

MEDIOS DE PREVENIR LOS CONFLICTOS FISCALES

WAYS TO PREVENT TAX CONFLICTS

Luis Seguel Malagueño*

Octavio Aguayo Gajardo**

RESUMEN: Analiza la interpretación de la ley tributaria como medio para prevenir los conflictos entre los contribuyentes y la administración fiscal, mediante la comunicación anticipada del sentido y alcance de las normas fiscales. Para ello, expone brevemente los distintos medios contemplados en la ley chilena para precaver las disputas de contenido tributario.

PALABRAS CLAVES: Interpretación tributaria, interpretación administrativa, resolución de conflictos fiscales.

ABSTRACT: *Analyzes the interpretation of the tax law as a means to prevent conflicts between taxpayers and the tax administration, through early communication of the meaning and scope of the tax rules. For this, it briefly exposes the different means contemplated in Chilean law to prevent tax content disputes.*

KEYWORDS: *Tax interpretation, administrative interpretation, tax dispute resolution.*

1. INTRODUCCIÓN

En toda sociedad se presentan conflictos, debido a que ellos son una de las consecuencias naturales de la convivencia en sociedad. Luego, algunos de los conflictos que surgen tendrán relevancia jurídica.¹ Por lo mismo, contar con mecanismos que permitan prevenir y resolver de forma pacífica aquel tipo de disputas es una de las características básicas de un Estado funcional.²

* Abogado, Universidad de Chile. Magíster en Planificación y Gestión Tributaria, Universidad de Santiago de Chile. Profesor del Magíster de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho Universidad de Chile y del Diplomado en Litigación Tributaria de la Universidad Adolfo Ibáñez. Socio en KPMG Chile. Correo electrónico: lseguel@derecho.uchile.cl. Recibido el 29 de octubre de 2020, aceptado el 30 de noviembre de 2020.

** Abogado, Universidad de Chile. Diplomado en Legislación Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez. Abogado en KPMG Chile y Coordinador Ejecutivo del Magíster en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Correo electrónico: oaguayo@derecho.uchile.cl.

¹ Evidentemente, se requerirá que los intereses en conflicto tengan relevancia jurídica, porque existirán muchísimos conflictos que carecen de ella, por ejemplo, una discusión familiar respecto de qué película ir a ver el fin de semana. Al respecto, la doctrina ha indicado que, cuando se quebrantan las previsiones hipotéticas contenidas en la ley, y los fines de ellas se frustran, es necesario que la sociedad provea algún medio de resolución del conflicto. COUTURE, Eduardo (1978): *Fundamentos del derecho procesal civil* (Buenos Aires, 3ª ed., Depalma), p. 9.

² LARENZ, Karl (2010): *Metodología de la ciencia del derecho* (Barcelona, trad. de la 4ª ed. alemana de M. Rodríguez Molinero, Ariel Derecho), p. 177.

Ahora, si la cantidad de conflictos que una sociedad debe resolver es mayor a la capacidad de resolución de quienes están a cargo de los procesos correspondientes se presenta un grave problema, ya que, tal como lo ha hecho presente la doctrina,³ uno de los efectos del aumento en el número de conflictos es el descenso en la calidad de las decisiones que se toman para poner término a las disputas. Esto lleva a una insatisfacción general respecto del sistema de resolución de conflictos vigente, lo que es una muy mala noticia para cualquier sociedad, debido a que los involucrados perciben el sistema como injusto.

Por estos y otros motivos, los organismos internacionales han estado promoviendo desde hace muchos años la implementación de procedimientos alternativos a la judicialización para la resolución de los conflictos.

De hecho, en el reciente informe conjunto emitido por el Fondo Monetario Internacional y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), sobre certeza jurídica, se recomienda a los países la resolución de los conflictos tributarios mediante la implementación de procedimientos que sean efectivos.⁴

En materia tributaria, las disputas se presentan de manera recurrente entre privados y el Estado y, en el caso chileno,⁵ en muy pocas ocasiones, entre la República de Chile y otros Estados.⁶

Respecto del primer tipo de conflictos que, como se dijo, es el de mayor ocurrencia, nuestro derecho contempló procedimientos para resolverlos⁷ incluso durante el período en que nuestros tribunales de justicia no reconocieron competencia para conocer los recursos contencioso-administrativos.⁸

³ THURONYI, Victor y ESPEJO, Isabel (2013): *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?* (Washington, Fondo Monetario Internacional), p. 4.

⁴ IMF y OECD (2018): *Update On Tax Certainty. Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*.

⁵ Tribunales Tributarios y Aduaneros (2018): *Reportes estadísticos*. En línea <<https://www.tta.cl/index.php/datos-del-tta/reportes-estadisticos>>. [Consultado el 7 de octubre de 2019].

⁶ OCDE (2018): *Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction for 2018, Chile*. En línea <<https://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-chile.pdf>>. [Consultado el 7 de octubre de 2019].

⁷ Si bien, en un principio, la primera instancia era conocida por la propia administración fiscal, que debía fallar conforme a la posición oficial, como se puede apreciar al leer el Oficio N° 3.428, de 1993, que da cuenta de una instrucción del director del Servicio de Impuestos Internos al director regional de La Serena, sobre cómo resolver un recurso de reposición presentado por un contribuyente en contra de la sentencia de primera instancia.

⁸ FLORES DURÁN, Gloria (2017): “Principios, procedimientos y procesos tributarios”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, p. 13.

En relación con el segundo tipo de controversias, es decir, de aquel que se presenta cuando dos Estados interpretan de formas diferentes un mismo tratado sobre doble tributación internacional, dicho tipo de conflicto se puede resolver mediante un procedimiento llamado de acuerdo mutuo que, usualmente, está contemplado en el artículo 25 del modelo OCDE.⁹

El llamado proyecto BEPS, por su sigla en inglés, busca reforzar los procedimientos de acuerdo mutuo, lo que es otra muestra de la importancia de la adecuada y oportuna resolución de los conflictos para el sano funcionamiento de una comunidad.¹⁰

A nivel interno, recientemente la legislación en materia tributaria ha incorporado y perfeccionado, de manera paulina, mecanismos alternativos para la resolución de este tipo de conflictos surgidos entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, tanto a nivel administrativo como jurisdiccional.

El objetivo del presente trabajo es resaltar la importancia de la interpretación de las leyes tributarias como una forma de prevenir los conflictos fiscales, atendido que en un sistema en que el contribuyente determina en una primera fase su obligación tributaria, se torna fundamental que pueda conocer el sentido y alcance que la autoridad considera tiene la ley que deberá aplicar para efectuar esa determinación.

Sin perjuicio de ello, se revisará brevemente las demás herramientas que nuestro ordenamiento jurídico contempla para prevenir y resolver los conflictos fiscales, con el propósito de contextualizar la materia objeto de este trabajo.

Se advierte que el ámbito de este trabajo excluye el derecho sancionatorio, por lo que no serán analizados los procedimientos relacionados con infracciones. Para poder tener una idea general de la magnitud del problema estudiado, partiremos revisando el nivel de disputas existente en Chile, para poder establecer si se ha vuelto o no excesivo.

2. EL NIVEL DE DISPUTAS FISCALES EN CHILE ¿ES EXCESIVO?

La doctrina ha resaltado que no existen fórmulas que nos permitan establecer con certeza si el nivel de conflictos fiscales en una sociedad ha alcanzado un nivel inadecuado, porque no solo se requiere mirar las estadísticas, sino que, además, es necesario efectuar un análisis detallado del contenido de los casos que se encuentran en disputa.¹¹

A pesar de lo dicho, es posible tomar el pulso del problema al examinar la discusión oficial y extraoficial respecto de la materia, de manera de determinar si existe un consenso entre los

⁹ Chile, hasta ahora, no se había comprometido a someter estos asuntos, de manera obligatoria, a procedimientos arbitrales.

¹⁰ OCDE (sin fecha): *Action 14 Mutual Agreement Procedure*. En línea <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>>. [Consultado el 7 de octubre de 2019].

¹¹ THURONYI y ESPEJO (2013), p 4.

operadores del derecho tributario sobre la carga impuesta a quienes deben resolver los conflictos fiscales.

Sobre este punto, podemos adelantar que la apreciación general es que el nivel de conflictividad es excesivo. Por ello, comenzaremos esquematizando el proceso de toma de decisiones, lo que permitirá apreciar una de las causas del problema que enfrentamos como sociedad.

2.1 LA PIRÁMIDE DE REVISIONES

Para poder comprender los motivos que han llevado a evaluar de manera negativa a los diferentes actores involucrados en las disputas entre la administración y los contribuyentes, es necesario primero explicar brevemente, al menos a grandes rasgos, cómo funciona la estructura destinada a resolver los conflictos fiscales entre la administración y el contribuyente, considerando dos de sus aspectos más relevantes, a saber: la cantidad de personas destinadas a examinar un caso y el tiempo que pueden dedicar a él.

Respecto de la cantidad de personas destinadas de manera permanente a resolver los casos fiscales, el sistema tiene la forma de una pirámide. En la base de esa figura encontramos a miles de funcionarios de la administración tributaria que llevan a cabo las auditorías.

Es decir, nos encontramos primero con muchas personas ejecutando los planes de fiscalización diseñados por la Dirección del Servicio de Impuestos Internos.

Luego, aún al interior de la administración, un escalón más arriba, nos enfrentamos con equipos mucho más reducidos de funcionarios que se dedican exclusivamente a resolver los recursos administrativos de reposición respecto de lo resuelto en los procesos de fiscalización anteriores.

Posteriormente, ya en sede judicial, debido a que las cortes son colegiadas, se invierte la pirámide, porque el número de personas que resolverá los casos es mayor. Sin embargo, debemos recordar que solamente el juez de primera instancia tiene un conocimiento directo de la prueba,¹² es decir, se impone de ella en la medida que se va presentando. En cambio, por regla general, las cortes toman conocimiento de la prueba de manera indirecta, dicho de otra manera, lo hacen al escuchar los alegatos de las partes y la exposición del relator.¹³

¹² El Código Tributario dispone en su artículo 132 que el juez tributario y aduanero deberá recibir la causa a prueba si hubiere controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente (inciso tercero) y luego, conforme al inciso decimotercero del mencionado artículo, debe apreciar su mérito probatorio.

¹³ MOSQUERA RUIZ, Mario y MATURANA MIQUEL, Cristián (2013): *Los recursos procesales* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile), pp. 190-191, 277 y 318-324.

Respecto del otro factor determinante para comprender el problema, el tiempo disponible para resolver un caso, este solamente va disminuyendo en la medida que se sube en dirección a la cúspide de esta pirámide.¹⁴

En consecuencia, las posibilidades reales de imponerse de manera directa de las pruebas, y mediante ellas, de las circunstancias concretas de un caso, se van reduciendo en la medida que avanzamos hacia la cima de la pirámide que se divide en los consecutivos niveles de revisiones.

Por lo mismo, quienes se dedican profesionalmente al derecho tributario saben lo importante que es tratar de resolver un conflicto en su etapa más temprana.

2.2 LA EVALUACIÓN DEL ESTADO DE LA RESOLUCIÓN DE LOS CONFLICTOS

En este apartado, revisaremos brevemente los cambios legales que en nuestra opinión son los más importantes en relación con la materia que estudiamos, porque podremos encontrar en ellos las opiniones que las autoridades políticas del Estado han tenido sobre el nivel de conflictos existentes entre la administración fiscal y los contribuyentes.

El año 2009 se publicó la Ley N° 20.322,¹⁵ que estableció los Tribunales Tributarios y Aduaneros, los cuales comenzaron a ser instalados de forma gradual, partiendo por grupos de regiones para concluir en la Región Metropolitana, que concentra la mayor cantidad de habitantes del país.

Originalmente, la ley contemplaba cinco jueces para la Región Metropolitana, dos de los cuales tendrían jurisdicción respecto del sector oriente de Santiago, zona caracterizada por su alta densidad poblacional y de empresas de ingresos medios y altos, y por lo mismo, candidatos ideales para tener en algún momento de sus vidas un conflicto con la administración fiscal.

Luego, debido a la baja cantidad de recursos presentados en las regiones en las que se fue implementando la reforma anterior, se terminó por eliminar el oficio del quinto juez de la Región Metropolitana.

¹⁴ Al respecto, es importante tener en cuenta el fallo de la Corte Suprema, rol N° 12501-2019, cuyo considerando sexto estableció que: En “tal perspectiva, si bien la conjunción de los artículos 201 incisos 2° y 3° dejan en claro que la presentación del reclamo basta para suspender el curso de la prescripción que consagra el Código Tributario y que ese estado se mantiene, de acuerdo con su inciso final, mientras los impuestos no pueden girarse, ya sea en primera instancia por disposición de la ley o en alzada a petición del reclamante (artículo 24 inciso 2° y 147), no es posible aceptar, en razón de la antedicha normativa - preferentemente integrada, en lo internacional por el pacto de San José de Costa Rica y el artículo 5° de la Carta Política, en lo nacional-, que tal suspensión opere, en la práctica, de manera indefinida, deviniendo la acción del Fisco, en los hechos, en imprescriptible, sin fundamento legal”.

¹⁵ Ley N° 20.322, publicada en el Diario Oficial el 27 de enero del año 2009.

Esto, a la larga, contribuyó a agravar el problema que, una vez instalados los tribunales de esta populosa zona del país, se manifestaría rápidamente en toda su magnitud.

Así, el año 2015, la prensa informaba el temor, con bastantes fundamentos, de los operadores del derecho tributario, de un posible colapso de los tribunales tributarios y aduaneros, debido a una caída en la cantidad de procesos concluidos, que durante ese año disminuyó en un 24%¹⁶

Con el transcurso del tiempo el problema se intensificó, previsiblemente, con una mayor intensidad en la Región Metropolitana, zona en la que se radicaba el 78% de los procesos.¹⁷

Tras meditar brevemente sobre las circunstancias anteriores, se vuelve evidente que los litigios fiscales han llegado a un nivel que va más allá de la capacidad que, como sociedad, tenemos para resolver.

