

**¿ES CONSTITUCIONAL LA CALIFICACIÓN DE SUFICIENCIA DEL
AMOBLAGO INTRODUCIDA POR LA LEY N° 21.210?**

*IS IT CONSTITUTIONAL THE QUALIFICATION OF SUFFICIENCY OF THE
FURNISHING INTRODUCED BY ACT 21.210?*

María Francisca Villamán Rodríguez*

RESUMEN: Analiza cómo la remisión de los parámetros para establecer la suficiencia del amoblado y las instalaciones que permitan el desarrollo de una actividad industrial o comercial a una resolución dictada por la administración fiscal infringe los principios constitucionales básicos que guían la tributación.

PALABRAS CLAVES: legalidad tributaria, constitucionalidad, técnica legislativa, impuesto al valor agregado, reformas tributarias.

ABSTRACT: Analyzes how the remission of the parameters to establish the adequacy of the furniture and the facilities that allow the development of an industrial or commercial activity to a resolution issued by the tax administration violates the basic constitutional principles that guide taxation.

KEYWORDS: tax legality, constitutionality, legislative technique, value added tax, tax reforms.

1. INTRODUCCIÓN

A diferencia de las normas que regulan a la mayoría de las cargas impositivas, que son el resultado de la aplicación y modificación sucesiva de antiguas leyes, el impuesto al valor agregado ostenta la rara virtud de que sus principales aspectos fueron diseñados.

* Abogada, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Máster en Derecho Tributario, Universidad Adolfo Ibáñez. Master of Laws in Taxation, Universidad de Georgetown. Abogada en Baraona Fischer. Correo fvillaman@baraona.cl. Recibido el 6 de abril de 2020, aceptado el 2 de junio de 2020.

En particular, este gravamen fue propuesto a principios de la década de 1920, paralelamente, por Von Siemens en Alemania y por Adams en Estados Unidos¹. Luego, su teoría fue perfeccionada en Francia por Lauré durante la década de 1950².

Sin embargo, lo anterior no impidió que, al ser traspasadas las ideas desde los libros hasta las leyes, muchas de las virtudes teóricas se perdieran en la batalla política que implica cualquier alteración en los sistemas impositivos. Por eso, como lo ha resaltado la doctrina, rara vez los sistemas impositivos tienen la coherencia que demanda la importancia de la materia³.

En el caso de Chile, el grueso del texto vigente de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios que, entre otros tributos, contempla el impuesto al valor agregado, es el producto de la unificación de dos leyes anteriores que, a su vez, fueron sustituyendo a otras más antiguas que no compartían necesariamente las características propias de un impuesto al valor agregado⁴, lo que ha provocado interminables problemas⁵.

Entonces, no es inusual encontrar problemas graves, tanto desde el punto de vista teórico como práctico, en la aplicación del tributo al valor agregado, como el que describió la doctrina, explicando que a pesar del “expreso propósito de no afectar los terrenos, la técnica legislativa deficiente no acompañó al espíritu de la ley, por lo que se presentan problemas como el siguiente: el que haya adquirido un terreno agrícola a quien había instalado las cañerías correspondientes a la urbanización, tuvo derecho al crédito fiscal correspondiente a la mencionada construcción, por lo que cuando muchos años después se vende el predio agrícola, se termina pagando el IVA por el terreno, debido a que la ley solamente le permite

¹ EBRILL, Liam, *et al.* (2001): *The Modern VAT* (Washington, IMF), p. 4; DUE, John (1954): “The Value Added Tax - Sense and Nonsense”, *Nebraska Journal of Economics and Business*, Vol. 13, N° 4, p. 56. y LINDHOLM, Richard (1970): “The Value Added Tax: A Short Review of the Literature”, *Journal of Economic Literature*, Vol. 8, N° 4, p. 1178.

² SALO, Mirja (2014): “The Ideas of Maurice Lauré on VAT in the 1950s”, *World Journal of VAT/GST Law*, Vol. 3, N° 2, pp. 130-140.

³ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019): “Los sistemas de imposición a la renta”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 21, pp. 95-151.

⁴ MASSONE PARODI, Pedro (1995): *El impuesto a las ventas y servicios* (Valparaíso, Edeval), pp. 20-22.

⁵ EMILFORK SOTO, Elizabeth (1999): *El impuesto al valor agregado* (Santiago, Ediciones Congreso), pp. 104-107.

rebajar de la base imponible el valor comercial del terreno al vendedor habitual, cuando la correspondiente compra no estuvo gravada con el IVA”⁶.

El problema anterior fue resuelto por el legislador, y ahora la regla pertinente dispone que, en todos los casos, la base imponible de la enajenación de inmuebles se determine restando del precio de venta el valor comercial del terreno a la fecha de la operación, pero ese valor es establecido de manera independiente del que las partes hayan asignado⁷, por lo que, si existen discrepancias, será necesario analizar muy bien las circunstancias de cada caso para poder descartar el riesgo de tasación⁸.

Pero, cada vez que el legislador da un paso en el sentido correcto, parece que luego retrocede tres en el sentido contrario, porque junto con resolver ese importante problema para quienes están involucrados en el mundo inmobiliario, se creó otro, de igual o mayor relevancia: remitir un elemento esencial de la regulación a una norma de menor rango, sin que la ley establezca parámetros objetivos para determinar dicho elemento.

