

LA DESJURIDIZACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO CHILENO. UN GRAVE PROBLEMA QUE ATENDER

DEJURIDIZATION OF CHILEAN TAX LAW. A SERIOUS PROBLEM TO ADDRESS

Francisco Selamé Marchant*

RESUMEN: Analiza el problema de la desjuridización de las leyes tributarias, que abandonan a paso acelerado los principios superiores de la tributación, las garantías constitucionales y las exigencias mínimas que impone la técnica legislativa desde el tiempo de la codificación, exponiendo como esto ocurre en el caso de las modificaciones efectuadas del DFL N° 2, de 1959, en el proyecto de impuesto que se busca aplicar a las utilidades retenidas y en la aplicación a contar del 1 de enero de 2023 del IVA a las sociedades de profesionales.

PALABRAS CLAVES: desjuridización, DFL N° 2, impuesto a las utilidades retenidas, IVA, sociedades de profesionales.

ABSTRACT: *It analyzes the problem of dejuridization of tax laws, which rapidly abandon the superior principles of taxation, the most basic constitutional principles and the minimum requirements imposed by the legislative technique since the time of codification, exposing how this occurs in the the case of DFL No. 2, of 1959, in the tax that is sought to be applied to retained earnings and in the application of VAT to professional societies.*

KEYWORDS: *dejuridization, DFL No. 2, tax on retained earnings, VAT, professional societies.*

1. INTRODUCCIÓN

Tuve la oportunidad de presentar previamente las ideas que han quedado plasmadas en el presente trabajo, al dictar una charla en la Universidad de Concepción, dentro de las jornadas que se llevaron a cabo con el objetivo de homenajear a la profesora Elizabeth Emilfork.

Si bien no conocí en persona a la profesora Emilfork, cuando me plantearon la posibilidad de participar en el homenaje que se le rindió, acepté de inmediato. No podía ser de otra manera, porque la conocí a través de sus libros, de sus artículos de doctrina, de sus columnas y de las diferentes expresiones con las que enalteció el derecho tributario de nuestro país durante años.

* Abogado, Universidad de Chile. Master en Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Universidad París I, Panthéon-Sorbonne. Profesor de la Universidad de Chile. Socio de PwC. Correo electrónico: francisco.selame@pwc.com. Recibido 2 de octubre de 2022, aceptado 9 de noviembre de 2022.

Desde la primera vez que me enfrenté a sus libros, quedé con la sensación de que, en verdad, ella estaba a un nivel superior en relación con lo que se escribía en Chile en esa época. Percibí de inmediato que en sus trabajos había verdaderamente un análisis jurídico de la imposición, muchas veces ausente en nuestro país.

Por lo mismo, en mi ponencia debía tratar con humildad de recoger el pensamiento de la profesora Emilfork. Más, cuando el derecho tributario se encuentra sufriendo un grave proceso que llamé de desjuridización y que, obviamente, sería una situación que creo preocuparía mucho a la profesora Emilfork y que se describe a continuación.

2. LA DESJURIDIZACIÓN DEL DERECHO

La desjuridización del derecho pareciera ser una contradicción porque, si es derecho, es jurídico. Entonces, ¿cómo el derecho se va desjuridizar? En verdad, lo que he querido expresar más bien es que, actualmente, las normas tributarias están siendo elaboradas más que por abogados por economistas, ingenieros civiles, contadores, mientras que los juristas parecen alejarse cada vez más del derecho tributario.

La tendencia mencionada es muy grave, debido a que crea problemas importantes, ya que las disposiciones son redactadas por personas que no tienen experiencia en derecho, por lo que, como veremos, terminan por tener solamente apariencia de normas jurídicas.

Así, si se analiza su contenido, en verdad, la calificación de normas jurídicas es equivocada, porque se dictan con total prescindencia de principios elementales de derecho. No solo de derecho tributario, sino que de derecho civil, comercial, administrativo, etc., por lo que, a mi juicio, no pueden ser catalogadas de normas jurídicas.