Entonces, no fue sorprendente que el Mensaje de fecha 27 de enero de 2015, que dio origen al proyecto de ley titulado *Perfecciona la justicia tributaria y aduanera*,¹⁸ declarara que tenemos un nivel innecesario de conflictividad en materia tributaria.

Por esos motivos, el legislador efectuó mejoras al procedimiento dentro del que se debe resolver el recurso administrativo de reposición y el proceso judicial en el que se debe fallar el recurso contencioso-administrativo que se inicia por el reclamo del contribuyente.

Al respecto, el Ejecutivo indicó que la Ley N° 20.322 “introdujo un trámite administrativo de reposición en virtud del cual los contribuyentes pueden solicitar la revisión de determinados actos de la administración. Esta institución fue implementada con el propósito de contar con una instancia que permita al Servicio de Impuestos Internos resolver administrativamente el conflicto, evitando la «judicialización» innecesaria de ciertos casos”.¹⁹

Luego agregó que, “bajo la actual regulación, tanto el plazo con el que cuenta el Servicio de Impuestos Internos para resolver este recurso como el hecho que su presentación no suspenda el plazo para la eventual interposición del reclamo, así como el escaso plazo que tienen los contribuyentes para ejercer este derecho han llevado a que esta institución no cumpla con sus fines”.²⁰

¹⁶ Diario Financiero (2015): *Justicia tributaria teme colapso: causas se disparan en medio de atraso de ley*, edición del 20 de julio de 2015, pp. 22-23.

¹⁷ Economía y Negocios (2017): *La compleja situación de los TTA: 2.309 causas acumuladas y sentencias pueden demorar, en promedio, más de 2 años*.

En línea <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=336852>>. [Consultado el 26 de febrero de 2018].

¹⁸ Boletín N° 9.892-07, posteriormente Ley N° 21.039 publicada en el Diario Oficial del 20 de octubre de 2017.

¹⁹ Historia de la Ley N° 21.039, p. 6

²⁰ Ídem.

Por ello, “se amplía el plazo que tienen los contribuyentes para presentar el recurso de reposición administrativa de 15 a 30 días y el plazo para que el Servicio de Impuestos Internos se pronuncie sobre el mismo, de 50 a 90 días, además de establecer expresamente que la presentación de este recurso suspende el plazo para interponer el reclamo ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros”.²¹

Recientemente, entre los objetivos de la promulgada Ley N° 21.210, el Ejecutivo indicó que se debe velar por la simplicidad de las normas y procesos tributarios, ya que: “En materia de litigación que se sigue en sede jurisdiccional, también debe existir la sensación de eficacia, de que la justicia es expedita, eficiente, no gravosa, que se pueden presentar pruebas, especialmente documentales, que son del todo relevantes y que los recursos judiciales están disponibles en materia tributaria”.

Continúa el mensaje: “No es razonable que los contribuyentes pasen años esperando una sentencia judicial. La justicia para ser efectiva debe llegar a tiempo y debe existir esa percepción. Deben establecerse entonces otras alternativas a la litigación, como la mediación, conciliación o avenimiento. En este sentido, (...) se crea el avenimiento extrajudicial y la posibilidad de poner en todo momento término a los juicios llegando a avenimiento con el Servicio”.²²

Dicha normativa modificó una serie de normas en el Código Tributario, cambios que podemos clasificar entre su aplicación en los procedimientos administrativos y jurisdiccionales.

Entre las primeras, podemos destacar (i) las nuevas garantías para los contribuyentes y (ii) la incorporación de los recursos de Resguardo por Vulneración de Derechos y Jerárquico.

De las segundas, encontramos (i) el allanamiento al reclamo tributario por parte de la autoridad fiscal en el proceso jurisdiccional; (ii) la conciliación en cualquier estado de la tramitación del juicio; (iii) se clarifica el *onus probandi* en sede jurisdiccional; (iv) la eliminación de la inadmisibilidad probatoria en sede jurisdiccional; y (v) la posibilidad de interponer el recurso de casación en la forma respecto de la sentencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.²³

²¹ Ídem.

²² Historia de la Ley N° 21.210, p. 5.

²³ Para mayores detalles véase AGUAYO, Octavio y GONZÁLEZ, Joaquín (2019): *Análisis de jurisprudencia del requerimiento por inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso segundo del artículo 768 del código de procedimiento civil en materia tributaria*. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.

Como se observa, con las modificaciones legales antes indicadas, el legislador ha promovido la resolución alternativa de los conflictos fiscales de manera de alivianar la carga impuesta sobre los tribunales debido al exceso de juicios tributarios, en especial, los relacionados con el Procedimiento General de Reclamación.

3. LAS CAUSAS DE LOS CONFLICTOS FISCALES

Para analizar si las medidas implementadas en Chile para disminuir las disputas entre los contribuyentes y la administración fiscal son eficientes, es necesario identificar los motivos por los cuales ellas se producen, porque de esa manera es posible evaluar si ellas servirán al propósito para el que fueron creadas.

Ahora, en nuestra experiencia profesional, hemos podido constatar que los conflictos entre la administración fiscal y los contribuyentes suelen tener su origen en diferencias respecto de la prueba de los hechos, su calificación y la interpretación de la ley.

Comencemos revisando, de manera conjunta, los conflictos sobre la prueba de los hechos y su calificación, para luego continuar con la interpretación de la ley.

4. CONFLICTOS RESPECTO DE LA PRUEBA DE LOS HECHOS Y SU CALIFICACIÓN

La ley contempla los supuestos de hecho que forman parte del hecho imponible y, por lo mismo, en un orden teórico, primero sería necesario demostrar conforme a la ley que determinados hechos han ocurrido, para luego calificar esos hechos, nuevamente, conforme a la ley.

Decimos que eso ocurre en la teoría porque, en la práctica, ambas operaciones van ocurriendo al mismo tiempo. Es decir, en un procedimiento de fiscalización el contribuyente va acompañando la prueba que da cuenta de los hechos ocurridos, que son calificados conforme a la ley.

A pesar de que ese análisis ocurre en la práctica de manera conjunta, nos debemos detener brevemente primero en el sistema probatorio. Como ha dicho el profesor Peñailillo, el sistema probatorio es el “conjunto de principios y normas que en un ordenamiento establecen cómo han de demostrarse los hechos o actos que se sostienen han acaecido, para deducir de ellos las consecuencias jurídicas que procedan”.²⁴

Respecto de los medios de prueba, en materia tributaria, no existen restricciones en sede administrativa, por lo que el contribuyente puede presentar todos los antecedentes que considere demuestran la veracidad de sus declaraciones de impuestos.

Luego, será la labor de la administración fiscal apreciar la prueba acompañada.

En materia de apreciación de la prueba, es necesario hacer presente que el estado actual de la materia difiere del que alguna vez tuvo, al no ser aplicable la prueba tasada en materia

²⁴ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (1993): *La prueba en materia sustantiva civil* (Santiago, Editorial Jurídica), p. 17.

tributaria. Por ello, hoy existe la posibilidad de probar un hecho con diversos medios de prueba.

En otros términos, si constan en el procedimiento administrativo medios probatorios que dan cuenta de la existencia de un hecho alegado, lo más razonable es dar por acreditado el hecho, fundamentando la decisión en el contenido de esos elementos probatorios. Dicho de una forma más simple, nuestra ley ya no exige una prueba perfecta.

Es más, a diferencia de lo que ocurría en un juicio civil, cuando en un procedimiento administrativo se debe probar el dominio de un bien, por ejemplo, porque el mismo se está depreciando, basta acompañar la factura o el contrato de compraventa para demostrar el dominio y la fecha de adquisición, sin que sea relevante, como ocurriría en un juicio civil que aplicaba la prueba tasada, si el vendedor era el dueño del bien, lo que obligaba a quien alega el dominio a probar en dicho juicio civil que los plazos de prescripción del dominio se habían cumplido.

En la circular vigente sobre la apreciación de la prueba, el Servicio de Impuestos Internos ha instruido a sus funcionarios que “los antecedentes aportados durante el procedimiento deberán ser apreciados en conciencia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley N° 19.880 y dicha evaluación deberá expresarse fundadamente en la resolución mencionada”.²⁵ El actual art. 123 bis letra f), vigente desde la Ley N° 21.210, establece que la prueba rendida deberá apreciarse fundadamente, que de acuerdo con el Proyecto de Circular respectivo es una forma de valoración que “se relaciona con la apreciación en conciencia a que se somete la prueba en el procedimiento administrativo, tal como lo dispone el artículo 35 de la Ley N° 19.880”.²⁶

Sobre este estándar probatorio comentado, existe coincidencia entre lo que ha resuelto la Corte Suprema y lo que ha instruido el Servicio de Impuestos Internos, debido a que ambas instituciones afirman que la apreciación en conciencia demanda de quien resuelve “la exteriorización de sus razones, forzándolo con ello a la comentada reflexión en pos de un conocimiento cabal de las cosas y sustrayéndolo de la arbitrariedad”.²⁷

El máximo tribunal ha agregado que la mencionada fundamentación “permite distinguir la actuación en conciencia de aquella conforme a la libre convicción, por cuanto en esta última no sólo se prescinde de las motivaciones, sino que, además, conlleva una diversidad

²⁵ Circular SII N° 34, de 2018 sobre Recurso de Reposición Administrativa.

²⁶ Proyecto de Circular (id 1522), en consulta desde el 14 de septiembre al 28 de septiembre de 2020, “Imparte instrucciones sobre derechos de los contribuyentes, comparecencia, notificaciones, procedimientos administrativos y judiciales de impugnación que establece la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria”, p. 35. Para mayores detalles véase CASAS FARIAS, Patricio (2020): *Fundamentación de los actos administrativos y valoración probatoria, a partir de la modernización de la Ley N° 21.210*. Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción, Vol. 7, pp. 58 y siguientes.

²⁷ *Dirección del Trabajo con sucesión Ranulfo y Gargari Iglesia* (2009): Corte Suprema, 11 de noviembre de 2009 (casación en el fondo), rol N° 6811-2009, considerando octavo.

de fuentes a partir de las cuales se llega a la verdad, pudiendo originarse el convencimiento en la prueba de autos, fuera de ella y aún contra la misma”.²⁸

Así, tal como lo indica nuestro tribunal de casación, el sistema de apreciación en conciencia se caracteriza “por la proscripción de la mera voluntad sin fundamento y de las simples estimaciones, es decir, de la arbitrariedad, mediante la imposición al tribunal de manifestar las razones de su veredicto a partir de las pruebas reunidas de acuerdo a la ley e inserto siempre en el marco de la lógica y la normativa vigente. De esta manera, nunca la amplitud en la valorización de los antecedentes puede excusar la falta de equidad y prudencia al juzgar un hecho y sus circunstancias, así como tampoco la carencia de razones, aún de diversos caracteres, pues ello importa desatender la función natural y legal en cuyo nombre aquélla fue concebida”.²⁹

Así las cosas, una vez que los hechos se han dado por acreditados, ellos se deben calificar conforme a las normas contenidas en las leyes tributarias y en el derecho común que, para estos efectos, incluye leyes especiales que serían aplicables en otra sede.

Ello, porque el derecho tributario integra sus vacíos con otras normas jurídicas, de manera de prevenir la arbitrariedad del intérprete.

Entonces, si se demuestra que un departamento fue arrendado con una cocina y una máquina lavadora, dicho arrendamiento se califica, para efectos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y servicios, como un arrendamiento de un inmueble amoblado, por lo que estará gravado con el impuesto al valor agregado.³⁰

En cambio, si dicho departamento solamente contaba con las lámparas, que están atornilladas a los muros y al cielo de las habitaciones, el departamento no estaría amoblado, porque dichos bienes son inmuebles por adherencia.

Otros ejemplos requieren análisis más complejos. Ello, por ejemplo, ocurre con la calificación de un servicio como propio de una agencia de negocios, labor que nos obliga a determinar cuáles son las prestaciones y la relación que existe entre el prestador y sus clientes. Así, si se trata de prestaciones profesionales, como las de abogados y contadores, quedará descartada de plano la figura de la agencia de negocios, sin importar a quien sean prestados.³¹

También ocurre que deben ser calificados acuerdos celebrados fuera de Chile regidos bajo leyes extranjeras. En esos casos, como lo ha señalado la doctrina, suele ocurrir que en el derecho foráneo se presenten las grandes categorías jurídicas que se observan en la mayoría de los sistemas modernos de occidente, a saber, personas, bienes, formas de los actos,

²⁸ Ídem.

²⁹ *Dirección del Trabajo con sucesión Ranulfo y Gargari Iglesia (2009), op.cit.*, considerando noveno.

³⁰ Se configura el hecho gravado especial contemplado en el artículo 8º, letra g) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios contenida en el Decreto Ley N° 825, de 1974.

³¹ Oficio N° 961, de 2018, Oficio N° 1.825, de 2015 y Oficio N° 3.233, de 2007.

contratos, sucesiones, etc., sin embargo, el contenido de aquellas categorías varía de jurisdicción en jurisdicción.³²

Por lo dicho, potencialmente, un mismo hecho puede ser calificado de formas diferentes conforme a la ley de cada país. Como veremos, los convenios sobre doble tributación internacional logran, en muchos casos, morigerar este efecto, y en otros deciden qué legislación es la que será empleada para efectuar la calificación, operando en la práctica como normas de resolución de conflictos de calificación.

