiene como efecto mayor desempleo, menor movimiento de la economía y una menor recaudación.

De examinar la historia de las leyes N° 20.780 y N° 20.899, veremos que una de las escasas descripciones que se entregan de elusión es que la principal motivación para realizar un acto sean sus efectos impositivos, lo que es una concepción extremadamente imperfecta de elusión, entre otros motivos, porque a partir de ella es imposible diferenciar la elusión de los incentivos tributarios y otras instituciones fiscales que no tienen otros efectos que los tributarios<sup>25</sup>.

Considerando que existe consenso del absurdo de la existencia de dos regímenes paralelos para determinar la tributación final de los dueños de las empresas, lo que ha acaparado gran parte de la atención puesta sobre las deficiencias de la legislación comentada, a continuación, examinaremos dos ejemplos que permiten ilustrar cómo la falta de rigurosidad jurídica en la redacción de las normas agregadas a la Ley sobre Impuesto a la Renta son más extensas, y ellas alimentan la inseguridad jurídica en materia fiscal.

### **3. IMPOSIBILIDAD DE DEFINIR LA ELUSIÓN A PARTIR DE LA LEY**

El Servicio de Impuestos Internos sostiene que “la elusión se puede definir como aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación”<sup>26</sup>. Si bien esta definición es una proposición analítica, por lo que no puede ser acusada de ser falsa, presenta el evidente inconveniente de no aportar elementos nuevos que permitan comprender el fenómeno definido.

---

<sup>24</sup> BOBBIO, Norberto (1976): “Hacia una teoría funcional del derecho”, en BACQUÉ, J.A. *et al. Derecho, filosofía y lenguaje* (Buenos Aires, Astrea) pp. 9-30.

<sup>25</sup> SURREY, Stanly y MCDANIEL, Paul (1985): *Tax Expenditures* (Cambridge, Harvard University Press) pp. 25-27 y VERGARA QUEZADA (2016) p. 26.

<sup>26</sup> Circular N° 65, de 2015, en su página 2.

Las reglas jurídicas contienen una hipótesis que, de cumplirse, tiene asignada una consecuencia o efecto jurídico. El efecto jurídico requiere ser diferenciado de la relación causa-efecto de las ciencias naturales, que ocurren con independencia de la intervención humana, por lo que normalmente la asignación de una consecuencia jurídica por parte de la ley recibe el nombre de imputación.

Por lo mismo, si en la práctica la consecuencia jurídica no se produce, en rigor, deviene un nuevo efecto jurídico o imputación, igualmente contemplado en la ley y, típicamente, comienza a correr un plazo de prescripción de la acción para exigir que la regla se cumpla<sup>27</sup>.

Entonces, la definición entregada por la administración fiscal de elusión lo único que dice es que la elusión es el incumplimiento de la ley mediante el abuso de las formas jurídicas o la simulación.

Ahora, si no encontramos en la circular una definición de elusión, debemos examinar la instrucción para buscar supuestos que excluyan la elusión, como debería ocurrir con la excepción de la versión nacional de la economía de opción.

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos nos entrega dos ejemplos de lo que sería a su juicio economía de opción, sin embargo, de ellos luego afirma que en “ambos casos, la legislación tributaria regula expresamente el régimen tributario de las distintas formas de organización, de este modo si aquellas formas de organización no se han utilizado con abuso o simulación, no procede aplicar la legislación anti elusión comentada”<sup>28</sup>.

De las expresiones que hemos destacado en la transcripción anterior, se observa que la administración fiscal condiciona la aplicación de la excepción a que se cumpla la propia regla exceptuada, por lo que, en definitiva, nos encontramos frente a una tautología o, en palabras de la Real Academia, ante una repetición inútil y viciosa. El problema del recurso a la tautología es que sus consecuencias son absurdas.

Así, por ejemplo, si una persona natural determina el resultado del impuesto de primera categoría de los hechos gravados que realiza acreditando su resultado mediante contabilidad completa, ese acto sería siempre elusión, debido a que la figura del empresario individual exclusivamente tiene efectos tributarios<sup>29</sup>, por lo que la única motivación para acogerse a dichas normas es la consecuencia fiscal, y sin perjuicio que un acto unilateral no puede constituir simulación, el acto de someterse a este régimen de tributación carece de un propósito diferente del impositivo, por lo que siguiendo el razonamiento de la interpretación de la administración fiscal, siempre sería elusión, porque la contra excepción es igual a la regla general.

