

LA CERTEZA JURÍDICA Y EL DERECHO TRIBUTARIO CHILENO
LEGAL CERTAINTY IN CHILEAN TAX LAW

María Francisca Villamán Rodríguez¹

RESUMEN: el artículo analiza la seguridad jurídica aplicada al derecho tributario, entendida como un estado en el cual el contribuyente puede conocer las normas que le serán aplicadas, confiando que ellas serán respetadas por la administración fiscal, lo que implica que es posible predecir las consecuencias jurídicas de las acciones de los contribuyentes y, por lo mismo, ante la seguridad jurídica se puede planificar los resultados fiscales. Igualmente, evalúa el cumplimiento de las condiciones necesarias para la seguridad jurídica en las leyes tributarias vigentes y en el proyecto del Ejecutivo enviado al Congreso durante el año 2018.

PALABRAS CLAVES: seguridad jurídica, certeza jurídica, confianza legítima, principio de inderogabilidad singular, principios superiores de la tributación, técnica legislativa, reformas tributarias.

ABSTRACT: *the article analyzes the legal security applied to the tax law, which consists of a state in which the taxpayer can know the rules that will be applied, trusting that they will be respected by the tax administration, which implies that it is possible to predict the legal consequences of the actions of the taxpayers and, therefore, before the legal security can be planned the fiscal results. Likewise, it evaluates the fulfillment of the necessary conditions for the legal security in the tax laws in force and in the project of the Executive sent to the Congress during the year 2018.*

KEYWORDS: *legal security, legal certainty, legitimate expectations, the principle of individual non-derogability, superior principles of taxation, legislative technique, tax reforms.*

1. INTRODUCCIÓN

En el primer volumen de esta revista examinamos la deficiente técnica legislativa empleada en la redacción de las leyes N° 20.780 y N° 20.899, indicando que, en nuestro país, la falta de rigurosidad jurídica en la confección de las normas positivas provocaba cada vez más incerteza jurídica.

Al efecto, revisamos en detalle dos ejemplos, a saber, el concepto de elusión tributaria y las normas sobre reconocimiento en Chile de las rentas de entidades extranjeras controladas por contribuyentes nacionales², ambas normativas, a pesar de su importancia, adolecían del problema indicado.

Igualmente, en el mencionado artículo vimos que, cuando no es satisfecha la necesidad de certeza jurídica, las transacciones se encarecen, lo que afecta de manera negativa a la economía y, por lo mismo, perjudica a la población del país³, lo que demuestra la importancia de los principios

¹ 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 21 de marzo 2019 - aprobado 22 de mayo de 2019.

² VILLAMÁN RODRÍGUEZ, Francisca (2017): “La deuda histórica con los principios superiores de la tributación”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 1, pp. 35-45.

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

superiores de la tributación, entre los que, precisamente, se encuentra el principio de administración fiscal, que exige del legislador rigurosidad jurídica en la redacción de las normas impositivas⁴.

En el segundo número de la revista, un autor analizó el problema de la falta de seguridad jurídica que provoca la deficiente redacción de la norma antielusiva general, exponiendo los nocivos efectos que trae la incerteza jurídica, por lo que propuso un concepto para intentar morigerar la inseguridad que ocasiona la ausencia de una definición de abuso⁵.

Como veremos en estas páginas, otra de las causas de la inseguridad jurídica son las acciones de administración fiscal, cuando no respetan sus propios dictámenes, por lo que los destinatarios de las normas no saben si ellas serán aplicadas.

El desacato de las interpretaciones oficiales como fuente de incerteza jurídica puede ser morigerada mediante el ejercicio del control de los actos de la administración fiscal, especialmente el control interno, lo que exige el establecimiento de políticas efectivas desde la dirección de la administración fiscal⁶. En cambio, las deficiencias normativas son difíciles de corregir, debido a que la naturaleza misma del proceso político mediante el cual se modifican las leyes se suele oponer a ello⁷.

No obstante, las modificaciones a la legislación fiscal pueden llegar a provocar inseguridad jurídica, dicho efecto puede ser eliminado, o al menos en gran parte reducido, si las reformas legales se preparan con rigurosidad jurídica y se informa con tiempo los cambios que se llevarán a cabo⁸.

Al respecto, podemos hacer nuestras las palabras del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y afirmar que “el principio de seguridad jurídica no exige que no se produzcan modificaciones legislativas, sino que más bien requiere que el legislador tome en consideración las situaciones especiales de los operadores económicos y prevea, en su caso, adaptaciones a la aplicación de las nuevas normas jurídicas”⁹.

Así las cosas, como una de las causas permanentes de la inseguridad jurídica es la redacción compleja o defectuosa de las leyes fiscales¹⁰, resulta ser tan necesaria la crítica que se pueda hacer a las normas vigentes y a las propuestas de modificaciones a esas reglas que, en vez de resolver los problemas existentes, pueden crear otros nuevos y más graves, como veremos más adelante.

⁴ 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.

⁵ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017a): “Abuso y elusión”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, pp. 57-97.

⁶ FLORES DURÁN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos objetivos y control* (Santiago, Thomson Reuters) pp. 303-319.

⁷ MIRRLEES, James (2011): *Diseño de un sistema tributario óptimo* (Madrid, Editorial Universitaria Ramón Areces) pp. 18-22.

⁸ IMF y OECD (2017): *Tax Certainty* (Informe para los ministros de finanzas del G20) pp. 16-17.

⁹ *Plantanol GmbH & Co. KG y Hauptzollamt Darmstadt* (2009): Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 10 de septiembre de 2009, asunto C-201/08, apartado 49.

¹⁰ IMF y OECD (2017) pp. 6 y 19-20.

Por consiguiente, es necesario analizar, al menos brevemente¹¹, si proyecto de ley enviado por el Ejecutivo al Congreso el día 23 de agosto de 2018, titulado *Moderniza la legislación tributaria*, cumple con el objetivo lograr mayor certeza jurídica, la cual exige que “ley sea predecible y el contribuyente tenga claridad sobre los hechos gravados, los sujetos, las tasas y las consecuencias legales de no cumplir con sus obligaciones tributarias”¹².

Teniendo en cuenta lo antes indicado, en el presente trabajo vamos a examinar con mayor detalle el concepto de seguridad o certeza jurídica, también llamada certeza legítima, en el contexto de nuestra legislación fiscal, debido a que es necesario ahondar en dicho tema desde la perspectiva del derecho tributario, más si consideramos que, nuevamente, existe un amplio consenso respecto de la urgencia de modificar la ley fiscal¹³, entre otros motivos, debido a la inseguridad jurídica que ella ha provocado¹⁴.

2. EL ESTUDIO DE LA CERTEZA JURÍDICA: ENTRE EL ANÁLISIS DOGMÁTICO Y EL ESTUDIO CRÍTICO DE LA LEY

Es necesario partir aclarando la diferencia que existe entre la crítica de las leyes y su estudio dogmático, es decir, debemos distinguir la evaluación de las normas para efectos de proponer mejoras o destacar sus falencias, del análisis orientado a aplicarlas. Ahora, para determinar la existencia de seguridad jurídica dentro de un sistema normativo, es imprescindible llevar a cabo una combinación de ambos tipos de estudios, como pasamos a explicar.

En relación con el examen crítico de las leyes, que está destinado a evaluarlas, es posible resaltar que él es parte importante de la investigación jurídica, y consiste, precisamente, en “plantear problemas de incoherencia sistemática o incluso de técnica jurídica”¹⁵ que dificultan la aplicación de la ley. Además, es importante el estudio crítico de la ley porque permite preparar las bases científicas sobre las cuales se podrían basar futuras modificaciones legales¹⁶.

¹¹ El proyecto, en algunos casos, se esfuerza por tratar de mejorar la deficiente redacción de muchas normas vigentes, pero en otros casos, comete errores gravísimos, como ocurre con la incesante repetición de reglas generales como si fueran normas particulares, vicio cada vez más recurrente en las leyes fiscales que, previsiblemente, ocasionará más problemas de los que resolverá.

¹² Mensaje del proyecto de ley *Moderniza la legislación tributaria*, tramitado en el Boletín 12.043-05.

¹³ Las principales candidaturas presidenciales proponían al menos simplificar la engorrosa ley vigente. Emol (2017): *Reforma a la reforma tributaria: Expertos debaten sobre cuáles deberían ser los cambios*. En línea <<http://www.emol.com/noticias/Economia/2017/06/10/862123/Reforma-a-la-reforma-Tributaristas-top-discuten-sobre-los-principales-cambios-que-necesita-la-ley.html>>. [Consultado el 3 de agosto de 2018].

¹⁴ Uno de los puntos de consenso entre los especialistas es la necesidad de otorgar mayor seguridad jurídica a empresas y personas. Pulso (2018): *Desafíos de la próxima administración en materia tributaria*. En línea <<http://www.pulso.cl/opinion/desafios-la-proxima-administracion-materia-tributaria/>>. [Consultado el 3 de agosto de 2018]; Economía y Negocios (2017): *Reforma tributaria entra en vigencia en 2018 y expertos sugieren cambios*. En línea <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=429606>>. [Consultado el 3 de agosto de 2018] y Pulso (2017): *Las propuestas tributarias del candidato ganador*. En línea <<http://www.pulso.cl/opinion/las-propuestas-tributarias-del-candidato-ganador/>>. [Consultado el 3 de agosto de 2018].

¹⁵ ELGUETA ROSAS, María Francisca y PALMA GONZÁLEZ, Eric (2010): *La investigación en ciencias sociales y jurídicas* (Santiago, 2ª ed., Facultad de Derecho de la Universidad de Chile) p. 241.

¹⁶ GUZMÁN BRITO, Alejandro (1977): *La fijación del derecho* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso) pp. 42-44.

La convivencia de diversas formas de análisis en los artículos que analizan nuestras leyes fiscales es explicada por falta de rigurosidad jurídica con la que las mismas han sido preparadas e implementadas¹⁷, lo que obliga a los autores a exponer las graves deficiencias de las leyes impositivas vigentes, que dificultan tremendamente su estudio dogmático.

Lo antes dicho nos permite comprender de mejor manera lo indicado por Jorge Millas, quien, al abordar la seguridad jurídica, destacó que es necesario diferenciar la política fiscal, que comprende el estudio de lo que el derecho debería ser, del análisis de lo que el derecho es¹⁸.

Prosiguiendo con el análisis, es posible indicar que el estudio de la certeza jurídica es, en esencia, un análisis crítico de la ley vigente, por lo mismo, requiere el conocimiento del derecho que es sometido a escrutinio bajo la luz del valor de la certeza.

Concluyendo, las consecuencias de la incerteza dentro de un sistema jurídico dependerán de las características particulares del sistema constitucional que contempla los deberes del legislador, y las acciones para corregir las deficiencias de las leyes. Este punto lo iremos desarrollando a lo largo del análisis.

3. CONCEPTO DE SEGURIDAD JURÍDICA

La seguridad jurídica ha sido definida como un estado psicológico, ocasionado por causas externas, que permiten prever el futuro y poder prepararse para él¹⁹. Por lo mismo, la seguridad jurídica es la base sobre la que se sustenta la posibilidad misma de planificar cualquier actividad humana. En consecuencia, de ella en gran medida dependen el ahorro y el trabajo, que requieren previsibilidad y coordinación²⁰.

Así mismo, tal como lo precisa Millas, la seguridad jurídica es “la situación peculiar del individuo como sujeto activo y pasivo de relaciones sociales cuando estas relaciones se hallan previstas por un estatuto objetivo, conocido y generalmente observado”²¹. Por lo mismo, Millas agrega que la consecuencia de la seguridad jurídica es conocer o poder conocer “lo previsto como prohibido, mandado y permitido por el poder público respecto de uno para con los demás y de los demás para con uno”²².

De manera similar a lo expuesto por Millas, los tribunales europeos han resuelto que la seguridad jurídica demanda “que una normativa sea clara y precisa, con el fin de que los justiciables puedan conocer, sin ambigüedad, sus derechos y obligaciones y adoptar las medidas oportunas en consecuencia”²³.

¹⁷ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016) Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias (Santiago, Libromar) pp. 113-132.

¹⁸ MILLAS, Jorge (2012): *Filosofía del derecho* (Santiago, Ediciones UDP) p. 341.

¹⁹ CEA EGAÑA, José Luis (2012): *Derecho constitucional chileno* (Santiago, 2ª ed., Ediciones UC) Tomo II p. 626 y MADARIAGA GUTIÉRREZ, Mónica (1993): *Seguridad jurídica y administración pública en el siglo XXI* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) p. 25.

²⁰ SHAPIRO, Scott (2014): *Legalidad* (Madrid, trad. de D. Papayannis y L. Ramírez L., Marcial Pons) pp. 182-197.

²¹ MILLAS (2012) p. 356.

²² Ídem.

²³ *Alfonsius Alferink con Comisión de las Comunidades Europeas* (2008): Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea, 26 de junio de 2008, asunto T-94/98, apartado 65.

Ciertamente, para que exista seguridad jurídica, es indispensable que estén presentes ciertas condiciones²⁴. En varios aspectos, los requisitos expuestos por Millas para la existencia de la seguridad jurídica coinciden con los principios de la legalidad que, de acuerdo con lo planteado por los juristas norteamericanos de la talla de Lon Fuller y Matthew H. Kramer, permiten la existencia misma del estado de derecho²⁵, por lo que su importancia no puede ser exagerada.

A continuación, pasaremos a analizar los requisitos expuestos por Millas en relación con las leyes fiscales, por lo que haremos las precisiones y adiciones que son propios de la materia objeto de este estudio, con el objetivo de determinar qué aspectos de las normas fiscales nacionales permiten la seguridad jurídica, y qué aspectos provocan inseguridad.

- *Que existan normas reguladoras de las relaciones sociales*

En el caso del derecho tributario, la obligación fiscal nace junto con la ley que la establece, por lo mismo, todos los elementos de la obligación fiscal deben estar contemplados en el texto legal²⁶.

Ahora, si lo antes indicado no ocurre, junto con no estar satisfecha la necesidad de certeza jurídica, se presenta un problema de inconstitucionalidad²⁷, lo que examinaremos con mayor detención más adelante.

Debido a que las normas vinculan tanto a los particulares como a la administración, la existencia de una norma es el primer paso para llegar a la seguridad jurídica²⁸, porque el conocimiento de la existencia de una regla generalmente obligatoria, naturalmente, da paso a la expectativa que ella será cumplida²⁹.

Es importante no olvidar que la presunción de conocimiento del derecho, establecida en el artículo 7 del Código Civil, es una herramienta que usa el legislador para evitar que se alegue la ignorancia de las reglas positivas como excusa de su incumplimiento, pero ella no implica un conocimiento efectivo del derecho, y menos aún del derecho tributario³⁰.

En la práctica, el conocimiento de las normas es una circunstancia excepcional, especialmente en el caso del derecho público en general, y del derecho tributario vigente en

²⁴ MILLAS (2012) pp. 358-359.

²⁵ Si es posible resumir al máximo estos principios, los requisitos serían que debe existir un sistema jurídico que funcione aplicando normas generales, las que deben haber sido promulgadas, las referidas normas se deben aplicar hacia el futuro, deben ser comprensibles, no se deben contradecir, no deben ser imposibles de cumplir, deben ser estables en el tiempo y deben ser efectivamente aplicadas. Kramer, Matthew (2004): "On the moral status of the rule of law", *Cambridge Law Journal*, Vol. 63, N° 1, pp. 65-97.

²⁶ RADOVIC SCHOEPEN, Ángela (1998): *Obligación tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica Conosur) pp. 58-59.