También el problema puede ser planteado diciendo que se estableció en la ley un concepto jurídico indeterminado, sin que se hayan previsto en la ley parámetros objetivos para ello, debido a que, precisamente, se ordenó al Servicio de Impuestos Internos, fijarlos.

Entonces, la ley ordenó a la administración fiscal establecer los parámetros para llevar a cabo la calificación de suficiencia del amoblado y las instalaciones del inmueble, que pasó a ser el elemento esencial del hecho gravado especial de la cesión del uso o goce temporal de estos bienes corporales, prevista en el artículo 8° letra g) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Como se explicó en otra oportunidad, que sean las leyes las que contemplan los parámetros objetivos para su aplicación es uno de los elementos esenciales para que exista seguridad jurídica, en consecuencia, respecto de este hecho gravado ha fracasado el propósito de proveer a la población seguridad jurídica⁹.

Luego, el cambio legal comentado es contrario al principio de seguridad jurídica por un motivo adicional, que surge de la exigencia que hace dicho principio al legislador de considerar al momento de modificar las normas las situaciones especiales de los operadores

⁶ SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2019): “Análisis del Proyecto de modernización tributaria en materia de elusión y metodología”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, p. 244.

⁷ Circular N° 37, de 2020.

⁸ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017): “Excepciones a la facultad de tasar del artículo 64 del Código Tributario”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 18, pp. 63-97.

⁹ VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2019): “La certeza jurídica y el derecho tributario chileno”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 179-183.

económicos y prevea, en su caso, adaptaciones a la aplicación de las nuevas normas jurídicas¹⁰, lo que precisamente no ocurrió, debido a que no se establecen reglas para que los arrendamientos vigentes se puedan adaptar a la nueva regulación.

Al revisar la única instrucción que, al momento de escribir este comentario, ha emitido el Servicio de Impuestos Internos sobre la materia, es posible apreciar que la administración indica que es necesario para que ocurra el hecho gravado, que a la fecha de celebración de un contrato de arriendo, los inmuebles respectivos cuenten con instalaciones o maquinarias que sean consideradas suficientes por la administración fiscal¹¹.

Así, cabe preguntarse ¿qué ocurre con los contratos firmados bajo la antigua ley que no incluían muebles o instalaciones suficientes?, ¿dejan de estar gravados? De ser así, si producto de la adquisición de los inmuebles se había recibido la devolución del crédito fiscal, ¿se deberá comenzar a hacer las restituciones adicionales?

Por otro lado, si la afirmación del Servicio de Impuestos Internos respecto de que la suficiencia se mide al momento de la celebración del contrato es correcta, cabe preguntarse, ¿qué ocurre con las modificaciones al contrato?, ¿puede dejar de estar gravado si, por ejemplo, el arrendatario compra los muebles?, ¿no pasa a estar gravado un arrendamiento que al momento de su celebración no tenía muebles considerados suficientes?

Como se puede apreciar, dos grandes problemas surgen de esta nueva regulación, a saber, la ausencia de parámetros objetivos contemplados en la ley para efectos de la calificación de suficiencia, y la inexistencia de normas que permitan a los contribuyentes pasar de forma segura de una regulación a otra.

En el presente trabajo solamente se abordará el primer problema, para ello se expondrá el estado anterior de la regulación comentada, debido a que el problema se presentaba de forma más solapada en el caso de las instalaciones, para luego pasar al estudio de la nueva regulación.

2. EL ESTADO ANTERIOR DE LA NORMATIVA

El artículo 8 letra g) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios calificaba como un servicio afecto al impuesto al valor agregado (IVA) al “arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio”.

Como es posible observar, la técnica legislativa no es muy feliz, debido a que la primera parte del hecho gravado está descrito mediante una enumeración que concluye con lo que debió ser el concepto general, a saber, la cesión del uso o goce temporal, considerando que

¹⁰ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019), p. 167.

¹¹ Circular N° 37, de 2020.

el arrendamiento, subarrendamiento y usufructo son, en rigor, ejemplos de casos comprendidos por el concepto general.

Además, el término cesión es regularmente utilizado para describir la enajenación de derechos¹², pero es evidente, dado el contexto en que se emplea ese término, que no es utilizado en un sentido que dé cuenta del cambio del dominio. Es más, al contrario, con esa palabra la ley se refiere a casos en los que el tenedor del bien reconoce el dominio ajeno.

Luego, en la norma se enumeran las cosas que son objeto del uso o goce remunerado, sin que, en este caso, se contemplen conceptos amplios que comprendan a los demás. Pero de dicha enumeración, los conceptos de inmuebles amoblados, e inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio, han demostrado ser más oscuros de lo que aparentan en una primera lectura. Sobre ello volveremos más adelante.

Ahora, la cesión del uso o del goce de bienes inmuebles amoblados o con instalaciones que permitan desarrollar una actividad industrial o comercial, es propiamente un hecho gravado especial del impuesto al valor agregado, asimilable a un servicio, lo que implica que, sea quien sea el que realice esa prestación, estará obligado a cumplir con las disposiciones de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios y su reglamento, debido a que, a diferencia de lo que ocurre con el hecho gravado general de venta, en el caso de los servicios no se requiere habitualidad en el sujeto gravado¹³.

