



UNIVERSIDAD DE CHILE

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Económico

LA TEORÍA GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO

SUBSTANTIVO DE DINO JARACH:

UNA COMPARACIÓN CON LA PRÁCTICA CHILENA

Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

ARON ARIEL NÚÑEZ BECKER

Profesor guía: Simón Accorsi Opazo

Santiago de Chile

Abril 2015

*“Porque tú dices: Yo soy rico, y estoy enriquecido,
y no tengo necesidad de ninguna cosa;
y no conoces que tú eres un cuitado
y miserable y pobre y ciego y desnudo”*

Apocalipsis 3:17

Agradecimientos:

A mi familia por su apoyo (en especial a la tjockis).

*a la Universidad de Chile por su resistencia,
al profesor Accorsi por guiarme en este proceso,
y al profesor Saffie por presentarme “El Hecho Imponible”.*

TABLA DE CONTENIDO

	Página
INTRODUCCIÓN	1
1 CAPITULO I: ELEMENTOS DE LA COMPRENSIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO DESDE LA PERSPECTIVA DEL “HECHO IMPONIBLE” DE DINO JARACH	43
1.1 Introducción.....	43
1.2 ¿Por qué “El Hecho Imponible” de Dino Jarach?	46
1.3 Autonomía del Derecho Tributario.....	55
1.3.1 Ideas Previas.....	55
1.3.2 Concepto de autonomía.....	62
1.4 Principios del Derecho Tributario	75
1.4.1 La Capacidad Contributiva	75
1.4.2 Principio de Legalidad o <i>Nulla tributum sine Legem</i>	90
1.5 La elusión (o la evasión fiscal)	101

1.5.1	Definición de elusión	101
1.5.2	El problema desde la perspectiva de Jarach.....	116
1.6	Conclusiones del capítulo	124
2	CAPITULO II: ELEMENTOS PARA UNA COMPRESIÓN NACIONAL DEL DERECHO TRIBUTARIO: ANÁLISIS DE FALLOS NACIONALES	129
2.1	Introducción.....	129
2.2	Sentencias emanadas del Tribunal Constitucional	136
2.2.1	Caso uno: inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 759- 2007, en la gestión pendiente caratulada “S.A. Deportes Manquehue con Servicio de Impuestos Internos”	140
2.2.2	Caso dos: Inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 1452- 2009, en la gestión pendiente caratulada “Dagoberto Jara con Servicio de Impuestos Internos”	175
2.2.3	Caso tres: inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 2614- 2013, en la gestión pendiente caratulada “Agrícola Cran Chile Limitada con Servicio de Impuestos Internos Región de Los Ríos”	195

2.3	Sentencias tributarias de los tribunales ordinarios de justicia.....	213
2.3.1	Caso uno: Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, “Bahía Inglesa”	214
2.3.2	Caso dos: Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 23 de julio de 2013, Rol 5118-2013 “Coca-Cola Embonor”	230
2.4	Conclusiones del capítulo	262
3	CAPITULO III: COMPARACIÓN ENTRE AMBAS COMPRESIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO	269
3.1	Introducción	269
3.2	La Capacidad Contributiva	274
3.2.1	Aspectos relevantes de la comprensión de los tribunales nacionales.....	274
3.2.2	Comprensión de la capacidad contributiva por el autor Dino Jarach	282
3.2.3	Aspectos comunes de ambas comprensiones.....	286
3.2.4	Aspectos divergentes de las comprensiones	287
3.3	El principio de legalidad.....	302

3.3.1 Aspectos relevantes de la comprensión de los tribunales nacionales.....	302
3.3.2 Comprensión del principio de legalidad por el autor Dino Jarach	307
3.3.3 Aspectos comunes de ambas comprensiones.....	311
3.3.4 Aspectos divergentes de las comprensiones	313
3.4 La elusión (o la evasión fiscal)	318
3.4.1 Aspectos relevantes de la comprensión de los tribunales nacionales.....	318
3.4.2 Comprensión del autor Dino Jarach al respecto	323
3.4.3 Aspectos comunes de ambas comprensiones.....	326
3.4.4 Aspectos divergentes de las comprensiones	327
3.5 La vulneración del derecho de propiedad por parte de la normativa tributaria.....	331
3.5.1 Aspectos relevantes de la comprensión de los tribunales nacionales.....	331
3.5.2 Comprensión del autor Dino Jarach al respecto	334

3.5.3	Aspectos comunes de ambas comprensiones.....	339
3.5.4	Aspectos divergentes de las comprensiones	339
3.6	La autonomía del Derecho Tributario Substantivo	343
3.6.1	Aspectos relevantes de la comprensión de los tribunales nacionales.....	343
3.6.2	Comprensión del autor Dino Jarach al respecto	347
3.6.3	Consideración final: La autonomía del Derecho Tributario Substantivo moderno	352
3.7	Conclusiones del capítulo	355
	CONCLUSIÓN	364
	BIBLIOGRAFÍA.....	371

Resumen

Esta memoria cuenta con tres capítulos, cada uno con un objetivo propio, pero relacionados entre sí. En el primer capítulo se presenta una teoría general del Derecho Tributario substantivo propuesta por el autor Dino Jarach en su texto “El Hecho Imponible”. Para su exposición se trata la autonomía del Derecho Tributario, los principios de esta rama del Derecho y el concepto de “elusión”. Para este autor el principio de capacidad contributiva y el principio de legalidad son los más relevantes para esta área del Derecho.

El segundo capítulo es un análisis jurisprudencial de sentencias chilenas. Todas relacionadas con el Derecho Tributario. Cada una de ellas trata los conceptos mencionados en el capítulo anterior como relevantes para la comprensión del Derecho Tributario. Se analizaron sentencias que tratan la “elusión” y los principios del Derecho Tributario. En las sentencias se encuentran mencionados y tratados los principios de capacidad contributiva y legalidad, mencionados en el capítulo anterior, pero además el principio de no confiscatoriedad. Con estos, se señala que detrás de los fallos de los tribunales nacionales también existe una comprensión de la

teoría general del Derecho Tributario. Este da el contenido a los principios y a los conceptos que caracterizan a esta rama.

El capítulo tercero y final, se comparan ambas comprensiones. Se estructura conforme los temas estudiados en los capítulos anteriores. Por lo que se determinan las semejanzas y diferencias entre las maneras de entender determinados conceptos por las comprensiones descritas en los capítulos primero y segundo. Se comparan los principios de capacidad contributiva, de legalidad y de no confiscatoriedad. También se compara el trato jurídico a la “elusión” tributaria.

Se señala que las comprensiones del Derecho Tributario, sostenidas por el autor Dino Jarach y por los tribunales nacionales, son sumamente dispares entre sí. Se utilizan los mismos conceptos, pero el contenido de los conceptos es completamente distinto. De esta manera, principios como el de legalidad y el de capacidad contributiva son entendidos de manera disímil, la respuesta jurídica al fenómeno de la “elusión” es diversa y el ejemplo más dramático es que el principio de no confiscatoriedad, no reconocido por el autor Dino Jarach quien expresamente señala que el Derecho Tributario no puede vulnerar el derecho de propiedad.

INTRODUCCIÓN

Desde nuestra perspectiva, las teorías generales del Derecho presentan aún problemáticas relativamente nuevas¹ desde que la modernidad cambió la estructura de legitimización del Derecho y la aplicación del Estado de Derecho². Hace mil años, el Derecho era, en general, poder fáctico medianamente institucionalizado.

La modernidad –entendida como un proceso sumamente complejo que viene a estructurar de una nueva manera casi todas las áreas del conocimiento humano, incluido el Derecho- como fenómeno, aunque, excede aquello que esta memoria pretende plantear, corresponde a una premisa necesaria para entender lo que sucede hoy en día. Pues esta influirá en lo que entendemos por Derecho.

¹ Con “relativamente nuevas” hacemos alusión a lo, entre comillas, recientes que son en comparación a la larga data que posee el Derecho. Cabe destacar los enormes aportes del Derecho Romano –que se sitúa desde el siglo siete antes de Cristo aproximadamente-, pero que incluso podemos ver en el código de Hammurabi de más de 3500 años de antigüedad. Véase más en KUNKEL, Wolfgang. 1999. Historia del Derecho Romano. España, Editorial Ariel.

² Respecto del Estado de Derecho (en el sentido de Rule of Law) véase REBBLE, Rebecca; PREBBLE, John. 2012. Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law? [en línea] Saint Louis University Law Journal (55). <<http://ssrn.com/abstract=1523043>> [consulta: 02 febrero 2015]

Un ejemplo paradigmático de esta influencia es el Derecho Penal. Hace cientos de años, incluso en las entonces naciones más desarrolladas, las penas incluían torturas, actividades ejemplificadoras en la “plaza pública” y actuaciones estatales que no necesitaban ser justificadas por el soberano. Hoy en día contamos con Estados de Derecho, derechos fundamentales y ciertos principios liberales que han estructurado una nueva forma de entender al Derecho Penal, pudiendo ser caracterizado como moderno. Actualmente, muchos de los castigos estatales que se imponían, y que en determinadas partes del orbe continúan aplicándose, son entendidos como “barbáricos”. Sin duda, el cambio de paradigma, responde a movimientos políticos y a circunstancias históricas y económicas dignas de ser estudiadas, pero lo que nos interesa en la presente memoria es el cómo esta cuestión se plasma específicamente en el Derecho. Cuya modernización no fue inmediata, sino que corresponde a un constante avance de la dogmática. Con esto no afirmamos que hoy en día exista una sola manera de comprender al Derecho Penal, pero hay ciertas cuestiones bastante asentadas en la teoría general del delito. Esto es aplicable, al menos en la tradición jurídica de occidente³.

³ Al respecto Véase LUHMANN, Niklas. 2002. El Derecho de la Sociedad. México, Ediciones

Si bien esta memoria no trata sobre el Derecho Penal, la cuestión descrita para este se repite, de cierta manera, también en el Derecho Tributario; pues ya no es el soberano quien arbitrariamente exige parte de los bienes a sus súbditos, justificado en que detenta el poder fáctico; tampoco ocurre que solo el tercer Estado, denominado también el pueblo llano, paga impuestos, siendo el clero y la nobleza relevadas de esta obligación. Estos cambios ocurrieron porque la modernidad modificó la estructura teórica en que se justifica el Estado.⁴

Dada la modificación de la estructura general del Derecho y de manera análoga a las teorías generales del Derecho Penal y a las teorías del delito, se hace necesaria la descripción una teoría general del Derecho Tributario estructurada. Esta cuestión existe, aunque no se vea de manera expresa en un texto con aquel título, con los apartados ordenados y estructurados para su mejor comprensión. Porque esta describe la manera como actúa el Derecho. Esto ocurre aunque no sea claramente descrito por un autor, ocurre aunque los mismos ejecutores de la ley no lo entiendan así.

Universidad Iberoamericana y HABERMAS, Jürgen. 2010. Facticidad y validez. España, Trotta.

⁴ Respecto de la historia reciente y en su relación al liberalismo moderno véase GALLO, Franco. 2011. Las razones del fisco. Madrid, Marcial Pons. pp. 47 y ss.

Esto se debe a que el Derecho no es una cuestión meramente metafísica, puesto que se encuentra siendo aplicado y criticado constantemente, excediendo el problema exclusivamente tributario, dado que el Derecho regula todas las áreas en que los humanos nos relacionamos los unos con los otros. Así, cuando alguien se refiere a los impuestos, qué son y al cómo deben ser aplicados, esa referencia guarda directa relación con una manera general de comprender al Derecho Tributario, aunque no sea señalado de manera explícita en su afirmación, incluso pudiendo ser aquella completamente incoherente en sí misma. Es decir, cuando un tribunal falla y un jurista -o incluso cualquier ciudadano- critica lo resuelto, lo expresado se vincula con una determinada manera de entender los impuestos en general.