Creo que se ha entregado muy fácilmente el derecho tributario a otros profesionales que se creen con autoridad para participar libremente en su elaboración. En el fondo, como abogados nuestra labor se ha vuelto defensiva, limitándose a hacer presente las inconsistencias y los problemas que las normas plantean para que otros -porque no luchamos por participar en esta etapa- las corrijan, modifiquen o traten de arreglarlas en este permanente proceso de cambio de la regulación fiscal.

Basta darse cuenta de que se presentó el proyecto de reforma tributaria del año 2022 y, al poco andar, su mismo autor tuvo que presentar indicaciones. Pero, indicaciones ¿por qué?, debido a que se generó un debate jurídico y económico en relación a las normas propuestas y se dieron cuenta que esas normas tenían una serie de problemas.

Entonces, rápidamente presentan una indicación y después, a los pocos días, van con otra indicación y así se van corrigiendo sobre la marcha normas jurídicas que se supone que son reglas que tienen una pretensión de permanecer treinta o cuarenta años en el sistema jurídico. Por eso, ¿De qué permanencia se puede hablar si se dicta una norma con la intención de que sea incorporada en el ordenamiento jurídico, y que por consensuada, aceptada y virtuosa va a durar 10, 20 ó 30 años y, a la semana, la deben corregir?

A modo de ejemplo, el hecho de que los economistas y los ingenieros se estén tomando el derecho tributario quedó en evidencia cuando se formó la llamada comisión Briones, convocada por el ex ministro de Hacienda, para que hicieran recomendaciones relativas a las exenciones tributarias¹. Ese reporte fue elaborado teniendo en cuenta el que previamente fue

¹ Comisión Tributaria para el Crecimiento y la Equidad (2021).

preparado por el Fondo Monetario y por la OCDE². En la comisión Briones se llamó a muchas personas, pero no se incluyó a ningún abogado. Los abogados estaban de más en esa comisión y creo que, en el fondo, esa es una clara percepción de los políticos respecto de que los abogados tienen poco que decir cuando se trata de modificar el derecho tributario.

Para demostrar lo que digo presentaré tres casos en que, a mi juicio, se da este fenómeno en el que nos encontramos frente a un proceso de clara desjuridización. La idea última de presentar todo esto es hacer un llamado de atención a los abogados, en el sentido de que tenemos que tomar un rol más activo en la defensa del derecho tributario.

3. EL DFL N° 2, DE 1959

Para contextualizar el éxito que tuvo en nuestro país el DFL N° 2, de 1959, sobre plan habitacional³, es suficiente indicar que él es ampliamente conocido por la población en general -lo que es en sí tremendamente inusual- y es coloquialmente llamado simplemente el DFL 2⁴.

El DFL 2 contienen un régimen especial que proviene de la normativa que le sirvió de antecedente -la llamada la Ley Pereira⁵- que, básicamente, lo que se quiso hacer fue fomentar la construcción de viviendas económicas y, en ese momento, una vivienda de 140 metros era una vivienda económica⁶.

Actualmente los estándares han cambiado pero, en esa época, una vivienda que no superara los 140 metros era una vivienda económica y, en definitiva, había un déficit habitacional muy importante en Chile y mediante este tipo de medidas se pretendía incentivar la construcción y la inversión en bienes raíces.

Entonces, las personas que adquirieran dichas viviendas tendrían una serie de beneficios tributarios muy importantes porque, en definitiva, no iban a pagar impuestos por las rentas de arrendamiento, por eventuales mayores valores en la enajenación, no eran parte de la masa hereditaria en las sucesiones, disfrutarían de ciertos beneficios vinculados con rebajas en el impuesto territorial, impuesto de timbre, etc.

De esa forma, se configuró un cúmulo importante de franquicias que se otorgaban con esta finalidad y, básicamente, el Servicio de Impuestos Internos las confirmó estableciendo como único requisito para gozar de ellos que el inmueble fuera destinado a la habitación⁷. Ese era la idea original de este estatuto y como se ha señalado el Servicio de Impuestos Internos lo ha confirmado a través de su jurisprudencia administrativa⁸.