Entonces, el arrendador deberá emitir los documentos tributarios correspondientes, que son facturas, en el caso de los inmuebles que queden afectos y hayan sido entregados a otros contribuyentes del impuesto al valor agregado; o boletas, cuando los arriende a personas que no sean contribuyentes de este impuesto¹⁴.

Para evitar referirnos a todos los supuestos de cesión del uso o el goce temporal del inmueble, en el análisis nos referiremos al arrendamiento, por tratarse de un contrato ampliamente extendido.

¹² ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo (1930): Derecho civil. Segundo año. De los contratos (Santiago, Editorial Bellas Artes), pp. 157-158.

¹³ Oficio N° 1.084, de 1985.

¹⁴ Conforme a lo establecido en los artículos 52 y siguientes del D.L. N° 825, de 1974.

2.1. EL HECHO GRAVADO Y EL USO DEL ARRENDATARIO

En este punto, es necesario destacar que se consideró que el factor determinante para la ocurrencia de este hecho gravado especial era la sola existencia de los referidos muebles e instalaciones en el inmueble arrendado, sin que fuera relevante el destino efectivo que el arrendatario le diera al inmueble¹⁵.

Es decir, el arrendamiento de un inmueble se encontraba gravado con el IVA si el inmueble contaba con maquinarias o instalaciones, entendiéndose por estas últimas cualquier clase de elementos o construcciones, en la medida que permitan el ejercicio de una actividad comercial o industrial, sin que fuera relevante el destino efectivo que el arrendatario diera al inmueble arrendado¹⁶.

2.2. INSTALACIONES

Ahora, parece importante destacar que no existe una definición legal respecto de qué debe entenderse por instalaciones que permitan una actividad industrial o comercial. Ante ello, la administración fiscal fue estableciendo una serie de criterios que eran considerados por los operadores del derecho al momento de establecer si el arrendamiento de un inmueble se encontraba gravado o no afecto al IVA.

Como adelantamos, el Servicio de Impuestos Internos señaló que el término *instalaciones* se refiere a cualquier clase de elementos o construcciones, que permitan el ejercicio de una actividad comercial o industrial, precisando que por *actividad comercial* debe entenderse el ejercicio de cualquiera de los actos de comercio, que son aquellos descritos en el artículo 3° del Código de Comercio¹⁷.

Respecto del concepto de *actividad industrial*, la administración no se apartó de lo dispuesto en el artículo 6° del Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios¹⁸.

¹⁵ Oficio N° 5.262, de 2003.

¹⁶ Oficio N° 337, de 2010.

¹⁷ Oficio N° 1.826, de 2009.

¹⁸ Se considera “industria” el conjunto de actividades desarrolladas en fábricas, plantas o talleres destinados a la elaboración, reparación, conservación, transformación, armadura, confección, envasamiento de sustancias, productos o artículos en estado natural o ya elaborados o para la prestación de servicios, tales como molienda, tintorerías, acabado o terminación de artículos.

2.3. AMOBLADO

En relación al concepto amoblado, la administración fiscal recurrió al Código Civil, y señaló que el hecho gravado se refiere a la existencia de bienes de carácter mueble en el inmueble entregado en arrendamiento¹⁹.

Nuevamente, sin distinguir alguno acerca del destino de esos bienes o si ellos permitieran o no el desarrollo de una actividad comercial o industrial. Es decir, su sola existencia era suficiente para considerar que el inmueble se encontraba amoblado y, en consecuencia, el arrendamiento estaba gravado con el IVA²⁰.

Debido a que era suficiente constatar que los muebles existían, en general, esta regulación no ocasionó mayores problemas, considerando que el Código Civil regula de forma detallada esta materia. Por lo mismo, la mayoría de las dificultades que surgían al analizar el hecho gravado se debían a incorrectas calificaciones de bienes muebles por adherencia y de bienes muebles por anticipación. Salvo por lo anterior, existía claridad respecto de cuando un inmueble estaba amoblado.

2.4. DESCUENTO DEL 11%

Respecto de la base imponible, el artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, disponía que, para el cálculo de la base imponible del IVA, podría deducirse de la renta una cantidad equivalente al 11% anual del avalúo fiscal del inmueble propiamente tal, o la proporción correspondiente si el arrendamiento fuere parcial o por períodos distintos de un año.

A pesar que la ley describía ese descuento como una facultad del contribuyente, el Servicio de Impuestos Internos interpretó que dicha rebaja no era opcional, como sugería el empleo de la palabra *podrá*, sino que ella era obligatoria²¹.

La Ley N° 21.210, reemplazó el término *podrá* por *deberá*, de manera que ahora la ley coincide con la interpretación del Servicio de Impuestos Internos.

2.5. SUJETO DEL IMPUESTO

Por su parte, el artículo 2° N° 4) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, dispone que para los efectos de esa ley se entenderá por prestador de servicios a “cualquier persona

¹⁹ Oficios N°s. 5.055, de 2005 y N° 337, de 2010.

²⁰ Por ejemplo, la autoridad fiscal ha señalado como criterio que, si un inmueble arrendado posee un teléfono, este último se considera mueble, y por lo tanto, se está en presencia de un inmueble amoblado, en cuyo caso el arriendo se afecta con IVA.

²¹ Oficio N° 783, de 2007.

natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que preste servicios en forma habitual o esporádica”.