Para que el Derecho sea coherente a la exigencia de ser racional –idea particularmente vinculada a la modernidad⁵- es necesario describirlo,

⁵ Al respecto podemos destacar que compartimos con la profesora Ramírez que:

“[...] de Descartes a Leibniz la actividad filosófica, en sentido estricto, se desplegaba como una reflexión cuya finalidad última era la justificación de la existencia de esa ciencia que, como la naturaleza, se escribe en lenguaje matemático. La propuesta del proyecto ilustrado se matizará por la concepción de progreso: del hombre, de la sociedad y del conocimiento mismo. En ese sentido, estos pensadores que por exaltar la idea de razón como solución a la construcción del conocimiento se incorporan al movimiento de la Ilustración, dejan fuera, en otros ámbitos, los asuntos de la metafísica y entienden el progreso con relación a la búsqueda de un proyecto emancipador para la sociedad, que fue explicado de diversas formas, algunas de ellas contrarias entre sí.

Pensar la realidad era como un juego de espejos, indefinido aunque inteligible, que se reflejan

analizar las maneras en que se comprende, describir su aplicación concreta e incluso criticar prácticas que, por su contenido, son incongruentes con la forma en que este es entendido.

Nuestra intención, hasta ahora, ha sido señalar lo tremendamente relevante de las comprensiones generales del Derecho y en particular, la del Derecho Tributario. Nosotros en esta memoria no pretendemos ni presentar, ni crear una nueva idea sobre la teoría general del Derecho Tributario. Nuestro objetivo, en cambio, dice relación con la descripción, análisis y comparación de concepciones ya existentes.

unos en otros y con ello se identifica claramente la lógica de la modernidad: el uso de la razón. La razón que invocaban no era ya la encarnación del entendimiento de Dios en la Tierra, al contrario, es la secularización, es la potencia crítica que se interesa por todas las actividades del hombre y se preocupa por discutir un mal proceso y de criticar una doctrina pasada, tramada de metafísica. Aquella idea de saber a la que Aristóteles y Descartes se adherían, comienza a ser sustituida por la de un sistema abierto del conocimiento con la posibilidad de ser aprehendido y justificado y que, más tarde, será propicio para el uso ilimitado de la técnica.

En este sentido, el problema del pensamiento se matiza por la actividad científica y la realidad política, las posturas desenmascaran a la teología y su alcance efectivo, desplazando la cuestión filosófica-metafísica sustituyendo la ecuación: Dios/mundo/Hombre por la de sujeto cognoscente/naturaleza unificada/saber universal. El orden de las ideas claras y distintas y el de los encajonamientos mecánicos no bastaban para explicar experiencias que en adelante han de aclarar la reflexión y la crítica. Al modelo de causalidad se va oponiendo el de la acción a distancia.

La razón es la potencia crítica para construir un sistema abierto del conocimiento, de ahí la búsqueda de una nueva racionalidad en pro de la razón. Esta nueva racionalidad entra en liza contra el cartesianismo en nombre del cartesianismo mismo; el trabajo ideológico de la Ilustración parece destruir los principios sobre los cuales se funda; generando, más tarde, sus antinomias expresadas en la conformación de ciertos dogmatismos, como el de concebir una sola idea, única, de construir el conocimiento científico”

Véase: RAMÍREZ Martínez, Rosa. 2000. Razón y Racionalidad Una Dialéctica de la Modernidad [en línea] Revista convergencia enero-abril 2000, Núm. 21 <<http://convergencia.uaemex.mx/rev21/pdf/ramirez.PDF>> [consulta: 02 marzo 2015]

Para abordar estos temas, la memoria contará con tres capítulos. Cada uno con un objetivo propio y con su propia introducción y conclusión. Cada uno de ellos funciona como una unidad que puede entenderse independientemente de los otros dos. Sin embargo, se relacionan de tal manera que permiten un análisis mucho más acabado.

Así, en el primer capítulo presentaremos una teoría general del Derecho Tributario sustantivo, propuesta por el autor Dino Jarach en su texto “El Hecho Imponible”. Propuesta que fue una de las primeras teorías generales y que consideramos tuvo una enorme influencia en América Latina, dado que su autor vivió, trabajó y publicó en un país vecino: la República Argentina.

Jarach plantea la cuestión de manera bastante estructurada, puesto que su libro tiene la intención de presentar una teoría general, por lo que se preocupa de tratar las cuestiones relativas a esto de manera directa; definiendo conceptos y principios que relaciona entre ellos generando una teoría coherente en su conjunto. Queremos destacar que el hecho de elaborar una propuesta general, hace que su sistematicidad sea particularmente viable ya que no pretende resolver casos concretos en el

texto. Lo que le permite hilar fino en sus argumentaciones y plantear el problema abiertamente como teórico.

En el segundo capítulo también procuramos mostrar una comprensión del Derecho Tributario pero, con dos funciones adicionales: la primera es vincular esta memoria con nuestro país: Chile; la segunda es vincular la teoría con la aplicación práctica del Derecho Tributario. Es por estas cuestiones que analizaremos sentencias emanadas de tribunales nacionales. Si bien las sentencias fallan casos concretos, por lo cual no están estructuradas para mostrar una teoría general ni tampoco vinculan de manera teórica principios y conceptos, lo hacen en relación a la práctica y a la aplicación del Derecho al caso concreto. Las sentencias que analizaremos fueron elegidas por tratar principios del Derecho Tributario –estas corresponderán a las sentencias del Tribunal Constitucional- y conceptos claves y específicos del mismo.

Estos principios y conceptos del Derecho Tributario se vinculan a la intención de generar un contenido general por parte de los tribunales de justicia. Estos conceptos claves nos permitirán hablar de una estructura en su conjunto. Esto se deriva del capítulo primero que, al estar estructurado

como una teoría general, nos brindará estos puntos relevantes para la comparación posterior.

En resumen el capítulo segundo es particularmente descriptivo. Por ello será hacia el capítulo final de esta memoria, donde interpretaremos abiertamente qué es lo que entendemos que los tribunales comprendieron al momento de fallar. También en el segundo capítulo haremos un análisis — intentando ser lo más imparciales posibles— de la sentencia, su descripción, y aquello que se ha dicho al respecto. Ello con el objetivo de que el lector se pueda ir haciendo su propia idea del por qué del fallo de los tribunales.

El capítulo tercero y final, comparará los temas tratados en el capítulo uno y dos. Para poder hacerlo de manera estructurada iremos punto por punto en los principios y cuestiones que consideramos más relevantes. Esto nos permitirá cumplir el objetivo general de la memoria: comparar la teoría general del Derecho Tributario del autor Dino Jarach, expuesta en “El Hecho Imponible”, con la comprensión de los tribunales nacionales de justicia.

Esta comparación no pretende zanjar cual es la comprensión correcta. Tampoco podremos decir que un determinado punto es descrito de mejor

manera por una de estas dos comprensiones, porque son comprensiones generales, lo que implica que la definición de un concepto o principio aplicable se vincula con los otros. Esto significa que el análisis exclusivo de un concepto, descontextualizándolo de la manera general de comprender al Derecho Tributario, podría tener resultados que van, incluso, en contra de la misma comprensión. Por lo que nuestro objetivo se circunscribe a mostrar las diferencias de la manera más estructurada posible.

El valor de esta memoria radica entonces en entregar elementos que permitan estructurar, a lo menos a grandes rasgos, una comprensión general del Derecho Tributario por parte de los tribunales de justicia nacionales. Esta será comparada con una ya existente (la del autor Dino Jarach) lo que permitirá hacer patente tanto las similitudes como las diferencias entre ellas. Esta cuestión es particularmente jurídica y dice relación con la teoría general del Derecho Tributario.

No desconocemos que, considerar al análisis teórico del Derecho Tributario como un asunto que se pueda escindir completamente de la cuestión política, puede ser calificado como ingenuo o, incluso, alejado de

la práctica actual. Sin embargo, es tarea del análisis estrictamente jurídico establecer estas cuestiones, a lo menos, para efecto de su análisis formal.

Contextualización

Antes de comenzar el desarrollo de la presente memoria queremos detenernos en tres aspectos relevantes para una mejor comprensión y contextualización de la temática tratada. Para esto debemos analizar la relación del Hecho Imponible con el Derecho Tributario, el antecedente histórico del Código Tributario Modelo para América Latina y las limitaciones a la potestad tributaria del Estado.

Asimismo, debemos hacer una aclaración respecto de un concepto muy relevante, que usaremos en esta memoria, el concepto de “hecho imponible”, que sin embargo no es el único usado para referirse a la estructura básica del Derecho Tributario. Así, podemos encontrarnos con otras formas de denominar esta misma idea, un ejemplo de esto, es el usado para la Modelo de Código Tributario para América Latina (en adelante CTAL) de la Organización de Estados Americanos⁶ (en adelante OEA) y el

⁶ La Organización de los Estados Americanos es el organismo regional más antiguo del mundo, cuyo origen se remonta a la Primera Conferencia Internacional Americana, celebrada en Washington, D.C., de

Banco Interamericano de Desarrollo⁷ que corresponde a “hecho generador”. Pero estos dos conceptos no son los únicos, encontrándonos con: “hecho gravable”, “hecho tributable”, “hecho gravado”, “presupuesto de hecho”, este último concepto concordante con la “*fattispecie*” del idioma italiano y el “*tatbetand*” alemán⁸. Adherimos a la afirmación de la Comisión redactora del CTAL en cuanto todas estas maneras de mencionarlo “son susceptibles de objeciones, a las que no escapa por cierto la elegida en el Proyecto”⁹. Es por esta razón que en general se utilizará la voz de “hecho imponible” en honor a que este fue el concepto acuñado por Dino Jarach, autor respecto del cual versa esta memoria, pero nos encontraremos con que, la CTAL utilizará el concepto de “hecho generador” y la doctrina y jurisprudencia nacional utilizará, generalmente, el concepto de “hecho

octubre de 1889 a abril de 1890. Para lograr sus propósitos, la OEA se basa en sus principales pilares que son la democracia, los derechos humanos, la seguridad y el desarrollo. Más sobre esta organización véase OEA. 2015. Quienes somos. [en línea] http://www.oas.org/es/acerca/quienes_somos.asp [consulta: 17 septiembre 2015].

⁷ El Banco Interamericano de Desarrollo es una organización financiera internacional con sede en Estados Unidos creada en 1959. Su propósito es financiar proyectos viables de desarrollo económico, social e institucional y promover la integración comercial regional en el área de América Latina y el Caribe. Más sobre esta organización véase BID 2015. Acerca de nosotros. [en línea] <http://www.iadb.org/es/acerca-de-nosotros/acerca-del-banco-interamericano-de-desarrollo,5995.html> [consulta: 17 septiembre 2015].

⁸ OEA/BID. 1967. Reforma tributaria para américa latina: Modelo de Código Tributario, Volumen III. Washington, D.C., Unión Panamericana pp. 36

⁹ Ibid.

gravado” e incluso otras denominaciones. Con todas estas voces, nos referiremos en esta memoria, al mismo concepto/idea.¹⁰

Relación entre el hecho imponible y el Derecho Tributario

El hecho imponible corresponde al elemento nuclear del Derecho Tributario material o substantivo. Es la idea central que estructura esta rama del Derecho y le otorga características que le son propias, convirtiéndola en autónoma –a lo menos, bajo la perspectiva de Jarach–. Esta idea se desarrollará principalmente en el capítulo I de la presente memoria.

Respecto de lo dicho por en el modelo de CTAL, este tema se trata con la voz “hecho generador” y se encuentra en el título II capítulo IV del modelo, dónde nos encontramos con una definición propuesta en el artículo 37 que señala: “el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la

¹⁰ Nos parece importante mencionar que la discusión doctrinal relativa a cuál sería la mejor manera de referirnos a este concepto tiene un elevado valor para la investigación del Derecho Tributario. Con todo, corresponde a algo que excede el contenido de esta memoria.

obligación”¹¹. Esto devela la íntima vinculación entre el hecho imponible y la obligación tributaria.