Cuando no existe un convenio aplicable en la especie, y se requiere calificar un hecho en Chile para efectos de aplicar la ley tributaria, el Servicio de Impuestos Internos debe calificar los hechos por asimilación conforme a la ley nacional.³³ Así, por ejemplo, los fideicomisos anglosajones serán calificados según las características relevantes para la ley chilena del estatuto particular que rija a cada uno de ellos.³⁴

Existen casos en los que la ley tributaria selecciona determinados hechos que pueden o no conformarse con otras instituciones del derecho común, como es el caso del establecimiento permanente, el cual puede coincidir con el establecimiento de comercio³⁵ o con el contrato de agencia.³⁶

Igualmente, los hechos gravados pueden perfeccionarse de manera completamente autónoma respecto del derecho común. Así, por ejemplo, el establecimiento permanente se configura, entre otros supuestos, si en los hechos existe alguna actividad gravada de una

³² RAMÍREZ NECOCHEA, Mario (2013): *Derecho internacional privado* (Santiago, Legal Publishing-Thomson Reuters), p. 93.

³³ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar), pp. 132-139.

³⁴ Por eso, el SII ha señalado que no es posible calificarlos en abstracto. Oficio N° 466, de 2007. Así también, debemos considerar el inciso cuarto del nuevo artículo 33 bis del Código Tributario, referido a las normas especiales de entrega de información, que dispone que: “Para los fines de esta letra, el término «trust» se refiere a las relaciones jurídicas creadas de acuerdo a normas de derecho extranjero, sea por acto entre vivos o por causa de muerte, por una persona en calidad de constituyente o «settlor», mediante la transmisión o transferencia de bienes, los cuales quedan bajo el control de un «trustee» o administrador, en interés de uno o más beneficiarios o con un fin determinado”.

³⁵ Como se ha señalado, el establecimiento de comercio corresponde al elemento objetivo de la empresa, compuesto por los bienes que, en su conjunto, constituyen un todo destinado a la explotación mercantil. Su regulación podrá variar según la doctrina que siga el país donde estén situados los bienes. SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo (2015): *Derecho comercial* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), tomo I, pp. 308-321.

³⁶ A grandes rasgos, la agencia es un contrato mediante el cual se representa ante el público a una empresa, existiendo grandes variaciones sobre las facultades que se conceden al representante, el ámbito y duración de la representación. PUELMA ACCORSI, Álvaro (2002): *Contratación comercial moderna* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), pp. 67-72.

empresa nacional en otra jurisdicción,³⁷ lo que, potencialmente, incluso puede ocurrir en infracción de las reglas extranjeras sobre operación de sociedades formadas fuera de la jurisdicción respectiva.³⁸

5. LA AUDITORÍA FISCAL Y EL CONFLICTO TRIBUTARIO

Es importante conocer cómo se origina y desarrolla una auditoría fiscal para comprender el conflicto tributario. Por ello, en los siguientes párrafos se explicará, de manera concisa, las etapas más usuales del procedimiento de auditoría y cómo ella se planifica.

De forma previa al procedimiento de auditoría del impuesto a la renta, la administración fiscal realiza lo que se conoce como cruce de información, que consiste en comparar la información contenida en la declaración anual de un contribuyente, con aquella entregada al Servicio de Impuestos Internos por terceros³⁹ que han tenido noticia de las operaciones que él ha realizado durante ese período. Evidentemente, este procedimiento es efectuado con la ayuda de computadores que procesan los datos con los que cuenta la administración fiscal.

Los terceros que proporcionan la información para realizar los llamados cruces de datos son sujetos que, conforme a las facultades que el Código Tributario y otros cuerpos legales, quedan obligados a entregar información a la autoridad tributaria.

Así, mediante las declaraciones juradas presentadas por agentes retenedores, notarios, conservadores, bancos, contrapartes, etc., las bases de datos del Servicio de Impuestos Internos se repletan de información que permite cotejar las declaraciones de impuestos de los contribuyentes con las declaraciones juradas de terceros.

De ese proceso de cruce de información surge una selección de casos que serán auditados, debido a que se presenta algún tipo de inconsistencia entre la información entregada por terceros y la declarada por el contribuyente, o porque se detecta algún riesgo de incumplimiento al analizar los datos de una declaración.

³⁷ Oficio N° 1.369, de 2019.

³⁸ Por ejemplo, la legislación de un país puede establecer requisitos para autorizar la operación de sociedades foráneas en su territorio, pero, aun así, si una sociedad nacional opera en los hechos en ese territorio, podrá configurarse un establecimiento permanente. Además, la ley tributaria nacional se aplica con independencia de la validez de los actos, porque la nulidad requiere ser declarada para que produzca sus efectos.

³⁹ Y en muchas ocasiones, con la propia información entregada por el contribuyente en declaraciones anteriores o en declaraciones de información (“declaraciones juradas”) entregadas en forma simultánea.

Ello da paso a la notificación de una carta que pone en conocimiento del contribuyente estas observaciones, que lo invita a rectificarlas, lo que en muchos casos se puede hacer utilizando la página de internet del Servicio de Impuestos Internos.⁴⁰

Si bien la selección del caso se realiza en función de parámetros generales, usualmente la carta contiene una solicitud particular que requiere documentos concretos, por ejemplo, los balances de 8 columnas y los estados de resultados, e indica el impuesto que se va a revisar, el período respectivo y los hechos que, en este punto, se expresan de forma general, debido a que la administración fiscal solamente cuenta con los datos provenientes de las declaraciones de impuestos y de las declaraciones juradas, pero aún no ha podido cotejar ningún documento.⁴¹

Por su parte, el contribuyente debe analizar sus antecedentes para poder identificar los documentos que, junto con los que le han sido expresamente solicitados, podrían aclarar las inconsistencias expuestas en la “carta” que el Servicio de Impuestos Internos le envió.

Dependiendo de las circunstancias del caso respectivo, es posible que la resolución del problema sea fácil, y el contribuyente y el fiscalizador que sea asignado para estudiar los documentos, coincidan en la apreciación de los hechos al examinar los documentos que se acompañen para rectificar o aclarar estas inconsistencias. Pero si ello no es así, probablemente el fiscalizador deberá solicitar más antecedentes, por lo que notificará un requerimiento al contribuyente, en conformidad con lo establecido en el artículo 59 del Código Tributario, dando origen a un proceso administrativo de fiscalización.

En este último caso, debería comenzar a ser más particular la posición de la administración fiscal, debido a que es necesario que se comiencen a requerir antecedentes mucho más específicos que aquellos que podrían servir para aclarar una observación genérica, que fue producto de un proceso de análisis de datos sin ninguna referencia a las circunstancias particulares del caso.

⁴⁰ En ese sentido, a nuestro entender, constituye un gran avance el nuevo artículo 33 del Código Tributario, cuyo inciso primero estipula que: “A fin de evitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias, sea por errores del contribuyente o por su conocimiento imperfecto de las disposiciones u obligaciones tributarias, el Servicio podrá, con los antecedentes que obren en su poder, ejecutar las siguientes medidas preventivas y de colaboración (...)”.

⁴¹ Al respecto, el N°3 del nuevo artículo 33 bis del Código Tributario, establece que mediante resolución fundada, el Servicio podrá exigir que los contribuyentes que lleven contabilidad comuniquen, junto con sus declaraciones, (i) información relativa a los balances o inventarios, con firma del representante y contador; (ii) la presentación de otros documentos tales como información contable, detalle de la cuenta de pérdidas y ganancias; (iii) demás antecedentes que justifiquen el monto de las obligaciones tributarias y de las partidas anotadas en la contabilidad.

Al respecto, debemos tener presente dos normas relevantes del Código Tributario: (i) el artículo 8° bis N° 5,⁴² introducido por la Ley N° 21.210, y (ii) el inciso primero del artículo 59,⁴³ modificado por la misma Ley.^{44 45}

Así, el sentido y alcance de las normas antes citadas es justamente otorgar una legítima confianza a los administrados, en cuanto una vez que se revisan las partidas, hechos y criterios jurídicos de los contribuyentes, y aún más, estos son rectificadas, esto es, en la práctica una aceptación de la actuación administrativa, o bien, no se prosigue con las actuaciones de fiscalización por el Servicio por los mismos conceptos, estos no pueden volver a ser revisados.

Como ocurre con todo procedimiento administrativo, tanto los requerimientos como las entregas y devoluciones de documentos deben constar por escrito y cumplir las características

⁴² “Que el Servicio no vuelva a iniciar un nuevo procedimiento de fiscalización, ni en el mismo ejercicio ni en los periodos siguientes, respecto de partidas, criterios jurídicos o hechos que ya han sido objeto de un procedimiento de fiscalización. Para estos efectos se considerará como un procedimiento de fiscalización aquellos que se inicien con una citación conforme al artículo 63. No obstante, el Servicio podrá formular un nuevo requerimiento por el mismo período, o los periodos siguientes, y por los mismos impuestos asociados, sólo si dicho nuevo requerimiento tiene por objeto un procedimiento de fiscalización referido a hechos distintos de los que fueron objeto del requerimiento anterior”.

⁴³ “Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá llevar a cabo procedimientos de fiscalización y revisión de declaraciones de los contribuyentes. Sin embargo, el Servicio no podrá iniciar un nuevo requerimiento, ni del mismo ejercicio ni en los periodos siguientes, respecto de partidas, criterios jurídicos o hechos que ya han sido objeto de un procedimiento de fiscalización, salvo que se trate de un nuevo requerimiento por el mismo período, o los periodos siguientes, y por los mismos impuestos asociados, si dicho nuevo requerimiento tiene por objeto un procedimiento de fiscalización referido a hechos distintos de los que fueron objeto del requerimiento anterior”.

⁴⁴ El Mensaje del Presidente de la República de la Ley N°21.210 indicó que: “Es por ello, que se hace una completa y exhaustiva revisión del artículo 8° bis , del artículo 8° ter y de varias normas que contemplan facultades fiscalizadoras y revisoras del Servicio, como lo son el artículo 33 y siguientes y 59 y siguientes del CT, contemplando correlativamente derechos a fiscalizaciones con fines, objetivos y plazos claros y específicos; derecho a que se le informe la situación tributaria y el estado de tramitación de un procedimiento; derecho a que se admita la acreditación de los actos, contratos, etc., mediante los medios probatorios que correspondan conforme al ordenamiento común y si se trata de actos suscritos en el exterior a que no se exijan requerimientos incumplibles; a obtener certificaciones de no existir gestiones pendientes; a no ser fiscalizados por las mismas partidas y períodos que ya han sido objeto de una fiscalización anterior; entre otros”.

⁴⁵ Vigentes a partir del 1 de marzo de 2020, por cuanto ninguna de estas normas se encuentra en las excepciones de diferimiento del texto legal de los artículos tercero, cuarto y quinto transitorio de la citada Ley N° 21.210

especiales que fijen las correspondientes instrucciones impartidas por la autoridad fiscal a los funcionarios.

Ahora, el propósito de la auditoría, hasta este punto, es establecer qué partidas de la contabilidad requieren una explicación de parte del contribuyente, que debe ser sustentada, y permite establecer respecto de qué hechos, o circunstancias de ellos, existe discordancia entre la administración tributaria y el contribuyente, lo que es muy relevante, ya que, en definitiva, en esta etapa se planta la semilla de lo que puede llegar a ser, en caso de un juicio, los hechos pertinentes y sustanciales controvertidos.

Este procedimiento se va desarrollando dentro de plazos que pueden ser más o menos acotados, lo que dependerá de la materia revisada y de otros factores que no es del caso analizar acá, por ejemplo, si la revisión obedece a una solicitud de devolución de impuestos presentada por el contribuyente, a si ella se origina dentro de un proceso en el que se verifica el impuesto a pagar, o si se trata de una auditoría de precios de transferencia.⁴⁶

En el caso que el funcionario a cargo de la revisión y el contribuyente no lleguen a un punto común, será necesario⁴⁷ emitir una citación, lo que lleva al Servicio de Impuestos Internos a fijar su posición respecto del caso, estableciendo con claridad su visión de los hechos, de los períodos ellos afectan y los tributos aplicables.

Antes, tras la respuesta del contribuyente solamente quedaba conciliar las partidas o emitir una liquidación fijando las diferencias de impuestos o una resolución respecto de partidas que no implicaban un cobro.

La Ley N° 21.039 incorporó un nuevo inciso tercero al artículo 63, que permite una instancia más para poder esclarecer el caso y prevenir el conflicto.

El nuevo inciso dispone que cuando “del tenor de la respuesta a la citación o de los antecedentes aportados resulte necesario solicitar al contribuyente que aclare o complemente su respuesta y, o [sic] presente antecedentes adicionales respecto de los impuestos, períodos y partidas citadas, podrá requerírsele para que así lo haga, dentro del plazo de un mes, sin que ello constituya una nueva citación. Los antecedentes requeridos en el ejercicio de esta facultad y que no fueren acompañados dentro del plazo indicado serán inadmisibles como prueba en el juicio, en los términos regulados en el inciso duodécimo del artículo 132 de este mismo Código”.

La norma antes transcrita podría prevenir conflictos innecesarios al precisar el ámbito dentro del cual existe discordia entre las partes, y dar una instancia para explicar y acreditar las circunstancias que podrían resolver la discordia.

⁴⁶ Dependiendo de la materia, puede ser aplicable artículo 59 del Código Tributario, el 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta o la Ley N° 18.320.

⁴⁷ Si bien ella es obligatoria solamente ante determinadas circunstancias, siempre es recomendable citar, de manera de prevenir conflictos que se habrían prevenido al pedir una explicación formal y detallada al contribuyente.

5.1 LA INADMISIBILIDAD PROBATORIA

Creemos interesante analizar la sanción judicial de inadmisibilidad probatoria que estuvo contemplada en el artículo 132 del Código Tributario hasta su derogación por la Ley N° 21.210, ya que parece apropiado efectuar ciertas aclaraciones que resultan indispensables para poder desterrar algunos errores comunes que se han extendido en las aulas al momento de referirse a ella.