Por su parte, el artículo 66 del Código Tributario dispone que todas las personas naturales y jurídicas y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, deben estar inscritas en el rol único tributario (RUT) de acuerdo con las normas del reglamento respectivo.

El artículo 3° del reglamento del rol único tributario dispone que el Servicio de Impuestos Internos deberá identificar, incorporando al mencionado registro, entre otras entidades, a las comunidades, siempre que causen o deban retener impuestos, en razón de las actividades que desarrollan.

El Servicio de Impuestos Internos instruyó que las comunidades deben identificarse en el RUT con el nombre completo de uno de los comuneros que aparezca en el documento que dé cuenta de su existencia, anteponiéndose la palabra comunidad, quedando individualizado como: comunidad apellido paterno, apellido materno y nombres²².

Siendo el arrendamiento de inmuebles amoblados un hecho gravado especial del impuesto al valor agregado, asimilable a un servicio, quien sea que lo preste se encuentra obligado a cumplir con las disposiciones de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios y su reglamento, por ello, si una comunidad arrienda un inmueble gravado con el IVA, la comunidad debe inscribirse en el RUT.

2.6. ARRENDAMIENTOS NO GRAVADOS

Evidentemente, ante la ausencia de amoblado y de instalaciones que permitieran el desarrollo de una actividad comercial o industrial, el arrendamiento de los inmuebles no estaba gravado.

En esos casos, cuando el contrato de arrendamiento era celebrado mediante un instrumento público o uno privado firmado ante notario, no era necesario emitir una factura exenta o no afecta²³. Si no ha intervenido el notario, era necesario respaldar el cobro con una factura no afecta o exenta del IVA²⁴.

2.7 LA INSEGURIDAD JURÍDICA QUE PROVOCABA LA CALIFICACIÓN DE LAS INSTALACIONES

Para explicar el problema en su estado anterior, tomaremos como ejemplo a dos casos en los que las actividades comerciales parecen ser evidentes, los supermercados y los centros comerciales, debido a que en ambos casos es muy común que se pida la devolución del

²² En la letra d) del número 1.5.1. de la Circular N° 31, del 2007.

²³ Circular N° 39, de 2000.

²⁴ Resoluciones exentas números 6.080 y 6.444, ambas de 1999.

crédito por la adquisición de activo fijo, debido a que se destinarán a actividades gravadas con el IVA.

En el primer caso, se expuso al Servicio de Impuestos Internos que una sociedad mandó construir un inmueble para entregarlo en arrendamiento a otra sociedad cuyo giro era la explotación de supermercados, agregándose que las instalaciones consistían en una losa de cemento reforzado para carga y descarga, rampas para camiones, estacionamientos públicos, una red de luminarias exteriores, una red de extinción de incendios, puertas de escape y seguridad, un sistema de agua potable y alcantarillado, veinte unidades de mobiliario del tipo mesones para *check out*, entre otras²⁵.

Al respecto, la administración fiscal concluyó que el inmueble que se entregaría en arrendamiento estaba especialmente acondicionado con instalaciones que permitían realizar una actividad comercial. De manera similar, previamente el Servicio de Impuestos Internos había considerado que patios de carga de pavimento reforzado para camiones de gran tonelaje, portones de seguridad, división metálica para sectorizar zonas de *warrants*, malla a tierra para computadores, circuitos eléctricos especiales, permitían desarrollar la actividad comercial propia de la bodega de una empresa distribuidora de alimentos²⁶.

En contraste, en el caso de un centro comercial, la dirección regional que revisaba la petición de devolución del crédito fiscal argumentó en contra del perfeccionamiento del hecho gravado señalado que “los locales comerciales que se dan en arrendamiento no disponen de las instalaciones necesarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial, conforme a lo dispuesto en el artículo 8°, letra g), del D.L. N° 825, lo cual se verificó en visita ocular efectuada al Mall por una funcionaria, quien señaló que éstos disponen solamente de un espacio físico cerrado que cuenta sólo con las instalaciones básicas de electricidad, líneas telefónicas, sistema de alarmas, sistema de aire acondicionado, agua, etc., todos elementos accesorios y de uso común en cualquier inmueble, debiendo el arrendatario aportar el mobiliario y alhajamiento del local”²⁷.

Entonces, dado que se cuestionaba que locales comerciales dispusieran de instalaciones para el ejercicio de la actividad presente en su propia denominación, el centro comercial se vio obligado a modificar los contratos de arrendamiento, comprometiéndose a proporcionar muebles a sus arrendatarios, lo que, conforme a la ley entonces vigente, perfeccionaba el hecho gravado, debido a que el amoblado no requería de una calificación semejante a la de las instalaciones.

²⁵ Oficio N° 3.331, de 1999.

²⁶ Oficio N° 1.440, de 1992.

²⁷ Oficio N° 2.624, de 2002.

Este tipo de impugnaciones respecto de los centros comerciales dio paso a juicios con disímiles resultados, en los que se impugnaba la existencia del hecho gravado para denegar el derecho a la devolución del crédito fiscal por la adquisición del activo fijo²⁸.

Sin embargo, en los casos que no se gravaban recintos comerciales, incluso se llegó a presumir que existían muebles e instalaciones debido a la reglamentación propia de los centros de distribución de alimentos²⁹, lo que es una muestra de la inseguridad que provocaba la calificación de las instalaciones.