El hecho imponible corresponde a una estructura que le es propia al Derecho Tributario. Esta idea tiene como presupuesto que el Derecho Tributario es autónomo. Este presupuesto, respaldado por varios autores de relevancia internacional, no ha estado exento de crítica. Al respecto el profesor Valdés Costa señala:

“La concepción autonómica del Derecho financiero y en particular del derecho Tributario propugnada desde principios de siglo en Alemania con Myrbach Rheinfeld y Enno Becker y en Francia por Louis Trotabas y difundida por América Latina por la doctrina italiana, especialmente la Escuela de Pavia inspirada por Griziotti, seguido con variantes tan destacados como Pugliese, Vanoni y Jarach, sufrió desde un principio el ataque, no solo de civilistas de la talla de Francois Geny, en su antología polémica con Trotabas sino

¹¹ OEA/BID. 1967. Op. Cit. pp 37

también de tributaristas de similar prestigio como Achille D. Giannini”¹²

Como podemos ver la cuestión no es pacífica en la doctrina, sin embargo, se señalan a variados autores de distintas latitudes que defienden una concepción autónoma del Derecho Tributario sustantivo y encontramos, explícitamente, mencionado a Dino Jarach como uno de ellos.

En Chile, autores como Mario y Héctor Fernández Provoste señalan, al tratar los principios del Derecho Tributario, que: “Entre los diferentes recursos con que el Estado da satisfacción a las necesidades públicas, los tributos presentan caracteres específicos que los distinguen de todos los demás, por lo cual su regulación jurídica forma un conjunto separado de las otras ramas del Derecho”¹³. Esta es, someramente, el principal argumento en favor de la comprensión del Derecho Tributario como una rama autónoma del Derecho. No se niega que sea parte del Derecho Financiero ni que corresponda a uno de varios métodos utilizados por el Estado para

¹² VALDÉS Costa, Ramón. 1985. El derecho tributario como una rama jurídica autónoma y sus relaciones con la teoría general del derecho y las demás ramas jurídicas. Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria. Pp. 5.

¹³ FERNÁNDEZ Provoste, Mario; FERNÁNDEZ Provoste, Héctor. 1952. Principios del Derecho Tributario. Chile, Editorial Jurídica. pp 30

conseguir los recursos suficientes para su funcionamiento, pero en él, por su regulación jurídica particular, hay algo que le es propio.

Mencionamos los conceptos de “hecho imponible” (o “hecho gravado”) el de “obligación tributaria” pero falta un concepto más general y sumamente relevante y relacionado con ambos: el tributo. Al igual que la autonomía del Derecho Tributario Substantivo o material, esta cuestión no recibe una respuesta unívoca por parte de la doctrina. En el libro de los autores Fernández Provoste se define tributo como:

“[U]n vínculo jurídico cuya fuente mediata es la ley que nace con motivo de ocurrir los hechos o situaciones que en la misma ley se designan, y en cuya virtud, personas determinadas, deben entregar al Estado u otro ente público ciertas sumas de dinero también determinadas, para la satisfacción de las necesidades colectivas.”¹⁴

Nos interesa el análisis de esta definición porque nos brinda conceptos similares a los tratados, a saber: “obligación tributaria” y “hecho imponible” pero con una denominación diversa. Así, la obligación se convierte en una idea más general, estableciéndose como un “vínculo

¹⁴ Ibid.

jurídico”, es decir, se amplía el concepto. En cuanto al “hecho imponible”, se evita la discusión respecto de todos los conceptos ya mencionados y también se generaliza, señalándose que son los “hechos o situaciones que la ley designa para el nacimiento del vínculo jurídico”. Como podemos ver incluso en denominaciones diversas podemos ver al tributo, la obligación tributaria y el hecho imponible, como el contenido básico de lo que entendemos por Derecho Tributario.

Los profesores Fernández Provoste señalan también la idea de que el hecho gravado del impuesto (hecho imponible) genera la obligación tributaria. Estos autores señalan que:

“El antecedente que la ley señala como necesario para el nacimiento de una obligación tributaria, la ocurrencia de la situación prevista para que alguien adquiriera la calidad de deudor del impuesto, en síntesis, el hecho gravado, es un requisito de existencia de las obligaciones del tipo que nos venimos ocupando, porque antes de que ese hecho ocurra, aun cuando puedan existir deberes u obligaciones

de policía tributaria o de otra índole, no habrá obligación de enterar en la de un ente público una suma de dinero”.¹⁵

Esta cita es interesante porque reafirma la relación entre los conceptos y distingue claramente cual es aquella obligación que podemos entender como tributaria: la que nace por el hecho imponible. Se establece manifiestamente que podrán existir otras obligaciones en que el Fisco pueda ser acreedor ejemplificándose las de policía tributaria, pero donde podríamos agregar las multas a beneficio fiscal o el pago de una deuda proveniente de un contrato civil, etc. Pero solo cuando se vincula con el hecho imponible del tributo establecido en la ley, podemos hablar propiamente tal, de un cobro subordinado al Derecho Tributario. Esta idea, por una parte, caracteriza al Derecho Tributario y pero además da cuenta de un principio tributario ampliamente reconocido: El principio de legalidad.

La noción que nos entregan los párrafos anteriores es que existe una verdadera “trinidad poética” tributaria en relación a los conceptos: “Tributo”, “Obligación Tributaria” y “Hecho Imponible” que serán la piedra angular de cualquier comprensión relativa al Derecho Tributario. No

¹⁵ Ibid. Pp. 94.

es nuestra pretensión zanjar la discusión respecto de estos tres conceptos, ni en esta introducción ni en la memoria en su conjunto. Pero describimos que cualquier autor que pretenda entender o dar cuenta de qué es aquello que el Derecho Tributario es, debe, a lo menos, establecer cuál es el contenido de estos conceptos y describir de qué manera se relacionan entre ellos.

Nosotros, a grandes rasgos, estableceremos para efectos de esta memoria que la relación entre los tres conceptos ya mencionados es indisoluble para efectos del Derecho Tributario. De esta manera, existe un “tributo” porque existe una “obligación tributaria” que se verifica y nace a la vida jurídica por la existencia de un “hecho imponible” que, a su vez, se verifica y nace a la vida jurídica, por el acaecimiento material del presupuesto de hecho establecido por la ley. Esta forma de comprender la relación de estos conceptos coloca en un lugar central al “hecho imponible”, dado que a partir de él, y solo a partir de él, podemos estructurar la obligación tributaria y al tributo propiamente tal. Con todo, la memoria tratará, de manera particularmente pormenorizada, esta idea de “hecho imponible” dado el rol primordial que el autor Dino Jarach le otorga dentro de su teoría.

El profesor Vadés Costa entiende a las teorías de Jarach y la de Gianinni como las más contrapuestas en relación a la vinculación del Derecho Tributario con el resto de las ramas del Derecho. Sin adscribir completamente con ninguno de los autores señalados, expresa que comparte “el punto de partida de Jarach de que esa subdivisión está en principio justificada en virtud de la distinta naturaleza de las normas, que precisamente es la que ha dado a lugar al reconocimiento de la autonomía de las ramas originarias, me parece que las relaciones no son las mismas para todas las relaciones”¹⁶. Es decir, sin compartir toda la propuesta teórica de Jarach, este autor considera relevante el punto de partida de este análisis que da cuenta de su diferenciación, lo que a la postre será lo que permitirá hablar de Derecho Tributario Substantivo autónomo.

Una defensa de la autonomía ya mencionada, lo encontramos en el Código Tributario de la República Oriental del Uruguay. Durante su promulgación, en el Mensaje del poder ejecutivo a la asamblea general se señaló que: “La autonomía del Derecho Tributario ha sido afirmada por la doctrina general y eminente especialistas latinoamericanos como Jarach, Guiliani, Fonrouge y Valdes Costa entre otros, la han defendido con la

¹⁶ VALDÉS Costa, Ramón. 1985.Op. Cit. pp 33.

autoridad que emana de la enjundia de sus personalidades científicas”¹⁷. Esto se consagrará en el capítulo segundo de esta normativa, cuestión que trataremos más adelante.

A pesar de las diversas posturas que existen al respecto, consideramos que es importante defender la autonomía de esta rama del Derecho. Asimismo defendemos que en la relación del Derecho Tributario con el Derecho Civil, Comercial y otras ramas es en donde “la autonomía del derecho tributario aparece con mayor fundamento jurídico y así lo reconoce la mayoría de la doctrina y el derecho comparado”¹⁸. Esta idea no será un presupuesto de la memoria y se argumentará constantemente dada la estructura teórica propuesta por Dino Jarach para el Derecho Tributario.

Para destacar la relevancia del “hecho imponible” podemos citar a los autores nacionales Fernandez Provoste quienes señalan:

“Las obligaciones que tienen por fuente la ley tributaria no nacen y existen real y específicamente para individuos determinados, sino en

¹⁷ VALDÉS Costa, Ramón. 1983. Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, concordado y anotado. Segunda edición actualizada y aumentada. Montevideo, Ediciones jurídicas Amalio M Fernández. Pp. 54.

¹⁸ VALDÉS Costa, Ramón. 1985.Op. Cit. pp 34.

el momento en que ocurre el hecho o acontecimiento previsto, pues la ley se limita a señalar un estatuto jurídico general para una determinada clase de presupuestos previos, cuyo acaecimiento colocará a las personas que en un momento dado se encuentren comprendidas dentro de la norma, en la necesidad de ajustarse a ella y cumplir con las obligaciones previstas. En otras palabras, la ley tributaria por sí misma. No impondrá a nadie en particular una obligación determinada, sino que establecerá reglas generales destinadas a regular cierta clase de hechos, de acontecimientos y circunstancias y dispondrá que cuando ellas concurren en un individuo particular, éste estará en la necesidad de cumplir con ciertas obligaciones en la misma ley prefijadas”¹⁹

Esta forma de entender al Derecho Tributario y los hechos impositivos establecidos por el legislador, son la base para poder acercarse al Derecho Tributario y para poder establecerse una teoría general de este.

Finalmente, los problemas relacionados directamente con los conceptos de “tributo” y de “obligación tributaria”, son de enorme

¹⁹ FERNÁNDEZ Provoste, Mario; FERNÁNDEZ Provoste, Héctor. 1952. pp. 257-258

importancia para esta rama del Derecho. Sin embargo, no serán tratados a cabalidad por la presente memoria en atención a describir el problema tributario en términos de Jarach. Desde la perspectiva de este autor, la problemática tributaria versa, principalmente, en la caracterización del “hecho imponible”.

Modelo de Código Tributario para América Latina por la OEA/BID. Injerencia de la teoría de Jarach

La influencia de Jarach, en especial con su texto “El Hecho Imponible”, y el aporte de numerosos autores de Derecho Tributario latinoamericanos, (entre los que contamos al profesor Ramón Valdés Costa) influyó en que se considerase la redacción de un modelo de Código Tributario, para que fuese una guía para la gran mayoría de los países latinoamericanos.

La elaboración del modelo de CTAL, no es sólo una cuestión jurídica, sino que da cuenta de una disposición política de una organización internacional en la cual se encuentran la gran mayoría de los países latinoamericanos. Al respecto, el consejo interamericano económico y

social de la OEA concluyó como un objetivo el “sistematizar los regímenes tributarios, reduciendo la multiplicidad de gravámenes y simplificando su administración”²⁰. Con esto, se explica el deseo político de un grupo importante de países miembros que veían una oportunidad para generar un sistema homogéneo que propiciase la integración económica de los países de la región. Esto se vincula con la idea sistematizar la norma, cuestión típicamente observable en los procesos de codificación.

Respecto del contexto del modelo, el informe anexo de la dirección general impositiva de la República oriental del Uruguay opina que: “El programa conjunto de Tributación de la Organizaciones de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo confió en una Comisión de Tributaristas de reconocida solvencia la redacción de un modelo de Código Tributario. El profesor doctor Ramón Valdes Costa, el doctor Carlos Giuliani Fonrouge y el doctor Rubens Gomes de Sousa, con la colaboración de otros distinguidos especialistas, elaboraron un excelente modelo”²¹. En este apartado mencionaremos particularmente las opiniones

²⁰ OEA/BID. 1967. Op. Cit pp v.