²⁷ EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio (2010): *Los tributos en la constitución* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) pp. 102-105.

²⁸ Madariaga Gutiérrez (1993) p. 86.

²⁹ MILLAS (2012) p. 359.

³⁰ El Código Tributario se hace cargo, de manera limitada, considerando lo incomprensible que se ha vuelto la ley fiscal, de esta realidad, al considerar el conocimiento imperfecto de la ley en personas de escasos recursos como una atenuante de la responsabilidad penal en su artículo 110.

particular, que presentan grandes dificultades debido a su complejidad innecesaria³¹, e incluso a su falta de sentido común³² y de proporcionalidad³³.

En el caso de quienes trabajan para la administración fiscal, ellos están sometidos al deber de conocer las normas e interpretarlas conforme a los dictámenes del director del Servicio de Impuestos Internos, lo que les impone la carga de revisar la jurisprudencia administrativa, que es obligatoria para ellos³⁴.

El abandono del deber de identificar y aplicar los dictámenes oficiales en un caso concreto, tienen como efecto la ilegalidad del acto que se aparta de los criterios vigentes³⁵, que no pueden ser modificados sino por el director del Servicio de Impuestos Internos³⁶.

- *Que las normas preexistan a toda posible decisión de concreta conducta y la excepción de la norma más favorable al contribuyente*

A primera vista, parece que esta exigencia se cumple, e incluso durante las reformas de 2014 y 2015 el legislador evitó activamente la aplicación retroactiva de las normas fiscales, siendo el ejemplo de la aclaración de la vigencia de la normativa antielusiva general el caso más relevante. Sin embargo, debido a que el hecho imponible del impuesto a la renta se perfecciona, por regla general, el 31 de diciembre de cada año, se ha entendido que es posible modificar los elementos sustanciales del mismo debido a que las leyes vigentes pueden regir los efectos pendientes de actos ocurridos en el pasado³⁷.

Lo antes indicado ocurrió el año 2014³⁸, lo que es un ejemplo claro de un incremento en la tasa del impuesto de primera categoría que se aplicó a hechos ocurridos antes de que fuera publicada esa ley, debido a que se entiende que en cualquier momento del año podría ser modificada la tasa, sin violar la prohibición de retroactividad, porque el hecho gravado se perfecciona al término del período anual, conclusión que parece ser bastante discutible.

³¹ Basta pensar en la duplicidad de regímenes aplicables a la actividad empresarial, los registros que por ello se deben llevar, y las innumerables declaraciones juradas que se deben presentar.

³² Por ejemplo, si una persona tiene ingreso por dividendos o compras y ventas de acciones el año en que decide vender el inmueble en que vive, debe pagar el impuesto de primera categoría por la venta de su vivienda. Oficio N° 473, de 2018.

³³ En el caso de los instrumentos derivados, el artículo 13 Ley N° 20.544 trata el error en la declaración con el mismo tratamiento que el dolo.

³⁴ El artículo 45 inciso primero de la Ley Orgánica del SII se dispone que los “informes que importen un cambio de doctrina o que se refieran a materias sobre las cuales no haya precedentes, deberán ser sometidos a la aprobación del Director”.

³⁵ PIERRY ARRAU, Pedro (1992): “Estado de derecho y principio de la legalidad”, en: IBÁÑEZ O., Pedro *et al.* (edit.), *El Proceso Legislativo en Chile* (Valparaíso, Centro de Estudios y Asistencia Legislativa Universidad Católica de Valparaíso) pp. 86-87; BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª edición, LegalPublishing / Thomson Reuters) pp. 81-82 y FLORES DURÁN y VERGARA QUEZADA (2014) pp. 307-319.

³⁶ Circular N° 71, de 2001.

³⁷ RIOSECO ENRÍQUEZ, Emilio (1996): *El derecho civil y la Constitución ante la jurisprudencia* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 11-12.

³⁸ El artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.780, publicada en septiembre de 2014, subió la tasa para el año comercial que corría al momento de su publicación.

Existe una excepción importantísima a la regla comentada, y en el caso que la nueva norma sea más beneficiosa para el contribuyente, ella es aplicable y, en la práctica, puede llegar a constituir una remisión legal de impuestos adeudados. Los mismos principios los podemos encontrar en el derecho comparado, donde solamente se admite la retroactividad más beneficiosa³⁹.

A nivel local, un caso de retroactividad más beneficiosa lo encontramos en Ley N° 20.239, publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero de 2008, que calificó como ingreso no renta a las compensaciones económicas convenidas por los cónyuges en escrituras públicas, actas de avenimiento o transacciones y aquellas decretadas por sentencia judicial, a partir del 18 de noviembre de 2004, fecha en la que entró en vigencia la Ley N° 19.947, sobre Matrimonio Civil.

Respecto de los cambios de criterio de la administración fiscal ocurre algo en extremo similar y, tal como lo dispone el artículo 26 del Código Tributario, cuando ellos son contrarios al interés del contribuyente, no pueden ser aplicados de forma retroactiva.

Por ejemplo, cuando cambió el criterio del Servicio de Impuestos Internos respecto del arrendamiento conjunto de oficinas amobladas y estacionamientos, que habían dado lugar a devoluciones del crédito fiscal del impuesto al valor agregado, la administración concluyó que no procedía pedir la restitución inmediata de los montos devueltos bajo el antiguo criterio⁴⁰.

En cambio, cuando son más beneficiosos, pueden ser aplicados de manera retroactiva, tal como se desprende *a contrario sensu* del artículo 26 del Código Tributario y los dispone expresamente el artículo 52 de la Ley N° 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos.

El más claro ejemplo de un cambio de criterio más beneficioso para el contribuyente que podemos mencionar es el de las devoluciones del impuesto de timbres y estampillas, que se originaron a raíz del cambio de criterio respecto de la aplicación de dicho gravamen a los documentos relacionados con créditos para financiar importaciones⁴¹.

Por lo mismo, cabe preguntarse qué problemas imaginarios está tratando de resolver el Ejecutivo al reiterar normas que no eran discutidas por la administración, proponiendo repetir una regla general como si fuera una norma particular, y agregar al artículo 26 del Código Tributario que las “modificaciones a los documentos mencionados precedentemente tendrán efecto retroactivo siempre que sean favorables para los contribuyentes y no lesionen derechos de terceros. El contribuyente tendrá derecho a solicitar, conforme al artículo 126, la devolución de los impuestos que, como consecuencia de las modificaciones, se entiendan pagados en forma indebida o en exceso. El Servicio procederá a la devolución de los impuestos que hayan sido pagados durante los últimos tres años tributarios anteriores a la fecha de presentarse la solicitud. Las mismas reglas anteriores se aplicarán en caso que los documentos mencionados precedentemente fijen un criterio nuevo”.

³⁹ *Medici Grimm KG con Consejo de la Unión Europea* (2000): Tribunal Europeo de Primera Instancia, 29 de junio de 2000, asunto T-7/99 y *Road Air BV con Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (1997): Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 22 de abril de 1997, asunto C-310/95.

⁴⁰ Oficios N° 1.426, de 2015; N° 1.427, de 2015 y N° 122, de 2018.

⁴¹ Oficios N° 4.973, de 2006; N° 3.049, de 2006; N° 33, de 2007; Circular N° 27, de 2007 y Resolución Ex. N° 147, de 2007.

- *Que las normas sean impersonales*

La impersonalidad implica que las reglas se establezcan en función de las necesidades y fines comunes de la convivencia social y no para beneficiar o perjudicar a un individuo en particular.

En este punto, nuestras leyes fiscales no tienen un historial impecable y, si recordamos el caso de la venta de la minera La Disputada de Las Condes, podremos constatar que esa operación dio paso a lo que hoy es la regulación de la llamada enajenación indirecta, pero, en la práctica, la regulación fue creada para afectar una transacción realizada por un único contribuyente⁴².

Este tipo de normativas afecta negativamente la seguridad jurídica, debido a que existe actividad parlamentaria dirigida hacia alguien en particular, lo que es un síntoma de males mayores.

- *Que las normas sean objetivas*

La objetividad demanda que el sentido pueda ser racionalmente determinado. Ello será posible en la medida que la regulación contenga parámetros que puedan ser comprendidos de la misma manera por más de una persona.

También, la objetividad implica que los hechos y circunstancias relevantes para la aplicación de la ley deben estar previstos en el texto de la norma. Entonces, si las consecuencias jurídicas de las reglas positivas quedan sujetas a hechos y circunstancias que no se anuncian expresamente de manera anticipada a que ellos ocurran, no existirá seguridad jurídica, debido a que no es posible aplicar de manera objetiva la ley.

Como la ley fiscal debe ser comprendida y aplicada por todos los contribuyentes, sin importar la magnitud de sus ingresos, la exigencia al legislador es grande y, lamentablemente, ella no ha sido satisfecha, dada la innecesaria complejidad de las normas fiscales dictadas en las últimas décadas. Así, la ley fiscal debería al menos contener parámetros que permitieran al personal contable promedio llegar a las mismas conclusiones ante hechos similares.

Hay que mencionar, además, la objetividad es una exigencia primordial en materia tributaria porque los procedimientos de fiscalización de las leyes impositivas son comparables con un proceso sumario, debido a que tras la citación, que es el único acto administrativo que, hasta cierto punto, satisface algunas de las exigencias del debido proceso⁴³, el caso debe ser resuelto dentro de dos meses contados desde que el Servicio de Impuestos Internos recibe la respuesta a la citación, a la que se deben acompañar los documentos probatorios⁴⁴, por lo que, en la práctica, la auditoría y la resolución del caso ocurren dentro de ese cortísimo tiempo.

En consecuencia, el propio diseño del sistema de fiscalización no admite análisis propios de procedimientos de lato conocimiento, como es el caso de la existencia y licitud de la causa de un contrato. Por ello, cuando examinamos tanto la modificación propuesta a las reglas sobre deducción del gasto como a la normativa antielusiva general, podemos constatar que el proyecto

⁴² GONZÁLEZ CASTILLO, Joel (2004): *Las empresas mineras y la buena fe contractual*, Documento de trabajo N° 355, Centro de Estudios Públicos.

⁴³ FLORES DURÁN (2017) Vol. 2, pp. 8-42.

⁴⁴ En la práctica, los casos son revisados a pocos meses que se cumpla el plazo de prescripción del artículo 200 del Código Tributario, por lo que ese es el efecto de los artículos 60 al 63 del mismo código.

del Ejecutivo presenta severos problemas respecto del aspecto que ahora analizamos, tanto por la ausencia de parámetros objetivos como por la naturaleza misma de las revisiones administrativas⁴⁵.

En esta materia, las normas fiscales mantienen su deuda histórica con la seguridad jurídica, que no ha sido saldada hasta la fecha y, como vimos antes, puede que aumente el saldo negativo del legislador con el país si no se corrigen los errores del proyecto del año 2018.

- *El uso de un método que permita un control objetivo*

Una preparación jurídica básica debe entregar las herramientas para efectuar un análisis dogmático que, en esencia, trata de aplicar la ley siguiendo una metodología objetiva que, en general, no valora el resultado al que se llega aplicando ese método⁴⁶. Esto permite que el Servicio de Impuestos Internos pueda efectuar su labor, a pesar de lo acalorada que pueda ser política partidista en algún momento, como se puede apreciar en la respuesta que la administración fiscal dio al Congreso sobre las exenciones del impuesto adicional aplicables a las universidades⁴⁷.

Adicionalmente, es esencial contar con una metodología que permita una aplicación objetiva del derecho, porque con ello se precisa el sentido y alcance de muchas normas recurriendo a una metodología uniforme⁴⁸, es decir, se recurre a un procedimiento replicable por terceros, lo que permite establecer controles objetivos respecto de los actos administrativos.

En otras palabras, gracias a la metodología del Código Civil es posible establecer controles de los actos de contenido particular del Servicio de Impuestos Internos, lo que permite disminuir considerablemente el riesgo de un ejercicio no objetivo y, por lo mismo, arbitrario de las facultades entregadas a la administración por la ley fiscal, teniendo en cuenta que ella debe ser aplicada de manera uniforme en todo el país.

Ciertamente, el control interno de la administración fiscal, que se concreta al fallar el recurso administrativo de reposición, debería estar destinado, precisamente, a controlar que los actos particulares no infrinjan las interpretaciones oficiales, es decir, deben vigilar que no se infrinja el principio de inderogabilidad singular, el principio de buena fe y de confianza legítima⁴⁹.

En nuestro sistema jurídico la administración fiscal debe aplicar la ley fundando sus actos administrativos, precisamente, sobre las bases de la dogmática jurídica, debido a que la ley vigente debe ser interpretada empleando la metodología prevista en el Código Civil que contempla los elementos propios de dicha aproximación al estudio del derecho⁵⁰.

⁴⁵ Sin perjuicio de los problemas de la ley vigente. VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2017) Vol. 1. pp. 35-45.

⁴⁶ Si bien la expresión dogmática jurídica es empleada con varias acepciones, acá le damos el sentido de método de la ciencia del derecho. Ver más sobre la materia en NÚÑEZ VAQUERO, Álvaro (2014): “Dogmática jurídica”, *Eunomía*, N° 6 pp. 245-260.

⁴⁷ Oficio N° 958, de 2017.

⁴⁸ Recordemos las palabras de Alessandri Rodríguez al referirse a los elementos gramatical, lógico, histórico y sistemático del método de interpretación de la ley del Código Civil, estos “cuatro elementos son cuatro fases de un solo acto”. ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo (sin fecha): *Derecho civil. Primer año. Título preliminar. De las personas* (Santiago, Editorial “Lex) Tomo Primero, p. 46.

⁴⁹ FLORES DURÁN, Gloria (2017): “Principios, procedimientos y procesos tributarios”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, pp. 8-42.

⁵⁰ La legislación fiscal no contempla reglas generales sobre interpretación, por lo que supletoriamente deben ser aplicadas las normas del Código Civil. Queda la duda respecto de la interpretación de las normas sobre intercambio de información automático con administraciones fiscales extranjeras, respecto de la que se deberían seguir las

Al respecto, en Chile no han existido dudas serias respecto de la aplicación de los artículos 19 al 23 del Código Civil a las leyes fiscales y, por lo mismo, esos artículos han sido empleados para interpretar el derecho tributario, porque el derecho común es expresamente llamado por el artículo 2 del Código Tributario a integrar los vacíos de la ley fiscal⁵¹. Por lo mismo, las interpretaciones oficiales del Servicio de Impuestos Internos siempre han recurrido a esa metodología⁵².

A modo de ejemplo, podemos destacar que la administración ha señalado que “si bien el artículo 6º, letra A, N° 1 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 7º letra b) del Decreto con fuerza de Ley N°7, de 1969, sobre Ley Orgánica del Servicio de impuestos Internos, entregan a esta Dirección Nacional amplias facultades en materia de interpretación administrativa de las disposiciones tributarias, debe entenderse necesariamente que el ejercicio de tales facultades en cuanto a los resultados que con éste se persigue, no es discrecional. En efecto, en el desempeño de la labor interpretativa de esta Dirección se encuentra llamada a determinar el verdadero sentido y alcance de la norma interpretada sin que pueda derivas de ella ninguna otra consecuencia jurídica que la verdaderamente perseguida por el legislador en su dictación. Al efecto se encuentra plenamente limitada por la regla de hermenéutica legal contenida en el artículo 23ª del Código Civil”⁵³.