Exactamente lo mismo ocurriría con la depreciación acelerada que, por lo demás, era vista como elusión por uno de los involucrados en la preparación de las reformas tributarias recientes<sup>30</sup>, lo que puede servir para explicar cómo se llegaron a cometer estas

---

<sup>27</sup> MONTIEL GÓMEZ, Adolfo (1966): *El hecho jurídico* (Concepción, memoria de licenciatura Universidad de Concepción) pp. 15-17.

<sup>28</sup> Circular 65, de 2015, p. 4 párrafo segundo.

<sup>29</sup> VERGARA QUEZADA (2016) p. 354.

<sup>30</sup> BARRA, Patricio y JORRATT, Michael (1999): *Estimación de la evasión tributaria en Chile* (Santiago, Servicio de Impuestos Internos) p. 5.

equivocaciones. Idéntico problema se presenta ante leyes de fomento que intentan alterar la conducta de los contribuyentes proporcionando un incentivo fiscal que, de no mediar, muchas veces no justificaría la conducta fomentada.

Los ejemplos anteriores son una muestra de las deficiencias de la interpretación oficial, porque solamente recurriendo al aforismo que indica que se deben rechazar las interpretaciones cuando nos llevan a resultados absurdos, lo que es una muestra de la insuficiencia de la norma, que presenta graves problemas para resolver incluso en los casos más básicos que es posible concebir.

Ahora, al no tener límites definidos la elusión, su regulación pasa a ser redundante respecto muchísimas instituciones. Entonces, si la elusión de la Ley N° 20.780 se superpone prácticamente sobre todas las reglas fiscales nacionales, la reiteración del antiguo principio jurídico que indica que una regla general posterior no deroga una regla especial anterior<sup>31</sup>, contenida en el inciso cuarto del artículo 4° bis del Código Tributario, pasa a tener sentido dentro de esta especie de teatro del absurdo jurídico.

En otras palabras, al ser indefinible el concepto de elusión de la Ley N° 20.780, prácticamente cualquier acto es potencialmente elusivo, por lo que esta norma general podría llegar a estar en conflicto virtualmente con cada una de las reglas tributarias. En consecuencia, al cubrir la elusión casi el espectro completo de la regulación fiscal, todas las normas impositivas con un contenido medianamente restrictivo pasan a ser normas antielusivas específicas.

Esto explica que en la Circular N° 65, de 2015, la administración fiscal señalara que las normas antielusivas específicas son “aquellas que establecen limitaciones o prohibiciones para la deducción de ciertos gastos, las que permiten la tasación de precios o valores, las normas sobre precios de transferencia o las que reglan los efectos del exceso de endeudamiento, entre otras”.

Este extraño fenómeno, que reduce todo el derecho tributario a una sola regla sobre elusión, se estaba presentando en tribunales, en casos que podían ser resueltos por reglas específicas, pero en los que parecía más atractivo a los litigantes de la administración alegar la elusión<sup>32</sup>.

Una vez que la nueva regulación sobre elusión comenzó a regir, los funcionarios siguieron alegando la elusión a pesar que la facultad de recurrir ante tribunales por ella había sido entregada al director del Servicio de Impuestos Internos, como ocurrió en la causa *Ramón Octavio García Carrasco con SII* en la que quedó registrado que el representante judicial de la administración fiscal sostuvo “que la creación de sociedades por la cónyuge e hijos del contribuyente para contratar servicios por montos excesivos, si bien en un principio podrían considerarse actividades lícitas, al ser aprovechadas únicamente para rebajar la base imponible, se transforman en ilícitas, deviniendo en una elusión tributaria, en cuanto comportamiento del obligado por el impuesto para disminuir su carga impositiva a través de

---

<sup>31</sup> VODANOVIC H, Antonio (1939): *Curso de derecho civil basado en las explicaciones de los profesores de la Universidad de Chile Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somariva Undurraga* (Santiago, 1ª ed., Editorial Nascimento) Tomo I pp. 211-212, etc.

<sup>32</sup> VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2015): “¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?”, *Revista de Estudios Tributarios* N° 14 pp. 199-238.

un medio jurídico anómalo, infringiendo de manera indirecta las disposiciones legales aplicables, bajo una apariencia de juridicidad que no es admisible<sup>33</sup>.

Entonces, la norma antielusiva general agregada al Código Tributario no ha proveído certeza a los contribuyentes, tal como lo anticipó el Instituto Chileno de Derecho Tributario en su presentación ante el Congreso<sup>34</sup>, por lo que ha aumentado la incertidumbre jurídica, debido a que no existe claridad respecto de qué es elusión, porque la norma es tan amplia que se superpone sobre todas las demás reglas fiscales.