²¹ VALDÉS Costa, Ramón. 1983.Op. Cit. Pp. 59.

de uno de los redactores que corresponde al profesor Valdés Costa. Esto sin perjuicio del enorme aporte de otros destacados especialistas.

Existen antecedentes extranjeros al proceso de codificación que vivió Latinoamérica. Al respecto Valdés Costa considera como tales el:

“Tribunal Fiscal creado por el mismo y presidido inicialmente por su autor Enno BECKER. Este movimiento ejerció sin duda una notable influencia renovadora en la literatura europea especializada posterior. Sus pioneros en América Latina fueron GIULIANI FONROUGE en Argentina, con sus proyectos de Código Fiscal de 1942 y 1964. GOMES DE SOUSA en Brasil, con su Anteproyecto de 1954 y actuación en la comisión que elaboró el texto definitivo, y RIOFRIO VILLAGOMEZ en Ecuador. A ellos se agregaron Mario Pugliese y Dino JARACH con sus conocidas obras Principios del Derecho Financiero y E Hecho Imponible y su participación en los códigos de México y Buenos Aires respectivamente”²².

El proceso de codificación comienza en diversas partes de la región, antes del modelo CTAL, por lo que éste modelo influirá en la codificación de la

²² VALDÉS Costa, Ramón. 1983.Op. Cit. pp. 105.

región, pero también se verá influenciado por la codificación de países como Brasil y México.

El modelo de CTAL “es la posición dominante en América Latina, en virtud de la adopción del Modelo como fuente de los códigos de Bolivia, Costa Rica, Ecuador, Perú, Uruguay y Venezuela, cuyas soluciones tiene numerosas coincidencias con el Código tributario de Brasil, como consecuencia de las influencias recíprocas registradas por la actuación en ambos proyectos de Rubens Gomes de Sousa”²³. El modelo, en ese sentido, fue exitoso, siendo útil para la codificación de variados países lo que significó una simplificación para el contribuyente que se vería afecto a impuesto de manera similar en diversas jurisdicciones de la región.

Este modelo es interesante, porque acoge la noción del Derecho Tributario como una rama autónoma. En su exposición de motivos señala que: “El proyecto responde a la concepción autonomista del Derecho Tributario. En el estado actual de los estudios jurídicos parece innecesario destacar que esa concepción no implica en modo alguno desconocer la interdependencia de las distintas ramas jurídicas, y por lo tanto, la noción

²³ VALDÉS Costa, Ramón. 1985.Op. Cit. pp 9.

fundamental de la unidad del derecho”²⁴ Esta idea, como ya hemos señalado, se encuentra también defendida por Dino Jarach en su texto “El Hecho Imponible”. Asimismo existe la intención de generar un modelo que sea aplicable incluso en países donde el desarrollo de la doctrina jurídica no este conteste en cuanto a la autonomía del Derecho Tributario.

La autonomía del Derecho Tributario material y la codificación derivan de un concepto clave para entender el proceso que se vivía en América Latina: Esta es la idea que el Derecho puede ser entendido y estudiado como ciencia. Es por esta razón que ambas ideas se vinculan entre sí. Al respecto podemos señalar que: “La consecuencia natural de dicha autonomía científica, es decir, en el caso, autonomía objetiva, estructural y teleológica, la constituye la codificación”²⁵. Durante el transcurso de la memoria, trataremos repetidamente, que Dino Jarach hace referencia explícita a la idea de que es necesario generar conocimiento científico respecto del Derecho.

Esta motivación científica no es meramente teórica. Esto es peculiarmente claro en la idea de que existía una necesidad en América

²⁴ OEA/BID. 1967. Op. Cit. Pp 3.

²⁵ VALDÉS Costa, Ramón. 1983.Op. Cit. pp 54.

Latina de tener códigos tributarios que dieran cuenta del avance científico en la materia. Al respecto, y relacionado con el proceso de codificación vivido, Valdés Costa señala: “Es evidente que la estructuración de un cuerpo orgánico que contenga los institutos, los principios y las soluciones propias en la materia, adecuados a las características y finalidades científicas pero asimismo integrados a las peculiaridades de la época y el ambiente social a que se les destina, constituye quizá la única forma de lograr un instrumento jurídico capaz de proporcionar, por igual a administradores y administrados, la orientación clara y precisa para la correcta aplicación de aquellas normas especializadas”²⁶.

Dentro de la estructuración del proyecto destacamos el título I (arts. 1 a 17) dado que “se refiere al ámbito de aplicación, en el tiempo y en el espacio; a los principios esenciales de la tributación; a las fuentes de ésta; a los criterios de interpretación u proporciona la definición de los tributo en general y de sus distintas especies”²⁷ Será en este apartado que se definirán conceptos claves para el Derecho Tributario los que serán acordes a la concepción autónoma del Derecho Tributario. Cabe destacar que esta es una

²⁶ VALDÉS Costa, Ramón. 1983.Op. Cit. pp 44.

²⁷ OEA/BID. 1967. Op. Cit. pp 5.

característica particularmente diversa a la que encontramos en el código tributario nacional, el que carece de tales definiciones.²⁸

En el análisis particular del articulado, encontramos en las “disposiciones preliminares” claramente enunciados ciertos principios. Por ejemplo en el artículo 4, donde se trata la materia privativa de la Ley tributaria lo que “consagra ampliamente el principio de legalidad de los tributos”^{29 30}. Este principio corresponde a uno ampliamente reconocido por

²⁸ Lo más parecido lo podemos encontrar en el artículo 8 de nuestro Código Tributario. Bajo el título, “De algunas definiciones”. Cabe destacar que estas definiciones no son definiciones propiamente tal, sino que explicita lo que en general son abreviaciones que usa la ley y el alcance de algunos conceptos. El artículo mencionado señala:

“Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá:

- 1º. Por "Director", el "Director de Impuestos Internos", y por "Director Regional", el "Director de la Dirección Regional del territorio jurisdiccional correspondiente".
- 2º. Por "Dirección", la "Dirección Nacional de Impuestos Internos", y por "Dirección Regional", aquélla que corresponda al territorio jurisdiccional respectivo.
- 3º. Por "Servicio", el "Servicio de Impuestos Internos".
- 4º. Por "Tesorería", el "Servicio de Tesorería General de la República".
- 5º. Por "contribuyente", las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.
- 6º. Por "representante", los guardadores, mandatarios, administradores, interventores, síndicos y cualquiera persona natural o jurídica que obre por cuenta o en beneficio de otra persona natural o jurídica.
- 7º. Por "persona", las personas naturales o jurídicas y los "representantes".
- 8º. Por "residente", toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos. [...]"

²⁹ OEA/BID. 1967. Op. Cit. pp. 10.

³⁰ El artículo 4 del modelo para el Código Tributario para América Latina señala: “Sólo la ley puede:

- 1) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de cálculo e indicar el sujeto pasivo;
- 2) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;
- 3) Establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, en cuanto éstos signifiquen una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales;
- 4) Tipificar las infracciones y establecer las relativas sanciones;
- 5) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios;
- 6) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos al pago”

En OEA/BID. 1967. Op. Cit. pp. 11.

los autores nacionales e internacionales. Asimismo, en el art 7 se hace mención clara de los principios aplicables.³¹

El capítulo II del Título I –artículos 13 al 17– define una serie de conceptos, estos son: “Tributo”³², “Impuesto”³³ “Tasa”³⁴ y “Contribución especial”³⁵, estableciéndose la primera como el género y las tres siguientes como especies dentro de este género. Esto lo encontramos en el artículo 13 que consagra la división tripartita, vale decir, “que los tributos pueden consistir en impuestos, tasa y contribuciones especiales”³⁶.

Respecto de la definición del concepto “impuesto”, esta no será negativa ni residual. Así “la comisión ha creído conveniente dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Esta podrá o no vincularse al contribuyente, pero esa vinculación

³¹ OEA/BID. 1967. Op. Cit. pp. 13.

³² Artículo 13 “Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” En OEA/BID. 1967. Op. Cit. pp. 19.

³³ Artículo 15: “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente” En OEA/BID. 1967. Op. Cit. pp. 21.

³⁴ Artículo 16 “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación [...]” En OEA/BID. 1967. Op. Cit. pp. 21

³⁵ Artículo 17 “Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación [...]” En OEA/BID. 1967. Op. Cit. pp. 23.

³⁶ OEA/BID. 1967. Op. Cit. pp. 18.

es una cuestión de hecho, desprovista de toda significación jurídica en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente de pagar el impuesto”³⁷. Esto es relevante porque en general se ha definido impuesto como el tributo que carece de características propias que si tienen las tasas y las contribuciones. Cuestión que fue evitado por los redactores del modelo del CTAL.

En el capítulo II del Título II, artículos 21 y 22, se conceptualiza el sujeto activo (acreedor) y el pasivo (contribuyente o responsable)³⁸. En la sección segunda del capítulo I del título II se tratará el tema del contribuyente estableciéndose su relación con el hecho generador de la obligación tributaria y señalando en quienes puede recaer³⁹ y en su sección tercera los responsables⁴⁰. Como podemos ver, y lo que queremos mostrar, es lo sistemático del proyecto propuesto. Este presenta, ordenadamente, una forma de comprender el Derecho Tributario en la práctica, que, además, define aquellos conceptos que son probablemente los más relevantes de esta rama del Derecho.

³⁷ OEA/BID. 1967. Op. Cit. pp. 20.

³⁸ OEA/BID. 1967. Op. Cit. pp. 27.

³⁹ OEA/BID. 1967. Op. Cit. pp. 29.

⁴⁰ OEA/BID. 1967. Op. Cit. pp. 31.

Pero no queremos dejar esta idea del modelo de CTAL como un proyecto en abstracto que, al no ser una ley, no tuvo consecuencias en la práctica jurídica. Un ejemplo práctico, es el Código Tributario de la República Oriental del Uruguay que se vio fuertemente influenciado por el modelo. Esto, probablemente, tiene relación con que uno de los redactores del proyecto, el profesor Ramón Valdés Costa, es de nacionalidad uruguaya. Existen varios ejemplos de su influencia, tales como su artículo 2 que trata al principio de legalidad en términos muy similares. El artículo 10 que señala el concepto de Tributo influenciado evidentemente por el artículo 13 inciso primero del modelo. Al respecto Valdés Costa señala: “este artículo y los tres siguientes optan por la técnica de definir los tributos dando el concepto genérico y el particular de cada uno de las tres especies admitidas de forma prácticamente unánime por la doctrina italiana, española y latinoamericana”⁴¹. Incluso la definición de impuesto del artículo 12 se basa en el modelo pero sus matices se encuentran “influidos por la doctrina y el derecho brasileño”⁴². Esto demuestra que cuando se aparta en algo del modelo de CTAL deriva de influencias que también se encuentran en la doctrina y legislación latinoamericana.

⁴¹ VALDÉS Costa, Ramón. 1983.Op. Cit. pp 160.

⁴² VALDÉS Costa, Ramón. 1983.Op. Cit. pp 167.

Respecto del Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, destaca, no solo el parecido con el modelo de CTAL, sino también por los razonamientos que tuvo en consideración la comisión redactora. Por ejemplo podemos destacar el artículo 14 que trata la “obligación tributaria” Es interesante la argumentación a este respecto y la decisión de usar la voz “obligación” y no “relación jurídica”. Esta decisión se tomó en consideración al profesor doctor Jorge Peirano Facio que la fundamenta en diversas razones entre las que destacamos: “la expresión ‘relación jurídica’ es lo suficientemente amplia y vaga como para poder ser usada con el alcance diverso que le atribuyen cada una de las formulas propuestas sin que ello violente su sentido”⁴³ y “el concepto de obligación tributaria integra el ámbito de la teoría general del derecho y no el de ninguna rama en particular ni aun la del derecho civil en cuyo seno nació”⁴⁴. Esto es además interesante porque, antes señalamos como los profesores Fernandez Provoste usaban la voz “relación jurídica”. Esto es parte de las discusiones doctrinales propias del estudio del Derecho como una ciencia.