Tras lo explicado, resulta evidente que uno de los graves errores del proyecto del Ejecutivo es ignorar que las leyes fiscales han sido interpretadas siguiendo la metodología del Código Civil. Este desconocimiento de la práctica del derecho tributario ha llevado a proponer una norma que señale que “la interpretación y aplicación de las disposiciones tributarias, de los actos jurídicos y de los contratos, deberá considerar las normas de derecho común. En consecuencia, el intérprete debe considerar las normas y criterios interpretativos recogidos por el ordenamiento jurídico común, entre los que se cuentan los principios generales del derecho”.

Como antes indicamos, el Servicio de Impuestos Internos jamás ha señalado que la ley fiscal se aplica siguiendo teorías exóticas o excéntricas, por lo mismo, la regla propuesta tiene tanto sentido como lo tendría prohibir la caza de animales que no existen en el territorio nacional.

Adicionalmente, la redacción de la norma es lamentable, debido a que se podría pensar que, de ser obligatorias, las normas de interpretación del Código Civil pasarían a ser facultativas, debido que las disposiciones del derecho común simplemente deberían ser consideradas, es decir, la administración podría limitarse a dedicarles atención, para luego recurrir, por ejemplo, a la interpretación según la teoría del derecho libre⁵⁴.

Podría incluso la administración fiscal aplicar las más incoherentes teorías. Por ejemplo, se podría afirmar que el derecho es interpretación constructiva⁵⁵, y que el derecho y la moral son

recomendaciones de la OCDE. (Artículos 2 y 62 ter del Código Tributario en relación con los artículos 4, 13 y 19 al 24 del Código Civil).

⁵¹ VERGARA QUEZADA (2016) pp. 50-83 y 101-107.

⁵² Podemos encontrar ejemplos recientes en los oficios N° 2.869, de 2016, N° 705, de 2018 y N° 1.605, de 2018, entre otros.

⁵³ Oficio N° 1.375, de 1988.

⁵⁴ LARENZ, Karl (2010): *Metodología de la ciencia del derecho* (Barcelona, trad. de la 4ª edición alemana, Ariel) pp. 81-85.

⁵⁵ SHAPIRO (2014) pp. 367-370.

inseparables⁵⁶, pero las normas morales solamente son vinculantes si su destinatario así lo cree⁵⁷, en consecuencia, la norma aplicable no será aquella establecida por el parlamento, sino aquella construida mediante interpretación de reglas en las que, según sus convicciones morales, crean los operadores del derecho.

Lo anterior, que ha sido descrito como una paradoja, francamente no es más que un absurdo, porque si las reglas vinculan solamente a quien crea en ellas, realmente no vinculan a nadie. Este absurdo sirve para destacar la excelencia de las reglas sobre interpretación del Código Civil y para resaltar el peligro de abrir las puertas a teorías erráticas que, en definitiva, quieren sustituir las decisiones tomadas por los representantes de los afectados por los impuestos en el parlamento, por las resoluciones de quienes deben aplicarlas.

Precisamente, esto es lo que ocurre cuando el derecho se reduce a la argumentación, y se afirma que para aplicar una regla es necesario examinar -no la ocurrencia de los hechos y circunstancias previstos en la ley-, sino que se deben apreciar otros hechos y circunstancias que, por supuesto, jamás son anunciados de forma previa, para que, una vez que el caso ocurra, decidir si es conveniente, si es justo o si es razonable aplicar la ley.

Lo dicho es similar a lo que ocurre con el recurso a la supuesta naturaleza económica del hecho imponible o, en general, a cualquier concepto jurídico indeterminado que emplee alguna otra teoría que, en definitiva, solamente buscan encubrir la arbitrariedad con un velo de falsa objetividad⁵⁸.

Esos tipos de técnicas legislativas, en rigor, junto con inseguridad jurídica, producen un quiebre del sistema constitucional, porque ya no son los representantes de los ciudadanos, elegidos en votaciones populares, quienes crean el derecho, sino que lo hace un el funcionario designado para resolver el caso. Luego, como ningún caso es completamente igual a otro, en rigor dejan de existir las normas, porque ningún precepto sería generalmente obligatorio, debido a que cualquier particularidad permitiría fundamentar una decisión diferente a las anteriores.

Por lo dicho, de aprobarse esta lamentable disposición propuesta por el Ejecutivo, en el mejor escenario sería una repetición de las reglas que actualmente la administración fiscal considera obligatorias, y en el peor de ellos, se abrirían las puertas de nuestro derecho a teorías que, en definitiva, intentan reemplazar a los representantes que han elegido los afectados por los impuestos por los funcionarios designados para resolver el caso.

Todo lo dicho hasta ahora no implica que la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, al interpretar la ley vigente, no enfrente muchas dificultades, especialmente debido a que algunas reglas hermenéuticas parten de la base que el legislador es medianamente competente en su labor.

- *Para que las normas sean objetivas deben ser comprensibles*

Para que diferentes personas lleguen a una misma conclusión, el texto de las normas debe ser comprensible, al menos por personas con una preparación promedio en la materia que analizan.

⁵⁶ ROSTOW, Eugene (1960): “The Enforcement of Morals”, *Cambridge Law Journal*, Vol. 1960, pp. 174-198.

⁵⁷ SIECKMANN, Jan-R (2008): “El concepto de autonomía”, *Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, N° 31, pp. 465-484.

⁵⁸ SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2016): “El hecho imponible”, en VERGARA QUEZADA, Gonzalo *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar) pp. XXV-XLVI.

Esta condición básica, lamentablemente, no se presenta en el caso de las reglas tributarias, que suelen ser incomprensibles, ello debido tanto a la deficiente redacción de las leyes como a los errores que se en ellas comenten, lo que lleva a que los especialistas no se puedan poner de acuerdo respecto del sentido y alcance de muchas reglas fiscales.

Así, por un lado, es necesario enfrentar las graves falencias de las leyes dictadas en la última década, en las que se observa una falta de rigurosidad jurídica, y por otro, se deben resolver los problemas provocados por leyes que, si bien fueron preparadas de mejor manera, introdujeron modificaciones parciales al sistema tributario, lo que ha resultado en innumerables contradicciones, como ha destacado la doctrina⁵⁹.

- *Que las normas no contengan errores*

La doctrina ha recomendado a los legisladores mejorar la técnica de elaboración normativa, destacando la necesidad del uso correcto del lenguaje y una redacción clara, precisa y sencilla⁶⁰.

La recomendación anterior ha llegado a oídos sordos y, como hemos comentado ya en varias oportunidades, nuestras leyes fiscales adolecen de una falta sistemática de rigurosidad jurídica en su preparación, lo que las ha repletado de errores que provocan inseguridad jurídica, debido a que aquellas equivocaciones oscurecen el contenido de las normas y dificultan la aplicación objetiva de la ley.

Algunos ejemplos de la falta de rigurosidad jurídica en la redacción de las leyes fiscales serían cómicos si no demostraran que normas importantes para el país fueron redactadas de manera apresurada o improvisada, tal como ocurre con las leyes N° 20.780 y N° 2.899, que de manera reiterada exigen que, para diversos efectos, un convenio internacional se encuentre suscrito y, además, esté vigente, como si un tratado pudiera estar vigente sin haber sido suscrito

En el caso del impuesto al valor agregado, las leyes antes mencionadas parecieron ignorar que el concepto de habitualidad se relaciona con la intención con la que un bien fue adquirido, por lo que, si el propósito era usar o consumir el bien, no existe habitualidad, en cambio, si el fin era venderlo, el enajenante es considerado habitual. Por lo mismo, una persona puede adquirir dos bienes idénticos y ser habitual solamente respecto de uno de ellos. Tema diferente es cómo se prueba la intención o, dicho de otra manera, qué hechos permiten presumir la intención con la que el vendedor adquirió el bien⁶¹.

Dicho lo anterior, en el caso del arrendamiento con opción de compra, el arrendador compra un bien para entregarlo en arrendamiento y, desde el inicio del contrato se contempla la posibilidad de vender el bien a su contraparte. En este caso, para efectos de la habitualidad, ¿debe primar la intención de explotar el bien o de venderlo? La administración respondió esta pregunta inclinándose por la explotación, que coincide con la calificación de activo fijo o inmovilizado⁶². La decisión se conforma con el texto de la ley y, además, coincide con el evidente hecho que cualquier bien del negocio puede ser posteriormente vendido.

⁵⁹ FLORES DURÁN y VERGARA QUEZADA (2014) pp. 84-91 y 283-294.

⁶⁰ ÁLVAREZ UNDURRAGA, Gabriel (2017): *Curso de investigación jurídica* (Santiago, 3ª ed., Thomson Reuters) pp. 313-314.

⁶¹ EMILFORK SOTO, Elizabeth (1999): *Impuesto al valor agregado* (Santiago, Ediciones Congreso) pp. 76-78.

⁶² Oficio N° 360, de 2007.

Sin embargo, tras la modificación de la letra l) del artículo 8 del D. L. N° 825, de 1974, es necesario analizar si existe habitualidad en el contrato de arrendamiento con opción de compra, lo que es una contradicción, porque, como vimos, si un bien fue comprado para ser arrendado, la habitualidad, por definición, no existe. El Servicio de Impuestos Internos, en algunos casos, logró resolver problemas causados por el error legislativo que comentamos⁶³, y en otros, dejó las cosas en el mismo estado de incerteza jurídica en que las puso el legislador los años 2014 y 2016⁶⁴.

Otro error legislativo corresponde al uso de cognados falsos, como el que encontramos en el artículo 41 A, que se menciona sociedades *subsidiarias*, a pesar que esta última palabra no significa filial, sino auxiliar o supletoria, error que se repite en el proyecto del Ejecutivo. Esto podría llevar a alguien a pensar que la ley ha sido mal traducida del idioma inglés, sin embargo, lo dicho es simplemente un error que demuestra una falta de la rigurosidad jurídica en la preparación de los proyectos.

De hecho, el proyecto del 2018 comete errores nuevos y utiliza la expresión impuesto *corporativo* en el texto propuesto para el artículo 41 A. Más que por un afán purista, es necesario hacer presente este tipo de errores debido a que el intérprete pensará que las palabras se usan en algún sentido medianamente técnico, lo que podría llevar a creer que solamente se permite la deducción de un impuesto extranjero específico que, en general⁶⁵, se aplica en el derecho comparado a personas jurídicas, que son usualmente llamadas *corporations* (corporaciones) en el derecho norteamericano, de ahí que comúnmente se traduzca como impuesto corporativo⁶⁶, a pesar que, en sistemas jurídicos de raíz europea continental, que tienen mayor semejanza con nuestro derecho, aquel gravamen específico recibe el nombre de impuesto sobre las rentas de las sociedades⁶⁷.

Sin embargo, lo que intenta hacer el proyecto, según lo declarado en el mensaje, no es limitar los créditos por los impuestos pagados en el extranjero, por lo mismo, la referencia a impuestos especiales es un desafortunado error producto de la falta de revisión de los proyectos de ley. Así, de aprobarse el proyecto con la lamentable redacción comentada, el cambio en la redacción no debería cambiar nada, y sería posible seguir deduciendo como crédito en Chile cualquier tributo similar a nuestro impuesto a la renta que haya afectado a la actividad productora de ella.

Es importante resaltar que la falta de rigurosidad jurídica en la redacción de las leyes tributarias tiende a provocar toda clase de problemas, especialmente para poder interpretar correctamente la ley. Al respecto, basta recordar que el uso de una coma puede provocar la pérdida de un beneficio, como, literalmente, ocurrió en el caso de la exención del impuesto adicional por muestreo y análisis de productos⁶⁸.

⁶³ Oficio N° 2.128, de 2018.

⁶⁴ Oficio N° 1.307, de 2018.

⁶⁵ GUTMANN, Daniel (2015): "General Report", en GUTMANN, Daniel (ed.) *Corporate Income Tax Subjects* (Amsterdam, IBFD) pp. 1-13.

⁶⁶ BANK, Steven (2010): *From Sword to Shield: The Transformation of the Corporate Income Tax, 1861 to Present* (Oxford, Oxford University Press) pp. 57-81.

⁶⁷ BELTRAME, Pierre (2011): *La fiscalité en France* (Paris, Hachette) 51-55 y THURONYI, Victor; BROOKS, Kim y KOLOZS, Borbala (2016): *Comparative tax law* (Bedfordshire, 2a ed., Kluwer Law International) pp. 250-251.

⁶⁸ Oficios N° 5.722, de 1980 y N° 358, de 2010.

Otro ejemplo de inseguridad jurídica producto de la improvisación en la preparación de los proyectos de ley, lo encontramos en los problemas que tuvo la administración para interpretar las normas sobre la serie de registros que sustituyeron al fondo de utilidades tributables, que lo llevaron a cambiar las instrucciones sobre esa materia durante el mes de marzo de 2018. Es decir, apenas un mes antes del vencimiento del plazo para declarar la renta, pero prácticamente a tres años de las modificaciones legales⁶⁹, lo que es una muestra de la dificultad de interpretar leyes mal redactadas.

Por lo dicho, es casi un deber de la academia realizar análisis críticos de las normas vigentes, lo que permite revisar y preparar las bases sobre las que se pueden elaborar las soluciones a los gravísimos problemas de inseguridad jurídica ocasionados por los errores legislativos, cometidos de forma casi sistemática en las reformas de la última década⁷⁰.

- *Que las normas contengan parámetros objetivos*

La objetividad de las normas es violentada por el uso de técnicas legislativas que facultan a la administración para tomar decisiones sin que la ley contemple ningún parámetro que permita la aplicación objetiva de la ley.

En otras palabras, el legislador abandona su deber de establecer en la ley todos los elementos de la obligación tributaria, por lo que ella, en definitiva, queda a merced de las decisiones individuales que toma cada uno de los funcionarios que aplica la ley a lo largo y ancho del país.

Lo dicho ocurre en nuestra ley tributaria, principalmente, debido al uso irreflexivo por parte del legislador de conceptos jurídicos indeterminados, los que son empleados para calificar elementos esenciales para el sistema tributario, como es el caso de los gastos que pueden ser deducidos en la determinación de la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría.

Un ejemplo que podemos encontrar en el proyecto del 2018, es el empleo de la causa, que es un concepto que ha sido ferozmente discutido desde los tiempos de Aristóteles, sin que se haya llegado a un consenso en nuestros días, por lo que creer que puede ser un parámetro objetivo para la norma antielusiva general resulta en una contradicción, porque se intentaría proveer seguridad jurídica recurriendo a una de las instituciones más discutidas del derecho civil⁷¹.

Algo similar ocurre con los conceptos que son utilizados por el legislador como el referente para juzgar una operación y aplicar la facultad de tasar⁷².

Examinando ejemplos, incluso podemos ir un poco más atrás en el tiempo, y llegar a la Ley N° 20.544, que obliga a tributar por el valor justo o razonable que tenga un instrumento

⁶⁹ Pulso (2018): *Tributaristas acusan últimos oficios del SII aumentan confusión operación renta*. En línea <<http://www.pulso.cl/economia-dinero/tributaristas-acusan-ultimos-oficios-del-sii-aumentan-confusion-operacion-renta/>>. [Consultado el 27 de julio de 2018].

⁷⁰ La Ley N° 20.630 parece ser el punto de inflexión en el que se produjo un aumento exponencial de los errores sistemáticos en nuestra legislación fiscal. FLORES DURAN y VERGARA QUEZADA (2014) pp. 67-72.

⁷¹ RIVERA RESTREPO, José Maximiliano (2012): *La causa en el derecho chileno* (Santiago, Abeledo Perrot Thomson Reuters) pp. 3-29 y 159-198.

⁷² VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2018): “Análisis crítico de la tasación del artículo 64 del Código Tributario”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 4, pp. 33-62.

derivado lo que, si bien no difiere de las reglas financieras, demuestra un desconocimiento gravísimo de nuestro derecho tributario.