#### **4. CONTRADICCIONES EN EL TEXTO DEL ARTÍCULO 41 G DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA**

En la exposición que hizo ante el Congreso una destacada profesora de derecho tributario<sup>35</sup> sobre la versión original enviada por el ejecutivo de la comentada regulación, quedó en evidencia que se mejoraba considerablemente a las inversiones en el extranjero a través de paraísos tributarios, debido a que se podía acreditar los impuestos pagados por las empresas operativas directamente en Chile, sin que fuera necesario distribuir un dividendo, lo que era exigido para lograr esa acreditación a quien invirtiera directamente en un país con el cual estuviera vigente un convenio para prevenir la doble tributación, lo que es una muestra de la improvisación con la que fue preparada la reforma de 2014.

Si bien, finalmente, de esta normativa se eliminaron los errores más graves detectados durante las audiencias de la Comisión de Hacienda del Senado que, en el último momento, permitió un mínimo análisis de estas reformas, el artículo 41 G no quedó exento de errores importantes, como pasamos a ver.

En el inciso primero, el artículo comentado afirma que los controladores locales deberán tributar por las rentas pasivas de las entidades extranjeras, sin embargo, luego esta regulación dispone que deben reconocer estas mismas rentas sus propietarios, agregándose que este reconocimiento lo harán en proporción a la participación. Es decir, no existe coherencia en el texto del artículo respecto de la identidad del contribuyente.

Este error obligó al Servicio de Impuestos Internos a hacer verdaderas cabriolas interpretativas, al tener que afirmar, después de referirse a los casos de participación en la propiedad de estas entidades, que en “los demás supuestos de control contemplados en la norma, distintos de los mencionados anteriormente, se entenderá por «proporción a la participación» el grado directo o indirecto de control efectivo que se tenga en la entidad controlada<sup>36</sup>. Es decir, la administración tributaria ha debido forzar la norma para tratar de concordar partes de un solo artículo, que procede de una única ley, que se contradicen.

---

<sup>33</sup> *Ramón Octavio García Carrasco con SII* (2017): Corte Suprema, 3 de enero de 2017 (casación en el fondo), rol N° 16.534–2016, considerando primero.

<sup>34</sup> Historia de la Ley N° 20.780 pp. 173-174.

<sup>35</sup> Presentación de Soledad Recabarren en la Sesión de la Comisión de Hacienda del Senado del 10 de junio de 2014.

<sup>36</sup> Circular N° 40, de 2016, p. 8.

En otras manifestaciones de la falta de rigurosidad jurídica que encontramos en esta norma, está la incapacidad de crear conceptos, que se manifiesta en la repetición incesante de enumeraciones que varían tanto en su orden cómo en su contenido.

Así, lo que serían los contribuyentes de la Ley sobre Impuesto a la Renta que deben reconocer estas rentas, son descritos a lo largo del artículo 41 G de forma diversa, por ejemplo, como:

“contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile”<sup>37</sup>

“entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile”<sup>38</sup>

“contribuyentes, entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile”<sup>39</sup>

“contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile”<sup>40</sup>

Como se observa, si bien la sola reiteración ya es reprochable, porque es una muestra de la incapacidad de lograr crear un concepto, además, no existe coherencia en el orden de la repetición, ni en los elementos de ella.

## 5. CONCLUSIÓN

Los tributos son una obligación legal, por lo mismo, nuestro sistema constitucional exige que el hecho gravado esté delimitado en la ley, por lo que la rigurosidad jurídica es una exigencia cuya satisfacción es esencial debido al deber del legislador de cumplir con las garantías básicas nuestro sistema constitucional garantiza a toda persona para poder desarrollar una actividad económica.

Si bien desde hace mucho que se la doctrina hacía presente graves deficiencias en la redacción de las leyes fiscales, las reformas recientes a la Ley sobre Impuesto a la Renta han llevado esas fallas a niveles inesperados.

Sin analizar el motivo de este defecto en la ley, la gravedad de sus consecuencias solamente nos lleva a concluir que nuevamente desde la academia se debe realizar un llamado al legislador para que repare el mal causado.

Por lo mismo, solamente es posible terminar estas líneas esperando que las reformas que se anuncian, que intentarán remediar la inseguridad jurídica que causaron las modificaciones recientes a nuestro sistema tributario, no repitan los errores del pasado, y estén a la altura del desafío que enfrentan, para que pueda ser pagada la deuda histórica que el legislador nacional tiene con los principios superiores de la tributación.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

BARRA, Patricio y JORRATT, Michael (1999): *Estimación de la evasión tributaria en Chile* (Santiago, Servicio de Impuestos Internos).

---

<sup>37</sup> Art. 41 G inciso primero.