⁴³ VALDÉS Costa, Ramón. 1983.Op. Cit. pp. 183.

⁴⁴ VALDÉS Costa, Ramón. 1983.Op. Cit. pp. 182.

A pesar de las similitudes entre el modelo de CTAL y el Código de la República Oriental del Uruguay, este último no tiene las pretensiones de generalidad que necesitaba el modelo. Esto se deriva de que, políticamente, se quería un modelo aplicable a varios países con distintas tradiciones. Es por eso que de él no se deriva abiertamente la autonomía del Derecho Tributario a diferencia de lo que ocurre con Código uruguayo. Esto es particularmente evidente en su capítulo segundo que lleva por nombre “Derecho Tributario Material”⁴⁵ en el código uruguayo, este es autónomo, porque no depende de otra área del derecho por lo que posee características que le son propias y se encuentran abiertamente enunciadas en esta ley. Como veremos en el transcurso de la memoria, este será la consagración legal de una de las ideas más importantes que propone “El Hecho Imponible” de Dino Jarach.

Finalmente en este apartado comentaremos someramente que el Código Tributario chileno no se influenció con el modelo de CTAL de la manera en que ocurrió con nuestros países vecinos. Así, Valdés Costa menciona como características de nuestro Código: “su desvinculación con la doctrina y legislación latinoamericana y, por otra parte, la limitación de

⁴⁵ VALDÉS Costa, Ramón. 1983.Op. Cit. pp. 17.

su contenido a determinadas normas de carácter general, especialmente administrativas y procesales, aplicables incluso a las infracciones y sanciones, careciendo por lo tanto, de una parte sustantiva”⁴⁶. Compartimos esta noción y consideramos que es un interesante punto de partida para el capítulo III de esta memoria que tiene por objetivo la comparación entre la teoría general del Derecho Tributario Substantivo defendida por Jarach y la práctica de nuestros Tribunales de justicia. Probablemente el proceso de codificación nacional comenzó antes de la redacción del modelo de CTAL lo que explicaría su desvinculación. A pesar de ello, probablemente cuestiones políticas deben haber sido parte de la toma de decisiones que llevó a Chile a no seguir esta corriente latinoamericana relativa al Derecho Tributario. Sin desmerecer la relevancia de tales motivos, estos corresponden a una temática que excede lo que pretende presentar esta memoria.

Limitaciones a la potestad tributaria del Estado

⁴⁶ VALDÉS Costa, Ramón. 1982. Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano. Montevideo, Editorial Rosgal S.A. pp. 40.

Dentro de la división que propone el autor Dino Jarach del Derecho Tributario, encontramos el Derecho Tributario Substantivo o Material, que hemos mencionado varias veces y que seguiremos tratando en el desarrollo de esta memoria, pero también nos encontraremos con lo que se denomina Derecho Tributario Constitucional. La existencia de este se vincula con la idea científica del Derecho que, describiendo el ordenamiento jurídico, da cuenta de una norma que se encuentra al tope de la jerarquía normativa que corresponde a la Constitución de la República. En esta se establecen las normas de nivel constitucional, las más importantes dentro de un ordenamiento jurídico moderno.

Esta normativa constitucional puede tener aplicación dentro de la esfera tributaria, es decir, reglar cuestiones que dan cuenta de los tributos de la nación. Pero además, todo el ordenamiento en general –ya sea Derecho Tributario, Civil, Penal, Administrativo, entre otros– reconoce como límite el Derecho Constitucional al corresponder a la más importantes en términos jerárquicos. Esto quiere decir que una norma de rango legal –como típicamente son las relativas al Derecho Tributario– no puede ser contrarias ni desconocer los preceptos y derechos establecidos en la Constitución. Esta idea se enmarca en la concepción científica del Derecho. Entonces, a pesar

de la autonomía señalada se “debe mantener la necesaria armonía con los principios fundamentales que expresa o implícitamente están consagrados indiscutiblemente en las constituciones”⁴⁷.

Esta peculiaridad del Derecho Constitucional hace que existan regulaciones que se entienden como previas a la imposición de un tributo, por lo que las normas tributarias deben ser respetarlas. En caso contrario nos podemos encontrar con la inconstitucionalidad del precepto lo que, en general, lo vuelve inaplicable para casos concretos. En palabras del profesor Valdés Costa: “Todas las ramas jurídicas están jerárquicamente subordinadas al derecho constitucional”⁴⁸

Entendemos la Constitución Política de la República como una serie de acuerdos básicos de una determinada comunidad política –en este caso Chile– a través de cual se expresa el ordenamiento esencial que estructura la regulación y la legitimidad del Derecho. La idea es que las cuestiones tratadas y definidas en la Constitución corresponden a elementos que son retirados de lo político. En este sentido, hoy se puede discutir políticamente si cambiar el sistema tributario o si aumentar o bajar la tasa del Impuesto al

⁴⁷ VALDÉS Costa, Ramón. 1982. Op. Cit. pp. 42.

⁴⁸ VALDÉS Costa, Ramón. Op. Cit. 1982. pp. 41.

Valor Agregado, pero no se puede discutir hoy si Chile podría dejar de ser una República democrática (artículo 4 de la Constitución). Es por que estos acuerdos básicos son los que nos permiten entendernos como chilenos y como parte de una misma comunidad. Por esta razón, la consagración constitucional de determinados principios y preceptos constituye, verdaderamente, un retiro de determinados temas del vaivén político y de su discusión. Es por esta razón que ciertos principios y derechos establecidos en la Constitución escapan de lo que regulará el Derecho Tributario.

Respecto de lo que ha dicho la doctrina, el profesor Valdés Costa sostiene que son tres los principios más relevantes: “el de legalidad, el de tutela jurisdiccional y, como consecuencia de éstos, el de igualdad de las partes. A ellos hay que agregar, a mi juicio, el de la igualdad de los contribuyentes ante las cargas públicas”⁴⁹. Estos principios deberían, a su juicio, guiar la acción de la ley tributaria. Esta cuestión deberá ser evaluada conforme a la Constitución chilena.

⁴⁹ VALDÉS Costa, Ramón. 1985. Op. Cit. pp. 11.

Consideramos que respecto de la normativa nacional actual, son particularmente relevantes los artículos 6⁵⁰, 7⁵¹ y 19 N°20⁵², 21⁵³, 22⁵⁴, 23⁵⁵ y 24⁵⁶ de la Constitución Política de la República.

⁵⁰ El artículo 6 de la Constitución señala: “Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, y garantizar el orden institucional de la República. Los preceptos de esta Constitución obligan tanto a los titulares o integrantes de dichos órganos como a toda persona, institución o grupo.

La infracción de esta norma generará las responsabilidades y sanciones que determine la ley.”

⁵¹ El artículo 7 de la Constitución señala: “Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley.

Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.

Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale.”

⁵² El artículo 19 N° 20 de la Constitución señala: “La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”.

⁵³ El artículo 19 N° 21 de la Constitución señala: “El derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen.

El Estado y sus organismos podrán desarrollar actividades empresariales o participar en ellas sólo si una ley de quórum calificado los autoriza. En tal caso, esas actividades estarán sometidas a la legislación común aplicable a los particulares, sin perjuicio de las excepciones que por motivos justificados establezca la ley, la que deberá ser, asimismo, de quórum calificado”.

⁵⁴ El artículo 19 N° 22 de la Constitución señala: “La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica.

Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos;”

⁵⁵ El artículo 19 N° 23 de la Constitución señala: “La libertad para adquirir el dominio de toda clase de bienes, excepto aquellos que la naturaleza ha hecho comunes a todos los hombres o que deban pertenecer a la Nación toda y la ley lo declare así. Lo anterior es sin perjuicio de lo prescrito en otros preceptos de esta Constitución.

Una ley de quórum calificado y cuando así lo exija el interés nacional puede establecer limitaciones o requisitos para la adquisición del dominio de algunos bienes;”

⁵⁶ El artículo 19 N° 24 de la Constitución señala: “El derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales.

El principio de legalidad se considera establecido por nuestra Constitución, por lo expresado en el artículo 19 N°20 cuando señala que la igual repartición de los tributos se hará en la “forma que fije la ley”, y que “en ningún caso la ley podrá establecer tributos” de determinadas características. En ambos enunciados se desprende que es la ley, y no otro tipo de regulación, la llamada a fijar los tributos. Además los órganos del Estado, conforme a los artículos 6 y 7, deben “someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella” y actúan válidamente “dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley”. Es por estas expresiones que en Chile se entiende consagrado constitucionalmente el principio de legalidad. El respeto del principio de legalidad y su alcance, conforme a Valdés Costa, debe resolverse en la siguiente idea: “La estructura, existencia y cuantía de las obligaciones deben ser establecidas exclusivamente por la ley”⁵⁷⁵⁸.

Aceptado el principio de legalidad surge inmediatamente el problema de su delimitación. Al respecto la “mayor o menor amplitud del concepto

Sólo la ley puede establecer el modo de adquirir la propiedad, de usar, gozar y disponer de ella y las limitaciones y obligaciones que deriven de su función social. Esta comprende cuanto exijan los intereses generales de la Nación, la seguridad nacional, la utilidad y la salubridad públicas y la conservación del patrimonio ambiental. [...]

⁵⁷ VALDÉS Costa, Ramón. 1985. Op. Cit. pp. 13.

⁵⁸ VALDÉS Costa, Ramón. 1987. Manual de Derecho Financiero. Volumen I. Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria pp. 29 y ss.

está íntimamente vinculado con su efectiva vigencia y como ya se ha dicho su restricción ha sido en la practica el instrumento que han utilizado sus adversarios para ensanchar las facultades del ejecutivo”⁵⁹. Como vemos, nuevamente la extensión de este principio será una cuestión no pacífica en la doctrina. La extensión de este principio esta, en la práctica, vinculado con quienes pretenden mayores facultades de la administración y quienes no.

Además, es relevante hablar del derecho de propiedad establecido en la Constitución en su artículo 19 N° 24 que consagra explícitamente “el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales”. Además, una serie de numerales que establecen lo que se ha denominado “Orden Público Económico” en este mismo artículo. Se entiende, entonces, que cualquier norma de rango legal debe respetar este orden y al derecho de propiedad. Respecto de esta idea el profesor Valdés Costa señala que el principio de “la *no confiscatoriedad* de gran desarrollo en la doctrina y la jurisprudencia argentinas [...] en nuestro derecho puede vincularse a la protección del derecho de propiedad”⁶⁰. Esta ha sido el nombre específico para hablar del principio que opera para la

⁵⁹ VALDÉS Costa, Ramón. 1982. Op. Cit. pp. 18.

⁶⁰ VALDÉS Costa, Ramón. 1987. Op. Cit. pp. 13.

relación entre el derecho de propiedad establecido en la Constitución y el Derecho Tributario. Este concepto será tratado en la memoria, estableciéndose posturas diversas respecto de cómo debe ser entendido

Es en este sentido que, el derecho de propiedad y el principio de legalidad, constituyen una verdadera limitación al poder tributario del Estado y un antecedente previo a la promulgación de una norma tributaria. En este sentido, no se pueden vulnerar por el legislador estos preceptos constitucionales ya que son entendidas como cuestiones jerárquicamente superiores a la ley. En Chile se pueden entender directamente estas limitaciones en la Constitución.

1 CAPITULO I: ELEMENTOS DE LA COMPRESIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO DESDE LA PERSPECTIVA DEL “HECHO IMPONIBLE” DE DINO JARACH

1.1 Introducción

Este primer capítulo tiene como objetivo presentar una determinada manera de comprender el Derecho Tributario Entendiéndolo no como un mero compendio de normas, sino como un constructo orgánico y sistemático de normas y principios que reglan a los ciudadanos de un Estado moderno. El Derecho Tributario será tratado en este capítulo, como una rama del Derecho propia, con todo lo que ello implica. Idea de autonomía que se justificará en el transcurso del capítulo.