Ello, porque recurrir a un concepto como el de razonabilidad puede ser adecuado para juzgar la constitucionalidad de una ley, lo que ocurre dentro de un procedimiento contencioso constitucional, pero es completamente inapropiado como un elemento del hecho gravado, que se discute en un breve procedimiento administrativo.

Así, la extrema inadecuación del caso del valor justo o razonable del instrumento derivado de la Ley N° 20.544, es que no se indica ninguna metodología para determinar ese valor, por lo que todo método que se emplee puede ser controvertido⁷³, lo que lleva a discusiones absurdas, como tener que demostrar el riesgo, que, por definición, es algo que no ha ocurrido⁷⁴.

Adicionalmente, el artículo 13 de la Ley N° 20.544 parece haber sido redactado bajo la más absoluta ignorancia del principio de la proporcionalidad, porque iguala el error a la falsedad. Es decir, para efectos impositivos no criminales, trata a quien se equivoca de la misma forma que alguien que comete un fraude.

La razonabilidad es un principio del derecho constitucional y del derecho administrativo, el cual sirve para que, dentro de procesos de lato conocimiento, en el que las partes exponen sus argumentos y presentan pruebas, un tribunal resuelva si una ley se conforma con el sistema constitucional o un acto administrativo se conforma con los principios del derecho administrativo⁷⁵.

Por lo mismo, recurrir al mismo concepto como criterio a ser empleado para tomar una decisión dentro de un procedimiento administrativo de auditoría, es a todas luces una decisión, valga la contradicción, poco razonable.

El concepto es utilizado en el artículo 17 N° 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el cual dispone que no constituye renta para un trabajador la alimentación, movilización o alojamiento, cuando va sólo en interés del empleador, para luego agregar que tampoco será un ingreso constitutivo de renta la cantidad que se pague en dinero al trabajador por esta misma causa. Ahora, el detalle que nos interesa es que el artículo antes mencionado dispone que dicha calificación será aplicada en la medida que el desembolso sea *razonable* a juicio del director regional.

Detectando la administración fiscal que el recurso a la razonabilidad llevaría a la aplicación desigual de la ley, recurrió a la facultad de interpretación para proporcionar parámetros objetivos que permitieran llevar a cabo la calificación de razonable en la Circular N° 36, de 1988, la que, entre otras cosas, señala que es razonable pagar la tarifa más económica de la locomoción colectiva, que los pagos correspondan al número de viajes que deben realizar para ir y venir, que correspondan a los períodos trabajados, que se demuestre con una planilla detallada.

⁷³ Existen varias metodologías para valorizar. ARIAS BELLO, Martha Liliana y SÁNCHEZ SERNA, Aracely del Socorro (2011): “Valuación de activos: una mirada desde las normas internacionales de información financiera, los estándares internacionales de valuación y el contexto actual colombiano”, *Cuadernos de Contabilidad*, Vol. 12 N° 30, pp. 95-126.

⁷⁴ Oficio N° 701, de 2018.

⁷⁵ MARTÍNEZ, José Ignacio y ZÚÑIGA URBINA, Francisco (2011): “El principio de razonabilidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Centro de Estudios Constitucionales de Chile* N° 1, pp. 199-226 y FLORES DURÁN (2017) pp. 8-42.

El problema para la seguridad jurídica de esta manera de resolver los problemas ocasionados por el legislador, es que depende enteramente del control interno y externo de los actos del Servicio de Impuestos Internos.

Por ejemplo, cuando la administración actuaba como juez dejó sin efecto liquidaciones que no resistían el sentido común, resolviendo que “las asignaciones mensuales contenidas en los contratos de trabajo, de \$4.000 para movilización y \$22.000 para colación, son de monto razonable, no afectándole el impuesto de segunda categoría. En consecuencia, procede rectificar las liquidaciones, deduciendo de la base determinada en cada mes, las cantidades mencionadas, por cada trabajador”⁷⁶.

El mismo criterio de razonabilidad es utilizado por el artículo 31 inciso segundo de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que faculta al director regional para aceptar como gastos partidas que no han sido acreditadas, cuando correspondan a gastos incurridos en el extranjero que la dirección regional considera *razonables* y necesarios para la operación del contribuyente.

Nuevamente no existen criterios objetivos para aplicar esta norma, por lo que los parámetros objetivos fueron establecidos en la Circular N° 61, de 1997, que ordena considerar “la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante, esto es, podrá compararse los montos que otros contribuyentes, de características similares en cuanto a su actividad y volumen de operaciones, pagan por iguales conceptos, tanto por servicios de igual naturaleza prestados en Chile como en el exterior. De igual forma deberá tomarse en consideración si el servicio de que se trate es prestado en Chile en términos equivalentes de calidad y costo, así como si existe, en el exterior, oferta múltiple del tipo de servicio en cuestión o si la oferta es limitada”.

También encontramos este criterio en el artículo 31 N° 6 inciso segundo, que faculta a la dirección regional para limitar las remuneraciones deducibles de la renta líquida imponible hasta la parte que consideren razonable, en el caso de personas que, por cualquier circunstancia personal o por su importancia en la empresa, influyeran en la fijación de sus remuneraciones.

Como las circunstancias no fueron precisadas en la ley, es la administración quien estableció parámetros objetivos para que la ley se aplique de manera uniforme en todo el territorio nacional. En este caso, la Circular N° 151, de 1976, se remitió al *Manual del Servicio de Impuestos Internos*, en particular al párrafo 6(12)46.03.

Los criterios para objetar las remuneraciones del mencionado manual son el cumplimiento tributario de la empresa que los pagaba, que las remuneraciones correspondan a labores efectivamente realizadas, a la importancia del cargo considerando cargos similares en empresas semejantes, etc. Es interesante destacar que la instrucción resaltaba que se debía tener en cuenta que lo que se buscaba controlar era que no se evadieran impuestos mediante las remuneraciones, lo que dejó de tener sentido cuando se igualó la tributación de las rentas empresariales y laborales⁷⁷.

En un sentido similar, el artículo 59 inciso cuarto N° 2 párrafo segundo otorga al SII la facultad de cuestionar la exención del impuesto adicional aplicable a los gastos relacionados con

⁷⁶ *Servicios Maquinarias y Tecnología S.A. con SII* (1996): Tribunal Tributario, 29 de noviembre de 1996 (reclamo tributario) cita Westlaw Chile CL/JUR/939/1996, considerando 19.

⁷⁷ FLORES DURÁN y VERGARA QUEZADA (2014) pp. 293-294.

exportaciones de bienes y servicios cuando ellos no se consideran “razonables a juicio del Servicio de Impuestos Internos”.

Este caso es interesante debido a que, efectivamente, es muy razonable el criterio establecido por la administración fiscal.

Al efecto, es aplicable⁷⁸ la Circular N° 62, de 1997, la cual instruye que “no es razonable un precio si no guarda relación a los precios similares de mercado, considerando el servicio prestado así como las circunstancias que pudieren influir en su monto”. Luego agrega que el “requisito en estudio deberá ser considerado cuando entre la sociedad prestadora del servicio y la empresa que lo recibe existe una relación económica. En los demás casos, esto es, cuando entre las partes no existe tal relación, se considerará en principio que el precio de la operación es razonable, a menos que existan fundados antecedentes en sentido contrario”.

Adicionalmente, encontramos una normativa que recurre a dos conceptos jurídicos indeterminados, por lo que se debe evaluar la razonabilidad de la relevancia en materia de precios de transferencia.

El artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone que se “entenderá por precios, valores o rentabilidades normales de mercado los que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables, considerando por ejemplo, las características de los mercados relevantes, las funciones asumidas por las partes, las características específicas de los bienes o servicios contratados y cualquier otra circunstancia *razonablemente relevante*. Cuando tales operaciones no se hayan efectuado a sus precios, valores o rentabilidades normales de mercado, el Servicio podrá impugnarlos fundadamente, conforme a lo dispuesto en este artículo”.

Al menos, en el mencionado artículo se proporcionan parámetros objetivos para efectuar los análisis requeridos, que se traducen en métodos de valorización que, al menos en teoría, siguen las guías preparadas por la OCDE.

Otro caso son los gastos deducibles en la determinación del impuesto de primera categoría son parte esencial del hecho gravado con ese tributo, por lo mismo, el concepto debería conformarse con los estándares requeridos por los principios de juridicidad, legalidad y reserva legal de los tributos.

La interpretación oficial⁷⁹ ha sido criticada porque es una forma de violar las normas sobre tasación y ha sido usada por algunas unidades de la administración fiscal para violar las normas sobre prescripción⁸⁰, lo que es una muestra de los graves problemas provocados por el uso de conceptos indeterminados que carecen de parámetros objetivos para ser aplicados.

⁷⁸ La Circular N° 25, de 2012 señala que la “razonabilidad de las sumas se evaluará tomando en consideración las pautas y conceptos contenidos en la Circular N° 62 de 1997, en las normas generales de la Ley de la Renta, o bien, en los convenios de doble tributación internacional vigentes, éstos últimos cuando sean pertinentes”.

⁷⁹ Oficio N° 2.660, de 2017.

⁸⁰ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017b): “Excepciones a la facultad de tasar del artículo 64 del Código Tributario”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 18, pp. 63-97.

- *Que las normas sean o puedan ser reconocidas por los ciudadanos que las deben cumplir*

En este punto las normas fiscales no parecen tener problemas, debido a que no resulta difícil identificarlas. Este requisito suele ser problemático en el caso de sistemas jurídicos en los que el precedente judicial establece una regla generalmente obligatoria.

En el caso de los precedentes administrativos, a ellos se puede acceder de forma gratuita en una plataforma tecnológica donde están ordenados por materia y por artículo respecto del que se pronuncian⁸¹.

- *Que las normas tengan autoridad*

Para que exista seguridad jurídica debe estar garantizado que las normas serán obedecidas por el poder público, es decir, debe existir una garantía virtual del cumplimiento futuro, y garantía real de actual y efectivo cumplimiento.

En esto existe otra deuda del estado con los ciudadanos, debido a que muchas veces los miembros de la administración no cumplen las normas, sin que se ejerza un control interno ni judicial efectivo.

Igualmente, la incerteza jurídica puede ser provocada por las acciones de la propia administración fiscal. Ello puede ocurrir incluso si la reglamentación es clara. Un ejemplo de ello lo entrega la propia OCDE, al señalar que la incerteza se puede producir si las distintas autoridades fiscales interpretan el derecho internacional tributarios de forma inconsistente⁸².

En este punto, es importante destacar que no se debe caer en el error básico de creer que debido a que una reglamentación no se ha aplicado, o se ha aplicado de manera razonable durante un período de tiempo existe seguridad jurídica, porque si la normativa es tan ambigua que se presta para el actuar arbitrario de la administración, debido a que no existen parámetros en la ley que sirvan de guía o medida para juzgar la legalidad del acto administrativo.

La inseguridad jurídica surge en el caso antes planteado porque prácticamente cualquier acción que no sea del agrado de los organismos estatales, en teoría, podría configurar un tipo en blanco, ambiguo u oscuro de una norma. Así, casi por definición, la circunstancia descrita corresponde a la inexistencia de seguridad jurídica, lo que no es alterado por la no aplicación en un tiempo más o menos largo.

De hecho, el error antes denunciado queda en evidencia al constatar que, usando ese parámetro, el mejor sistema sería el despotismo ilustrado, que “garantizaba” la seguridad jurídica de los súbditos sometidos a la voluntad del déspota, porque la educación de éste último, basada sobre los principios de la ilustración, tenían como efecto que, por ejemplo, a pesar que podía ordenar la detención de cualquier individuo por cualquier motivo que le pareciera apropiado a él, se abstendían de hacerlo.

Otro punto importante es el desacato de los funcionarios de las interpretaciones del director del Servicio de Impuestos Internos. En nuestro país, los funcionarios de la administración están vinculados por los pronunciamientos del director de la administración fiscal, tanto porque así lo

⁸¹ El llamado *administrador de contenido normativo* del SII puede ser consultado en el vínculo <<https://www3.sii.cl/normaInternet>>.

⁸² IMF y OECD (2017): *Update on Tax Certainty* (Informe para los ministros de finanzas del G20 y para los gobernadores de los bancos centrales) p. 5.

dispone la ley⁸³, como por aplicación del principio de inderogabilidad singular⁸⁴, en virtud del cual el acto particular que se aparta de la interpretación oficial debe ser revocado por la propia administración en su control interno, o por el juez en el control externo⁸⁵.

En el último tiempo se han intensificado los casos en los que se desobedecen instrucciones expresas, siendo uno de los ejemplos más graves, debido a la importancia de las reglas infringidas, el caso *Rentas Cerro Verde Ltda. con SII*⁸⁶, en el que fueron abiertamente ignoradas todas las normas que el estado, en su conjunto, declara seguir⁸⁷.

Otros casos que vale la pena mencionar son *Inversiones Tunquén S.A. con SII*⁸⁸ donde se dejó de aplicar la Circular N° 68, de 2010. En el caso *San Francisco Investment S.A. con SII*⁸⁹ fue ignorado el Oficio N° 201, de 2012. En *Gian Franco Lombardi Fiora del Fabro con SII*⁹⁰ se actuó como si la Circular N° 58, de 1990, no existiera. En *Carpe S.A. con SII*⁹¹, *Inversiones Elberg Ltda. con SII*⁹² y *GMS Productos Gráficos Ltda. con SII*⁹³ se contradujo abiertamente lo instruido en el Oficio SII N° 2.277, de 2003. En *Inversiones Protisa S.A. con SII*⁹⁴ se infringieron la Circular 52, de 1993 y los oficios SII N° 11, de 2003 y N° 552, de 2007. En *Sealed Air Chile Industrial Limitada*

⁸³ Artículo 42 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y artículo 7 de la Ley N° 18.575, Orgánica de Bases de la Administración del Estado.

⁸⁴ PIERRY ARRAU (1992) pp. 86-87

⁸⁵ OELCKERS CAMUS, Osvaldo (1992): Jerarquía, integración y unidad del sistema jurídico administrativo, en: Universidad de Chile y Universidad Adolfo Ibáñez (edit.), *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 363 y BERMÚDEZ SOTO (2014) p. 82.

⁸⁶ *Rentas Cerro Verde Ltda. con SII* (2018): Corte Suprema, 8 de marzo de 2018 (casación en el fondo), rol N° 34.000-2016.

⁸⁷ SVS Oficio N° 15.443, de 20 de julio de 2015; SII oficios N° 2.730, de 2008 y N° 494, de 2011; *Inversiones Tocopilla Dos-B S.A. con Municipalidad de Las Condes* (2012): Corte Suprema, 22 de noviembre de 2012 (casación en el fondo), rol N° 8.354-2011 e *Inmobiliaria Uncastillo Ltda. con Fisco* (2016): Corte Suprema, 6 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 24.930-2014).

⁸⁸ *Inversiones Tunquén S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 3 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 25.727-2014.

⁸⁹ *San Francisco Investment S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 29 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 26.366-2014.

⁹⁰ *Gian Franco Lombardi Fiora del Fabro con SII* (2016): Corte Suprema, 8 de agosto de 2016 (casación en el fondo), rol N° 17.220-2015.

⁹¹ *Carpe S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 15 de junio de 2015 (casación en la forma), rol N° 22.353-2014.

⁹² *Inversiones Elberg Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 28 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 22.604-2014.

⁹³ *GMS Productos Gráficos Ltda. con SII* (2006): Corte Suprema, 25 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.429-2015.