¿Qué pasa con este régimen? Este régimen, básicamente, se viene a modificar el 31 de julio del 2010. ¿Cómo se modifica este régimen el 31 de julio de 2010? A través de la Ley

² BRYS *et al.* (2020).

³ DFL N° 2, de Hacienda, de 1959.

⁴ A modo de ejemplo, podemos citar dos titulares que llamaban la atención del público indicando el nombre popular de la norma El Mercurio (2010 a) y El Mercurio (2010 b).

⁵ Ley N° 9.135, de 1948.

⁶ RAMÍREZ SEPÚLVEDA (2022) pp. 195-202.

⁷ Boletín N° 145, de 1965, del Servicio de Impuestos Internos, citado en HUENCHULLÁN PINO (1967) p. 105. Ver también al respecto MENDOZA ZÚÑIGA (2000) pp. 209-223

⁸ Circular SII N° 37, de 2003.

Nº 20.455 y lo que hace esta reglamentación es restringir a futuro los beneficios que otorga el DFL 2 limitándolos a las personas naturales, respecto de las cuales, además, lo restringe a dos viviendas por contribuyente.

No obstante lo dicho, se establece una disposición transitoria que salva el régimen jurídico respecto de los bienes raíces que se habían adquirido con anterioridad. ¿De qué manera los salva? Estableciendo una regla que podríamos llamar de ultraactividad de la ley, que el Servicio de Impuestos Internos ha calificado como una intangibilidad de derechos adquiridos al señalar que el “artículo 5º transitorio de la Ley Nº 20.455 reconoce los derechos adquiridos de contribuyentes amparados bajo el primitivo texto del DFL Nº 2, sobre las viviendas económicas de que sean propietarios a la fecha de entrada en vigencia de la ley. Esto es, se reconocen los derechos sobre aquellas viviendas económicas adquiridas al día 31 de octubre de 2010”⁹.

Como consecuencia de lo anterior, las personas jurídicas que tenían bienes raíces pueden continuar con estos beneficios y las personas naturales que tenían hasta esa fecha más de dos bienes raíces también pueden seguir disfrutando de las franquicias que a ellos les concedió la legislación en su momento. Entonces, uno podría pensar acá que, en el fondo, no paso nada, que esto solamente rige para el futuro. Sin embargo, el estatus de los DFL 2 estaba garantizado a través del artículo 18 del mismo.

El artículo 18 referido establece que respecto de estas viviendas, aprobado el permiso de edificación, el mismo “será reducido a escritura pública que firmarán el Tesorero Comunal respectivo, en representación del Estado, y el interesado. Esta escritura tendrá el carácter de un contrato, en el cual se entenderán incorporadas de pleno derecho las franquicias, exenciones y beneficios del presente decreto con fuerza de ley, y en consecuencia, la persona natural o jurídica acogida a sus disposiciones, así como sus sucesores o causahabientes a cualquier título, gozarán en forma permanente de los privilegios indicados, no obstante cualquier modificación posterior que puedan sufrir parcial o totalmente, las disposiciones referidas”.

Tras eso, el artículo antes mencionado dispone que la franquicia, exención o beneficios solo caducaran en caso de que la vivienda económica sea de alguna manera destruida.

Si ponemos atención, el artículo 18 fijó un régimen permanente de exenciones tributarias y lo hizo a través de la figura del contrato ley, por que claramente dice que este permiso de edificación, que va a firmar el tesorero comunal, constituye un contrato entre el Estado y el interesado.

La figura del contrato ley, implica que los beneficios asociados a este tipo de bien raíz permanecen, de manera independiente de la calidad de su titular, salvo que el bien raíz deje de existir, es decir, que se destruya.

Entonces, ¿qué es lo que hace esta ley del año 2010? En el fondo, aunque preserva el régimen para los titulares de estos bienes raíces, no lo preserva respecto de los causahabientes futuros. De esta forma, lo que ocurre es que si alguien adquiere un bien raíz que se supone que gozaba de este estatuto por contrato con el Estado el que lo adquiere no lo mantiene con este régimen, con lo que se lesionan abiertamente sus derechos. La modificación pretende que la persona que lo adquiere está regida por la nueva ley según la cual tiene un tope de dos bienes raíces para impetrar este beneficio.