Es en este sentido, que nos proponemos exponer las ideas fundamentales de una determinada manera de comprender esta rama del Derecho. Este objetivo se ve inmerso en la posibilidad de que, posteriormente, podamos compararla con otra comprensión. Ésta, a pesar de versar sobre la misma problemática, propondrá una manera diversa de entender esta rama del Derecho.

En este primer capítulo nos remitiremos, prácticamente en todos los apartados y párrafos a Dino Jarach. Las citas que no son de su autoría, tienen por intención aclarar conceptos para que el lector pueda comprender, de mejor manera, la teoría general del Derecho Tributario presentada por dicho autor. La intención no es proponer nuestra visión del Derecho Tributario, sino que mostrar la comprensión de una estructura general de esta rama del Derecho.

Será el concepto denominado “elusión” tributaria el que más análisis necesitará para lo que se incluirán voces de otros autores. Si bien, este concepto no es fundamental en la comprensión de la teoría general del Derecho Tributario propuesta por Jarach el autor entenderá que su existencia responde a la falta de análisis de la teoría general del Derecho Tributario. En nuestra opinión, este concepto mostrará, a los menos, la enorme falta de consenso en la doctrina jurídico-tributaria.

A pesar que nuestro objetivo busca exponer esta rama del Derecho, es imposible no caer en la interpretación, lo que podría llevarnos a la alteración de aquello que se interpreta, por ejemplo, en este primer capítulo, organizamos la presentación de las ideas propuestas de una manera distinta

a la que el autor estructuró en su momento, alterando así lo por él expuesto. La exposición del asunto no tiene la pretensión de convencer al lector de que esta corresponde a la mejor manera de comprender el Derecho Tributario. Cuestión que, presumimos, era la intención del autor al publicarlo, sino más bien, exponerla para su posterior comparación.

Respecto de la estructura trataremos los —a nuestra consideración— conceptos y principios relevantes de manera particular, para así, compararlos de manera directa con una comprensión diversa. Así, por ejemplo, trataremos la “capacidad contributiva” dentro de los principios tributarios. Análisis particular que permitirá compararlo, lo más directamente posible, con otra forma de entender este concepto, inmersa en otra manera de entender al Derecho Tributario.

Esta comprensión general del Derecho Tributario con la que estructuraremos la primera mitad del capítulo es necesaria para la comparación propuesta como meta de esta memoria. Es decir, presentaremos esta estructura de manera que pueda ser comparada más abajo, con la de los tribunales de justicia nacionales.

1.2 ¿Por qué “El Hecho Imponible” de Dino Jarach?

Dino Jarach es un autor de origen italiano, quién posteriormente optó por la nacionalidad argentina. Estudió en diversas universidades europeas, doctorándose de la Universidad de Turín. Sin embargo, durante la Segunda Guerra Mundial debió radicarse en la Argentina por su condición de judío. En este país ejerció la docencia universitaria y también fue juez de la República. Su producción de obras relacionadas con la ciencia jurídica fue fructífera, encontrándonos con títulos como: “Curso Superior de Derecho Tributario”, “Finanzas Públicas”, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, “Impuesto a las Ganancias”, “Impuesto al Valor Agregado”, por mencionar algunos. Probablemente su texto más relevante sea “El Hecho Imponible” editado por primera vez el año 1941.

“El Hecho Imponible” pretende ser, en los mismos términos en que lo explicita su autor, una auténtica “Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo”, razón por la que este enunciado se establece como subtítulo de la obra. Ello es, probablemente, lo más interesante de este texto, puesto que, no tiene la intención de tomar una normativa particular y explicarla, tampoco pretende que el lector termine sabiendo cómo y/o cuándo deba

pagar los impuestos que le corresponden según el país en el que vive. Su objetivo es mucho más ambicioso, el de hacer ciencia jurídica, estableciendo qué es el Derecho Tributario.

En la introducción a la primera edición del libro Jarach comienza señalando: “Existen en la literatura mundial muchos tratados de derecho tributario; pero no existe una teoría general. La gran mayoría de los tratados existentes profundiza especialmente el derecho formal [...] mientras que dedica muy pocas páginas al derecho sustantivo; y, sin embargo, es éste el verdadero derecho tributario”⁶¹. Es más, señala que para la época ni siquiera “se ha acercado el derecho tributario europeo al anglosajón”⁶². Tareas de las cuales se hará cargo durante el transcurso de la obra. Esta misma idea se encuentra en el prefacio de la primera edición. A saber: “no tiene precedentes en la literatura jurídica tributaria: es decir, el hecho de tratarse de una teoría general fundada no sobre un derecho tributario particular, sino sobre la comparación sistemática de los derechos de diferentes países.”⁶³

Consideramos relevante, primero que todo, la originalidad de este

⁶¹ JARACH, Dino. 2004. El hecho imponible. Buenos Aires, Abeledo-Perrot. pp. 5.

⁶² *Ibíd.*

⁶³ Camilo Viterbo en el Prefacio a la primera edición de “El Hecho Imponible” en JARACH, Dino. 2004. *Op. Cit.* pp. 3.

texto. Es importante mencionar el enorme esfuerzo que significa generar una teoría general de un derecho substantivo a partir solamente de acercamientos formales al tema. Más aún, desde una comprensión que intenta entender al mismo, no solo desde la perspectiva del derecho continental europeo sino que también respecto del anglosajón.

El segundo punto que consideramos relevante de este texto, es que sus enunciados pueden ser aún atingentes en la comprensión actual del Derecho Tributario. Ello a pesar del tiempo transcurrido desde su primera edición. Entendemos que hay varias ideas y conceptualizaciones que podrían dar cuenta de mejor manera de las instituciones que encontramos en el Derecho Tributario nacional en la actualidad.

Destacar además que, a pesar de que pudiésemos sostener la tesis de que la manera planteada y defendida por Jarach es inadecuada para comprender el Derecho Tributario actual, no se puede sino valorar la intención y sistematicidad del proyecto propuesto en su texto. Cualquier intención de generar una propuesta de teoría general del Derecho Tributario debiese ser capaz de criticar la ya expuesta por el autor argentino y explicitar de qué manera su comprensión es más adecuada. Esto, no solo

para comprender el caso concreto de una institución en específico, sino que para entender la totalidad de instituciones que proponen las actuales y complejas normativas de los Estados modernos.

Respecto a la problemática de comparar una teoría foránea con la norma nacional, es el mismo autor quien expresa que “el libro está concebido como una teoría general no vinculada al derecho de un país determinado”⁶⁴. Asimismo, Jarach reconoce su particular cercanía con el Derecho argentino, dado que fue escrito en su estancia en ese país, pero consideramos que la correcta comprensión del texto y su finalidad es dar cuenta de qué es el Derecho Tributario, más allá de las latitudes y las diferencias particulares relativas a la normativa específica.

Es importante recalcar que debe haber algo en el Derecho Tributario que nos permita saber que nos hallamos frente a él, a pesar de que nos encontremos en otro ordenamiento jurídico. Cuando afirmamos que Chile, Argentina, Italia o los Estados Unidos de América, etc. tienen Derecho Tributario es porque existe algo en esa normativa que le es propio, es decir, que posee un elemento particular que lo distingue, por ejemplo, del Derecho

⁶⁴ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 7.

Penal o del Derecho Civil. Es en este sentido que, si la única manera de saber si estamos o no frente a Derecho Tributario es leer si la ley tiene la denominación “impuesto” en el título, significaría que el Derecho Tributario no existe. Dicho de otra manera, que es un significante vacío y que cualquier cosa que denominemos como tal, podría ser entendido como parte del Derecho Tributario.

Así, elemento que le es propio al Derecho Tributario, no puede ser meramente formal, debe ser substantivo. Esto es lo que le permite, a quien estudia una norma particular de un país específico, señalar que es un impuesto y que no; lo que lo ayudará a discernir si nos encontramos frente a una normativa de Derecho Tributario o no. Si esto no es claro podríamos caer en el absurdo de entender, por ejemplo, que podría existir algo así como un “impuesto a estacionarse en un lugar no habilitado”. Lo que puede parecer evidente hoy en Chile, pero hay que señalar expresamente que aquel cobro pecuniario hecho por estacionarse en un lugar prohibido corresponde a una multa, por lo que es una sanción. Sanción que se cobra porque existe una norma prohibitiva, por lo que es parte de lo que se denomina Derecho Penal. Si bien, el ejemplo es algo burdo, prestándose incluso a que algún lector considere que las afirmaciones sobre la multa no corresponden.

Precisamente dependerá de cuál es la manera en que se entiende qué es el Derecho Penal y en particular la teoría general del delito.

Alguien podría afirmar, a pesar de lo ya expresado, que el Derecho Tributario sí es meramente formal y que el problema ejemplificado anteriormente se da porque el Derecho Penal, a diferencia del anterior, si se constituye en una definición substantiva. Nosotros afirmamos que es debido a la idea de falta de autonomía del Derecho Tributario y a la tendencia a considerarlo como parte del Derecho Administrativo o del Derecho Financiero, es decir, no como una rama del Derecho en sí misma. Consideramos que esta posición doctrinaria, es una manera completamente válida de comprender el fenómeno jurídico-tributario. Estas posturas serán expuestas y criticadas por el autor Dino Jarach, como lo veremos más adelante. Antes, cabe destacar que la manera adecuada de comprender el Derecho Tributario será, precisamente, el modo en que mejor se dé cuenta de aquellos fenómenos que suceden en la realidad y en la práctica tributaria. Punto sobre el que también se volverá en los apartados y en los capítulos siguientes.

Otra cuestión relevante de la obra de Dino Jarach es que es aplicable

solo a Estados Modernos. En este sentido, el fenómeno tributario en su comprensión actual es algo novedoso en la cultura jurídica, en comparación, por ejemplo, al desarrollo del Derecho Civil, aunque, muchas veces se hace mención al concepto de “impuestos” en relación a instituciones de cobros pecuniarios pre-modernos. Ejemplo de aquello era el Rey o el señor Feudal y su exigencia de tributos para proteger a sus siervos o para hacer la guerra. “El Hecho Imponible” no se hace cargo de esas instituciones, esto debido a que el estudio propuesto es sobre lo que comprendemos por “impuestos” en las sociedades actuales. Nuestro Derecho actual da cuenta de determinadas ideas como la Democracia y el Estado de Derecho, por lo que hacer un estudio que dé cuenta de aquellas instituciones en circunstancias institucionales del pasado, sería un trabajo histórico. Sin desmerecer el valor de aquellas investigaciones, no es el sentido ni la intención de la presente memoria ni de la obra de Dino Jarach, abordar dichas temáticas.

Como podemos vislumbrar con lo expuesto, “El Hecho Imponible” es más bien un libro que podríamos denominar “teórico”. Al respecto Viterbo, autor del prefacio a la primera edición señala que “la categoría científica no

resta al libro de su valor práctico, sino que se lo otorga”⁶⁵. Aseveración que compartimos. La teoría que se aleje de lo práctico y no de respuestas es una teoría inútil. La correcta comprensión de este trabajo teórico del Derecho es precisamente el valor práctico que le otorga a quienes se desenvuelven en la práctica jurídica de un país. Como veremos, las ideas del texto tienen un asidero práctico y tienden a cambiar o a moldear no solamente la práctica jurídica y judicial, sino que incluso la legislativa.

Asimismo, en la obra se encuentra clara la intención de proponer conceptos que están sujetos a la constante crítica de la doctrina y de la manera en que se comprende el Derecho en general, acompañado siempre por el desarrollo de la sociedad. El Derecho es una institución, en este sentido, es particularmente dinámico. Así, Jarach expone: “Por mi parte, reconociendo la indudable importancia de las críticas y los posibles errores en que en mi obra pueda haber incurrido, expreso, sin embargo, la convicción de que los argumentos esgrimidos en contra de mi tesis central no conmueven su tesitura fundamental y solamente sirven de estímulo para el perfeccionamiento y la profundización de la doctrina.”⁶⁶. Es parte de la

⁶⁵ Camilo Viterbo en el Prefacio a la primera edición de “El Hecho Imponible” en JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 2.