⁹⁴ *Inversiones Protisa S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 21 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 23.456-2014.

con *SII*⁹⁵, se ignoró completamente el Oficio 857, de 2008 y las circulares N° 55, de 2015; N° 65, de 2015; N° 42, de 2016 y 45, de 2001.

Los motivos por los cuales los actos dictados en desacato de las interpretaciones oficiales son ilegales son profundos: ellos demuestran que el funcionario respectivo ha abandonado el deber de actuar de manera objetiva⁹⁶, además, quebrantan la igualdad ante la ley al aplicar de forma diferente el derecho a un contribuyente.

Así las cosas, en el último tiempo se ha presentado un severo problema respecto del cumplimiento de las normas por parte de los miembros de la administración, que está siendo abordado de manera positiva por el Servicio de Impuestos Internos, que ha puesto énfasis en el ejercicio efectivo del control interno desde la perspectiva del respeto a los derechos de los contribuyentes⁹⁷.

Como conclusión general de esta parte, es posible señalar que se debe avanzar bastante para que exista seguridad jurídica, lo que implica crear las condiciones para que los contribuyentes puedan prever las consecuencias jurídicas de sus acciones.

Por lo mismo, solamente si los contribuyentes pueden planificar sus asuntos tributarios existirá certeza jurídica, de lo contrario, como puede ocurrir si se condiciona la aplicación de la ley a hechos y circunstancias que permanecen en un velo de oscuridad, ya que no se mencionan, existirá inseguridad jurídica.

4. LA CONFIANZA LEGÍTIMA Y DE LA SEGURIDAD JURÍDICA

La seguridad jurídica posibilita la confianza legítima de los contribuyentes⁹⁸ en que las interpretaciones y actuaciones de la administración fiscal se apegan a la ley, por lo que es razonable esperar que ella actuará de igual manera en situaciones semejantes⁹⁹.

Sin embargo, podría existir confianza legítima en casos en los que no se presenten todos los supuestos de la certeza jurídica, debido a que la primera institución supone que la administración seguirá actuando de manera consistente con sus actuaciones y pronunciamientos del pasado, mientras que la segunda institución exige el cumplimiento de más requisitos.

Así, por ejemplo, la administración fiscal podría concluir que determinada operación no es elusiva conforme a la normativa general vigente que, como antes examinamos, tiene un texto oscuro y carente de parámetros que permitan llegar a una conclusión objetiva. Luego, los contribuyentes actuarían en conformidad con ese pronunciamiento, y si la administración también así lo hace, estará respetando el principio de confianza legítima, a pesar de lo defectuosa que es la norma que sirve de base al pronunciamiento.

La confianza legítima exige que la administración justifique y anuncie de forma anticipada y pública el cambio de un criterio, de manera que los destinatarios de las normas puedan adaptar su conducta a la norma, por lo que no es admisible la aplicación retroactiva de cambios de criterio

⁹⁵ *Sealed Air Chile Industrial Limitada con SII* (2018): Corte de Apelaciones de Santiago, 13 de noviembre de 2018 (apelación), rol N° 83-2015. Al momento de escribir estas líneas se encuentra pendiente el recurso de casación presentado por el contribuyente en esta causa.

⁹⁶ FLORES DURÁN (2017) pp. 26-29 y 33-34.

⁹⁷ Circular SII N° 34, de 2018.

⁹⁸ MILLAS (2012) p. 359.

⁹⁹ BERMÚDEZ SOTO (2014) p. 110.

contrarios al interés del particular¹⁰⁰. Ello porque, en esencia, fue la administración quien indujo a los contribuyentes a ajustar su conducta a un determinado criterio.

Tal como comentamos antes, si el cambio de criterio es más beneficioso para el contribuyente, será aplicable de manera retroactiva. Igualmente, los actos de las direcciones regionales que se desvían de las interpretaciones oficiales no son cambios de criterio, sino que constituyen la inobservancia de las instrucciones oficiales.

5. EL PROBLEMA DE LA OSCURIDAD DE LOS CONCEPTOS JURÍDICOS

Si nos permitimos generalizar, podremos decir que la inseguridad jurídica puede derivar de la oscuridad de ciertos conceptos. Dicho de otra manera, del impedimento para poder pensar el objeto al que se refiere el concepto. Así, será oscuro cuando él “no basta para hacer reconocer la cosa a que se refiere, como cuando se tienen una noción vaga de algo que se hubiese visto ya antes, pero que no es suficiente para poder reconocerlo si se presentase de nuevo”¹⁰¹.

La oscuridad de conceptual se opone a la certidumbre, por lo que va en contra de una de la principal función social del derecho, a saber, la seguridad jurídica¹⁰². Como se ha resaltado, la incertidumbre en el derecho se puede producir por la ausencia de prescripciones legales, como ocurre ante una laguna legal, o por la ambigüedad u oscuridad de los enunciados legales¹⁰³. Detengámonos por un momento en estos últimos, ya que es lo que nos interesa en este estudio.

El término hecho será acompañado del adjetivo jurídico, cuando el suceso respectivo ha sido contemplado por una norma jurídica como presupuesto para la constitución, extinción o modificación de una relación, igualmente, jurídica. Precisamente por ese motivo, en la estructura de una norma recibe el nombre de supuesto de hecho. Este supuesto de hecho puede ser simple, por ejemplo, la caída de un árbol, la muerte; o complejo, la caída de un árbol ubicado entre dos predios o la muerte en un accidente ocasionado por un tercero. Entonces, cuando el supuesto de hecho contemplado en la norma ocurre, se imputa el efecto o consecuencia jurídica contemplado en ella¹⁰⁴.

Ahora, como ha sido explicado 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”¹⁰⁵ y, “si en la práctica la consecuencia jurídica no se produce, en rigor,

¹⁰⁰ BERMÚDEZ SOTO (2014) p. 110.

¹⁰¹ QUINTANA BRAVO, Fernando (2001): *Prudencia y justicia en la aplicación del derecho* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 187.

¹⁰² MILLAS (2012) p. 46-47; CUNEO MACCHIAVELLO, Andrés (1990): *Materiales para un estudio del fenómeno jurídico* (Santiago 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) 14-22; LARENZ, Karl (1985): *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica* (Madrid. trad. del alemán de Díez Picazo, Luis, Civitas) pp. 90-98 y DEL VECCHIO, Giorgio y RECASENS SICHES, Luis (1946): *Filosofía del derecho* (México, Unión Tipográfica Ed. Hispano-Americana) Tomo I pp. 235-238.

¹⁰³ QUINTANA BRAVO, Fernando (2016): *Estudios sobre teoría de la interpretación jurídica* (Santiago, Thomson Reuters) p. 4.

¹⁰⁴ NAWIASKY, Hans (2002): *Teoría general del derecho* (Granada, Editorial Comares) p. 252.

¹⁰⁵ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2017) Vol. 1, p. 42.

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”.¹⁰⁶

Es por ello, se explica la aplicación de las reglas como un silogismo, en el que la premisa mayor es la regla jurídica y la menor el hecho que se ha comprobado. Esta subsunción se hará con facilidad cuando el hecho es simple¹⁰⁷.

Un caso de oscuridad, que al inicio no parece ser tan evidente, se presenta cuando el legislador utiliza conceptos que implican valorar el efecto emocional que una actividad tiene sobre una persona o las motivaciones subjetivas que guían un acto. Por ejemplo, entre los hechos gravados con el impuesto al valor agregado están las “empresas de diversión y esparcimiento” que, en una primera inspección, no parecen ofrecer demasiadas complicaciones, lo que cambia a penas nos damos cuenta que las personas no se entretienen con las mismas cosas.

Así, lo que para algunos puede ser fuente de entretención para otros será una especie de martirio. Ello pudo haber llevado a la administración fiscal a cambiar su criterio respecto de las membresías de los gimnasios que, inicialmente, eran consideradas como formas de entretención, por lo que se concluyó estaban gravadas¹⁰⁸, para luego ser calificadas como pagos por efectuar actividades deportivas, por lo que se pasó a estimar que no estaban gravadas¹⁰⁹.

6. EL PROBLEMA DE LA DISCRECIONALIDAD

Si seguimos, al menos por un momento, a la doctrina más autorizada¹¹⁰ en esto, podremos identificar dos técnicas legislativas que están destinadas a enfrentar realidades cambiantes y, por lo mismo, pueden ocasionar gran incertidumbre si no son bien administradas por una agencia estatal o por los tribunales. La primera técnica, a la que nos referiremos en este acápite, es la discrecionalidad, la segunda, que abordaremos lo haremos en el siguiente, es el uso de conceptos jurídicos indeterminados.

En nuestro medio, el concepto mismo de discrecionalidad es bastante discutido, y puede ser visto de varias maneras que van desde la facultad legal de la administración para apreciar los supuestos de hecho contemplados en una norma, pasando por la posibilidad para actuar de forma libre, a la posibilidad de elegir dentro de alternativas lícitas contempladas en la ley, hasta llegar a una especie de delegación de la facultad normativa propia del legislador en la administración¹¹¹.

Ahora, algo parece ser claro respecto de la discrecionalidad, y es que ella se presta para que la ley no sea aplicada de manera uniforme, porque cuando el legislador introduce en una regla elementos destinados a ser aplicados a hechos que son difíciles o imposibles de prever, o se

¹⁰⁶ Ídem.

¹⁰⁷ CARBONNIER, Jean (1960): *Derecho civil* (Barcelona, trad. del francés de Manuel Zorrilla Ruiz, Boch) pp. 29-30.

¹⁰⁸ Oficios N° 488, de 2000; N° 3.476, de 2009 y N° 281, de 2010.

¹⁰⁹ Oficios N° 2.020, de 2011; N° 1.334, de 2013 y N° 1.334, de 2013.

¹¹⁰ MAURER, Hartmut (2011): *Derecho administrativo. Parte general* (Madrid, trad. de la 17ª ed. alemana de Doménech et al., Marcial Pons).

¹¹¹ HUEPE ARTIGAS, Fabián (2016): *La actividad discrecional de la administración y su control* (Santiago, tesis para obtener el grado de doctor en derecho P. Universidad Católica de Chile) pp. 8-9 y RAMOS BARRERA, Luis Felipe (2012): *Lo reglado y lo discrecional en la potestad tarifaria* (Santiago, memoria para optar el grado de licenciado en ciencias jurídicas, Universidad de Chile) pp. 84-96.

introduce en una disposición la posibilidad que las consecuencias jurídicas no siempre sean las mismas, naturalmente, tendremos una cantidad y variedad de problemas que cuesta dimensionar.

En materia impositiva no se admiten las variantes más extremas del concepto de discrecionalidad, por lo que no se acepta, entre otras, la libre apreciación de los supuestos de hecho contemplados de las normas, ni la libertad de aplicar consecuencias jurídicas no previstas en la ley. Ello, porque si bien nuestro sistema constitucional admite que algunos conceptos puedan ser precisados por una norma infralegal, no es tolerada la discrecionalidad, entendida en esos términos, debido a que a partir del texto legal debe llegarse a un único resultado¹¹². Es decir, nuestro sistema constitucional exige objetividad.

Por ello, se ha resuelto que “si el legislador ha creído haber realizado su función con meros enunciados globales, plasmados en cláusulas abiertas, o a través de fórmulas que se remiten, en blanco, a la potestad reglamentaria, sea aduciendo o no que se trata de asuntos mutables, complejos o circunstanciales. Obrar así implica, en realidad, ampliar el margen limitado que cabe reconocer a la discrecionalidad administrativa, con detrimento ostensible de la seguridad jurídica”¹¹³.

Luego, siguiendo a Maurer, es posible entender la discrecionalidad como la facultad que la ley ha otorgado a la autoridad para, ante la ocurrencia del presupuesto de hecho contemplado en la regla, pueda elegir la imputación de dos o más consecuencias jurídicas. Es decir, la norma contiene un único presupuesto de hecho, pero tiene previstas más de una consecuencia jurídica, entre las que debe elegir una autoridad que ha sido facultada para resolver ante la ocurrencia de un caso¹¹⁴.

Un ejemplo de lo antes indicado lo encontramos en el N° 10 del artículo 161 del Código Tributario, que otorga al director del Servicio de Impuestos Internos la facultad de decidir querellarse o interponer una sanción pecuniaria ante la detección de un delito tributario. Es decir, ante un mismo hecho que reviste caracteres delictuales, el director de la administración fiscal puede optar por recurrir a la justicia criminal o a la justicia tributaria y aduanera, por lo que, la sanción será diferente producto de una decisión administrativa¹¹⁵.

Es importante resaltar que no se debe confundir la discrecionalidad con la arbitrariedad, porque como ha dictaminado la Contraloría General de la República respecto del ejercicio de una potestad discrecional, en ella se exige “un cuidadoso cumplimiento de la necesidad jurídica en que se encuentra la Administración de motivar sus decisiones, requisito que tiene por objeto asegurar que sus actuaciones no se desvíen del fin considerado por la normativa que confiere tal atribución, que cuenten con un fundamento racional y que estén plenamente ajustadas a la normativa vigente”¹¹⁶.

El ejercicio de las facultades discrecionales también está limitado por el principio de la confianza legítima, el cual establece que las actuaciones previas de la administración provocan confianza en las personas respecto de cómo se aplica la ley.

¹¹² STC rol N° 1.234 c. 27.

¹¹³ STC rol N° 1.234 c. 33°, en el mismo sentido STC rol N° 370, c. 19°.

¹¹⁴ MAURER (2011) pp. 167-172.

¹¹⁵ Esta facultad no fue impugnada por el Tribunal Constitucional en su momento. STC rol N° 349 c. 34°.

¹¹⁶ Dictamen CGR N° 65.965, de 2014.

Precisamente, ante el ejercicio de la facultad de buscar penas corporales o meramente pecuniarias por la ocurrencia de un delito tributario, nuestros tribunales superiores de justicia utilizaron este principio para evitar que se aplicaran sanciones por conductas que, previamente, no habían sido consideradas delictuales por la administración, lo que quedó plasmado en la sentencia que resolvió un famoso caso sobre remuneraciones de deportistas profesionales¹¹⁷.

7. EL PROBLEMA DE LOS CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS

La segunda técnica legislativa a la que nos referimos en el título anterior es el uso de conceptos jurídicos indeterminados. En este caso, el presupuesto de hecho contemplado en la norma es deliberadamente vago, lo que busca facultar a quien aplicará la regla para ejercerla sujeto a un rango de apreciación de los hechos¹¹⁸. Precisamente, este es el caso de los gastos necesarios para producir la renta.

El Tribunal Constitucional y algunos los autores¹¹⁹ indican que los conceptos jurídicos indeterminados sirven para que la norma se adapte a los casos futuros. Sin embargo, como veremos más adelante, el Tribunal Constitucional exige que, cuando un concepto jurídico indeterminado es usado en materias sujetas a principios constitucionales como la legalidad, se encuentren en la ley todos los elementos esenciales que permitan a diferentes personas llegar a la misma conclusión.

8. LA LEY Y LA ADJUDICACIÓN COMO TÉCNICAS PARA RESOLVER EL PROBLEMA DE LA OSCURIDAD CONCEPTUAL

En este punto debemos analizar las dos técnicas que utilizan los diferentes sistemas jurídicos para resolver el problema de la oscuridad conceptual, a saber, la adjudicación judicial que da paso a precedentes vinculantes y el sistema en el que se dictan normas generalmente obligatorias.

Las reglas pueden estar diseñadas para ser aplicadas por sus destinatarios sin necesidad que intervenga un agente estatal. Dicho de otra manera, la guía de conducta puede ser establecida una sola vez en la propia ley. Esto parece ser evidente ya que, después de todo, es lo que se supone deben hacer las leyes. Pero no siempre es tan fácil establecer reglas generales aplicables a la generalidad de los casos¹²⁰.