Primero, es preciso indicar que no se trata de algo parecido a la institución anglosajona conocida como *discovery*. Al respecto, y simplificando una materia altamente compleja, es posible señalar que el llamado *discovery* es una institución propia del derecho procesal civil anglosajón que, en esencia, consiste en un procedimiento probatorio prejudicial, destinado a que las partes vayan requiriendo y entregando, bajo la supervisión del juez, toda la información y todos los elementos de prueba que puedan llegar a ser relevantes durante el juicio.⁴⁸

Es decir, no se relaciona con la carga probatoria del contribuyente de acompañar los documentos necesarios para probar la veracidad de sus declaraciones durante el procedimiento administrativo de fiscalización, ni con la carga de la prueba que pueda tener la administración fiscal si impugna esos documentos.⁴⁹

Igualmente, tampoco se identifica con la sanción judicial que le puede ser impuesta al contribuyente durante el procedimiento de reclamo por no haber acompañado documentos que fueron expresamente requeridos en una citación o en la solicitud de aclaración de la respuesta a la citación, cuando el juez considere que no se encontraba impedido de hacerlo, no se asemejan a la institución extranjera antes mencionada.

Segundo, es importante aclarar que, tal como lo explicó el Servicio de Impuestos Internos, al ser la inadmisibilidad probatoria una sanción que solamente puede ser impuesta por el juez tributario y aduanero, “no procede dar aplicación en sede administrativa a la norma de inadmisibilidad probatoria contenida en el artículo 132 del Código Tributario”.⁵⁰

Por ello, todas las pruebas presentadas en sede administrativa debían ser analizadas, debiendo pronunciarse el funcionario llamado a resolver el caso conforme al mérito de cada elemento probatorio acompañado.

⁴⁸ YABLON, Charles y LANDSMAN-ROOS, Nick (2012): “Discovery about Discovery: Sampling Practice and the Resolution of Discovery Disputes in an Age of Ever-Increasing Information”, *Cardozo Law Review*, Vol. 34, N° 2, pp. 719-779.

⁴⁹ Tal como lo instruyó el SII y lo comprendió la doctrina cuando el Código Tributario fue dictado. CHARAD DAHUD, Emilio; ROJAS LARRAÑAGA, Luis y VALDÉS BRIONES, Mario (1976): *El Código Tributario* (Santiago, Imprenta Lautaro), pp. 159 y 160.

⁵⁰ Circular N° 34, de 2018.

Finalmente, el impulso actual ha sido doble: suprimiendo de nuestro ordenamiento la inadmisibilidad probatoria judicial y reforzando legislativamente la obligación administrativa mediante la parte final del artículo 8° bis N° 8 que reitera que “el Servicio deberá apreciar fundadamente toda prueba o antecedentes que se le presenten”.⁵¹

6. HERRAMIENTAS PARA PREVENIR LAS DISPUTAS SOBRE LOS HECHOS

Analicemos ahora las instituciones que contempla nuestro derecho para prevenir un conflicto entre la autoridad tributaria y los contribuyentes respecto de los hechos.

6.1 ACUERDOS ANTICIPADOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En materia tributaria, los precios de transferencia están regulados por la ley interna y los convenios sobre doble tributación. En general, se refieren a los valores de bienes y servicios acordados por empresas relacionadas cuando ellas operan en jurisdicciones diferentes.

Los acuerdos anticipados son muy interesantes debido a que son un ejemplo de acuerdos probatorios celebrados en sede administrativa, por cuanto permiten que la autoridad y el contribuyente lleguen a un consenso respecto de la evidencia que se presenta para demostrar que un valor coincide con el que habrían acordado partes no relacionadas.

La regulación sobre precios de transferencia hace su debut en Chile en 1997, cuando se dictó la Ley N° 19.506,⁵² que modificó el artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Al poco andar, el legislador notó que “las normas actuales han sido en la práctica insuficientes”,⁵³ así que estas reglas fueron sustancialmente modificadas por la Ley N° 19.840.⁵⁴

Pero la regulación del artículo 38 siguió siendo insuficiente,⁵⁵ por lo que la Ley N° 20.630 dio una nueva estructura a esta normativa, que pasó a ubicarse en artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Con ello, estas reglas se adecuaron a la posición oficial de la OCDE, que se encuentra en las *Guías sobre precios de transferencias para empresas*

⁵¹ Al respecto, el proyecto de Circular reitera al respecto que: “(...) toda solicitud del contribuyente debe ser respondida por el Servicio a través de un acto administrativo, que se haga cargo de todas y cada una de las peticiones planteadas por el contribuyente, expresando las razones de hecho, de derecho y el razonamiento lógico y jurídico que permite arribar a una conclusión, haciéndose cargo de toda la prueba rendida apreciándola en conciencia y fundadamente, según lo preceptúa el artículo 8° bis del Código Tributario, objeto de esta instrucción, y el artículo 35 de la Ley N° 19.880”. (Circular en consulta ID 1552, “Proyecto de Circular de garantías, notificaciones, procedimientos administrativos y judiciales”), p. 6.

⁵² Ley N° 19.506, publicada en el Diario Oficial el 30 de julio de 1997.

⁵³ Historia de la Ley N° 19.840, p. 7.

⁵⁴ Ley N° 19.840, publicada en el Diario Oficial el 23 de noviembre de 2002.

⁵⁵ FLORES DURÁN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control* (Santiago, Thomson Reuters), pp. 123-124.

multinacionales y administraciones fiscales, que están siendo revisadas por dicho organismo internacional.⁵⁶

El mencionado documento, entre otras cosas, describe en detalle los métodos aceptados por la OCDE para asignar el valor de bienes y servicios involucrados en transacciones transfronterizas de empresas relacionadas que, en resumen, buscan establecer el precio comparable no controlado, el precio de reventa, el precio del costo adicionado, el margen neto transaccional y la división de utilidades.

La aplicación de cada método dependerá, entre otras cosas, de la información disponible debido a las circunstancias particulares del caso.

Los mencionados métodos son los que se conforman con el principio de plena competencia, que fue desarrollado por la OCDE en su *Informe sobre precios de transferencia y empresas multinacionales* de 1979, que concluyó que aquellos valores debían ser equivalentes a los que habrían acordado empresas no relacionadas.

En particular, los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia buscan predeterminar un precio, un valor o una rentabilidad respecto de transacciones que quedan sometidas a las reglas sobre precios de transferencia.

Una vez que se ha alcanzado el acuerdo, el mismo es obligatorio para la administración tributaria respecto de las operaciones y el tiempo que comprenda el respectivo acuerdo, que puede ser prorrogado. Con ello el contribuyente obtiene certeza jurídica.

7. HERRAMIENTAS PARA RESOLVER CONFLICTOS SOBRE LOS HECHOS

Tradicionalmente, la resolución de los conflictos que surgen entre la administración fiscal y los contribuyentes se ha llevado a cabo mediante procedimientos contencioso-administrativos que terminan con una sentencia judicial.

A modo de ejemplo, y sin intentar hacer un estudio exhaustivo de los procedimientos de reclamo en contra de los actos de la autoridad fiscal, es posible indicar que ya la Ley N° 1.515, sobre Alcoholes,⁵⁷ en su Título VIII, otorgaba jurisdicción al juez de letras para conocer de las controversias que surgieran en la aplicación de esa ley.

Dentro de los procedimientos judiciales, no ha sido inusual que existan formas de poner término al procedimiento diferentes de la sentencia.

Pero en materia tributaria, algunas de esas formas fueron objeto de férrea oposición por motivos que no analizaremos para no desviarnos del propósito de este estudio, pero podemos indicar que, finalmente, se aceptó la validez de la conciliación como forma de poner término al juicio tributario.

Hoy, nuestro ordenamiento jurídico contempla formas de resolución de conflictos mediante procedimientos administrativos, es decir, que son conocidos por el propio Servicio

⁵⁶ El año 2017 se publicó la última versión, pero a mayo de 2018 la OCDE todavía estaba trabajando en la revisión de algunos de los capítulos del documento.

⁵⁷ Ley N° 1.515, sobre Alcoholes, publicada en el Diario Oficial el 20 de enero de 1902.

de Impuestos Internos, y procedimientos contencioso-administrativos, que son conocidos por un tribunal.

7.1 EL CONTROL INTERNO DE LOS ACTOS DEL SII: DE LA RECONSIDERACIÓN A LA REPOSICIÓN

Siguiendo en esto a Olgúin Juárez, y yendo desde lo general a lo particular, podemos encontrar que la teoría nos entrega el concepto de extinción de los actos administrativos, que comprende todas las formas mediante las cuales el acto cesa de existir. Así, por ejemplo, si el acto ha cumplido con todos sus efectos, dejará de existir.⁵⁸

Luego, dentro de la extinción podemos encontrar el retiro del acto administrativo, que es una forma de poner fin al acto, antes que produzca todos sus efectos, mediante una manifestación de voluntad posterior que va en el sentido contrario.⁵⁹

Dentro del concepto de retiro antes mencionado, es posible encontrar dos recursos administrativos destinados a retirar un acto previamente dictado. Estos recursos autorizan y, en algunos casos, obligan a quien lo dictó, a dejarlo sin efecto.

La diferencia entre ambos recursos la encontraremos en el fundamento del retiro, por lo que, si el motivo que justifica el retiro del acto administrativo es la oportunidad o la conveniencia, estaremos ante la revocación del mismo; mientras que, si la justificación del retiro es la legalidad, hablaremos de la invalidación del acto administrativo.⁶⁰

En materia tributaria, un ejemplo de actos administrativos que se dejan sin efecto por motivos de oportunidad o conveniencia son, típicamente, aquellos que establecen ciertas obligaciones secundarias, como llevar el registro auxiliar de compras y ventas, que a partir de la Resolución Ex. N° 86, del 7 de septiembre de 2017, es un registro voluntario que no tiene incidencia en la determinación del impuesto al valor agregado. En el resto de los casos, lo más usual es que se dejen sin efecto por motivos de legalidad.

En la práctica, en nuestro derecho existen varios recursos destinados a que la propia administración fiscal deje sin efecto sus actos, que comparten las características mencionadas por la doctrina para la revocación y la invalidación.

Para no extender demasiado el ámbito de nuestro estudio, nos referiremos a los dos recursos que, en los hechos, han sido utilizados de forma más frecuente por los contribuyentes.

Partiendo con el que fue tempranamente utilizado, es posible señalar el recurso administrativo de reconsideración, que está contemplado en el artículo 9° de la Ley N° 18.575, sobre bases generales de la administración del Estado.

⁵⁸ OLGUÍN JUÁREZ, Hugo (1961): *Extinción de los actos administrativos. Revocación, invalidación y decaimiento* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), p. 31.

⁵⁹ OLGUÍN JUÁREZ (1961), p. 37.

⁶⁰ OLGUÍN JUÁREZ (1961), pp. 61 y ss.

Aquel recurso permite que la misma autoridad que dictó el acto recurrido lo deje sin efecto. Este recurso fue interpretado por el Servicio de Impuestos Internos en la Circular N° 57, de 2000, permitiendo una instancia adicional y previa para resolver las contingencias fiscales, sin tener que judicializar el caso.

Posteriormente, Ley N° 19.880, sobre bases de los procedimientos administrativos,⁶¹ implementó cambios fundamentales a los procedimientos administrativos, que fueron interpretados por la autoridad fiscal en la Circular N° 57, de 2006. En lo que interesa a este estudio, se interpretó el recurso de reposición, que faculta a la misma autoridad que dictó un acto, para modificarlo o dejarlo sin efecto, de manera previa a que el contribuyente presente el recurso contencioso-administrativo ante el respectivo tribunal.

La instrucción mencionada se refirió a este procedimiento como *revisión de la actuación fiscalizadora*, reconociendo, al menos de forma tácita, que el recurso de reposición es una instancia de control interno de los actos de la administración, por lo que, junto con pronunciarse respecto de la solicitud del contribuyente, funciona como un control del acto terminal del procedimiento de fiscalización, por lo que, entre otras cosas, quien está llamado a conocerlo debe verificar que se apliquen correctamente las interpretaciones oficiales, de manera que la ley tributaria tenga una aplicación uniforme a lo largo y ancho del país.⁶²

Posteriormente, la Ley N° 20.322, que creó los tribunales tributarios y aduaneros, estableció algunas modificaciones para el recurso de reposición en materia fiscal. Así, hoy ese recurso administrativo se encuentra regulado en el artículo 123 bis del Código Tributario y en los artículos 59 y siguientes de la Ley N° 19.880, que se siguen aplicando de manera supletoria respecto de todo lo que no ha sido expresamente modificado por la ley tributaria.

Posteriormente, el recurso administrativo de reposición en materia tributaria sufrió varias modificaciones respecto del plazo para interponerlo y de los efectos que su interposición tiene respecto del plazo del contencioso-administrativo que conoce el Tribunal Tributario y Aduanero.

La instrucción vigente sobre el procedimiento de reposición es la Circular N° 34, de 2018, la cual es muy interesante, porque nos recuerda los principios que deben guiar la actividad del Servicio de Impuestos Internos, como la buena fe, la imparcialidad, la justicia y equidad, entre otros, instruyendo a quienes deben conocer del recurso de reposición a velar por el respeto de esos principios.

Por último, es destacable que la instrucción establece una audiencia preliminar en la que se informa al contribuyente los antecedentes que resultan indispensables para resolver el recurso que ha interpuesto. Ello debería tender a facilitar la resolución del caso, al exponer de manera clara cuáles son los elementos de prueba que se requieren.

⁶¹ Ley N° 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, publicada en el Diario Oficial el 29 de mayo de 2003.

⁶² FLORES DURÁN y VERGARA QUEZADA (2014), pp. 316-319.