⁶⁶ En el prólogo de la segunda edición de “El Hecho Imponible” en JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 28.

comprensión científica del Derecho considerar que puede perfeccionarse constantemente la tesis propuesta. Pero el autor, incluso en su última edición de 1982, seguirá comprendiendo que la tesis fundamental del texto se mantiene sin alteración.

Finalmente cabe destacar que el acercamiento que se expondrá en esta memoria respecto de “El Hecho Imponible” será especialmente dado por los dos primeros capítulos de la obra. El tercero, denominado “La atribución del hecho imponible a los sujetos pasivos y los momentos de vinculación con el sujeto”, será considerado en una medida mucho menor. Ello debido a que consideramos que en los dos primeros capítulos se halla lo más substantivo del libro. Asimismo, en el prólogo de la segunda edición, el autor daba cuenta de su cambio de opinión señalando al respecto, en 1971:

“La tercera parte del libro se refiere a la atribución del hecho imponible a los sujetos pasivos y a la vinculación con el sujeto activo, titular del Poder Ejecutivo. A mi entender, la doctrina no ha avanzado mucho en esta materia desde la primera edición de esta obra, salvo algunas variantes en la clasificación de los sujetos

pasivos. Por mi parte, si debo manifestar mi discrepancia actual con la tesis sostenida en el libro, según la cual existe siempre un sujeto, verdadero contribuyente.”⁶⁷

1.3 Autonomía del Derecho Tributario

1.3.1 Ideas Previas

Uno de los puntos iniciales, que ya se mencionó someramente, es la necesaria comprensión moderna del Derecho. Al respecto Jarach expone:

“Cuando, en el moderno Estado de derecho, la administración cesa de estar fuera de la ley y se vuelve administración legal, la imposición de los tributos asume una posición característica. Se pone de relieve por la mayoría de los escritores que la actividad de imponer tributos tiene en la mayor medida la característica de una administración conforme a la ley, de una administración reglada y no discrecional”⁶⁸.

A saber, antes existían instituciones jurídicas denominadas tributos, pero con la modernidad se pone de relieve una nueva caracterización del Derecho en general; esta es, por ejemplo, una administración conforme a la

⁶⁷ En el prólogo de la segunda edición de “El Hecho Imponible” en JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 31.

⁶⁸ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 26-27.

ley. Probablemente la caracterización de las penas y los impuestos en los ordenamientos jurídicos pre-modernos los hacían instituciones más bien similares, casi idénticas. Entendiéndolas como mera discrecionalidad del detentor del poder fáctico. Hoy en día, podemos señalar que eso cambió pero, esto no corresponde a un cambio puramente formal, sino que es más bien un cambio en el contenido sustantivo que provee la nueva comprensión del Derecho en general. Nueva comprensión que imprime a sus distintas ramas características que les serán propias. Son estas características, en particular las del Derecho Tributario, las que se estudiarán, para lo que la idea de Estado moderno es necesaria para comprender esta “nueva” autonomía.

Una de las primeras ideas que introdujo Jarach sobre los tributos es que estos corresponden a “uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades”⁶⁹. Esta idea señala una generalidad ya que corresponde a “uno” de los recursos, es decir, no es el único y a pesar de otorgar medios pecuniarios para las actividades estatales no significa que esta sea, necesariamente, su función. Volviendo al ejemplo de las multas, estas también ofrecen al

⁶⁹ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 9.

Estado medios pecuniarios, pero no parece ser esa su función. La que dependerá, de cual se considere la función del Derecho Penal y su correlativa teoría general del delito. De igual manera podemos argüir que los tributos son parte del Derecho Financiero, dadas su característica de proveer de recursos al Estado. Pero volvemos a señalar que esto no agrega mucha información dado que “nos hallamos frente a institutos jurídicos estructuralmente muy diferentes entre ellos”⁷⁰. Es precisamente esa estructura diferente de la cual debemos dar cuenta, puesto que esta diferencia determinará el contenido del Derecho Tributario.

Al respecto, nos señala el autor que el “carácter unitario del derecho financiero derivaría de la naturaleza instrumental y de la finalidad propia de la actividad financiera”⁷¹. Lo relevante aquí es aclarar que no se niega el hecho de que los impuestos proveen al Estado de los recursos necesarios para su viabilidad fáctica. Pero esta afirmación es absolutamente insuficiente como para señalar que dicho objetivo es el único que tienen los impuestos o que su análisis deba ser estructurado exclusivamente a partir de esta premisa. Dicho de otra manera, señalamos que comprender esta

⁷⁰ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 21.

⁷¹ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 23.

afirmación no nos otorga, necesariamente, una mejor comprensión del Derecho Tributario, ni una característica fundamental de este, al menos desde la perspectiva jurídica, siendo claro que no nos ayuda a comprender la manera en que formalmente se estructura esta institución.

Es importante, en este tipo de problemas, delimitar cual es la perspectiva desde la cual este se aborda, en este sentido se señala que:

“La naturaleza del tributo, el problema de la autonomía de la rama del derecho objetivo que lo disciplina, se determinan con un análisis exclusivamente jurídico, en base a las características de estructura jurídica del tributo y de las relaciones en que se concreta, no en base a características económicas o políticas o técnico-financieras, a no ser que éstas se resuelvan, a su vez, en características estructurales jurídicas”⁷².

Es decir, la pregunta es eminentemente jurídica. Por lo que la autonomía y las características del Derecho Tributario deben ser evaluadas desde la perspectiva del Derecho. Esta afirmación puede parecer obvia, pero

⁷² JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 10-11.

resulta relevante hacer hincapié en la necesidad de distanciarnos de formas ajenas al Derecho para efectos de esta memoria.

La crítica a esta forma de comprender el problema jurídico-tributario, se extiende también al análisis meramente político. Puesto que la respuesta, desde nuestra perspectiva debe ser jurídica. Con ello, no es nuestra intención denostar o caracterizar de manera peyorativa el análisis político o económico, sino recalcar la idea de que en una teoría general del Derecho Tributario, la respuesta al cómo se estructuran las instituciones que este regula, debe ser dada por la misma ciencia jurídica. Por ejemplo, el Derecho Civil es muy relevante para la economía, el mercado y las transacciones en general, pero hoy en día nadie diría que al atender a una teoría general de este y a la forma del acto jurídico, la respuesta no sea sino la dada por el razonamiento jurídico. Asimismo, el análisis político y/o económico de los tributos puede llegar a tener un elevado valor académico, pero es —y tiene que ser— diferente al análisis jurídico.

Lo primero que plantea Dino Jarach, para poder afirmar la autonomía del Derecho tributario, es su división en:

“Derecho Tributario constitucional;

Derecho Tributario material o sustantivo;

Derecho Tributario formal o administrativo;

Derecho Tributario penal;

Derecho Tributario procesal y procesal penal;

Derecho Tributario internacional.”⁷³

Así, el Derecho Tributario constitucional versa sobre las normas tributarias que encontramos en la Constitución, la norma de mayor relevancia jerárquica de nuestro ordenamiento. El Derecho Tributario formal o administrativo regula la actuación de la administración en el cobro del impuesto. El Derecho Tributario penal rige los delitos que se cometen en relación a las obligaciones tributarias. El Derecho Tributario procesal y procesal penal dictamina las normas que regulan a los procedimientos, en general ante tribunales de justicia, respecto de la aplicación de impuestos o la sanción penal derivada de delitos relacionados con los mismos. El Derecho Tributario internacional regula acuerdos internacionales relativos a la tributación, generalmente respecto de contribuyentes de uno de los Estados que se deben pagar en el otro Estado contratante. El Derecho

⁷³ En el prólogo a la segunda edición de “El Hecho Imponible” en JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 16.

Tributario material o sustantivo corresponde al que es analizado por Dino Jarach.

Parece contra-intuitivo dividir el Derecho Tributario en la búsqueda de su autonomía, pero mostraremos que le es útil al objetivo trazado por el autor. Las normas tributarias constitucionales estarán íntimamente ligadas a las formas jurídicas constitucionales, asimismo las normas formales serán normas de índole administrativas y las penales se regirán por la forma y estructura del Derecho Penal, etc. Visto de otra manera, lo que se propone el autor es escarbar en las distintas maneras en que se plantea en la práctica el problema tributario para lograr encontrar un punto en el cual pueda hallar algo que le es propio al Derecho Tributario, es decir, algo no supeditado a formas e instituciones ligadas a otra rama del Derecho. Es ahí donde sale a relucir la idea de Derecho Tributario material o sustantivo. Es en esta parte de la subdivisión, en la que aparece con fuerza la idea de la autonomía, dado que es en este punto donde encontramos la forma que le es propia a este.

Respecto a esta división surgieron críticas luego de la publicación de “El Hecho Imponible”. Así, Jarach responde que el Derecho Tributario:

“merece ser estudiado en todos sus aspectos, pero sigo sosteniendo que la visión de conjunto no puede excluir el análisis y la clasificación que antecede, aunque se acepte como criterio científico fundamental la unidad del derecho, ante la cual no sólo deberían olvidarse todas las subdivisiones del derecho tributario, sino también la existencia misma de éste, del derecho constitucional, administrativo, procesal, civil, penal, internacional, público y privado como ramas del derecho”⁷⁴

En términos del autor, criticar la división expuesta, en pos de la unicidad del Derecho, sería una crítica que llegaría al absurdo de obviar las diferencias entre las distintas ramas del Derecho. Pues la manera correcta de comprender el Derecho incluye ambas perspectivas: la unicidad del Derecho como institución y la división conforme a formas características y distintivas de sus ramas.

1.3.2 Concepto de autonomía

Uno de los puntos más importantes de toda la obra de Dino Jarach es el conceptualizar y defender la idea de Autonomía del Derecho Tributario.

⁷⁴ En el prólogo de la segunda edición de “El Hecho Imponible” en JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 17.

Primer punto que será, probablemente, el más relevante y el que más necesite justificación. Como veremos más adelante, prácticamente todas las otras características del Derecho Tributario se encontrarán íntimamente ligadas y dependientes a esta idea de autonomía.

Entonces, el Derecho Tributario será autónomo, si lo podemos caracterizar en los mismos términos que podemos caracterizar dentro de nuestra normativa al Derecho Civil o al Derecho Penal, es decir, que tienen principios, formas, instituciones y conceptos que le son propios, otorgándole de esta manera esta particular autonomía. Autonomía entendida como real porque no corresponde a una descripción con fines meramente didácticos. Entendiéndola como: “El conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias, constituye el derecho tributario sustantivo, o como se acostumbra denominarlo a menudo, el derecho tributario material. Es éste, a nuestro parecer, el derecho tributario propiamente dicho, estructural y dogmáticamente autónomo”⁷⁵. Es decir, en términos de Dino Jarach, para que podamos hablar de Derecho Tributario autónomo debemos entender que esta rama

⁷⁵ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 14.

del derecho debe presentar autonomía tanto en la perspectiva dogmática como en su estructura. Ideas que analizaremos en los apartados siguientes.

1.3.2.1 Autonomía estructural del Derecho Tributario substantivo

La autonomía —que va por título en este apartado— en general comprende:

“tanto la autonomía estructural, como la autonomía dogmática; la primera consiste en la configuración formal de los institutos de naturaleza tal que aparezca una uniformidad o una unidad de estructura de los institutos de una determinada rama del derecho, diferente de la estructura de los institutos de otras ramas del derecho. Si un conjunto de normas jurídicas que tengan un objeto unitario forma institutos jurídicos que poseen también una estructura propia, uniforme-apta a caracterizarlos, se puede afirmar que este conjunto de normas constituye una rama del derecho estructuralmente autónoma”⁷⁶.

Entendemos pues, que la autonomía estructural se encuentra íntimamente

⁷⁶ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 20-21.

ligada a la idea de que existen institutos que le son propios a la rama. En este caso particular el título de la obra da cuenta, precisamente, de que el “hecho imponible” es la base angular para poder empezar a dar cuenta de lo que sería una teoría general del Derecho Tributario sustantivo.