3. LA CALIFICACIÓN DE SUFICIENCIA DE MUEBLES E INSTALACIONES SIN PARÁMETROS LEGALES

La modificación implementada por la Ley N° 21.210, no alteró la primera parte del texto del artículo 8° letra g), que sigue disponiendo que el “arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio”.

Sin embargo, tras ello, el siguiente párrafo establece que para “calificar que se trata de un inmueble amoblado o un inmueble con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial se deberá tener presente que los bienes muebles o las instalaciones y maquinarias sean suficientes para su uso para habitación u oficina, o para el ejercicio de la actividad industrial o comercial, respectivamente”. Como se observa, fueron alterados ambos hechos gravados, que pasan a requerir una calificación de suficiencia.

Finalmente, el párrafo tercero dispone que para “estos efectos, el Servicio, mediante resolución, determinará los criterios generales y situaciones que configurarán este hecho gravado”. Como se puede apreciar, el legislador no estableció parámetros objetivos que permitan al Servicio de Impuestos Internos hacer la calificación de suficiencia, limitándose a establecer que, mediante una norma de rango inferior, como es el caso de una resolución de la administración fiscal, se determinarán los patrones que debían estar contemplados en la ley.

Ahora pasaremos a analizar cómo se han resuelto casos similares.

²⁸ *Desarrollos Inmobiliarios S.A. con SII* (2016): TTA de Valparaíso, 11 de abril de 2016 (reclamo), rol N° 14-9-0001065-7; *Centro Comercial Temuco S.A. con SII* (2011): Corte Suprema, 16 de noviembre de 2011 (casación en el fondo), rol N° 6764-2009.

²⁹ *Sociedad Administradora del Terminal Pesquero Metropolitano S.A. con SII* (2019): Corte Suprema, 6 de noviembre de 2019 (casación en el fondo), rol N° 34.267-2017.

4. LA INFRACCIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

El principio de legalidad tributaria³⁰ demanda que los elementos esenciales de la obligación fiscal queden fijados suficientemente en la ley, lo que impide al legislador efectuar remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución³¹. Por ello, los elementos esenciales del tributo, que son el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones³², deben estar previstos en la ley.

Dicho de otra forma, la reserva legal se satisface solamente si se determina directamente en la ley cada uno de los mencionados elementos del hecho gravado³³. Por ese motivo, la remisión a la potestad reglamentaria en materia tributaria está restringida a elementos técnicos, siempre que la ley contemple criterios claros y precisos que, en el caso comentado, se encontrarán, por expresa disposición de la ley, en un acto de rango inferior.

Es decir, debido a que la ley no ha fijado con precisión los parámetros, límites y ámbito de acción³⁴ del Servicio de Impuestos Internos, la remisión de los parámetros de suficiencia que son la esencia del hecho gravado, incumple con el mandato constitucional.

Esto ocurre porque “no podrá ser un reglamento, un decreto ni menos una resolución administrativa o una circular los que definan y determinen los elementos del tributo que, por mandato de la Constitución, competen exclusivamente a la ley”³⁵.

Así las cosas, es tan importante recalcar que, como lo ha resuelto el Tribunal Constitucional, “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

³⁰ 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.

³¹ 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.

³² STC roles N° 3.361 c. 8°, N° 3.034 c. 8°, N° 3.033 c. 8° y N° 1.234, c. 21°.

³³ STC roles N° 3361 c. 8°, N° 3034 c. 8°, N° 3033 c. 8° y N° 822, c. 5°.

³⁴ STC roles N° 3361 c. 12°, N° 3034 c. 12°, N° 3033 c. 12° y N° 718, c. 33°. En el mismo sentido STC roles N° 2038, c. 18° y N° 1234, c. 22°.

³⁵ FERNANDOIS V., Arturo (2014): *Derecho constitucional económico* (Santiago, Ediciones UC), tomo II, p. 153.

constitucional en cuanto a que sólo le compete a aquél el establecimiento de tributos, como asimismo su modificación o supresión”³⁶.

Entonces, al disponer la Ley N° 21.210 que el Servicio, mediante una resolución, determinará los criterios generales y situaciones que configurarán el hecho gravado de la cesión del uso o el goce de un inmueble amoblado o con instalaciones que permitan el desarrollo de una actividad industrial o comercial, se ha infringido el principio de legalidad tributaria.

5. LA PROHIBICIÓN DE DELEGAR FACULTADES LEGISLATIVAS RELACIONADAS CON LOS TRIBUTOS

Si analizamos en general cómo se crean las reglas y en particular cómo se establecen las normas tributarias, podremos observar con gran facilidad que no todos los sistemas constitucionales son iguales.

Por lo mismo, la OCDE ha sostenido respecto de las cláusulas antielusivas generales propuestas para los convenios sobre doble tributación internacional que “algunos países se vean limitados por sus Constituciones o por el ordenamiento comunitario de manera tal que no les sería posible adoptar, al menos en sus términos exactos, las disposiciones modelo recomendadas en este informe”³⁷.

En nuestro sistema constitucional la creación de las reglas que permiten establecer la obligación tributaria, ha sido entregada al Congreso. Además, tanto “la Constitución de 1980 como la que le antecedió impiden que el Congreso delegue facultades legislativas respecto de materias comprendidas en las garantías constitucionales”³⁸.