Por ello, cuando la aplicación de la regla tiene implicancias sociales mayores, como ocurre con las normas para fijar las tarifas que cobrar las empresas eléctricas a los consumidores. Igualmente, cuando las posibilidades de hecho que la regla debería comprender no pueden ser apreciadas y resueltas sino cuando ocurra un caso concreto, los sistemas jurídicos crean normas abiertas, por lo que se requieren elementos adicionales a la ley para encontrar una solución a un caso¹²¹. Esto último es lo que ocurre con los conceptos jurídicos indeterminados.

¹¹⁷ *Gabriel Artíguez Magna querellante Juan Toro* (2006): Corte de Apelaciones de Santiago, 24 de enero de 2006 (apelación), rol 31.435 de 2005, considerando cuarto.

¹¹⁸ MAURER (2011) pp. 174-183.

¹¹⁹ CORDERO QUINZACARA, Eduardo (2013): “Sanciones administrativas y mercados regulados”, *Revista de Derecho* (Valdivia), Vol. 26 N° 1, pp. 119-144.

¹²⁰ HART (2012) p. 130.

¹²¹ *Ídem*.

La incapacidad de hecho de regular de forma anticipada las circunstancias que se presentan en la realidad puede ser morigerada facultando a una entidad especializada para que administre la correspondiente regla. La entidad hará ello estableciendo *a priori* ciertos parámetros generales, los que pueden ser implementados mediante procedimientos en los que se escuche a quienes serán afectados por la normativa¹²².

Un ejemplo de lo antes dicho es la instrucción del Servicio de Impuestos Internos en la que estableció parámetros de conductas de los contribuyentes que son consideradas como haber agotado prudencialmente los medios de cobro de créditos, lo que permite a los operadores del derecho tributario calificarlos como incobrables con bastante seguridad¹²³. Esa instrucción fue producto de la colaboración entre el sector público y el privado¹²⁴.

La segunda técnica empleada presume que es imposible determinar *a priori* de manera uniforme los hechos que quedarán sometidos a la regla, por lo que se faculta a los tribunales para establecer *a posteriori* qué hechos se conformaban o no con la norma¹²⁵. A este tipo de reglas suele recurrir el derecho penal en tipos como la estafa y el derecho civil en el caso de la responsabilidad por negligencia, debido a que en esos casos no existen posibilidades reales de describir las diferentes modalidades que podrían tomar los hechos, por lo que se recurre a conceptos deliberadamente vagos, como el término engaño o el concepto de buen padre de familia o a la diligencia debida.

Ahora, nuestro sistema jurídico no sigue el sistema de precedentes, de hecho, como lo ha hecho presente la doctrina, el Servicio de Impuestos Internos no se inclina ante la jurisprudencia uniforme de la Corte Suprema¹²⁶, por lo mismo, es tan grave que la administración no esté ejerciendo los controles internos destinados a evitar que cada unidad del Servicio de Impuestos Internos interprete de forma diferente la ley, lo que previamente comentamos al tratar la autoridad de las normas.

Si bien, como hemos ido examinando, nuestro sistema constitucional exige que sea la ley quien resuelva estos problemas, es necesario analizar por qué esa es la mejor decisión posible en esta materia, lo que pasamos a analizar en el siguiente acápite.

9. LA ADJUDICACIÓN: UNA VÍA INAPROPIADA PARA ESTABLECER POLÍTICAS PÚBLICAS FISCALES

La doctrina ha destacado desde hace bastante tiempo que el método de adjudicación judicial no es recomendable para resolver problemas que tienen varios centros de decisión que no

¹²² HART (2012) p. 131.

¹²³ Circular N° 24, de 2008.

¹²⁴ El Colegio de Abogados de Chile solicitó al Servicio de Impuestos Internos actualizar las instrucciones vigentes desde el año 1979, debido a que ellas incentivaban litigios por montos menores, que recargaban el trabajo de los tribunales civiles, solamente para efectos de poder castigar esas deudas. El Pleno de la Corte Suprema apoyó la gestión en su Oficio AD-955-2006.

¹²⁵ HART (2012) p. 132.

¹²⁶ VERGARA QUEZADA (2016) pp. 252-258.

están definidos¹²⁷, como es, precisamente, el caso de establecer las reglas sobre imposición, que son normas destinadas a tomar recursos de los ciudadanos y entregarlos al estado.

Ello ocurre, principalmente, debido a la imposibilidad de predecir cuáles serán los parámetros que se emplearán para resolver, por lo que, en la práctica, es imposible acompañar pruebas o argumentar si no existen normas previamente establecidas¹²⁸. A modo de ejemplo ¿qué evidencia se debería acompañar a un juicio para decidir cuál debería ser la tasa del IVA?

Además, la creación o alteración del derecho mediante la adjudicación tiene el gran defecto de imponer a toda la sociedad el resultado de un proceso decidido por un funcionario designado en el que solamente participaron dos partes. Es decir, la decisión se toma sin la publicidad necesaria, y sin la participación de los representantes de los afectados por ella.

Por lo mismo, en nuestro sistema constitucional la iniciativa de tomar una decisión que implique alterar el derecho tributario está reservada al ejecutivo, que debe proponerla formalmente al congreso, que está integrado por los representantes de los afectados por los tributos.

Se han planteado toda clase de excusas para tratar de sostener que la alteración del derecho no es una actividad política o que el activismo es deseable y, por ejemplo, se ha señalado que si una norma tuvo su origen en un régimen no democrático ella sería cuestionable¹²⁹. Si tomáramos en serio el argumento anterior, las cortes deberían desechar todos los recursos de protección, debido a que esa acción constitucional fue incorporada en la Constitución por un gobierno militar¹³⁰.

No parece aventurado adivinar que, de apoyar esas teorías, sería necesario inventar una excusa para excluir la acción constitucional mencionada de la consecuencia -supuestamente jurídica- de la impugnación por el origen de la norma, a menos que se reconozca que el fundamento real de la impugnación es el desagrado que se pueda sentir respecto del contenido de una norma.

Al final del día, esas teorías solamente son formas de tratar de encubrir que se trata de alterar el derecho sin recurrir al procedimiento constitucional establecido para ello, por lo que tratar de cambiar las reglas fuera del proceso político constitucional es una forma de activismo que desvía las instituciones del propósito para el que fueron creadas.

Visto desde otra perspectiva, crear el derecho tributario es resolver lo que ha sido llamado un problema maldito, adjetivo que da cuenta que no puede ser resuelto exclusivamente por consideraciones técnicas¹³¹, debido a que, entre otros motivos, implica tomar decisiones que tienen un alto contenido ético-político.

Por lo mismo, ese tipo de problemas se resuelven dentro de un proceso de discusión esencialmente político, en el que se llegará, usualmente, a un resultado que tendrá que balancear

¹²⁷ FULLER, Lon (1960): "Adjudication and the rule of law", *Proceedings of the American Society of International Law at Its Annual Meeting (1921-1969)*, Vol. 54, pp. 1-8.

¹²⁸ FULLER (1960) *idem*.

¹²⁹ AGUILAR CAVALLO, Gonzalo; GAJARDO, Benjamín y LEÓN, Ana Pía (2015): "Equidad, inclusión social y democracia: una respuesta crítica a los argumentos en contra del activismo judicial", *Estudios Constitucionales*, Año 13, Nº 1, pp. 373-396.

¹³⁰ CEA EGAÑA (2012) Vol. II pp. 663-665.

¹³¹ RITTEL, Horst y WEBBER, Melvin (1973): "Dilemmas in a General Theory of Planning", *Policy Science*, Vol. 4, Nº 2, pp. 155-169.

posiciones opuestas, lo que permite implementar una solución que será aceptada por haber sido producida dentro del proceso constitucional.

Por ello, en una democracia existirá un procedimiento constitucional para tomar esa decisión sobre los impuestos y un procedimiento previamente establecido para modificar lo resuelto, y solamente a partir de la nueva decisión formal, que sustituye a la anterior, el derecho cambiará.

En esencia, si dentro de ese procedimiento político se establecen todos los elementos del hecho gravado, y se describen en la ley los parámetros que permitan una aplicación objetiva de las normas fiscal, se cumplirá con uno de los requisitos esenciales de la certeza jurídica.

10. LA CERTEZA JURÍDICA Y LAS INSTITUCIONES EXTRANJERAS

Como señala Cea Egaña, la seguridad jurídica “es un valor esencial de la convivencia pacífica, sea nacional o internacionalmente entendida”¹³², a pesar de la verdad de esa declaración, resulta conveniente anotar que no toda sociedad tiene la misma actitud frente a la certeza jurídica y, por lo mismo, no todo sistema constitucional establece las mismas exigencias respecto de ciertos tipos de leyes.

Por lo mismo, cuando el legislador importa instituciones provenientes de culturas jurídicas en las que la seguridad y la certeza no son, en general, tenidas en gran estima, previsiblemente ello tendrá por efecto producir más inseguridad jurídica que aquella que nuestro sistema constitucional tolera en materia de cargas públicas.

En general, los sistemas jurídicos europeos tienden a buscar la certeza jurídica, mientras que los sistemas de origen anglosajón, y en especial el norteamericano, tienden a favorecer el litigio¹³³, entre otros motivos, porque son menos compatibles con la abstracción y la conceptualización¹³⁴.

Así, en los sistemas de derecho que tienen una raíz anglosajona, la litigación va creando reglas diferentes mediante la resolución judicial de cada caso¹³⁵. Por lo mismo, en aquellos sistemas los precedentes judiciales son vinculantes¹³⁶, lo que permite que al menos los casos similares se resuelvan de forma similar. El efecto de este fomento, en el que una sociedad recurre a los litigios para crear el derecho, es una casuística exacerbada y un encarecimiento de las transacciones jurídicas¹³⁷.

¹³² CEA EGAÑA (2012) Tomo II, p. 625.

¹³³ MAXEINER, James (2007): “Legal Certainty and Legal Methods: A European Alternative to American Legal Indeterminacy?”, *Tulane Journal of International and Comparative Law*, Vol. 15, pp. 541-607.

¹³⁴ HEINRICH NEUHAUS, Paul (1963): “Legal Certainty versus Equity in the Conflict of Laws”, *Law and Contemporary Problems*, N° 28, pp. 795-807.

¹³⁵ MAXEINER, James (2006): “Legal Indeterminacy Made in America: American Legal Methods and the Rule of Law”, *Valparaiso University Law Review*, Vol. 41, pp. 517-589.

¹³⁶ JAMES, Philip (1953): *Introduction to English Law* (Londres, 2ª ed., Butterworth & Co.) pp. 10-16.

¹³⁷ Al comparar los costos de litigación de Canadá, Estados Unidos de Norteamérica y los países europeos es posible apreciar que él es muchísimo más alto en las jurisdicciones anglosajonas que en las de Europa continental que siguen sistemas civiles, siendo el más elevado el de Estados Unidos de Norteamérica. Institute for Legal Reform (2013): *International Comparisons of Litigation Costs*. En línea <https://www.instituteforlegalreform.com/uploads/sites/1/ILR_NERA_Study_International_Liability_Costs-update.pdf>. [Consultado el 6 de julio de 2018].

Por lo mismo, imitar a los anglosajones y elevar el costo del comercio jurídico debido a la incerteza jurídica que acarrea el aumento de la litigación producto de la litigación que deriva del establecimiento reglas abiertas o ambiguas, parece ser una decisión muy desafortunada, porque ello fomenta que los casos se resuelvan de maneras diversas en función de detalles y circunstancias menores. Además, debido a que en nuestro sistema jurídico los precedentes no son vinculantes, ello simplemente ocasiona inseguridad, porque los tribunales al no estar obligados a fallar de la misma forma los casos, muchas veces no estudian sus precedentes.

En contra de la seguridad o certeza jurídica se podría argumentar que la toma de cualquier decisión está sometida a la incertidumbre o ignorancia de las consecuencias que, en definitiva, tendrán en la realidad las decisiones que se adopten, por lo que solamente es posible planificar mediante la selección de los actos que producirán, probablemente, ciertos resultados que pueden ser previsibles al momento de tomar la decisión con la información disponible¹³⁸, por lo mismo, por qué el derecho debería considerar la seguridad como un valor.

El argumento anterior se derrumba fácilmente, porque si a la incertidumbre natural le agregamos incertidumbre normativa, ciertamente elevamos el riesgo de la inversión y limitamos el espectro de negocios viables a aquellos que tengan retornos esperados más altos¹³⁹, debido a que el mayor riesgo normativo tiene como consecuencia que solamente es interesante invertir en un país con esa característica si la rentabilidad esperada es alta, entonces, esa menor inversión se traduce en menor crecimiento, menor empleo, mayor endeudamiento, etc., tal como examinamos en el primer número de esta publicación¹⁴⁰.

Por estos motivos, parece más que relevante analizar la certeza jurídica en materia tributaria, para examinar los problemas que enfrentamos como país debido a las fallas e insuficiencias de la legislación vigente, que ha llevado a colapsar nuestro sistema de justicia fiscal¹⁴¹.

11. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RESGUARDAN LA CERTEZA JURÍDICA

Si bien hemos ido adelantando cómo la Constitución resuelve los problemas analizados, es necesario ahora recapitular, señalando que las normas previstas en la Constitución constituyen un límite a los poderes del estado o, dicho de otra forma, las reglas y principios constitucionales buscan restringir el poder de la administración frente a los individuos.

Por lo mismo, es tan grave la visión inversa propuesta en la Circular N° 65, de 2015, que invierte el propósito de estas normas y señala que la normativa general antielusiva sería una expresión del principio de igualdad en la repartición de las cargas públicas.

¹³⁸ VIAL, Bernardita y ZURITA, Felipe (2018): *Microeconomía* (Santiago, 2ª ed., Ediciones UC) pp. 193-198.

¹³⁹ CAIUMI, Antonella; HEMMELGARN, Thomas y ZANGARI, Ernesto (2017): *Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses* (Luxemburgo, Comisión Europea). En línea <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/platform_tax_uncertainty_report.pdf>. [Consultado el 6 de julio de 2018].

¹⁴⁰ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2017) Vol. 1, pp. 37-47.

¹⁴¹ Pulso (2017): *Suprema interviene en Tribunales Tributarios y pide adoptar medidas para agilizar juicios*. En línea <<http://www.pulso.cl/economia-dinero/suprema-interviene-tribunales-tributarios-pide-adoptar-medidas-agilizar-juicios/>>. [Consultado el 6 de julio de 2018].

El absurdo queda en evidencia si consideramos que, si ello fuera verdadero, el conocimiento de las causas de elusión debería recaer en el Tribunal Constitucional.

Dicho lo anterior, pasamos a revisar los principios constitucionales relacionados con los tributos para ver cómo ellos se relacionan con la certeza jurídica.

12. EL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL

El principio de reserva legal está regulado en los artículos 19 N° 20, 63 y 65 de la Constitución. En esencia, consiste en que solamente mediante una ley se pueden establecer los tributos. Dicho de otra forma, las obligaciones tributarias requieren de una ley que las contemple, sin que los actos administrativos puedan alterarlas o suprimirlas. En consecuencia, el principio de reserva legal de los tributos aplica de la misma forma a los gravámenes y a las exenciones¹⁴².