La nueva letra e) del artículo 123 bis consagró a nivel legal la audiencia inicial establecida previamente en la Circular N° 34, de 2018, para que el contribuyente “diga lo propio a sus derechos y acompañe a dicha audiencia los antecedentes requeridos que sean estrictamente necesarios para resolver la petición”.

Así también, como mencionamos, de acuerdo al artículo 6° A N° 7 del Código Tributario, el director del Servicio de Impuestos Internos conocerá del recurso jerárquico en contra de la resolución de la RAV del artículo 123 bis del mismo cuerpo normativo, produciendo el efecto de suspender el plazo para interponer el reclamo tributario del artículo 124 del Código Tributario, salvo que su interposición se declare fundadamente como inadmisibile por manifiesta falta de fundamento.

7.2 LA CONCILIACIÓN TRIBUTARIA

La Ley N° 21.039, publicada en el Diario Oficial el día 20 de octubre de 2017, tuvo como propósito reducir la cantidad de litigios existentes entre el Servicio de Impuestos Internos y los contribuyentes.

Luego, con la Ley N° 21.210 se estableció un nuevo inciso tercero del artículo 132 bis del Código Tributario que permite que el Tribunal Tributario y Aduanero que conozca el asunto, de oficio o a petición de parte, pueda llamar a las partes a conciliación en cualquier estado del juicio. Adicionalmente, el nuevo art. 132 ter establece un proceso de avenimiento extraordinario, que puede ser ejercido por una sola vez durante el juicio, en que el reclamante puede proponer bases de acuerdo ante el director del Servicio de Impuestos Internos, para luego ser autorizado por el Juez Tributario y Aduanero.⁶³

Esta posibilidad de mejora en la justicia tributaria se concreta solo en la medida que tanto la actividad del contribuyente como la del Servicio de Impuestos Internos se dirija hacia la superación de varios problemas que, como se explicó antes, normalmente tienen su origen en el procedimiento administrativo que concluyó con la expedición de los actos reclamados.

En nuestra experiencia profesional hemos podido constatar que gran parte de las mencionadas dificultades se relacionan con la prueba, y ello ocurre especialmente en la revisión de las grandes empresas, cuya auditoría tributaria requiere que se puedan sustentar una considerable cantidad de partidas porque, normalmente, en los registros contables de las grandes compañías se asientan decenas de miles de transacciones.

El objetivo de este trabajo no es agotar el tema estudiado, sino que desmitificar el reduccionismo con el que suele ser presentada esta materia, exponiendo las diversas circunstancias que van distribuyendo la carga de la prueba en el contribuyente y en el Servicio

⁶³ El nuevo artículo 132 ter del Código Tributario establece que “Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos precedentes, trabada la litis y existiendo una gestión pendiente, el reclamante podrá ocurrir ante el director, por una sola vez, para proponer las bases de un avenimiento extrajudicial sujeto a las mismas reglas y limitaciones dispuestas en el artículo anterior para la conciliación. Para estos efectos, no será necesario desistirse del reclamo”.

de Impuestos Internos de una forma bastante racional,⁶⁴ que dependerá de muchas circunstancias, todo ello, con el objetivo de mostrar las posibilidades que se abren durante la conciliación.

7.2.1 ASPECTOS GENERALES DE LA CONCILIACIÓN

Antes de examinar la conciliación en materia tributaria es necesario exponer de forma concisa las principales características de la institución estudiada, para ello seguiremos a Colombo Campbell.⁶⁵

Al respecto, es posible señalar que la conciliación se caracteriza por requerir de la existencia de un proceso, al que la conciliación pone fin. Es decir, antes que esté trabada la *litis* las partes podrían llegar a una transacción, por lo que, antes de ese momento no podemos hablar propiamente de una conciliación, debido a que ella es un acto procesal.

Otra característica esencial de la conciliación es que las partes deben estar de acuerdo. Sin un acuerdo podrá existir otro tipo de equivalente jurisdiccional, por ejemplo, una renuncia o un desistimiento, pero no existirá una conciliación.

En la conciliación existe una participación activa del juez, que comienza con el llamado a conciliación y continúa con la propuesta de bases de arreglo que hace a las partes. Esto ha sido visto como una garantía para una propuesta justa, lo que requiere de parte del juez un profundo conocimiento del derecho y del caso respectivo.

Solamente es posible llegar a un acuerdo respecto de las pretensiones de las partes, lo que es una consecuencia de la naturaleza procesal de la conciliación, que la limita al ámbito de competencia del juez que conoce la causa que, a su vez, está restringido por las pretensiones de los litigantes.⁶⁶

El llamado a conciliación es obligatorio para las partes, por lo que deben concurrir, sin perjuicio que no lleguen a un acuerdo.

El acuerdo conciliatorio produce el efecto de cosa juzgada, por lo que el acta de conciliación tendrá los mismos efectos que una sentencia ejecutoriada.

Por último, solamente es posible conciliar respecto de intereses de las partes que sean disponibles.

⁶⁴ Un interesante estudio, recientemente publicado en esta misma revista, nos recordó el contenido de las interpretaciones oficiales del Servicio de Impuestos Internos sobre la carga de la prueba en sede administrativa. Dichas instrucciones, en general, no se apartan de las reglas generales, por lo que vale la pena volver a estudiar aquellos documentos oficiales. CASAS FARIAS, Patricio (2019): “Consideraciones para la determinación de un estándar probatorio en el marco de la aplicación de sanciones tributarias”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 33-35.

⁶⁵ COLOMBO CAMPBELL, Juan (2014): *Los actos procesales* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), tomo II, pp. 406-407.

⁶⁶ A ese respecto, debemos considerar los nuevos incisos quinto y sexto del artículo 132 bis.

En el presente estudio nos avocaremos a la última característica de la conciliación, pues, para conocer el ámbito dentro del cual será operativa la institución, es imprescindible establecer qué aspectos del reclamo tributario contienen elementos que son disponibles por parte de la administración fiscal.

8. LOS HECHOS CONTROVERTIDOS EN EL PROCESO

Carnelutti nos dice que el proceso consiste en una serie de actos de conocimiento, los cuales se agotan con la sentencia.⁶⁷ Por lo mismo, al tramitar un proceso descartamos las doctrinas filosóficas más extremas que afirman que el conocimiento no es posible⁶⁸ o, también podríamos sostener, que el derecho procesal logra vencer el escepticismo al disponer de una metodología que exige acompañar evidencias y, tras el análisis que hace el tribunal de esa evidencia, se emite un juicio respecto de la ocurrencia de ciertos hechos y de sus circunstancias relevantes para la resolución del conflicto.

Así, contar con un proceso “implica que se admita la posibilidad de una determinación verídica de los hechos relevantes para la decisión a través del empleo de adecuados instrumentos probatorios”.⁶⁹

Ahora, al ser las normas jurídicas mandatos abstractos, que contienen supuestos de hecho, la etapa probatoria es indispensable para poder aplicar aquellos mandatos. Expresado de otra manera, debido a que ante la ocurrencia de ciertos hechos las normas imputan a ellos una consecuencia jurídica, es indispensable establecer que aquellos hechos ocurrieron.

A diferencia de lo que pasa con el derecho, que debe ser aplicado por el juez con independencia de si las partes creen que alguna norma es o no es aplicable al caso o, dicho de otra forma, los alegatos respecto del derecho no vinculan al juez, la posición de las partes en relación con la prueba vincula al juez, por lo que los hechos que deben ser probados son, precisamente, aquellos que, junto con ser pertinentes y sustanciales, son controvertidos.⁷⁰

Por ello, ante la ausencia de desacuerdo entre las partes respecto de la ocurrencia de un hecho en los documentos fundantes del proceso, él mismo queda acreditado,⁷¹ por ese motivo, el tribunal queda vinculado por la coincidencia de las partes respecto de los hechos del caso.

Es decir, cuando en los escritos que fijan las posiciones de las partes existe consenso respecto de un determinado hecho, no se requiere presentar prueba al respecto, en

⁶⁷ CARNELUTTI, Francesco (1947): *La prueba civil* (Buenos Aires, trad. de la 2ª ed. italiana, Ediciones Arayú), pp. 3-4.

⁶⁸ GONZÁLEZ, Rodrigo (2016): “Escepticismo y epistemología naturalizada”, en *Revista de Filosofía*, Vol. 58, pp. 53-68.

⁶⁹ TARUFFO, Michele (2008): *La prueba* (Buenos Aires, Marcial Pons), p. 233.

⁷⁰ *Cañoles Ramírez, Juan Luis con SII* (2014): Corte Suprema, 19 de marzo de 2014 (casación en el fondo), rol N° 5823-2013.

⁷¹ *Club de Deportes Naval S.A.D.P. con SII* (2015): Corte Suprema, 15 de abril de 2015 (casación en el fondo), rol N° 11461-2014.

consideración a que solamente deben ser acreditados los hechos que, junto con ser pertinentes y sustanciales, son controvertidos por las partes.

Normalmente, esta coincidencia ocurrirá debido a que las partes fundan su postura sobre la ocurrencia de un hecho, o el acontecimiento de un hecho es un presupuesto necesario para invocar el derecho que exigen.

Como se puede observar, a pesar que existe una discusión doctrinaria respecto del fundamento final de lo que hemos analizado,⁷² en definitiva, casi por definición, los hechos quedan comprendidos dentro de los elementos del proceso respecto de los cuales las partes pueden disponer, simplemente al no impugnarlos. Por lo mismo, debemos ahora analizar cómo esa posibilidad de disposición se manifiesta en materia tributaria.

En este punto es importante resaltar que nuestros tribunales han resuelto que la necesidad para producir la renta de los gastos corresponde a un hecho,⁷³ por lo que una de las materias que provoca una gran cantidad de litigios podría ver en la conciliación una forma de llegar a una solución satisfactoria para la administración y los contribuyentes.

9. LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS SOBRE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Requiere un acápite especial el conflicto que puede surgir de la aplicación de los convenios.

Un mismo hecho puede tener diferentes calificaciones para legislaciones igualmente distintas, por lo mismo, cuando dos jurisdicciones reclaman tener potestad para dejar afecto algún elemento de renta, pueden surgir disputas entre los países.

Los convenios deben resolver los conflictos que surgen entre el país de la fuente de la renta y el de la residencia del beneficiario de la renta. Pero esos conflictos pueden consistir en que ambas jurisdicciones consideran que el contribuyente es residente en ellas, o puede que ambos consideren como propia a la fuente de la renta.

Los convenios internacionales sobre doble tributación son, en sí mismos, una forma de evitar controversias entre distintas jurisdicciones, debido a que sus reglas distributivas resuelven los conflictos que se presentan entre dos legislaciones respecto de quien tiene derecho a cobrar impuestos por una determinada renta.

Dentro del plan BEPS, la acción 14 busca que el método de resolución de disputas entre países sea más eficaz y eficiente. Así, se promueve la mejora del procedimiento de acuerdo mutuo de disputas, especialmente respecto del tiempo que demoran esos acuerdos. Ello

⁷² HUNTER AMPUERO, Iván (2010): “El principio dispositivo y los poderes del juez”, *Revista de Derecho* (Valparaíso), N° 35, pp. 149-188.

⁷³ *Ingeniería y Construcciones El Tepual S.A. con SII* (2004): Corte Suprema, 28 de julio de 2004 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 4557-2003, considerando 8° y *Sociedad Comercial e Industrial Agromar Ltda. con SII* (2004): Corte Suprema, 27 de abril de 2004 (casación en el fondo), rol N° 3060-2003, considerando 25°.

debería permitir disminuir el riesgo que ocasiona la incertidumbre y reducir los espacios para la doble no tributación.⁷⁴

Es importante recordar que, en Europa, ya existía un Código de Conducta implementado a raíz de la Convención de Arbitraje, que regulaba varios aspectos prácticos de los procedimientos de acuerdo mutuo de los convenios sobre doble tributación, tales como determinar el momento en el que se somete el caso al procedimiento de acuerdo mutuo, las fases del procedimiento, la suspensión del cobro de los impuestos, entre otros.⁷⁵

Por su parte, la OCDE promueve un estándar mínimo que considera las mejores prácticas internacionales, que será monitoreado por la OCDE. Ellas, se refieren a la aplicación del artículo 25 del modelo de convenio de la OCDE.

Uno de los aspectos relevantes del procedimiento de acuerdo mutuo, es que comprende desacuerdos sobre la aplicación de las reglas locales anti abuso, cuando se considere que se oponen a lo acordado por los países en un convenio.

Otra forma de resolver los conflictos que surjan entre los países es el arbitraje. En el caso de Chile, en todos los convenios que ha suscrito dispone que el arbitraje procederá solamente si así lo acepta. Es decir, no tenemos arbitraje obligatorio.

10. CONFLICTOS SOBRE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY

La interpretación de la ley se ubica dentro del género de la interpretación textual o, dicho de otra forma, de las variadas acepciones del término, cuando la interpretación se refiere a la ley, se limita a la búsqueda del significado de textos normativos.⁷⁶

En nuestro derecho en particular, tal como lo ha señalado el profesor Baraona Sainz, la interpretación de la ley “es un proceso intelectual que consiste en establecer el correcto alcance de una norma jurídica”.⁷⁷

En dicho proceso el intérprete oficial, conforme a lo establecido en los artículos 19 al 24 del Código Civil, debe recurrir a textos: los de la ley interpretada, los de otras leyes que tratan de la misma materia, los de la historia de la ley, los de la doctrina y, por supuesto, del diccionario.

⁷⁴ OECD (2015): *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*, p. 9.

⁷⁵ FEINSCHREIBER, Robert y KENT, Margaret (2009): “Transfer Pricing Developments in the European Union - Part I: Arbitration”, *Corporate Business Taxation Monthly*, Vol. 10, pp. 37-44.