Como explica Avilés Hernández, cuando se habla de delegación de facultades, ella puede comprender dos supuestos. En el primero, se delegan las facultades legislativas propiamente tales, por lo que el resultado del ejercicio de la delegación es una ley. En el segundo, existe una “remisión normativa o *degradación* de la materia, en virtud de la cual las normas a dictarse tienen un carácter reglamentario”³⁹.

³⁶ STC roles N° 3361 c. 12°, N° 3034 c. 12°, N° 3033 c. 12° y N° 718, c. 33°. En el mismo sentido STC roles N° 2038, c. 18° y N° 1234, c. 22°.

³⁷ OCDE y G20 (2015): *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 - Informe final 2015* (París, OECD Publishing), p. 14.

³⁸ EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio (2010): *Los tributos en la constitución* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile), p. 31.

³⁹ AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2014): *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile), p. 123.

Precisamente, lo que ha ocurrido es este segundo supuesto, donde la infracción a la prohibición de delegación es indiscutida. Entonces, es evidente que la norma que ordena al Servicio de Impuestos Internos emitir una resolución en la que serán establecidos los elementos esenciales de un gravamen adolece de un severo vicio de inconstitucionalidad.

Ello ocurre con independencia de cómo se ejerza esa delegación inconstitucional. Es decir, ella puede ser ejercida con gran tino, y podría ser dictada una resolución que sea aplaudida por la doctrina, o podría ser ejercida de manera arbitraria, y ser cuestionada su legalidad por ello, pero, en ambos casos, será inconstitucional, porque quien debe fijar el hecho gravado es el Congreso y no la administración tributaria.

6. EL HECHO GRAVADO INCOMPLETO

No es la primera vez que el legislador comete el error comentado. Antes, el D.L. N° 824, de 1974, dejó en su artículo 17 entregada a la potestad reglamentaria la definición del concepto de operaciones efectuadas con terceros para efectos de establecer la tributación con el impuesto de primera categoría de las cooperativas.

Al respecto, la Corte Suprema resolvió que “imprescindible resulta recordar que en virtud del principio de legalidad en materia tributaria, consagrado en los artículos 19 N° 20, 63 N° 14, 64, inciso 2° y 65, inciso 4° N° 1, de la Constitución Política de la República, únicamente por ley se puede imponer, suprimir, o reducir tributos de cualquier clase o naturaleza, y también sólo por ley se pueden establecer exenciones tributarias o modificar las ya existentes. Este principio viene a ser una forma de asegurar a los contribuyentes el ejercicio del poder tributario sólo dentro del ámbito legal, quedando vedado a la autoridad administrativa el ejercicio de dicho poder (SCS rol N° 21330-14 de 2 de abril de 2015)”⁴⁰.

Luego agregó “que como garantía para los administrados se traduce en que no puede establecerse ningún tributo o carga impositiva sino por medio de una ley dictada previamente y que lo haga en forma expresa, tiene como contrapartida que los contribuyentes no pueden pretender sustraer un hecho gravado o afecto a un impuesto determinado, o acogerse a un régimen tributario más beneficioso, mediante la aplicación analógica o interpretación extensiva de las leyes que establecen una exención total o parcial de la carga impositiva para un hecho, actividad u operación diversa (SCS rol N° 21789-14 de 12 de mayo de 2015)”.

Tras ello, señaló “que el principio de legalidad tributaria implica que los gravámenes deben hallarse condicionados y regulados, en todos sus aspectos sustanciales, por una ley (SCS rol N° 16293 de 28 de enero de 1992)”.

Para concluir que “a luz de lo antes expuesto, sigue ahora discernir si lo gravado con el Impuesto a la Renta de Primera Categoría en el artículo 17 N° 2 del D.L. N° 824, esto es, el

⁴⁰ *Cooperativa Agrícola Control Pisquero de Elqui y Limarí Limitada con SII (2015)*: Corte Suprema, 1 de octubre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 22980-2014, c. tercero.

remanente que corresponda a operaciones realizadas por la cooperativa con personas que no sean socios, se encuentra determinado en todos sus aspectos sustanciales en la ley⁴¹.

Lo anterior fue recientemente reiterado por la Corte Suprema, al indicar que “en virtud del principio de legalidad en materia tributaria, consagrado fundamentalmente en el artículo 63 N° 14, complementado con los artículos 65, incisos 2° y 4°, 64 y 19 N° 20, todos de la Constitución Política, se predica que sólo por ley se puede imponer, suprimir o reducir tributos de cualquier clase o naturaleza y también sólo por ley se pueden establecer exenciones tributarias o modificar las ya existentes. Como ha sostenido esta Corte en rol N° 21330-14, de 2 de abril de 2015, dicho principio constituye una forma de asegurar a los contribuyentes el ejercicio del poder tributario sólo dentro del ámbito legal, quedando vedado a la autoridad administrativa el ejercicio de dicho poder; y se ha señalado, asimismo, en rol N° 16293, de 28 de enero de 1992, que los gravámenes deben hallarse condicionados y regulados en todos sus aspectos sustanciales, por una ley⁴².