⁹ Circular SII Nº 57, de 2010.

A modo de ejemplo, si ya tenía dos bienes raíces y adquiere este tercero que se suponía que viene con todo este estatuto jurídico de ventajas, lo pierde. Eso va contra el artículo 18, que dice claramente que esto pasa a los causahabientes a cualquier título y que en definitiva no se termina por el hecho que se traspasa.

A esta modificación antijurídica del régimen, después le siguieron dos más que voy a tratar de resumir, debido a que es además compleja la técnica legislativa empleada.

El artículo sexto de la Ley N° 21.210¹⁰ eliminó una disposición que, en el fondo, establecía una regla excepcional respecto de este tope de dos viviendas. Decía que si una persona tenía dos viviendas y adquiría una tercera por sucesión por causa de muerte, esta que se adquiría por este modo y, en consecuencia, esos inmuebles no se consideran para el límite. Es decir, podría tener tres o cuatro viviendas según fueran heredando y, en todas ellas, se mantenía el estatus jurídico de este beneficio. Sin embargo la Ley N° 21.210 eliminó lo anterior. Entonces, a contar desde esa modificación las viviendas que se adquieran por sucesión también se suman al límite de las dos. Lo anterior vuelve a vulnerar el contrato ley sobre propiedades que gozaban de este beneficio respecto del causante

Después viene la Ley N° 21.420¹¹, que es bastante más gravosa y perturbadora, por que en el fondo simplemente termina con ese estatuto. La ley del año 2010 había preservado el estatuto jurídico de los bienes raíces que se hubieran adquirido con anterioridad a su vigencia, pero esta, aplica respecto de los bienes raíces que se posean a contar del primero de enero del 2023, el estatuto del DFL 2 bajo su texto actual. Por lo tanto, las personas jurídicas dejan de tener el beneficio tributario por los bienes que hubiesen adquirido antes del 2010 y las personas naturales, si tienen más de dos bienes raíces, pierden todos los beneficios respecto de todo aquello que exceden ese límite. Vulneración flagrante al contrato ley.

Para cerrar definitivamente la violación al DFL 2, el proyecto de reforma tributaria derechamente, en una primera intención, buscó eliminar los artículos 15 y 16 del DFL 2, que son los más importantes porque establecen las exenciones en caso de rentas, en caso de enajenación del bien raíz y para efectos de la sucesión por causa de muerte. Con ello, se abrió de plano todo un debate dentro y fuera del congreso y, finalmente, se presentaron algunas indicaciones que, básicamente, pretenden mantener el régimen para las rentas de arrendamiento, que seguirán siendo un ingreso no renta, pero limitadas a casos muy calificados de personas mayores de 65 años con topes bastante reducidos.

Entonces, en definitiva acá está la desjuridización, porque se hacen modificaciones al decreto con fuerza de ley con total libertad, como si no existiera un contrato ley. Esto ha ocurrido desde el 2010 en adelante, y el legislador se siente libre de saltarse las reglas de los contratos leyes.

Respecto del contrato ley, como dice el profesor Hernán Corral¹², es una figura híbrida por la que se combina con una parte un acuerdo contractual entre un particular y, por otro, por una ley que establece un régimen normativo legal que refrenda o respalda la estipulación contractual. Es interesante porque el profesor Hernán Corral analiza este tema de los contratos leyes en relación al deber de secreto de la comisión Valech, que no tiene que ver

¹⁰ Ley N° 21.210, de 2020.

¹¹ Ley N° 21.420, de 2022.

¹² Derecho y Academia (2017).

con los temas tributarios, pero para ilustrar esta institución el profesor Corral se remite precisamente al DFL 2, como una típica figura de contrato ley.