⁷⁶ GUASTINI, Riccardo (2018): *Interpretar y argumentar* (Madrid, 2ª ed., trad. del italiano de Silvina ÁLVAREZ, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales), pp. 21-29.

⁷⁷ BARAONA SAINZ, Juan Manuel (2013): “Facultad de interpretación del SII”, en Instituto Chileno de Derecho Tributario (ed.) *La facultad interpretativa del SII y los cambios de criterio* (Santiago, LegalPublishing - Thomson Reuters), p. 52.

En el caso particular de la facultad de interpretación que el legislador ha confiado al director del Servicio de Impuestos Internos, ella se limita a las leyes impositivas que son de competencia de esta repartición.⁷⁸

Sin embargo, debido a que el derecho común, entendido no solo como el derecho civil sino también como la legislación especial que sería aplicable en otra sede, ha sido llamado a integrar los vacíos del derecho tributario, la interpretación tributaria se extiende a esas normas.⁷⁹ Así, por ejemplo, la interpretación de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios puede depender del sentido y alcance de artículos del Código de Comercio.⁸⁰

Pero, cuando la ley ha facultado a otra autoridad para interpretar una ley sectorial, la interpretación tributaria debe deferencia a las interpretaciones administrativas correspondientes. Por ello, en aquellos casos en los que el legislador tributario recurre la norma de relación de la Ley sobre Mercado de Valores, la interpretación tributaria queda vinculada por la deferencia a las interpretaciones de la autoridad correspondiente.⁸¹

En este punto, es importante resaltar que para el contribuyente las interpretaciones oficiales del director del Servicio de Impuestos Internos no son obligatorias, por lo que puede declarar el tributo conforme a la interpretación que considere correcta, sin perjuicio que eso, probablemente, dará paso a una fiscalización y a un juicio.

En cambio, las interpretaciones del director del Servicio de Impuestos Internos son obligatorias para la administración fiscal. Por lo mismo, todo acto particular emitido en contravención de la interpretación oficial está viciado, debido a que se ha expedido en violación del artículo 42 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, que es una expresión del principio de inderogabilidad singular del derecho administrativo.⁸²

Sobre el punto anterior, se ha explicado que el “concepto de ordenamiento jurídico administrativo conlleva una manera de entender y aplicar el derecho administrativo, pues él supone una trabazón y una armonía dentro del conjunto, que presupone un cúmulo de normas ordenadas. Ese orden lo podemos establecer a través de una jerarquización, de una compatibilización, en una no antinomia, en definitiva, en una exigencia de coherencia normativa a la que el operador jurídico e intérprete debe obedecer”.⁸³

⁷⁸ GUZMÁN BRITO, Alejandro (2019): *La interpretación administrativa en el derecho chileno* (Santiago, 2ª ed., Thomson Reuters), pp. 25-29.

⁷⁹ VERGARA QUEZADA (2016), pp. 50-57.

⁸⁰ Véase Oficio N° 1.124, de 2018.

⁸¹ Véase Oficios N°s. 363, de 2018 y N° 728, de 2018. En especial, con la Ley N° 21.210, debemos tener presente la incorporación de los nuevos números 13 y 18 del artículo 8° del Código Tributario.

⁸² Al respecto, es interesante apreciar la incorporación del nuevo recurso jerárquico del artículo 6° letra A número 7 del Código Tributario.

⁸³ 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.

En otras palabras, el acto administrativo particular debe sujetarse a lo dispuesto en el resto de la pirámide legal, más porque el “acto particular debe subordinarse a todo el bloque la legalidad, en el orden jerárquico que se ha señalado aquí, sin importar la autoridad de que emane, y esto tiene muchísima importancia en el derecho público, porque un acto particular tiene que subordinarse al acto que es superior en la jerarquía”.⁸⁴

Entonces, los “actos administrativos de contenido particular no pueden vulnerar lo dispuesto en el reglamento, ni tampoco un acto de contenido general (una circular interna o una instrucción) ni tampoco dispensar su observancia. En consecuencia, la derogación singular iría en contra de la jerarquía normativa”.⁸⁵

En consecuencia, un acto particular del Servicio de Impuestos Internos que se aparta de lo instruido por su director, no está en conflicto con la instrucción, lo que supondría que sería sometido a un procedimiento de resolución de dicho conflicto, sino que, abiertamente, dicho acto administrativo está viciado, en consecuencia, debe ser dejado sin efecto por el propio Servicio de Impuestos Internos,⁸⁶ para lo que existen varias herramientas de control interno, entre las que se cuenta el recurso de reposición administrativa y, actualmente, con el nuevo recurso jerárquico.

Por último, es importante resaltar que, por ser los funcionarios parte del Servicio de Impuestos Internos, no es posible sostener que una determinada interpretación oficial no se aplicó a un acto particular debido a que se desconocía el oficio correspondiente, por ejemplo, porque no se publicó en el Diario Oficial, ya que, en rigor, la administración fiscal estaría desconociendo sus propios actos, lo que no es lícito en nuestro derecho.

11. EL ORIGEN DE LA FACULTAD INTERPRETATIVA DE LA AUTORIDAD FISCAL

Hoy los términos oficio y circular dan cuenta de los documentos expedidos por la administración mediante los cuales se dan a conocer las interpretaciones del director del Servicio de Impuestos Internos.

Pero esto no siempre fue así, debido a que, en Chile, por mucho tiempo se utilizaron diferentes palabras para referirse a los actos de la administración, tales como bando, decreto, decreto supremo, ordenanza, despacho, providencia, etc. Esta nomenclatura heterogénea da

⁸⁴ 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.

⁸⁵ BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2011): *Derecho administrativo general* (Santiago, 2ª edición, Abeledo Perrot / Thomson Reuters), p. 57.

⁸⁶ Para ello la Ley sobre Bases de los Procedimientos Administrativos contempla la invalidación.

cuenta de lo tardía que fue la teorización del acto administrativo, que recién da sus primeros pasos en Francia durante la década de 1880.⁸⁷

Si bien, a partir de 1960 la ley chilena hace una referencia expresa a la interpretación de la ley tributaria,⁸⁸ lo que ha llevado a destacados autores a pensar que el fenómeno que analizamos aparece formalmente en esa fecha, esto es un error, como pasamos a examinar.

Así, la facultad objeto de nuestro estudio, en rigor, fue otorgada al jefe máximo de la administración fiscal mucho antes que ocurrieran las grandes reformas de la década de 1960.

De hecho, la facultad es tan antigua como la administración fiscal, porque cuando en 1902 se dictó la Ley N° 1.515,⁸⁹ se dispuso en el artículo 130 N° 8 que el administrador (nombre que recibía la jefatura de la Administración del Impuesto sobre Alcoholes), podía impartir “las órdenes e instrucciones del caso a los inspectores i sub-inspectores para el desempeño de las funciones que les corresponden”.

Estas primeras órdenes e instrucciones, que formalmente se materializaron en circulares, se pronunciaron sobre los más variados aspectos del funcionamiento de la administración, muchas veces relacionados con la gestión interna, por lo que no resultan de gran interés para la materia estudiada.⁹⁰

Sin embargo, por supuesto que podemos encontrar circulares que contienen interpretaciones de la ley que influyen sobre actos de la administración que afectan a los contribuyentes. Estas instrucciones buscaban que la ley se aplicara de manera uniforme y que se previnieran conflictos que “fácilmente habrían podido evitarse”.⁹¹

Así, en la Circular N° 388, de 1902, se concluye que los propietarios y arrendatarios de viñas que no hayan prestado declaración de no destilar, deberán ser considerados como destiladores y, por lo tanto, inscritos en el correspondiente rol para efectos del pago del tributo.

Una de las particularidades que podemos ver en este período fue que las interpretaciones administrativas no siempre fueron del todo independientes. Por ejemplo, al leer la Circular N° 202, de 1903, podemos constatar que en ella se explica que, al existir dudas sobre la vigencia de una ley que modificaba las tasas, la administración pidió al Ministerio de

⁸⁷ BOCKSANG HOLA, Gabriel (2015): *El nacimiento del derecho administrativo patrio de Chile (1810-1960)* (Santiago, Thomson Reuters), pp. 555-556.

⁸⁸ Decreto con Fuerza de Ley N° 284, de Hacienda, de 1960, publicado en el Diario Oficial el 5 de abril de 1960.

⁸⁹ Ley N° 1.515, sobre Alcoholes, publicada en el Diario Oficial el 20 de enero de 1902.

⁹⁰ Al efecto, es posible consultar la recopilación de circulares emitidas a partir de 1902, que fueron publicadas en 1912 por la autoridad fiscal. Administración Jeneral de Impuestos (1912): *Alcoholes, tabacos, barajas i vinos. Leyes, decretos i circulares (1902-1911)* (Santiago, Imprenta, Litografía i Encuadernación Barcelona), pp. 280 y ss.

⁹¹ Circular N° 3.735, de 1903.

Hacienda que requiriera un pronunciamiento del fiscal de la Corte Suprema, el que fue comunicado a los funcionarios mediante ese documento.

En otras ocasiones, al resolver un caso concreto se terminaba comunicando a los funcionarios la interpretación oficial de la ley, como ocurrió en la Circular N° 453, de 1902, que, al explicar la clausura de una fábrica de alcohol, interpreta que dicha medida no impide el ejercicio del resto del giro comercial del infractor.

Más tarde, esta facultad interpretativa fue heredada por la Dirección General de Impuestos Internos, cuya máxima autoridad, conforme se dispuso en el artículo 7° letra d) del D.F.L. N° 1.730, de Hacienda de 1927,⁹² se encontraba facultada para expedir “las circulares, órdenes de servicio e instrucciones que estime convenientes dirigir al personal del servicio para facilitar la correcta aplicación de los impuestos y la observancia de las leyes inspectivas [sic]”.

Entonces, aclarado el origen de la facultad de interpretación de la ley fiscal, examinemos brevemente cómo se ha desarrollado en nuestro país esta herramienta de prevención del conflicto fiscal.

11.1 POR QUÉ LOS ACTOS QUE CONTIENEN LAS INTERPRETACIONES DE LA AUTORIDAD FISCAL NO SON RECURRIBLES

Las interpretaciones son obligatorias para los funcionarios de la administración fiscal,⁹³ pero no lo son para los contribuyentes, por lo mismo, los oficios y circulares que contienen las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos no son recurribles.⁹⁴

Sin embargo, se puede recurrir de los actos administrativos que emplean esas interpretaciones, es decir, el acto recurrible es aquel en el que la interpretación es aplicada.

Esto es de toda lógica, porque si consideramos que las interpretaciones podrían ser, a lo más, un peligro para el contribuyente, tiene todo el sentido del mundo que el acto recurrible sea la liquidación o la resolución que pone en práctica en el caso concreto la interpretación oficial del Servicio de Impuestos Internos.

Si la regla fuera la contraria, alguien podría incluso sostener que, si los contribuyentes no recurrieron dentro de plazo en contra de las interpretaciones oficiales, estas últimas quedarían firmes, y no podrían ser sometidas al control judicial posteriormente, lo que es, evidentemente, absurdo.

⁹² D.F.L. N° 1.730, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 26 de agosto de 1927.

⁹³ En virtud de lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos en relación con el artículo 7° de la Ley N° 18.575, Orgánica de Bases de la Administración del Estado.

⁹⁴ Conforme a lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario.

12. MEDIOS PARA PREVENIR LAS DISPUTAS RESPECTO DE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA

Como hemos visto, en nuestro derecho se han ido implementado diferentes instituciones que permiten prevenir los conflictos fiscales, siendo muy relevantes para nuestro estudio aquellos que surgen de la interpretación de la ley.

Por ello, en un momento, revisaremos con mayor detalle los medios que permiten prevenir y resolver los conflictos en materia de hermenéutica legal, lo que permite no tener que llegar a judicializar un desacuerdo entre el contribuyente y la administración tributaria.

Para evitar repeticiones, nos limitaremos a indicar que los conflictos sobre interpretación pueden, igualmente, ser resueltos en las instancias previamente analizadas, por lo que, a continuación, nos limitaremos a estudiar las herramientas que son propias de la interpretación de la ley tributaria.

12.1 EL MÉTODO COMO FORMA DE CONTROL DEL RESULTADO DE LA INTERPRETACIÓN

No es algo novedoso sostener que la noción misma de jurisprudencia, entendido el término como ciencia del derecho, descansa sobre la existencia de un método que permita demostrar su validez.⁹⁵ Es decir, sin un método adecuado que permita la revisión de la corrección de una interpretación, el derecho como ciencia simplemente se derrumba.

Adicionalmente, si no contáramos con un método que permitiera a distintas personas llegar a un resultado, al menos similar,⁹⁶ el derecho tendría severos problemas para cumplir con su función principal, que es proveer seguridad jurídica al grupo humano al que las reglas van dirigidas.⁹⁷

Tal como lo ha destacado la doctrina más autorizada, en “la mayor parte de los casos (si no siempre), un enunciado normativo expresa significados distintos según que se lo someta a uno u otro método interpretativo”.⁹⁸

Así lo dicho, si nuestra ley no contemplara un método de interpretación que permitiera una revisión, al menos medianamente objetiva, del resultado hermenéutico, sería posible proponer las interpretaciones más variadas de una misma regla, simplemente seleccionando de manera arbitraria diferentes métodos interpretativos o incluso limitándose utilizar partes o elementos aislados de un método más amplio.

⁹⁵ LARENZ (2010), pp. 25-28.

⁹⁶ 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. 35-36.

⁹⁷ MILLAS, Jorge (2012): *Filosofía del derecho* (Santiago, Ediciones UDP), pp. 340-365.

⁹⁸ GUASTINI (2018), p. 64.