Tras ello, el máximo tribunal señaló que contrario “a lo que emana del principio antes invocado, ocurre que a la luz de lo dispuesto en el artículo 17 N° 11 del D.L. N° 824, es posible concluir que la determinación de lo que constituye una operación realizada con un sujeto no socio para efectos de ser gravada con el impuesto de Primera Categoría, no quedó sujeta a las definiciones que pudieren encontrarse en la Ley de Cooperativas o en la Ley de la Renta, ni a las que emanaren del sentido natural y obvio de las palabras, sino, cosa distinta, su precisión quedó entregada a un cuerpo normativo futuro, que, desde luego, debía cumplir con el principio de reserva legal, y el que a la fecha de obtenerse el remanente objeto de las liquidaciones reclamadas no había sido dictado⁴³.

Por esos motivos, la Corte Suprema resolvió que “siguiendo el criterio fijado en la citada sentencia de esta Corte, rol N° 22980-2014, la facultad que el referido precepto otorga al Presidente de la República para fijar en qué casos y bajo cuáles circunstancias las operaciones efectuadas por las cooperativas con cooperados o no cooperados, se entenderán realizadas con sus socios o con terceros, importa, en último término, autorizar que por la vía reglamentaria se puntualicen los elementos centrales del hecho gravado, esbozado en términos generales en el numeral 2 del artículo 17, lo cual, siendo una materia de dominio legal, vulnera el principio de reserva antes examinado⁴⁴.

⁴¹ *Cooperativa Agrícola Control Pisquero de Elqui y Limarí Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 1 de octubre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 22980-2014, c. cuarto.

⁴² *Cooperativa Agrícola Lechera Santiago Limitada con SII* (2020): Corte Suprema, 25 de febrero de 2020 (casación en el fondo), rol N° 34221-17, c. quinto.

⁴³ Ídem.

⁴⁴ *Cooperativa Agrícola Lechera Santiago Limitada con SII* (2020): Corte Suprema, 25 de febrero de 2020 (casación en el fondo), rol N° 34221-17, c. sexto.

7. CONFIGURAR UN HECHO IMPONIBLE ES POR ESENCIA UNA ACTIVIDAD POLÍTICA

Uno de los aspectos interesantes del caso, es que sirve para demostrar que la creación de los hechos gravados es, en esencia, una actividad política, debido a que ella, por un lado, puede privar a las personas de sus bienes y, por otro lado, puede fomentar o desincentivar actividades económicas.

Por lo mismo, incluso es injusto que se ponga sobre los hombros del Servicio de Impuestos Internos la carga de fijar elementos del hecho imponible que afectarán la economía del país y, por lo mismo, podrá llevar a que la institución sea objeto de presiones y ataques políticos que son propios de la implementación de las reglas, pero son impropios de la aplicación de ellas.

Si la administración es la que debe decidir los criterios generales y situaciones que configuran el hecho gravado, podría considerar, en un extremo, que la suficiencia del amoblado se cumple cuando todos los bienes muebles son de propiedad del arrendador, usando como referente a los llamados *apart hotel*, con lo que el hecho gravado se vería reducido considerablemente. Luego, en el otro extremo, podría decidir que bastan dos muebles para que se considere que el amoblado es suficiente, con lo que el hecho gravado se extendería casi a su máxima expresión.

También la administración fiscal podría establecer una relación entre los metros cuadrados del inmueble arrendado y el volumen de los muebles o, como lo ha insinuado en la circular en la que abordó de manera previa a la resolución que la ley le ordenó expedir, puede sostener que “si el arrendamiento recae sobre un departamento de dos dormitorios, una cocina y un baño, se entenderá que el inmueble cuenta con muebles suficientes para considerarse amoblado si, a lo menos, incluye una cama o un mueble de similar naturaleza, así como algunos enseres (tales como mesa de comedor y vajilla), que permitan el alojamiento o pernoctación de una persona”⁴⁵.

En todos estos casos, no existen elementos en la ley que permitan calificar la decisión de la administración fiscal como legal o ilegal, lo que demuestra el problema que provoca el hecho que la ley no cumpla con su mandato constitucional de fijar el hecho gravado.

A todo lo dicho, se suma que las circunstancias de hecho en el caso del arrendamiento de los inmuebles son extremadamente variadas, lo que se puede verificar al leer la extensa jurisprudencia administrativa que el Servicio de Impuestos Internos ha publicado sobre el particular en los más de 40 años de vigencia del hecho gravado que se comenta.

Luego, en cada una de estas diversas circunstancias de hecho, la tributación deberá ser establecida sobre la base de parámetros fijados por la administración que, adicionalmente, ha tenido algunos problemas para lograr uniformidad en el reconocimiento del efecto vinculante de sus interpretaciones e instrucciones oficiales, como dan cuenta cobros de impuestos

⁴⁵ Circular N° 37, de 2020.

efectuados en desacato de instrucciones expresas⁴⁶, por lo que nada garantiza que dichos parámetros sean uniformemente aplicados.

El último punto es de gran relevancia, ya que en muchas actuaciones de fiscalización en las que son violentadas las instrucciones oficiales del Servicio de Impuestos Internos, se recurre a teorías y prácticas que han sido descritas, en el mejor de los casos, como intuitivas⁴⁷ y, en el fondo, se basan sobre los sentimientos y las opiniones personales de quienes deben tomar las decisiones administrativas, por lo que, como lo ha señalado la doctrina, no son algo diferente de la forma que ha adquirido el antiguo ejercicio de la equidad ruda⁴⁸, que es impropio de una democracia en la que los funcionarios públicos deben aplicar la ley y no intentar crearla⁴⁹.