¿Por qué se establece un contrato ley? Porque se quiere dar estabilidad jurídica y que esta estabilidad no pueda ser modificada por leyes posteriores. Lo mismo ha dicho el Tribunal Constitucional en fallos relativamente recientes, de enero del 2013¹³, donde reconoce que toda actividad económica esta sujeta a las normas legales que las regulan y que este marco pueda cambiar, ya que el estado no garantiza inmutabilidad normativa, salvo por contrato ley. Está claro que la finalidad del contrato ley es garantizar la inmutabilidad normativa, lo que se ha estado vulnerando en relación al DFL 2, desde hace más de diez años.

Lo grave de todo esto es que los abogados hemos mantenido un relativo silencio, como si no respetar los contratos leyes fuera aceptable. Incluso si esto no se calificara como un contrato ley y lo calificáramos como una exención real permanente, la doctrina española, alemana, italiana, están acordes en que las exenciones que son reales, es decir que se establecen en relación a un determinado bien y por un determinado tiempo, como esta que es por todo el tiempo que el bien raíz este construido y no se destruya, no pueden modificarse por una ley posterior.

Entonces, vemos un proceso de desjuridización, con total irrespeto -como dicen en Centro América- de los principios que rigen los contratos leyes y las exenciones tributarias. Se reforma una ley como si el derecho no existiera, hasta el extremo de que transformamos una exención que era real en personal, después la convertimos en personal no la hacemos transmisible a los causahabientes; posteriormente se pone término a este régimen de ultraactividad y, finalmente, se intenta derogar la exención. En definitiva un caso patente y reiterado de desjuridización en pleno desarrollo.

4. EL IMPUESTO A LAS UTILIDADES RETENIDAS

En el caso del impuesto a las utilidades retenidas se pretende establecer un gravamen sobre los resultados positivos que las sociedades pasivas no han repartido a sus socios accionistas, en circunstancias que el hecho gravado definido en la ley es precisamente su retiro por los socios o accionistas ¿Qué es esto? Yo he bautizado este pretendido gravamen como el impuesto a la nada. ¿Por qué? Porque acá, en realidad, no hay un hecho gravado retiro y sobre esta ausencia de hecho gravado es lo que se quiere hacer pagar impuestos.

Un principio básico de derecho tributario es que si una persona no incurra en un hecho imponible no puede ser gravado. Este pretendido impuesto representa un contra sentido tremendo. Sabemos que para que nazca la obligación tributaria tiene que haber un hecho gravado. El hecho gravado no puede ser la no ocurrencia del hecho gravado que como se ha dicho es el retiro. Ahí ya realmente la creatividad llega a límites inaceptables.

Para justificar su aplicación se pretende fundar el tributo en un supuesto diferimiento. Desde un punto de vista técnico tributario un diferimiento ocurre cuando se verifica el hecho gravado y, por alguna situación particular, no se grava o se suspende la tributación de ese hecho gravado verificado.

Un ejemplo de lo dicho podría ser la antigua reinversión de utilidades, en la que una persona natural retiraba utilidades de una empresa y las reinvertía en otra. En este caso, el

¹³ STC rol N° 2.386 (2013) c. 28 y STC rol N° 1.361 (2009) vistos p. 9.

retiro era un hecho gravado con el impuesto global complementario o con el impuesto adicional, dependiendo de la residencia fiscal del individuo. Pero si la persona reinvertía esa utilidad cumpliendo con los supuestos de la antigua norma, el impuesto final se suspendía. ¿Se suspendía hasta cuándo? Hasta el momento en el que retirara de la otra sociedad la utilidad reinvertida.

Claramente, lo anterior era un diferimiento porque había un hecho gravado verificado y, sin embargo, se suspendían sus efectos por un acto posterior.

Pero en el impuesto a las utilidades retenidas, insisto, no hay ningún hecho gravado debido a que no puede ser un hecho gravado la omisión del retiro de las utilidades, que es lo que genera los impuestos finales. Lo anterior equivale a considerar hechos gravados cualquier omisión en que incurra un contribuyente.