Es importante notar que no se está afirmando que exista un único sentido y alcance verdadero de la ley aplicable a cada caso, al que cualquiera pueda llegar siguiendo el método, como si se tratara de comprobar una hipótesis mediante un experimento químico o físico.⁹⁹

La sola idea de que la ley fiscal pueda tener un único sentido verdadero y alcance para cada uno de los casos que se pueda presentar no se compadece con la realidad, sea porque los textos legales emplean conceptos imprecisos,¹⁰⁰ o porque ellos son el resultado de sistemas históricos que se modifican mediante complejas negociaciones de posiciones que, en muchos casos, incluso pueden tener como resultado una contradicción.¹⁰¹

Como toda obra humana, las leyes son textos imperfectos, por lo que resulta incluso arrogante afirmar que es posible llegar a la única solución correcta para cada uno de los casos posibles. Sin embargo, precisamente por aquel motivo, la interpretación administrativa debe proveer seguridad jurídica mediante la vinculación de los funcionarios a ellas.

Por ello, si no existe un criterio oficial sobre un caso, los funcionarios están obligados a consultar al director del Servicio de Impuestos Internos para poder resolverlo,¹⁰² y mientras no exista un cambio oficial de criterio, deben seguir la interpretación contenida en el oficio o circular más reciente sobre la materia.¹⁰³

De ser un cambio de criterio más gravoso para los contribuyentes, el mismo solamente puede ser aplicado a los hechos ocurridos posteriormente a la publicación del nuevo criterio.¹⁰⁴

Sobre el punto anterior, es importante recordar que entre los elementos básicos de la moralidad intrínseca de una norma se encuentra, precisamente, que ella sea promulgada de forma previa a los hechos a los que se aplicará, porque es la única manera mediante la cual

⁹⁹ Sobre la objetividad entendida en ese sentido ver VALENZUELA CORI, Rodrigo (1999): *Los sueños de la razón* (Santiago, RIL Editores), pp. 15-32.

¹⁰⁰ Por ejemplo, la expresión “materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión” que, en un principio, se interpretó que comprendía solamente aquellas obras audiovisuales grabadas en un soporte físico, por lo que se excluían, entre otras formas de reproducción, la transmisión satelital, criterio que fue modificado. Oficio N° 2.228, de 2017 y Oficio N° 2.227, de 2017.

¹⁰¹ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019): “Los sistemas de imposición a la renta”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 21, pp. 95-151.

¹⁰² Conforme lo dispone el artículo 45 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

¹⁰³ Sobre este punto profundizaremos en los siguientes acápite.

¹⁰⁴ Por ejemplo, los Oficio N° 122, de 2018; Oficio N° 146, de 2016, Oficio N° 1.427, 2015; Oficio N° 2.172, de 2013.

las personas pueden adecuar su conducta a ellas,¹⁰⁵ lo cual demanda, además, la irretroactividad de la norma más gravosa.¹⁰⁶

Respecto de la ley tributaria, podemos indicar que ella es interpretada por el Servicio de Impuestos Internos siguiendo el método establecido en los artículos 19 al 24 del Código Civil,¹⁰⁷ debido a que, de manera expresa, el artículo 2º del Código Tributario dispone que los vacíos de la ley fiscal sean llenados por el derecho común que, en este caso, comprende al derecho civil y a leyes especiales.

La existencia de un método permite que el resultado del proceso pueda ser revisado por un tercero, es decir, el método permite establecer un criterio de validación del resultado.¹⁰⁸

De esta manera, el intérprete no puede imponer sus propios valores por sobre lo decidido en el proceso constitucional en el que se formó la ley, en el cual, diferentes visiones del mundo se enfrentaron para llegar a un punto común, que es la regla positiva que el Servicio de Impuestos Internos puede interpretar con objetividad gracias a la existencia de un método establecido en la ley.

Es decir, el hecho que exista un método de interpretación previene la arbitrariedad, y permite que las interpretaciones sean controladas utilizando el mismo método, lo que otorga mayor objetividad al proceso, y tiende a proveer certeza jurídica.

12.2 INTERPRETACIONES OFICIALES, PÚBLICAS Y OBLIGATORIAS PARA LOS FUNCIONARIOS

Debido a que el contribuyente debe cumplir con la ley fiscal, determinando y declarando su obligación tributaria, es natural que ello demande del Servicio de Impuestos Internos interpretaciones oficiales y públicas, en las que se dé a conocer el sentido y alcance de la ley fiscal.

Si los contribuyentes no tuvieran ninguna forma de conocer cómo el Servicio de Impuestos Internos interpreta la ley, no tendrían ninguna posibilidad de adecuar sus conductas a la interpretación menos riesgosa, es decir, no podrían ordenar sus negocios de la forma que, previsiblemente, menos conflictos pueda ocasionar.

¹⁰⁵ FULLER, Lon (1969): *The Morality of Law* (New Haven, 2ª ed., Yale University Press), pp. 49-62.

¹⁰⁶ Lo que ha sido recogido en el Código Tributario y en la Ley sobre Bases de los Procedimientos Administrativos.

¹⁰⁷ Entre los ejemplos de interpretaciones administrativas recientes que de manera expresa se refieren a la interpretación de la ley tributaria conforme a las reglas del Código Civil, podemos citar los Oficios N° 705, de 2018 y N° 561, de 2017 y la Circular N° 41, de 2016.

¹⁰⁸ SILVA ARÉVALO, Eduardo (2005): “Paul Ricoeur y los desplazamientos de la hermenéutica”, *Teología y Vida*, Vol. XLVI, pp. 198-199.

Por eso, la existencia de interpretaciones oficiales, públicas y obligatorias para los funcionarios, es una medida preventiva de los conflictos sobre interpretación de la ley.¹⁰⁹ Dada su importancia, ella ha sido recogida en el artículo 8° bis N° 13 del Código Tributario.

12.3 LA DIFUSIÓN DEL CONOCIMIENTO DE LAS INTERPRETACIONES DE LA LEY TRIBUTARIA Y LA PREVENCIÓN DEL CONFLICTO FISCAL

El trabajo de interpretación y difusión del conocimiento de las instrucciones impartidas a los funcionarios en materia de impuestos ha sido intenso, y se remonta a principios del siglo pasado,¹¹⁰ cuando la antigua Dirección General de Impuestos, nombre que recibía la actual Dirección Nacional, impartía instrucciones sobre el sentido y alcance de la ley fiscal.

Existe un caso que es particularmente ilustrativo debido a que muestra el aspecto de difusión del conocimiento tributario que las instrucciones dirigidas a los funcionarios tienen entre los contribuyentes.

Así, podemos ver que, tras explicar la importancia de la contabilidad para la aplicación del impuesto a los tabacos, la autoridad tributaria indica que estima “del caso dar instrucciones al personal, para que a su vez las haga conocer a los señores fabricantes, sobre la forma de hacer las anotaciones en los libros de contabilidad cuyos modelos están ya repartidos en diferentes zonas”.¹¹¹

En materia de difusión e interpretación comprensiva de la ley fiscal se dio un salto cualitativo en la década de 1960, período que vio las grandes modificaciones legales a la estructura de la administración tributaria¹¹² y las principales leyes impositivas, entre ellas, a

¹⁰⁹ THURONYI y ESPEJO (2013), p. 7. Al respecto, es importante tener presente el artículo 8° bis N° 13: “Tener certeza de que los efectos tributarios de sus actos o contratos son aquellos previstos por la ley, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización que corresponda de acuerdo con la ley. Al respecto, el Servicio deberá publicar en su sitio web los oficios, resoluciones y circulares, salvo aquellos que sean reservados en conformidad con la ley. Asimismo, el Servicio deberá mantener un registro actualizado de los criterios interpretativos emitidos por el Director en ejercicio de sus facultades interpretativas o por los Directores Regionales en el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 6, letra B N° 1, y de la jurisprudencia judicial en materia tributaria.”

¹¹⁰ Ejemplos interesantes son la Circular N° 3.793, de 9 de agosto de 1923, sobre contribución de herencias y donaciones, y la Circular N° 4.182, de 7 de septiembre de 1923, sobre disposiciones de carácter general.

¹¹¹ Inciso segundo del N° 1 de la Circular N° 3.110, de 23 de junio de 1921, sobre instrucciones para la contabilidad de las fábricas elaboradoras de tabacos.

¹¹² Como indicamos antes, el Servicio de Impuestos Internos proviene de la antigua Administración del Impuesto sobre Alcoholes, establecido por la Ley N° 1.515, publicada en el Diario Oficial el 20 de enero de 1902, a la que le fue encomendando la administración de otros impuestos específicos. BARROS LYNCH, Patricio (1929): *Curso de legislación tributaria de Chile* (Santiago, Talleres Gráficos Express), pp. 7-8. Luego, la administración tributaria parte del proceso de reformas ocurridas en la década de 1920, particularmente, por el D.F.L.

la Ley sobre Impuesto a la Renta,¹¹³ lo que fue acompañado de un esfuerzo de sistematización sin precedentes en nuestro país.

Dentro del proceso de modernización del Servicio de Impuestos Internos, se estimó que era necesario crear un manual oficial que sirviera tanto a los miembros de la administración como a los contribuyentes.

Así, entre 1963 y 1964, se publicaron los distintos volúmenes del *Manual del Servicio de Impuestos Internos*, utilizando al efecto un formato de hojas sueltas, lo que facilitaría su actualización. Esto implicó un esfuerzo de la administración fiscal, que destinó importantes recursos humanos y materiales a esta titánica tarea.¹¹⁴

Más tarde, al normalizarse la actividad del Servicio de Impuestos Internos, fue satisfecha la necesidad de actualización de las instrucciones oficiales mediante suplementos y, posteriormente, se volvió a recurrir a circulares, que es el formato usado hasta nuestros días.

Actualmente, mediante su sitio web, el Servicio de Impuestos Internos publica en su sitio de internet las interpretaciones oficiales de la ley tributaria, de manera de poder llegar a la mayor cantidad de contribuyentes.

Igualmente, en el sitio de internet el Servicio de Impuestos Internos ha clasificado los documentos de manera didáctica en una aplicación llamada Administrador de Contenido Normativo.¹¹⁵

Aquella herramienta es parte del legado que nos dejó uno de los funcionarios más destacados de la administración fiscal, don René García Gallardo quien, por muchos años, dedicó su vida profesional a la interpretación de la ley tributaria como Subdirector Normativo.

Como se puede apreciar, desde que fue creado hace más de cien años, el Servicio de Impuestos Internos ha sido muy activo en materia de interpretación y difusión, emitiendo circulares, que sistematizan una materia, y oficios, que se refieren a casos particulares.

Nº 1.730, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 26 de agosto de 1927; que fue derogado por la Ley Nº 5.686, publicada en el Diario Oficial el 17 de septiembre de 1935; que fue derogada por el D.F.L. Nº 275, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 3 de agosto de 1953; que fue derogado por el D.F.L. Nº 284, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 5 de abril de 1960.

¹¹³ La Ley Nº 15.564, publicada en el Diario Oficial el 14 de febrero de 1964, modificó las leyes sobre impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones e impuesto a la renta.

¹¹⁴ NOWAK, Norman (1970): *Tax Administration in Theory and in Practice with Special reference to Chile* (Nueva York, Praeger Publishers), pp. 54-67.

¹¹⁵ La aplicación llamada *Administrador de Contenido Normativo* puede ser consultada en línea en <<https://www3.sii.cl/normaInternet/>>. De la misma manera, recientemente se incorporaron las secciones “Consulta pública de normas” y “Administrador de contenido de Jurisprudencia”.

Como las instrucciones impartidas por la Dirección Nacional son vinculantes para todos los funcionarios de la administración tributaria, ellas son particularmente relevantes para el derecho fiscal, debido a que permiten que los funcionarios apliquen de manera uniforme las normas impositivas en todo el territorio nacional, previniendo la arbitrariedad y respetando el principio de igualdad ante la ley y su corolario el principio de igualdad en la repartición de las cargas públicas.

12.4 LAS CONSULTAS SOBRE ELUSIÓN

Las leyes N° 20.880 y N° 20.899 incorporaron la consulta vinculante en materia de elusión, que ha resultado ser una gran herramienta para proveer seguridad en las relaciones jurídicas, debido a que los contribuyentes pueden obtener un pronunciamiento previo respecto de los hechos y circunstancias de un caso determinado, lo que evita conflictos posteriores.

La Ley N° 21.210 amplió el ámbito de estos pronunciamientos a las normas antielusivas especiales e hizo modificaciones procedimentales que no es del caso analizar.

Vale la pena preguntarse qué diferencia importante existe entre estas interpretaciones de la ley y las que regularmente se hace en los oficios que se refieren a casos concretos.

Al respecto, se podría pensar que ellas se asimilan a las decisiones anticipadas que existen en el derecho comparado.

Pero, considerando el amplio significado que se ha dado a las decisiones anticipadas de la autoridad fiscal,¹¹⁶ los oficios del director del Servicio de Impuestos Internos, que se pronuncian a solicitud de un particular respecto de un caso concreto, dando a conocer la interpretación de la ley fiscal aplicable en la especie, califican dentro de dicho concepto general.

Por ello, el hecho de anticiparse el pronunciamiento a la ocurrencia de los hechos no es un punto novedoso en nuestro sistema.

La novedad de las consultas vinculantes sobre elusión se encuentra en que se trata de pronunciamientos que resuelven un caso concreto antes de que ocurra, por lo mismo, lo resuelto no puede ser modificado, por lo menos en la medida que los hechos analizados se mantengan.