El Tribunal Constitucional ha resuelto que el principio de reserva legal “consiste en que la ley es la norma jurídica llamada a determinar los elementos esenciales que configuran la obligación tributaria, cuales son el hecho gravado, la base imponible, el sujeto obligado y la tasa o cuantía del tributo a aplicar sobre la base imponible. La garantía fundamental que entraña para toda persona la consagración constitucional de esta reserva legal se satisface si el legislador es quien directamente determina cada uno de esos elementos, si bien la precisión cuantitativa de la base imponible puede quedar entregada a la autoridad de aplicación del impuesto, como ocurre en todos los tributos *ad valorem*, en que el establecimiento de la base de cálculo para la aplicación de la tasa es efectuado por la administración tributaria, observando rigurosamente los procedimientos y criterios de evaluación o determinación contemplados por la ley”¹⁴³.

Por ello, el Tribunal Constitucional ha concluido que “la labor de la autoridad administrativa se asemeja al proceso intelectual que caracteriza la aplicación de un concepto jurídico indeterminado, mismo que es establecido con carácter abstracto por la norma legal, pero cuya concreción corresponde efectuar al órgano de aplicación con sujeción a pautas prefijadas por el legislador, sin que en ello pueda intervenir discrecionalidad alguna por parte del ente administrativo”¹⁴⁴.

Como se observa, si bien se compara el cálculo del gravamen con un concepto jurídico indeterminado, en seguida se aclara que la administración se debe sujetar a pautas prefijadas por el legislador, lo que excluye toda discrecionalidad. Ello es muy importante, porque, en definitiva, el principio analizado exige que la ley contemple parámetros objetivos que excluyan la discrecionalidad.

Por lo mismo, el Tribunal Constitucional ha resuelto que, por las características propias de toda obligación tributaria, ella “debe a lo menos ser determinable, sobre la base de los criterios claros y precisos fijados al efecto por el propio legislador, cumpliéndose así el mandato constitucional en cuanto a que sólo le compete a aquél el establecimiento de tributos, como asimismo su modificación o supresión”¹⁴⁵.

¹⁴² STC roles N° 718, N° 759 y N° 773.

¹⁴³ STC rol N° 822 c. 5.

¹⁴⁴ STC rol N° 822 c. 5.

¹⁴⁵ Sentencias del Tribunal Constitucional roles N° 718, c. 33°; N° 2038, c. 18° y N° 1234, c. 22°.

En sentencias recientes¹⁴⁶, el Tribunal Constitucional nos ha recordado la importancia del principio de reserva legal de los tributos y del principio de legalidad en materia tributaria, por lo que pasamos a revisar las exigencias que la Constitución impone al legislador en esta materia.

13. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Por su parte, el principio de legalidad tributaria está previsto en los artículos 6 y 7, en los números 2, 19 y 22 del artículo 19, y en los artículos 63 N° 14, 65 inciso 4° N° 1, todos de la Constitución.

El principio de legalidad tributaria proporciona precisión al principio anterior, estableciendo los parámetros dentro de los cuales puede actuar el legislador. Así, “los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar fijados suficientemente en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución”¹⁴⁷.

Los elementos esenciales del tributo son “el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones”¹⁴⁸.

Así, la “garantía fundamental que entraña para toda persona la consagración constitucional de esta reserva legal se satisface si el legislador es quien directamente determina cada uno de esos elementos”¹⁴⁹.

En virtud de lo indicado, la remisión a la potestad reglamentaria en materia tributaria está limitada a elementos técnicos, y ella se puede hacer en la medida que la ley contemple criterios claros y precisos.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha resuelto que “si bien el principio de reserva legal no impide que se pueda entregar a la potestad reglamentaria de ejecución aspectos de detalle técnico de la obligación tributaria, es del caso reiterar que le corresponde al legislador señalar con precisión los parámetros, límites y ámbito de acción de la misma”¹⁵⁰.

Acto seguido, el Tribunal Constitucional replantea el problema indicando que “resulta contraria a la Constitución Política de la República la circunstancia de que la ley otorgue a la autoridad administrativa facultades discrecionales o genéricas para la regulación de los elementos esenciales de la obligación tributaria. De modo que si el tributo no se encuentra completamente determinado en la ley –por las características propias de toda obligación tributaria-, debe a lo menos ser determinable, sobre la base de los criterios claros y precisos fijados al efecto por el propio legislador, cumpliéndose así el mandato constitucional en cuanto a que sólo le compete a aquél el establecimiento de tributos, como asimismo su modificación o supresión”¹⁵¹.

Lo anterior lleva a lo que nos interesa, para cumplir con las exigencias constitucionales previamente expuestas, “los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar

¹⁴⁶ Sentencias del Tribunal Constitucional roles N° 3.361, N° 3.034 y N° 3.033.

¹⁴⁷ STC roles N° 3361 c. 8°, N° 3034 c. 8°, N° 3033 c. 8° y N° 718 c. 18°. En el mismo sentido STC roles N° 2038, c. 17°, N° 1234, c. 21°, N° 822, c. 5°, entre otras

¹⁴⁸ STC roles N° 3361 c. 8°, N° 3034 c. 8°, N° 3033 c. 8° y N° 1234, c. 21°

¹⁴⁹ STC roles N° 3.361 c. 8°, N° 3034 c. 8°, N° 3.033 c. 8° y N° 822, c. 5°

¹⁵⁰ STC roles N° 3.361 c. 12°, N° 3034 c. 12°, N° 3.033 c. 12° y N° 718, c. 33°. En el mismo sentido STC roles N° 2.038, c. 18° y N° 1234, c. 22°.

¹⁵¹ Ídem.

suficientemente fijados en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución”¹⁵².

En consecuencia, en materia tributaria “el legislador se encuentra obligado a determinar o hacer determinable de manera específica aquellos aspectos que serán regulados por la potestad reglamentaria, encontrándose impedido de legislar mediante cláusulas generales que habiliten a la Administración para regular discrecionalmente los elementos esenciales de la obligación tributaria”¹⁵³.

Por ello, el uso de cláusulas generales implica una remisión a normas infralegales, lo que no es tolerado por nuestra Constitución en materia tributaria, debido a que ello implica un abandono del legislador de sus potestades y un incumplimiento de sus obligaciones.

Estamos ante una cláusula general o abierta cuando el legislador no entrega “ninguna directriz que permita circunscribir las materias que ha de regular”¹⁵⁴ el acto infralegal. Son varias las normativas fiscales que adolecen de este problema, entre ellas, la regulación antielusiva general y, salvo por las reglas sobre precios de transferencia, sufren de este grave defecto las variadas reglas sobre valoraciones presentes en las leyes tributarias, que se limitan a facultar a la administración para actuar, por ejemplo, cuando el valor no es el corriente en plaza, pero no proporcionan ningún parámetro para poder establecer dicho valor.

14. LA TÍPICIDAD Y LA CERTEZA JURÍDICA

Como ha sido destacado por la doctrina, la tipicidad es fundamental para el derecho penal y para el derecho tributario, porque determina la aplicación de las penas y de los tributos. En otras palabras, no existen delitos ni impuestos legalmente atípicos ¹⁵⁵.

Así las cosas, la tipicidad, también llamada taxatividad¹⁵⁶, se encuentra en el centro mismo del estudio del derecho tributario, visto como una obligación impuesta por la ley o examinado desde la perspectiva constitucional, que considera una garantía que todos los elementos del tributo se encuentren contemplados en el texto legal.

En las palabras del Tribunal Constitucional, “las condiciones esenciales de la obligación tributaria deben ser al menos determinables según la ley, al punto de excluir toda discrecionalidad de la autoridad administrativa para su configuración. Así, sólo cabe a la potestad reglamentaria de ejecución desarrollar los aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que sí debe delimitar con suficiente claridad y determinación”¹⁵⁷.

¹⁵² STC roles N° 3361 c. 13°, N° 3.034 c. 13°, N° 3.033 c. 13° y N° 773, c. 18°.

¹⁵³ STC roles N° 3361 c. 14°, N° 3.034 c. 14° y N° 3.033 c. 14°

¹⁵⁴ STC roles N° 3361 c. 17°, N° 3.034 c. 17° y N° 3.033 c. 17°.

¹⁵⁵ GUZMÁN BRITO, Alejandro. (2013): “Tipo, función y causa en la negocialidad”, *Revista de Derecho Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, N° 41, p. 40 [pp. 39-67].

¹⁵⁶ STC rol N° 549 c. 4°.

¹⁵⁷ STC rol N° 1.234 c. 22°.

15. LAS CLÁUSULAS ABIERTAS COMO HERRAMIENTAS DE LOS REGIMENES AUTORITARIOS

Las sociedades modernas presentan relaciones altamente complejas, lo que lleva a que el derecho, igualmente, comience a crear reglas altamente especializadas tratando de entregar herramientas para resolver los problemas que surgen de esas relaciones.

Por lo mismo, no parece ser posible reducir un mundo altamente complejo a pocas reglas generales, por lo menos, ello no sería posible sin violentar los principios constitucionales analizados, ya que como señala Rùthers, se podría reducir el derecho a una cláusula general que disponga que el “comportamiento inapropiado será sancionado apropiadamente”¹⁵⁸.

Ahora, la semilla del autoritarismo se planta en la tierra abonada con las llamadas cláusulas abiertas, que permiten a un grupo de individuos designados por el ejecutivo tomar decisiones que deben recaer en los representantes de quienes serán afectados por ellas¹⁵⁹.

Por lo mismo, facultades discrecionales respecto de derechos protegidos constitucionalmente, reglas elaboradas a partir de conceptos oscuros, el recurso a conceptos jurídicos indeterminados y las cláusulas abiertas, son el sueño de todos quienes aspiran a implantar sistemas autoritarios.

Ello es así, debido a que permite a quienes ostentan el poder cubrir con el velo de la moralidad y ética sus acciones¹⁶⁰ y, tal como se ha hecho presente, al poco andar, quienes exaltan la justicia por sobre todo otro principio, terminan sosteniendo que la “violencia se considera moral, no inmoral”¹⁶¹ y, por lo mismo, “a lo largo de la historia, se ha asesinado a más personas para imponer la justicia que para satisfacer la codicia”¹⁶².

Las cláusulas abiertas han sido una de las armas preferidas de los regímenes totalitarios, debido a que siempre se puede presentar las acciones de la administración bajo el aura del bien común¹⁶³. Por ejemplo, argumentando que con los recursos en disputa se construirán hospitales, lo que evidentemente no tiene ningún sentido, porque no existe relación directa entre ingresos y gastos estatales, debido a que estos últimos dependen de la ley de presupuestos y de su efectiva ejecución.

Estas cláusulas, al final del día, reducen el sistema jurídico a la época de los déspotas ilustrados, porque entregan plenos poderes a la administración, que no está, en rigor, vinculada por la ley, por lo que se esperan resultados favorables solamente del ejercicio prudente de facultades que, por muy buenas razones, se han radicado en el legislador.

¹⁵⁸ RÜTHERS, Bernd (2018): *Teoría general del derecho* (Bogotá, 13ª ed., trad. del alemán de Minor Salas, Temis) p. 24.

¹⁵⁹ Como ha resuelto el Tribunal Constitucional, “sólo en virtud de una ley, de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, cuya discusión debe originarse en la Cámara de Diputados, se puede establecer tributos o, por el contrario, eximirse de los mismos o modificarse su alcance”. STC rol N° 1.234 c 26°.

¹⁶⁰ VERGARA QUEZADA (2017a) pp. 72-74 y RÜTHERS (2018) pp. 21-40 y 270-274.

¹⁶¹ PINKER, Steven (2018): *En defensa de la ilustración* (Buenos Aires, Paidós) p. 50.

¹⁶² Ídem.

¹⁶³ RÜTHERS (2018) pp. 38-40.

16. CONCLUSIONES

La certeza jurídica, puede ser entendida como el producto de la existencia de normas reguladoras de las relaciones sociales, que preceden a los hechos que regulan, que son impersonales, objetivas, reconocibles, vinculantes para la autoridad y el ciudadano.

En materia tributaria, lo dicho demanda del legislador que se incorporen en el texto de las reglas positivas todos los parámetros que servirán para aplicar la ley, de manera que los destinatarios de las normas puedan conocer sin ambigüedades sus derechos y obligaciones, adoptando, de manera anticipada, las medidas para enfrentarlas.

En esto, el legislador nacional sigue en deuda con la ciudadanía, y el proyecto de modernización tributaria presentado por el Ejecutivo el año 2018 no parece mejorar las cosas.

Solamente si existe certeza jurídica es posible enfrentar el futuro y planificar, por lo mismo, la posibilidad de la planificación tributaria depende de existencia de la seguridad jurídica. En los hechos, ambas dependen de la posibilidad de conocer de manera previa las consecuencias jurídicas de las acciones humanas.

La seguridad jurídica produce confianza legítima. Sin embargo, existe confianza legítima cuando la administración respeta sus precedentes y actúa de manera consecuente, por lo que en la práctica puede existir confianza legítima a pesar que no se den todos los elementos necesarios para la seguridad jurídica, porque esta última, además, exige objetividad respecto del contenido de las normas.

En materia tributaria, nuestro sistema constitucional demanda del legislador la resolución de los problemas que ocasiona la oscuridad conceptual, por lo que no se admite la discrecionalidad, entendida en sus acepciones más amplias, que contemplan la libre apreciación de los supuestos de hecho contemplados en las normas o la libre elección de consecuencias jurídicas no contempladas en el texto de la ley.

De la misma forma, en materias sujetas a los principios de reserva legal y legalidad tributaria, nuestro sistema constitucional no admite el uso de conceptos jurídicos indeterminados sin que se proporcionen parámetros objetivos para aplicarlos, porque se exige que siempre se pueda llegar a un único resultado.

Si bien se podría pensar que los problemas que ocasiona la oscuridad conceptual podrían ser resueltos por la jurisprudencia, ello no deseable por varios motivos, entre ellos, en nuestro país las sentencias no crean reglas vinculantes, los procedimientos judiciales no son aptos para la implementación de políticas públicas y la judicialización encarece las transacciones jurídicas y es fuente de incerteza.

Por último, los resguardos constitucionales parecen más que adecuados, debido a que el uso de cláusulas abiertas y de otras técnicas similares, que permiten que la administración invoque argumentos extra legales para dejar de aplicar las leyes o para alterar las consecuencias jurídicas contempladas en ellas, han sido una de las herramientas más apetecidas por los regímenes autoritarios para imponerse sobre la población.

17. BIBLIOGRAFÍA

AGUILAR CAVALLO, Gonzalo; Gajardo, Benjamín y León, Ana Pía (2015): “Equidad, inclusión social y democracia: una respuesta crítica a los argumentos en contra del activismo judicial”, *Estudios Constitucionales*, Año 13, N° 1, pp. 373-396.

- ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo (sin fecha): *Derecho civil. Primer año. Título preliminar. De las personas* (Santiago, Editorial “Lex” Tomo Primero).
- ÁLVAREZ UNDURRAGA, Gabriel (2017): *Curso de investigación jurídica* (Santiago, 3ª ed., Thomson Reuters).
- ARIAS BELLO, Martha Liliana y SÁNCHEZ SERNA, Aracely del Socorro (2011): “Valuación de activos: una mirada desde las normas internacionales de información financiera, los estándares internacionales de valuación y el contexto actual colombiano”, *Cuadernos de Contabilidad*, Vol. 12 N° 30, pp. 95-126.
- BANK, Steven (2010): *From Sword to Shield: The Transformation of the Corporate Income Tax, 1861 to Present* (Oxford, Oxford University Press).
- BELTRAME, Pierre (2011): *La fiscalité en France* (Paris, Hachette).
- BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª edición, LegalPublishing / Thomson Reuters).
- CAIUMI, Antonella; HEMMELGARN, Thomas y ZANGARI, Ernesto (2017): *Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses* (Luxemburgo, Comisión Europea). En línea <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/platform_tax_uncertainty_report.pdf>. [Consultado el 6 de julio de 2018].
- CARBONNIER, Jean (1960): *Derecho civil* (Barcelona, trad. del francés de Manuel Zorrilla Ruiz, Boch).
- CEA EGAÑA, José Luis (2012): *Derecho constitucional chileno* (Santiago, 2ª ed., Ediciones UC) Tomo II.
- CORDERO QUINZACARA, Eduardo (2013): “Sanciones administrativas y mercados regulados”, *Revista de Derecho* (Valdivia), Vol. 26 N° 1, pp. 119-144.
- 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) Tomo I.
- Economía y Negocios (2017): *Reforma tributaria entra en vigencia en 2018 y expertos sugieren cambios*. En línea <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=429606>>. [Consultado el 3 de agosto de 2018].
- ELGUETA ROSAS, María Francisca y PALMA GONZÁLEZ, Eric (2010): *La investigación en ciencias sociales y jurídicas* (Santiago, 2ª ed., Facultad de Derecho de la Universidad de Chile).
- EMILFORK SOTO, Elizabeth (1999): *Impuesto al valor agregado* (Santiago, Ediciones Congreso).
- Emol (2017): *Reforma a la reforma tributaria: Expertos debaten sobre cuáles deberían ser los cambios*. En línea <<http://www.emol.com/noticias/Economia/2017/06/10/862123/Reforma-a-la-reforma-Tributaristas-top-discuten-sobre-los-principales-cambios-que-necesita-la-ley.html>>. [Consultado el 3 de agosto de 2018].
- EVANS ESPIÑEIRA, Eugenio (2010): *Los tributos en la constitución* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile).
- FLORES DURÁN, Gloria (2017): “Principios, procedimientos y procesos tributarios”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, pp. 8-42.

- FLORES DURÁN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos objetivos y control* (Santiago, Thomson Reuters).
- FULLER, Lon (1960): “Adjudication and the rule of law”, *Proceedings of the American Society of International Law at Its Annual Meeting (1921-1969)*, Vol. 54, pp. 1-8.
- GONZÁLEZ CASTILLO, Joel (2004): *Las empresas mineras y la buena fe contractual*, Documento de trabajo N° 355, Centro de Estudios Públicos.
- GUTMANN, Daniel (2015): “General Report”, en GUTMANN, Daniel (ed.) *Corporate Income Tax Subjects* (Amsterdam, IBFD) pp. 1-13.
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (1977): *La fijación del derecho* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso).
- GUZMÁN BRITO, Alejandro. (2013): “Tipo, función y causa en la negociabilidad”, *Revista de Derecho Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, N° 41, pp. 39-67.
- HEINRICH NEUHAUS, Paul (1963): “Legal Certainty versus Equity in the Conflict of Laws”, *Law and Contemporary Problems*, N° 28, pp. 795-807.
- HUEPE ARTIGAS, Fabián (2016): *La actividad discrecional de la administración y su control* (Santiago, tesis para obtener el grado de doctor en derecho P. Universidad Católica de Chile).
- IMF y OECD (2017): *Tax Certainty* (Informe para los ministros de finanzas del G20).
- IMF y OECD (2017): *Update on Tax Certainty* (Informe para los ministros de finanzas del G20 y para los gobernadores de los bancos centrales).
- Institute for Legal Reform (2013): *International Comparisons of Litigation Costs*. En línea <https://www.instituteforlegalreform.com/uploads/sites/1/ILR_NERA_Study_International_Liability_Costs-update.pdf>. [Consultado el 6 de julio de 2018].
- JAMES, Philip (1953): *Introduction to English Law* (Londres, 2ª ed., Butterworth & Co.).
- KRAMER, Matthew (2004): “On the moral status of the rule of law”, *Cambridge Law Journal*, Vol. 63, N° 1, pp. 65-97.
- LARENZ, Karl (1985): *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica* (Madrid, trad. del alemán de Díez Picazo, Luis, Civitas).
- LARENZ, Karl (2010): *Metodología de la ciencia del derecho* (Barcelona, trad. de la 4ª edición alemana, Ariel).
- MADARIAGA GUTIÉRREZ, Mónica (1993): *Seguridad jurídica y administración pública en el siglo XXI* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile).
- MARTÍNEZ, José Ignacio y ZÚÑIGA URBINA, Francisco (2011): “El principio de razonabilidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Centro de Estudios Constitucionales de Chile* N° 1, pp. 199-226.
- MAURER, Hartmut (2011): *Derecho administrativo. Parte general* (Madrid, trad. de la 17ª ed. alemana de Doménech et al., Marcial Pons).
- MAXEINER, James (2006): “Legal Indeterminacy Made in America: American Legal Methods and the Rule of Law”, *Valparaiso University Law Review*, Vol. 41, pp. 517-589.
- MAXEINER, James (2007): “Legal Certainty and Legal Methods: A European Alternative to American Legal Indeterminacy?”, *Tulane Journal of International and Comparative Law*, Vol. 15, pp. 541-607.

- MILLAS, Jorge (2012): *Filosofía del derecho* (Santiago, Ediciones UDP).
- MIRRLEES, James (2011): *Diseño de un sistema tributario óptimo* (Madrid, Editorial Universitaria Ramón Areces).
- NAWIASKY, Hans (2002): *Teoría general del derecho* (Granada, Editorial Comares).
- NÚÑEZ VAQUERO, Álvaro (2014): “Dogmática jurídica”, *Eunomía*, N° 6 pp. 245-260.
- OELCKERS CAMUS, Osvaldo (1992): “Jerarquía, integración y unidad del sistema jurídico administrativo”, en: Universidad de Chile y Universidad Adolfo Ibáñez (edit.), *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- PASTOR, Lubos, y VERONESI, Pietro (2013): “Political uncertainty and risk premia”, *Journal of Financial Economics*, Vol. 110 N°3, pp. 520-545.
- PIERRY ARRAU, Pedro (1992): “Estado de derecho y principio de la legalidad”, en: IBÁÑEZ O., Pedro *et al.* (edit.), *El Proceso Legislativo en Chile* (Valparaíso, Centro de Estudios y Asistencia Legislativa Universidad Católica de Valparaíso) pp. 86-87.
- PINKER, Steven (2018): *En defensa de la ilustración* (Buenos Aires, Paidós).
- Pulso (2017): *Las propuestas tributarias del candidato ganador*. En línea <<http://www.pulso.cl/opinion/las-propuestas-tributarias-del-candidato-ganador/>>. [Consultado el 3 de agosto de 2018].
- Pulso (2017): *Suprema interviene en Tribunales Tributarios y pide adoptar medidas para agilizar juicios*. En línea <<http://www.pulso.cl/economia-dinero/suprema-interviene-tribunales-tributarios-pide-adoptar-medidas-agilizar-juicios/>>. [Consultado el 6 de julio de 2018].
- Pulso (2018): *Desafíos de la próxima administración en materia tributaria*. En línea <<http://www.pulso.cl/opinion/desafios-la-proxima-administracion-materia-tributaria/>>. [Consultado el 3 de agosto de 2018].
- Pulso (2018): *Tributaristas acusan últimos oficios del SII aumentan confusión operación renta*. En línea <<http://www.pulso.cl/economia-dinero/tributaristas-acusan-ultimos-oficios-del-sii-aumentan-confusion-operacion-renta/>>. [Consultado el 27 de julio de 2018].
- QUINTANA BRAVO, Fernando (2001): *Prudencia y justicia en la aplicación del derecho* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 187.
- QUINTANA BRAVO, Fernando (2016): *Estudios sobre teoría de la interpretación jurídica* (Santiago, Thomson Reuters) p. 4.
- RADOVIC SCHOEPEN, Ángela (1998): *Obligación tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica Conosur).
- RAMOS BARRERA, Luis Felipe (2012): *Lo reglado y lo discrecional en la potestad tarifaria* (Santiago, memoria para optar el grado de licenciado en ciencias jurídicas, Universidad de Chile).
- RIOSECO ENRÍQUEZ, Emilio (1996): *El derecho civil y la Constitución ante la jurisprudencia* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- RITTEL, Horst y WEBBER, Melvin (1973): "Dilemmas in a General Theory of Planning", *Policy Science*, Vol. 4, N° 2, pp. 155-169.
- RIVERA RESTREPO, José Maximiliano (2012): *La causa en el derecho chileno* (Santiago, Abeledo Perrot Thomson Reuters).
- ROSTOW, Eugene (1960): “The Enforcement of Morals”, *Cambridge Law Journal*, Vol. 1960, pp. 174-198.

RÜTHERS, Bernd (2018): *Teoría general del derecho* (Bogotá, 13ª ed., trad. del alemán de Minor Salas, Temis).

SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2016): “El hecho imponible”, en VERGARA QUEZADA, Gonzalo *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Librotecnia) pp. XXV-XLVI.

SHAPIRO, Scott (2014): *Legalidad* (Madrid, trad. de D. Papayannis y L. Ramírez L., Marcial Pons).

SIECKMANN, Jan-R (2008): “El concepto de autonomía”, *Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, N° 31, pp. 465-484.

THURONYI, Victor; BROOKS, Kim y KOLOZS, Borbala (2016): *Comparative tax law* (Bedfordshire, 2ª ed., Kluwer Law International).

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

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017a): “Abuso y elusión”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 2, pp. 57-97.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017b): “Excepciones a la facultad de tasar del artículo 64 del Código Tributario”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 18, pp. 63-97.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2018): “Análisis crítico de la tasación del artículo 64 del Código Tributario”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 4, pp. pp. 33-62.

VIAL, Bernardita y Zurita, Felipe (2018): *Microeconomía* (Santiago, 2ª ed., Ediciones UC).

VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2017): “La deuda histórica con los principios superiores de la tributación”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 1, pp. 35-45.

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

Sentencias extranjeras

Alfonsius Alferink con Comisión de las Comunidades Europeas (2008): Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea, 26 de junio de 2008, asunto T-94/98.

Medici Grimm KG con Consejo de la Unión Europea (2000): Tribunal Europeo de Primera Instancia, 29 de junio de 2000, asunto T-7/99.

Plantanol GmbH & Co. KG y Hauptzollamt Darmstadt (2009): Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 10 de septiembre de 2009, asunto C-201/08.

Road Air BV con Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (1997): Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 22 de abril de 1997, asunto C-310/95.

Sentencias nacionales

Carpe S.A. con SII (2015): Corte Suprema, 15 de junio de 2015 (casación en la forma), rol N° 22.353-2014.

Gabriel Artíguez Magna querellante Juan Toro (2006): Corte de Apelaciones de Santiago, 24 de enero de 2006 (apelación), rol 31.435 de 2005.

Gian Franco Lombardi Fiora del Fabro con SII (2016): Corte Suprema, 8 de agosto de 2016 (casación en el fondo), rol N° 17.220-2015.

GMS Productos Gráficos Ltda. con SII (2006): Corte Suprema, 25 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.429-2015.

Inmobiliaria Uncastillo Ltda. con Fisco (2016): Corte Suprema, 6 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 24.930-2014).

Inversiones Elberg Ltda. con SII (2016): Corte Suprema, 28 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 22.604-2014.

Inversiones Protisa S.A. con SII (2016): Corte Suprema, 21 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 23.456-2014.

Inversiones Tocopilla Dos-B S.A. con Municipalidad de Las Condes (2012): Corte Suprema, 22 de noviembre de 2012 (casación en el fondo), rol N° 8.354-2011.

Inversiones Tunquén S.A. con SII (2015): Corte Suprema, 3 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 25.727-2014.

Rentas Cerro Verde Ltda. con SII (2018): Corte Suprema, 8 de marzo de 2018 (casación en el fondo), rol N° 34.000-2016.

San Francisco Investment S.A. con SII (2016): Corte Suprema, 29 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 26.366-2014.

Sealed Air Chile Industrial Limitada con SII (2018): Corte de Apelaciones de Santiago, 13 de noviembre de 2018 (apelación), rol N° 83-2015.

Servicios Maquinarias y Tecnología S.A. con SII (1996): Tribunal Tributario, 29 de noviembre de 1996 (reclamo tributario) cita Westlaw Chile CL/JUR/939/1996.

STC rol N° 349.

STC rol N° 370.

STC rol N° 549.

STC rol N° 718.

STC rol N° 759.

STC rol N° 773.

STC rol N° 822.

STC rol N° 1.234.

STC rol N° 2.038.

STC rol N° 3.033.

STC rol N° 3.034.

STC rol N° 3.361.

Jurisprudencia administrativa

Circular SII N° 58, de 1990.

Circular SII N° 52, de 1993.

Circular SII 45, de 2001.

Circular SII N° 71, de 2001.

Circular SII N° 27, de 2007.

Circular SII N° 24, de 2008.

Circular SII N° 68, de 2010.
Circular SII N° 25, de 2012
Circular SII N° 55, de 2015.
Circular SII N° 65, de 2015.
Circular SII N° 42, de 2016.
Circular SII N° 34, de 2018.
Oficio SII N° 5.722, de 1980.
Oficio SII N° 1.375, de 1988.
Oficio SII N° 488, de 2000.
Oficio SII N° 11, de 2003.
Oficio SII N° 2.277, de 2003.
Oficio SII N° 3.049, de 2006.
Oficio SII N° 4.973, de 2006.
Oficio SII N° 33, de 2007.
Oficio SII N° 360, de 2007.
Oficio SII N° 552, de 2007.
Oficio SII N° 857, de 2008.
Oficio SII N° 2.730, de 2008.
Oficio SII N° 3.476, de 2009.
Oficio SII N° 281, de 2010.
Oficio SII N° 358, de 2010.
Oficio SII N° 494, de 2011.
Oficio SII N° 2.020, de 2011.
Oficio SII N° 201, de 2012.
Oficio SII N° 1.334, de 2013.
Oficio SII N° 1.426, de 2015.
Oficio SII N° 1.427, de 2015.
Oficio SII N° 2.869, de 2016.
Oficio SII N° 958, de 2017.
Oficio SII N° 2.660, de 2017.
Oficio SII N° 122, de 2018.
Oficio SII N° 473, de 2018.
Oficio SII N° 701, de 2018.
Oficio SII N° 705, de 2018.
Oficio SII N° 1.307, de 2018.
Oficio SII N° 1.605, de 2018
Oficio SII N° 2.128, de 2018.
Resolución Ex. SII N° 147, de 2007.

SVS Oficio N° 15.443, de 20 de julio de 2015

Dictamen CGR N° 65.965, de 2014.

Textos legales

Código Civil.

Código Tributario.

DFL N° 7, de 1969, Orgánica del Servicio de impuestos Internos, publicada en el Diario Oficial el 15 de octubre de 1980.

Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases de la Administración del Estado, publicada en el Diario Oficial el 5 de diciembre de 1986.

Ley N° 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, publicada en el Diario Oficial el 29 de mayo de 2003.

Ley N° 19.947, sobre Matrimonio Civil, publicada en el Diario Oficial el 17 de mayo de 2004.

Ley N° 20.239, libera del impuesto a la renta las compensaciones económicas al término del matrimonio, publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero de 2008.

Ley N° 20.544, regula el tratamiento tributario de los instrumentos derivados, publicada en el Diario Oficial el 22 de octubre de 2011.

Ley N° 20.630, perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional, publicada en el Diario Oficial el, 27 de septiembre de 2012.

Ley N° 20.780, reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014.

Ley N°20.899, simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero de 2016.

Ley sobre Impuesto a la Renta, publicada en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974.

Proyecto de ley *Moderniza la legislación tributaria*, tramitado en el Boletín 12.043-05.