Si tuviéramos que hacer un esfuerzo interpretativo para dar contenido a este impuesto, y determinar una naturaleza jurídica, la conclusión evidente es que no es un impuesto al diferimiento, y en el mejor de los casos sería un impuesto a la renta aplicable a una sociedad por una renta que ya pagó impuestos y, en consecuencia respecto del cual no es posible aplicar nuevos tributos, ya que esa renta deducidos los impuestos que le afectaron anteriormente ingresaron al patrimonio del titular y la propiedad que de acuerdo a la Constitución, adquirió sobre ellas, no puede ser alterada salvo en caso de expropiación con la debida indemnización.

Entonces, si queremos construir un argumento para sostener que esto es un impuesto, este caería, desde el punto de vista técnico y de los principios, porque no se puede establecerse un nuevo impuesto a la renta respecto de rentas que se han generado hace diez o quince años, para gravarlas nuevamente con impuestos con efecto retroactivo.

¿Qué ha ocurrido? En el debate entre economistas, Felipe Larraín y Rodrigo Valdés discutieron sobre cuál debería ser la base imponible de este impuesto. Es decir, se saca la discusión del ámbito jurídico y se lleva, con toda naturalidad, al ámbito económico para discutir acerca de si económicamente tiene sentido aplicarlo sobre el 100% de la utilidad retenida o sobre el 22% que afectaría a esa utilidad retenida.

Nuevamente, los abogados caen en ese mismo juego y empiezan a discutir sobre los puntos fijados por los economistas, sin hacer presente los graves problemas jurídicos de lo que se propone.

¿Qué dice el ex director del SII Jorratt, que es un ingeniero civil? Dice que esto es perfecto y que hay que poner un impuesto a las sociedades cerradas que no distribuyen dividendos. De nuevo, todo esto llevado al ámbito económico, al ámbito de ingenieros civiles, que nada saben de derecho y que en el fondo sienten la total libertad para hacer lo que desean y escribir las normas como les parezca, como si el derecho y sus límites no existieran.

5. LA APLICACIÓN DEL IVA A LOS SERVICIOS PROFESIONALES

El último caso de desjuridización que quiero abordar es el impuesto al valor agregado en los servicios profesionales. Al respecto, la Ley 21.420 cambia el concepto de hecho gravado de servicio para gravar cualquier acción o prestación que una persona realiza para otra por lo cual percibe un interés, prima o comisión.

Entonces, todos los servicios quedan gravados con el IVA. Además, se incorpora una norma dentro de las exenciones del IVA que se referían a los ingresos del artículo 42 de la

Ley sobre Impuesto a la Renta, en la que se precisa que las sociedades de profesionales, que perciben este tipo de rentas, estarán exentas del IVA a pesar de que elijan tributar conforme a las reglas de la primera categoría.

Es decir, se agrega que en aquellos casos de las sociedades de profesionales que, por regla general tributan de la misma forma que los profesionales independientes y quienes desarrollen ocupaciones lucrativas en las que predomina el trabajo por sobre el capital, estarán exentas del IVA, aún en el caso de que hayan optado por no tributar conforme a las reglas aplicables a las rentas del mencionado artículo 42 y lo hagan según las de la primera categoría.

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos ha desarrollado una tesis respecto de qué es una sociedad de profesionales, en la que se sostiene que ellas prestan servicios exclusivamente profesionales, que solamente pueden ser sociedades de personas, que los socios tienen que prestar estos servicios personalmente y, últimamente, a pesar de poner requisitos que no están en la ley, de alguna manera ha ido extendiendo el concepto de servicio profesionales.

Es curioso pero pareciera ser que el Servicio de Impuestos Internos está queriendo que exista una mayor cantidad de servicios profesionales que no tributen con el IVA, porque está abriendo las puertas de los servicios profesionales, por ejemplo, diciendo que una sociedad de profesionales en la que un químico farmacéutico se asocia con un abogado no se aparta de sus interpretaciones, porque son profesiones muy afines en la medida que el primero tenga un postítulo para asesorar en las materias del segundo.