Todo esto ha llevado al establecimiento del recurso jerárquico para tratar de mejorar el decaído control interno de los actos administrativos.

8. CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto, es posible concluir que, debido a que el artículo 8° letra g) del D.L. N° 825, de 1974, no contempla ningún tipo de parámetro objetivo que permita al intérprete establecer la calificación de suficiencia de los muebles, ni tampoco posibilita que el intérprete determine, también de forma objetiva, que las instalaciones permiten el desarrollo de una actividad comercial o industrial, esta regulación infringe el principio de legalidad tributaria.

Conforme lo ha resuelto la Corte Suprema, la resolución que en cumplimiento de lo dispuesto en esa norma dicte el Servicio de Impuestos Internos, no corregirá la falta cometida por el legislador.

Por ello, el hecho gravado se mantendrá como antes, debido a que la nueva exigencia atenta en contra de los principios que rigen nuestro sistema jurídico.

9. BIBLIOGRAFÍA

ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo (1930): *Derecho civil. Segundo año. De los contratos* (Santiago, Editorial Bellas Artes).

AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2014): *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile).

⁴⁶ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) pp. 183-185.

⁴⁷ ZORNOZA, Juan José y BÁEZ, Andrés (2016): “Spain”, en LANG, Michel *et al.* (ed.) *GARRs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (Amsterdam, IBFD), p. 659.

⁴⁸ SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2014): “Estudio Preliminar. El hecho imponible”, en VERGARA QUEZADA, Gonzalo (autor): *Norma antielusiva general. Sobre los fines de nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar), pp. XXV-XLVI.

⁴⁹ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019), pp. 190-192.

DUE, John (1954): “The Value Added Tax - Sense and Nonsense”, *Nebraska Journal of Economics and Business*, Vol. 13, N° 4, pp. 54-65.

EBRILL, Liam, *et al.* (2001): *The Modern VAT* (Washington, IMF).

EMILFORK SOTO, Elizabeth (1999): *El impuesto al valor agregado* (Santiago, Ediciones Congreso).

EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio (2010): *Los tributos en la Constitución* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile).

FERMANDOIS V., Arturo (2014): *Derecho constitucional económico* (Santiago, Ediciones UC).

LINDHOLM, Richard (1970): “The Value Added Tax: A Short Review of the Literature”, *Journal of Economic Literature*, Vol. 8, N° 4, pp. 1178-1189.

MASSONE PARODI, Pedro (1995): *El impuesto a las ventas y servicios* (Valparaíso, Edeval).

OCDE y G20 (2015): *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 - Informe final 2015* (París, OECD Publishing).

SALO, Mirja (2014): “The Ideas of Maurice Lauré on VAT in the 1950s”, *World Journal of VAT/GST Law*, Vol. 3, N° 2, pp. 130-140.

SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2014): “Estudio Preliminar. El hecho imponible”, en VERGARA QUEZADA, Gonzalo (autor): *Norma antielusiva general. Sobre los fines de nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar), pp. XXV-XLVI.

SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2019): “Análisis del Proyecto de modernización tributaria en materia de elusión y metodología”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, p. 244, pp. 225-255.

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

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019): “Los sistemas de imposición a la renta”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 21, pp. 95-151.

VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2019): “La certeza jurídica y el derecho tributario chileno”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 166-205.

ZORNOZA, Juan José y BÁEZ, Andrés (2016): “Spain”, en LANG, Michel *et. al.* (ed.) *GARRS - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (Amsterdam, IBFD), pp. 655-682.

Textos normativos

Constitución.

D.L. N° 824, de 1974.

D.L. N° 825, de 1974.

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

Sentencias

Centro Comercial Temuco S.A. con SII (2011): Corte Suprema, 16 de noviembre de 2011 (casación en el fondo), rol N° 6764-2009.

Cooperativa Agrícola Control Pisquero de Elqui y Limarí Limitada con SII (2015): Corte Suprema, 1 de octubre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 22980-2014.

Cooperativa Agrícola Lechera Santiago Limitada con SII (2020): Corte Suprema, 25 de febrero de 2020 (casación en el fondo), rol N° 34221-17.

Desarrollos Inmobiliarios S.A. con SII (2016): TTA de Valparaíso, 11 de abril de 2016 (reclamo) rol N° 14-9-0001065-7.

Sociedad Administradora del Terminal Pesquero Metropolitano S.A. con SII (2019): Corte Suprema, 6 de noviembre de 2019 (casación en el fondo), rol N° 34267-2017.

STC rol N° 303.

STC rol N° 718.

STC rol N° 822.

STC rol N° 1234.

STC rol N° 2038.

STC rol N° 3033.

STC rol N° 3034.

STC rol N° 3361.

Instrucciones administrativas

Circular N° 39, de 2000.

Circular N° 31, del 2007.

Circular N° 37, de 2020.

Oficio N° 1.084, de 1985.

Oficio N° 1.440, de 1992.

Oficio N° 3.331, de 1999.

Oficio N° 2.624, de 2002.

Oficio N° 5.262, de 2003.

Oficio N° 5.055, de 2005.

Oficio N° 783, de 2007.

Oficio N° 1.826, de 2009.

Oficio N° 337, de 2010.

Resolución exenta N° 6.080, de 1999.

Resolución exenta N° 6.444, de 1999.