Lo anterior difiere a lo que ocurre con las interpretaciones regulares de la ley fiscal, que pueden ser reconsideradas posteriormente por la administración tributaria. Obviamente, sin

¹¹⁶ “A more or less binding statement from the Revenue authorities upon the voluntary request of a private person, concerning the treatment and consequences of one or a series of contemplated future actions or transactions”. ELLIS, Maarten (1999): “General report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 84b, p. 22.

perjuicio de las limitaciones propias que imponen sobre el actuar de la autoridad fiscal los principios de buena fe y confianza legítima.¹¹⁷

Otro elemento novedoso fue la privacidad del pronunciamiento anticipado, que no se había presentado en el caso de los oficios normales, que son publicados una vez que se elimina la individualización del consultante y otros datos que queden bajo el deber de reserva tributaria. Esto fue parcialmente modificado por la Ley N° 21.210, que dispuso que se debe publicar un extracto con los puntos esenciales de la respuesta y los antecedentes generales que permitan su entendimiento.

En el derecho comparado son comunes los pronunciamientos anticipados privados, presentándose las más diversas características respecto de ellos, que no analizaremos por exceder con creces el ámbito de este trabajo.¹¹⁸

Por su parte, las consultas no vinculantes comparten las características de los pronunciamientos sobre casos particulares contenidos en los oficios, por lo que, al igual que estos, se hacen públicos.

12.5 LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN

La ley tributaria normalmente es compleja, a lo que se suma que la realidad de los negocios es muy variada, por ello, los miembros de la administración fiscal se deben enfrentar a dos desafíos, por un lado, deben aplicar una ley compleja y, por otro lado, deben conocer una infinidad de circunstancias particulares de diversos tipos de contribuyentes.

La Ley N° 20.899, otorgó al director del Servicio de Impuestos Internos nuevas facultades en la letra q) del artículo 7°, entre las que se encuentra la de “establecer acuerdos u otras acciones orientadas a promover el cumplimiento tributario”.

El ejercicio de esta facultad ha dado paso a varios acuerdos sobre colaboración tributaria que se han suscrito con diversos gremios, lo que permite un diálogo fluido respecto de las dificultades que estos contribuyentes encuentran al aplicar la ley tributaria en su sector.

El conocimiento por parte del Servicio de Impuestos Internos de la realidad de los diferentes sectores de la economía, mediante el diálogo que surge de la aplicación de los acuerdos de colaboración ha permitido prevenir conflictos innecesarios, que habrían surgido del desconocimiento de las particularidades de cada tipo de negocios.

¹¹⁷ FLORES DURÁN, Gloria (2019): “El ejercicio de la buena fe de las funciones de la Administración Tributaria”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 5, pp. 207-224.

¹¹⁸ Sin perjuicio de lo indicado, al respecto es posible consultar los trabajos de la doctrina extranjera sobre la materia. SAWYER, Adrian (2002): “*Comparing New Zealand’s private rulings system and its features with selection of international private rulings systems what is there in common*”, *Journal of Australian Taxation*, Vol. 5 N° 3, pp. 440-465.

13. CONCLUSIÓN

Existe una tendencia a nivel internacional que promueve implementar procedimientos alternativos de solución de conflictos que permitan aliviar a los tribunales de cargas innecesariamente altas de casos que, dadas las instancias oportunas, se habría evitado.

Siguiendo las recomendaciones internacionales sobre la materia, la ley vigente en Chile contempla diversas herramientas para prevenir los conflictos fiscales, como también formas alternativas a la sentencia judicial para resolverlos.

Entre los ejemplos más recientes, se pueden mencionar la mejora en los procedimientos administrativos de fiscalización y reposición y de la inclusión de la conciliación en el juicio tributario constituyen una gran oportunidad para que los operadores del derecho tributario puedan prevenir el conflicto, aclarando sus posiciones y mejorando la prueba producida en sede administrativa y judicial.

Ello debería tender a facilitar la labor de los jueces, permitiendo una mejora sustancial en los procedimientos judiciales, lo que permitirá mejorar la percepción de los ciudadanos respecto de la justicia tributaria.

Dentro de las herramientas de prevención, la interpretación de la ley tributaria es una pieza fundamental del sistema tributario por varios motivos, entre los que se encuentra el permitir a los contribuyentes, que están obligados a determinar las obligaciones tributarias, conformarse con criterios oficiales, uniformes, que son obligatorios para los funcionarios.

Es decir, permite minimizar el ámbito de conflicto entre la administración fiscal y los contribuyentes. Ello, evidentemente, exige que los controles internos del Servicio de Impuestos Internos operen de manera efectiva.

Por ello, es tan importante el trabajo que ha desarrollado la administración fiscal nacional desde su creación, de dar a conocer los criterios oficiales a contribuyentes y funcionarios, lo que permite una aplicación uniforme de la ley, reduce la posibilidad de un actuar arbitrario, al servir la interpretación como un estándar de comparación de las conductas de los funcionarios.

14. BIBLIOGRAFÍA

Administración Jeneral de Impuestos (1912): *Alcoholes, tabacos, barajas i vinos. Leyes, decretos i circulares (1902-1911)* (Santiago, Imprenta, Litografía i Encuadernación Barcelona).

AGUAYO GAJARDO, Octavio y GONZÁLEZ BAEZA, Joaquín (2019): *Análisis de jurisprudencia del requerimiento por inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso segundo del artículo 768 del código de procedimiento civil en materia tributaria*. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile

BARAONA SAINZ, Juan Manuel (2013): “Facultad de interpretación del SII”, en Instituto Chileno de Derecho Tributario (ed.) *La facultad interpretativa del SII y los cambios de criterio* (Santiago, LegalPublishing-Thomson Reuters).

BARROS LYNCH, Patricio (1929): *Curso de legislación tributaria de Chile* (Santiago, Talleres Gráficos Express).

BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2011): *Derecho administrativo general* (Santiago, 2ª edición, Abeledo Perrot / Thomson Reuters).

BOCKSANG HOLA, Gabriel (2015): *El nacimiento del derecho administrativo patrio de Chile (1810-1960)* (Santiago, Thomson Reuters).

CARNELUTTI, Francesco (1947): *La prueba civil* (Buenos Aires, trad. de la 2ª ed. italiana, Ediciones Arayú).

CASAS FARIÁS, Patricio (2019): “Consideraciones para la determinación de un estándar probatorio en el marco de la aplicación de sanciones tributarias”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 11-40.

CASAS FARIÁS, Patricio (2020): “Fundamentación de los actos administrativos y valoración probatoria, a partir de la modernización tributaria de la Ley N° 21.210”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 7, pp. 54-81.

CHARAD DAHUD, Emilio; Rojas Larrañaga, Luis y Valdés Briones, Mario (1976): *El Código Tributario* (Santiago, Imprenta Lautaro).

COLOMBO CAMPBELL, Juan (2014): *Los actos procesales* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

COUTURE, Eduardo (1978): *Fundamentos del derecho procesal civil* (Buenos Aires, 3ª ed., Depalma).

Diario Financiero (2015): *Justicia tributaria teme colapso: causas se disparan en medio de atraso de ley*, edición del 20 de julio de 2015, pp. 22-23.

Economía y Negocios (2017): La compleja situación de los TTA: 2.309 causas acumuladas y sentencias pueden demorar, en promedio, más de 2 años. En línea <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=336852>>. [Consultado el 11 de diciembre de 2020].

ELLIS, Maarten (1999): “General report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 84b.

FEINSCHREIBER, Robert y Kent, Margaret (2009): “Transfer Pricing Developments in the European Union - Part I: Arbitration”, *Corporate Business Taxation Monthly*, Vol. 10, pp. 37-44.

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

FLORES DURÁN, Gloria (2019): “El ejercicio de la buena fe de las funciones de la Administración Tributaria”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 207-224.

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

- FULLER, Lon (1969): *The Morality of Law* (New Haven, 2ª ed., Yale University Press).
- GONZÁLEZ, Rodrigo (2016): “Escepticismo y epistemología naturalizada”, en *Revista de Filosofía*, Vol. 58, pp. 53-68.
- GUASTINI, Riccardo (2018): *Interpretar y argumentar* (Madrid, 2ª ed., trad. del italiano de Silvina Álvarez, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales).
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2019): *La interpretación administrativa en el derecho chileno* (Santiago, 2ª ed., Thomson Reuters).
- Historia de la Ley N° 21.039.
- Historia de la Ley N° 19.840.
- HUNTER AMPUERO, Iván (2010): “El principio dispositivo y los poderes del juez”, *Revista de Derecho* (Valparaíso), N° 35, pp. 149-188.
- IMF y OECD (2018): *Update on Tax Certainty. Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*.
- LARENZ, Karl (2010): *Metodología de la ciencia del derecho* (Barcelona, trad. de la 4ª ed. alemana de M. RODRÍGUEZ MOLINERO, Ariel Derecho).
- MILLAS, Jorge (2012): *Filosofía del derecho* (Santiago, Ediciones UDP).
- MOSQUERA RUIZ, Mario y Maturana Miquel, Cristián (2013): *Los recursos procesales* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile).
- NOWAK, Norman (1970): *Tax Administration in Theory and in Practice with Special reference to Chile* (Nueva York, Praeger Publishers).
- OCDE (2018): *Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction for 2018, Chile*. En línea <<https://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-chile.pdf>>. [Consultado el 7 de octubre de 2019].
- OCDE (sin fecha): *Action 14 Mutual Agreement Procedure*. En línea <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>>. [Consultado el 7 de octubre de 2019].
- OECD (2015): *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*.
- 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).
- OLGUÍN JUÁREZ, Hugo (1961): *Extinción de los actos administrativos. Revocación, invalidación y decaimiento* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (1993): *La prueba en materia sustantiva civil* (Santiago, Editorial Jurídica), p. 17.

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).

PUELMA ACCORSI, Álvaro (2002): *Contratación comercial moderna* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

RAMÍREZ NECOCHEA, Mario (2013): *Derecho internacional privado* (Santiago, LegalPublishing-Thomson Reuters).

SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo (2015): *Derecho comercial* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

SAWYER, Adrian (2002): “Comparing New Zealand’s private rulings system and its features with selection of international private rulings systems what is there in common”, *Journal of Australian Taxation*, Vol. 5 N° 3, pp. 440-465.

SILVA ARÉVALO, Eduardo (2005): “Paul Ricoeur y los desplazamientos de la hermenéutica”, *Teología y Vida*, Vol. XLVI, pp. 167-205.

TARUFFO, Michele (2008): *La prueba* (Buenos Aires, Marcial Pons).

THURONYI, Victor y ESPEJO, Isabel (2013): *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?* (Washington, Tax Law Note, IMF).

Tribunales Tributarios y Aduaneros (2018): *Reportes estadísticos*. En línea <<https://www.tta.cl/index.php/datos-del-tta/reportes-estadisticos>>. [Consultado el 7 de octubre de 2019].

VALENZUELA CORI, Rodrigo (1999): *Los sueños de la razón* (Santiago, RIL Editores).

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

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.

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

YABLON, Charles y LANDSMAN-ROOS, Nick (2012): “Discovery about Discovery: Sampling Practice and the Resolution of Discovery Disputes in an Age of Ever-Increasing Information”, *Cardozo Law Review*, Vol. 34, N° 2, pp. 719-779.

Sentencias judiciales

Cañoles Ramírez, Juan Luis con SII (2014): Corte Suprema, 19 de marzo de 2014 (casación en el fondo), rol N° 5823-2013.

Club de Deportes Naval S.A.D.P. con SII (2015): Corte Suprema, 15 de abril de 2015 (casación en el fondo), rol N° 11461-2014.

Dirección del Trabajo con sucesión Ranulfo y Gargari Iglesia (2009): Corte Suprema, 11 de noviembre de 2009 (casación en el fondo), rol N° 6811-2009.

Ingeniería y Construcciones El Tepual S.A. con SII (2004): Corte Suprema, 28 de julio de 2004 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 4557-2003.

Sociedad Comercial e Industrial Agromar Ltda. con SII (2004): Corte Suprema, 27 de abril de 2004 (casación en el fondo), rol N° 3060-2003.

Instrucciones administrativas

Circular N° 3.735, de 1903.

Circular N° 3.110, de 1921.

Circular N° 3.793, de 1923.

Circular N° 4.182, de 1923.

Circular N° 41, de 2016.

Circular N° 34, de 2018.

Oficio N° 3.428, de 1993.

Oficio N° 2.172, de 2013.

Oficio N° 466, de 2007.

Oficio N° 146, de 2016.

Oficio N° 561, de 2017.

Oficio N° 2.227, de 2017.

Oficio N° 2.228, de 2017.

Oficio N° 3.233, de 2007.

Oficio N° 1.427, 2015.

Oficio N° 1.825, de 2015

Oficio N° 122, de 2018.

Oficio N° 363, de 2018.

Oficio N° 705, de 2018.

Oficio N° 728, de 2018.

Oficio N° 961, de 2018.

Oficio N° 1.124, de 2018.

Oficio N° 1.369, de 2019.

Normativa

Código Civil.

Código Tributario.

Decreto Ley N° 825, de 1974, de Hacienda, sobre Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974.

D.F.L. N° 284, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 5 de abril de 1960.

D.F.L. N° 1.730, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 26 de agosto de 1927.

D.F.L. N° 275, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 3 de agosto de 1953.

D.F.L. N° 284, de Hacienda, de 1960, publicado en el Diario Oficial el 5 de abril de 1960.

Ley N° 1.515, sobre Alcoholes, publicada en el Diario Oficial el 20 de enero de 1902.

Ley N° 5.686, publicada en el Diario Oficial el 17 de septiembre de 1935.

Ley N° 15.564, publicada en el Diario Oficial el 14 de febrero de 1964.

Ley N° 18.320, Establece Normas que Incentivan el Cumplimiento Tributario, publicada en el Diario Oficial el 17 de julio de 1984.

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

Ley N° 19.506, publicada en el Diario Oficial el 30 de julio de 1997.

Ley N° 19.840, publicada en el Diario Oficial el 23 de noviembre de 2002.

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

Ley N° 20.322, fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, publicada en el Diario Oficial el 27 de enero del año 2009.

Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

Ley sobre Impuesto a la Renta.