Ahora, se dictó la Resolución Ex. N° 115, de 2022, en el cual se instruye sobre los procedimientos para el registro de las sociedades de profesionales. El Servicio de Impuestos Internos da instrucciones a los contribuyentes para que se conviertan de empresarios individuales en sociedades profesionales y para que las sociedades de capitales se transformen en sociedades de profesionales.

A pesar de que no es fácil entender el texto de la Resolución pareciera establecer, un régimen de retroactividad en el sentido de que aquellas sociedades de profesionales que se inscriban en el registro hasta el 30 de junio del 2023, sus servicios profesionales van a estar exentos de IVA desde el primero de enero. Es decir, con anterioridad de que cumplan con los requisitos de las sociedades de profesionales.

Esta situación nos refiere a los temas de legalidad e igualdad. Legalidad porque el SII a través de circulares y resoluciones está entrando de lleno en la definición del hecho gravado, más allá de las fronteras del texto legal e igualdad porque cuando se establece un estatus tributario diferente, cuando hacemos una distinción entre algunos contribuyentes que tributan de una manera y otros de otra, dichas diferencias requieren tener una fundamentación suficiente. Tiene que existir, además, alguna proporcionalidad, una relación entre el fin y el medio, una razonabilidad.

Entonces mis preguntas son ¿por qué unos mismos servicios profesionales van a estar gravados con IVA o por el contrario van a estar exentos de el, dependiendo exclusivamente de cómo esté organizado el que presta el servicio?, ¿qué tiene que ver la clase de sociedad prestadora con la naturaleza de los servicios que presta?

La distinción entre rentas de la primera y la segunda categoría puede tener perfecta validez desde el punto de vista de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debido a que ella grava de manera distinta las rentas del capital que las rentas del trabajo. Por lo mismo, incorpora las sociedades

de profesionales para fijar un estatuto de tributación de rentas en las que considera prima el trabajo, pero ¿cómo vamos a usar ese mismo criterio en materia de IVA si el IVA lo que grava son ventas y servicios? ¿Desde cuándo importa la organización de quien presta el servicio para saber si éste está gravado o no con IVA?

La identidad de quien presta el servicio puede tener efectos respecto de renta, pero no tiene nada que ver con IVA. Hacer esta discriminación no tiene ningún sentido. Tan poco sentido tiene que el SII le está regulando las modalidades para que las personas jurídicas puedan organizarse para no pagar el IVA.

Entonces, que hacemos los abogados, en vez de decir mira esto no tiene sentido, esto debería modificarse, esto debería regularse de otra manera, dictarse una ley que tenga sentido, esta ley es inconstitucional porque, en definitiva, está estableciendo una discriminación irracional, ¿qué hacemos los abogados?, bueno, corremos a asistir a todos nuestros clientes para cambiarlos a sociedades de profesionales que cumplan con los requisitos.

Es decir nos sometemos a esta norma antijurídica. Porque claro, es más fácil que entrar en un conflicto con el Servicio de Impuestos Internos. Pero al adecuar la estructura de nuestros clientes también deberíamos de alguna manera levantar la mano y decir esto no puede ser y preguntarnos ¿qué es esto?, ¿qué sentido tiene?, ¿cuál es la razonabilidad que está detrás?

6. CONCLUSIÓN

A modo de conclusión, puedo decir que no fue muy difícil encontrar los casos en los que es evidente el problema que he llamado de desjuridización, los que dan cuenta de un abandono respecto de la aspiración de adecuar la técnica tributaria a los principios superiores de la tributación como a las exigencias constitucionales y de buena técnica legislativa.

Al respecto, la profesora Elizabeth Emilfork, con mucha claridad, señalaba respecto al problema de la justicia tributaria que ésta no se limita ni se agota en el análisis de la estructura del sistema impositivo. Hay múltiples formas de introducir la injusticia en un sistema aparentemente justo. Una de ellas es olvidar que el contribuyente no solo tiene obligaciones, sino también derechos y que si estos son vulnerados por la ley o esta permite su violación no habrá justicia tributaria aún cuando el sistema posibilite un reparto equitativo sobre la carga fiscal¹⁴.