<sup>38</sup> Art. 41 G letra A N° 2 primer y segundo párrafos.

<sup>39</sup> Art. 41 G letra A N° 2 segundo párrafo.

<sup>40</sup> Art. 41 G letra A N° 2 segundo párrafos tercero y cuarto.

BOBBIO, Norberto (1976): “Hacia una teoría funcional del derecho”, en BACQUÉ, J.A. *et al. Derecho, filosofía y lenguaje* (Buenos Aires, Astrea) pp. 9-30.

CHARAD DAHUD, Emilio; ROJAS LARRAÑAGA, Luis y VALDÉS BRIONES, Mario (1976): *El Código Tributario* (Santiago, Editora e Impresora “Lautaro”).

CUNEO MACCHIAVELLO, Andrés (1990): *Materiales para un estudio del fenómeno jurídico* (Santiago 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile).

DEL VECCHIO, Giorgio y RECASENS SICHES, Luis (1946): *Filosofía del derecho* (México, Unión Tipográfica Ed. Hispano-Americana)

DUMAY PEÑA, Alejandro (1957): “Breve comentario sobre el proyecto de Código Tributario”, *Revista de Derecho* de la Universidad de Concepción N° 101, año XXV, pp. 543-548.

Editorial Revista de Derecho de la Universidad de Concepción (1935): “Régimen tributario”, *Revista de Derecho* de la Universidad de Concepción pp. III-IV.

FERNÁNDEZ CONCHA, Rafael (1966): *Filosofía del derecho* (Santiago, 3ª ed., Editorial Jurídica de Chile) Tomo II.

Historia de la Ley N° 20.780.

La Tercera (2017): “Las candidaturas preparan una nueva reforma tributaria”. Disponible en: <http://www.latercera.com/noticia/las-candidaturas-preparan-una-nueva-reforma-tributaria/>. Fecha de consulta: 12 de abril de 2017.

LARENZ, Karl (1985): *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica* (Madrid. trad. del alemán de Díez Picazo, Luis, Civitas).

MARINON, Luiz Guilherme (2012): “El precedente en la dimensión de la seguridad jurídica”, *Ius et Praxis*, 18(1), pp. 249-266.

MASSONE PARODI, Pedro (2013): *Principios de derecho tributario* (Santiago, LegalPublishing-Thomson Reuters) Tomo I.

MONTIEL GÓMEZ, Adolfo (1966): *El hecho jurídico* (Concepción, memoria de licenciatura Universidad de Concepción).

PASTOR, Lubos, y VERONESI, Pietro (2013): “Political uncertainty and risk premia”, *Journal of Financial Economics*, Vol. 110(3) pp. 520-545.

RADBRUCH, Gustav ([1944]): *Filosofía del derecho* (trad. del alemán de José María Echavarría, Reus).

RAMÍREZ ANGELI, Carlos (1984): “jurisdicción contenciosa en materia tributaria”, *Revista de Derecho Económico* de la Universidad de Chile N° 64-65 pp. 21-28.

RENCORET BRAVO (1975): *El impuesto sobre la renta* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 71-72.

SOLEDAD RECARBAREN, presentación realizada en la Sesión de la Comisión de Hacienda del Senado del 10 de junio de 2014.

SURREY, Stanly y MCDANIEL, Paul (1985): *Tax Expenditures* (Cambridge, Harvard University Press).

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2015): “¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?”, *Revista de Estudios Tributarios* N° 14 pp. 199-238.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar).

VIVES, Francisco (1957): *Filosofía del derecho* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

VODANOVIC H, Antonio (1939): *Curso de derecho civil basado en las explicaciones de los profesores de la Universidad de Chile Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somariva Undurraga* (Santiago, 1ª ed., Editorial Nascimento) Tomo I.

WAGNER, Adolph (1909): *Traité de la science des finances* (París, trad. del alemán de Jules Ronjat, V. Giard & E. Brière) Vol. 2.

YÁÑEZ V., Felipe (2016): “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 11 pp. 233-250.

### **Legislación**

Código Tributario.

Ley N° 11.575, publicada en el Diario Oficial el 14 de agosto de 1954.

Ley N° 12.084, publicada en el Diario Oficial el 18 de agosto de 1956.

Ley N° 5.154, publicada en el Diario Oficial el 10 de abril de 1933.

Ley sobre Impuesto a la Renta.

### **Jurisprudencia**

*Ramón Octavio García Carrasco con SII* (2017): Corte Suprema, 3 de enero de 2017 (casación en el fondo), rol N° 16.534–2016, considerando primero.

### **Instrucciones administrativas**

Circular N° 65, de 2015.

Circular N° 40, de 2016.