Creo que los tres casos que he señalado son claros en que la ley permite esta injusticia tributaria. En que no se respeta los derechos del contrato ley del contribuyente, en que no tiene sentido hacer una discriminación entre los que pueden organizarse de una manera y los que pueden organizarse de otra y por último en establecer un impuesto sobre la nada, la no ocurrencia del hecho gravado.

Esa ha sido una rápida mirada sobre este tema de la desjuridización y espero en el fondo que como abogados exijamos mayor respeto por el derecho tributario. Antes de ser tributario es derecho y que como auxiliares de la administración de justicia estamos obligados a salvaguardar y a tutelar que nuestro ordenamiento jurídico cumpla con principios y normas que no pongan en duda su carácter de tal.

¹⁴ EMILFORK SOTO (1999) p. 22.

7. BIBLIOGRAFÍA

EMILFORK SOTO, Elizabeth (1999). *La justicia tributaria*. Santiago: Ediciones Congreso.
HUENCHULLÁN PINO, Arturo (1967). *Exenciones, franquicias y beneficios de carácter tributario en la legislación sobre viviendas económicas*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.

MENDOZA ZÚÑIGA, Ramiro (2000). Franquicias tributarias para viviendas. Acerca de la vigencia, conveniencia e interpretación del DFL 2 (1959). *Revista Chilena de Derecho*. Vol. 27 (2), pp. 209-223.

RAMÍREZ SEPÚLVEDA, Mauricio (2022). El DFL N° 2, de 1959 y el recurso a propósitos no comprobables por parte del Ejecutivo. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, (11), 195-202.

Normas Citadas

DFL N° 2, de Hacienda, publicado el 31 de julio de 1959.

Ley N° 9.135, publicada el 30 de octubre de 1948.

Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020.

Ley N° 21.420, publicada el 4 de febrero de 2022.

Sentencias

STC rol N° 1.361, de 13 de mayo de 2009.

STC rol N° 2.386, de 23 de enero de 2013.

Instrucciones Administrativas

Circular SII N° 37, de 2003.

Circular SII N° 57, de 2010.

Otros

BRYNS, Bert; DE MOOIJ, Ruud; DE MELO, Gioia; HEBOUS, Shafik; KENNEDY, Sean; SCHATAN, Roberto y VELLUTINI, Charles (2020). *Tax Expenditures and Corrective Taxes in Chile: A joint IMF/OECD Assessment*. IMF Country Report [en línea], vol. 20/305. Recuperado de <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2020/11/19/Chile-Technical-Assistance-Report-Assessment-of-Tax-Expenditures-and-Corrective-Taxes-49906> [2022, 25 de septiembre].

Comisión Tributaria para el Crecimiento y la Equidad (2021, enero). *Informe sobre exenciones y regímenes especiales* [en línea]. Recuperado de <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/noticias/comision-tributaria-para-el-crecimiento-y-la-equidad-entrega-informe-sobre/informe-de-la-comision-tributaria> [2022, 26 de septiembre].

CORRAL TALCIANI, Hernán (2017, septiembre). *Comisión Valech: confidencialidad y «contrato ley»*. Derecho y Academia, El Blog de Hernán Corral [en línea]. Recuperado de <https://corraltalciani.wordpress.com/2017/09/17/comision-valech-confidencialidad-y-contrato-ley/>. [27 de septiembre].

El Mercurio (2010, 30 de septiembre a). *Polémica por viviendas DFL 2*. *El Mercurio* [en línea]. Recuperado de <https://www.derechotributario.cl/2010/09/dfi-2-potestad-interpretativa-del-sii-es-el-problema/> [2022, 26 de septiembre].

El Mercurio (2010, 8 de noviembre b). *Polémica en torno al DFL 2*. *El Mercurio* [en línea]. Recuperado de <https://www.derechotributario.cl/2010/11/dfi-2-el-mercurio-plantea-posible-inconstitucionalidad/> [2022, 27 de septiembre].