Asimismo podemos señalar que hay “una autonomía estructural del derecho tributario sustantivo frente al titulado derecho tributario administrativo, es decir, de las normas que definen los hechos imponibles y su consecuencia, la relación jurídica cuyo objeto es la prestación del tributo, frente a las normas que disciplinan el procedimiento y las relaciones jurídicas que le están vinculadas.”⁷⁷. De esta manera, podemos ver que la distinción con el Derecho formal es un paso previo para entender su autonomía estructural. Y la estructura corresponderá precisamente a todas aquellas normas que definen hechos imponibles y/o las consecuencias de éstos. Siendo esta la estructura que le es propia al Derecho Tributario. Así como tenemos la estructura del acto jurídico en el Derecho Civil y la estructura del delito en el Derecho Penal, la estructura del Derecho Tributario se dará por el hecho imponible, es decir, la independencia estructural está dada por la existencia de normas reguladoras de hechos

⁷⁷ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 44-45.

imponibles y sus consecuencias.

1.3.2.2 Autonomía dogmática del Derecho Tributario sustantivo

Al respecto podemos señalar que si una rama “elabora conceptos propios, que sirven solamente a ella, posee también una autonomía dogmática”⁷⁸. Es decir, habrá una manera de expresar aquello que ocurre en esta rama del Derecho que solo puede dar cuenta de aquello que ocurre en ella en particular. Incluso, podrán utilizarse conceptos que son usados en distintas áreas del Derecho, pero si adquieren un significado propio, según la rama, significa que este concepto le es propio, más allá de que se use un mismo significante, pues este es dotado de otro significado. Así, es autónomo dogmáticamente el concepto de aquello que quiere decir en la rama pero, que sólo se explica de esa manera, para esa área en específico.

En esta esfera de la autonomía debemos considerar, nuevamente, la distinción entre Derecho Tributario sustantivo y formal. Al respecto Jarach señala que: “En la dogmática del derecho tributario debemos tener como firme la distinción entre derecho sustantivo y derecho formal, entre relación jurídica tributaria, que nace por el verificarse del hecho imponible previsto

⁷⁸ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 20-21.

en la ley y procedimiento y acto de determinación, que es jurídicamente un momento diferente al de la relación tributaria sustantiva”⁷⁹. Según esto, la autonomía dogmática se dará por aquellos conceptos que tienen íntima relación con el hecho imponible en sí, no con los procedimientos formales, administrativos o judiciales. Es importante recalcarlo, porque los elementos relevantes del proceso administrativo y judicial son típicamente de otras ramas del Derecho, como lo son el Derecho Administrativo y el Derecho Procesal. La existencia de conceptos propios en estas ramas les dará autonomía a las mismas, a pesar de que el caso concreto a resolver sea uno denominado como tributario. En cambio, los conceptos propios dados para el Derecho Tributario sustantivo serán aquellos que le brindarán autonomía dogmática.

Un ejemplo de esta dogmática autónoma, es el concepto de “capacidad contributiva”. Este, entendido como principio, será abordado en extenso en apartados posteriores, pero es relevante tomarlo en consideración porque corresponde al ejemplo más paradigmático dentro del Derecho Tributario. No sólo porque constituye un principio que no existe en

⁷⁹ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 44.

ninguna otra rama del Derecho, sino además, por el rol central que cumplirá dentro de esta teoría general del Derecho Tributario.

1.3.2.3 El Derecho Tributario sustantivo no es parte del Derecho Administrativo

Esta sección pretende justificar, particularmente, la noción de que el Derecho Tributario no es parte del Derecho Administrativo. Conforme al desarrollo presentado en esta memoria sería más lógico que esta idea estuviera presente constantemente en los argumentos generales de la autonomía del Derecho Tributario. De esta forma, no se debería tratar la autonomía de una manera específica respecto de cada una de las otras ramas del Derecho. Si se argumenta de manera suficientemente acabada la autonomía dogmática y estructural del Derecho Tributario sustantivo, sería reiterativo explicar porque no es parte de otro derecho particular, en este caso del Derecho Administrativo. Es evidente que con el argumento general se debería convertir en irrelevante el particular. Sin embargo, consideramos que es necesario argumentar en este sentido específico, principalmente por tres razones: la primera es en honor al texto “El Hecho Imponible” ya que el autor utilizó extensas páginas en el tema. Segundo, porque al estar

latamente tratado, nos dará luces de conceptos e ideas relevantes para entender, en general, la autonomía del Derecho Tributario. Y tercero, puede haber comprensiones actuales que, sin señalarlo expresamente, ocultan en ellas una idea administrativista del Derecho Tributario.

Jarach propone que:

“El conjunto de normas jurídicas que disciplina la actividad administrativa, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y de las relaciones entre administración pública y particulares que sirven al desenvolvimiento de esta actividad, constituye el derecho tributario administrativo, o como se lo titula a menudo, el derecho tributario formal”⁸⁰.

Esta idea es una de las más resistidas, dado que ha existido doctrina que no ha distinguido el Derecho Tributario formal o administrativo del Derecho Tributario sustantivo o material, como sí se propone en “El Hecho Imponible”.

Desde una perspectiva contraria a la del autor argentino, no habría diferencia entre las normas que ordenan las facultades de administración y

⁸⁰ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 15

aquellas que expresan los hechos impositivos. Así, “las leyes tributarias no serían, pues, sino leyes en el sentido formal, no en sentido material; el derecho tributario no sería un conjunto de normas jurídicas, sino una manifestación de voluntad de naturaleza administrativa”⁸¹. Todas las normas tributarias serían más bien órdenes a la administración, la que operaría de manera reglada con el objetivo de recaudar dineros para el Estado.

Hay una idea fundamental para criticar esta postura, contraria a las ideas de Dino Jarach, que es la “preeminencia lógica y estructural del derecho sustantivo frente al formal”⁸². Esta preeminencia “se concreta en la diferencia de los destinatarios de las normas jurídicas: en el derecho civil los destinatarios son los particulares, las partes de las relaciones jurídicas del derecho civil, no el juez que en caso de litis es llamado a aplicar el derecho civil”⁸³. En este punto, la estructura de la distinción entre formal y sustantivo es análoga con el Derecho Civil. Así, la norma sustantiva, al igual que en el Derecho Civil, expresa la idea concreta de lo que sanciona la norma, destinándose a quienes deben cumplirla, es decir, se destina la

⁸¹ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 51.

⁸² JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 29.

⁸³ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 29-30.

norma en el caso del Derecho Civil, al privado que, por ejemplo, contrata. Mientras que, en el caso del Derecho Tributario, es al contribuyente. Por lo que la regulación necesaria será distinta para que los órganos del Estado cumplan formalmente el mandato sustantivo.

Dicha idea se vincula con que:

“Lo que constituye lógica y estructuralmente la parte anterior y prevaleciente del derecho tributario no son las normas formales que establecen cómo se debe desarrollar la actividad con que se reconoce la existencia del hecho imponible y se determina cuál es el tributo que corresponde y se cumplen los actos necesarios para ingresar el pago o para ejecutar coactivamente la obligación tributaria, sino las normas en que se prevén los hechos que dan lugar al nacimiento de la relación jurídica principal, los sujetos obligados y el monto de la obligación tributaria, es decir, las normas que constituyen el titulado derecho tributario material”⁸⁴.

⁸⁴ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 30.

Esa noción muestra no sólo su estructuración lógicamente anterior, si no que dotan de contenido sustantivo a lo que sería el Derecho Tributario material.

En resumen, la distinción entre el Derecho Tributario sustantivo y el Derecho Tributario formal se puede concretar, según Jarach, en la siguiente fórmula: “el primero es el conjunto de normas que disciplinan el tributo y las relaciones jurídicas accesorias, es decir, que lógicamente se vinculan al tributo; el formal es el conjunto de normas que disciplinan la actividad administrativa y las relaciones que teleológicamente se vinculan, al tributo”⁸⁵. Esta propuesta permite distinguir las, continuando con la idea de que son estructuralmente distintas y una lógicamente previa. Ello permite notar claramente la relación del Derecho Tributario material con el hecho imponible, mientras que el Derecho administrativo cumple, en este caso, un rol propiamente accesorio.

Dicha distinción, comparándola con el Derecho Civil, muestra el sinsentido de la tesis contraria. A saber:

“La actividad jurisdiccional civil también es una actividad estatal

⁸⁵ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 15-16.

[...]. Sin embargo, a nadie se le ocurre afirmar que el derecho civil no es sino un conjunto de normas que delimitan la actividad de los jueces y que, por ende, el derecho civil es parte del derecho procesal, o, peor, que el conjunto es derecho administrativo. No es así porque la preeminencia lógica y estructural corresponde al derecho sustantivo, al derecho civil, no al derecho formal, o sea al procesal civil.”⁸⁶.

Existe el Derecho Civil, precisamente, porque somos capaces intelectualmente de distinguirlo del Derecho Procesal que regula las normas de aplicación de la jurisdicción y las administrativas que permiten el funcionamiento del aparato estatal, ambas necesarias para los efectos prácticos del Derecho Civil. Si no lo entendiésemos así, podríamos llegar al absurdo de que este es sólo normativa procesal, es decir, no existe un mandato al sujeto privado, o peor aún, es solamente un mandato a los agentes de la administración. Probablemente la gran mayoría de las formas de entender el Derecho Privado cambiarían radicalmente, siendo errónea una comprensión de estas características, puesto que variaría de manera importante la práctica jurídica y la aplicación del Derecho Civil.

⁸⁶ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 29.

Finalmente existe un argumento particularmente específico contra esta forma de entender el Derecho Tributario. Al respecto Jarach expone que:

“la concepción de que el derecho tributario es una parte del derecho administrativo y la prestación del tributo no es sino una de las muchas prestaciones que los administrados deben al poder administrador, termina por hacer del derecho tributario un conglomerado de relaciones heterogéneas y culmina con la tesis aberrante de que las leyes tributarias no son normas, con la sola excepción de las constitucionales”⁸⁷.

Es decir, si es meramente un régimen administrativo, el autor entendería que dejarían de existir algo así como las normas tributarias, por lo que nos encontraríamos sólo con normas constitucionales que otorgarían un mandato a la administración para cobrar y administrar la recolección de los impuestos. Compartimos plenamente que una tesis así sería aberrante desde la perspectiva de la ciencia jurídica. Es por las razones expuestas, que la idea de que el Derecho Tributario es parte del Derecho Administrativo

⁸⁷ En el prólogo de la segunda edición de “El Hecho Imponible” en JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 17.

debe ser desechada. A lo menos, desde la perspectiva del texto “El Hecho Imponible”. Cabe destacar que el análisis particular de Jarach, se estructura frente a esta rama del Derecho, porque, en la época de redacción del libro, era una tesis relevante. Asimismo, consideramos que si somos capaces de presentar los argumentos que nos permitan rechazar la idea de que el Derecho Tributario está supeditado al Derecho Administrativo, será aún más evidente separarlo de otras ramas como, por ejemplo, el Derecho Civil o el Derecho Penal.

1.4 Principios del Derecho Tributario

1.4.1 La Capacidad Contributiva

1.4.1.1 Concepto

La “capacidad contributiva” es el elemento base y lo que dota de contenido sustantivo al “principio de capacidad contributiva”. Este concepto viene del uso de la voz “capacidad”, que aunque, se utiliza en el Derecho Civil⁸⁸, es entendido en términos completamente distintos a los usados para su efecto, lo que da cuenta de la autonomía, ya anteriormente señalada. Pues este uso del concepto de capacidad no se da en términos de

⁸⁸ Sobre capacidad civil véase BARROS Bourie, Enrique. 2006. Tratado de Responsabilidad Extracontractual. Santiago, Editorial Jurídica. pp. 64 y ss.

poder vincular responsabilidad a los individuos.

Lo que este concepto representa, en un sentido básico, es la idea de que cada sujeto de derecho tendrá un determinado nivel (potencialidad), comparable con otro sujeto dentro de la comunidad, de capacidad de contribuir. Es decir, todos tenemos, en mayor o menor medida, capacidad contributiva. Esta será evaluada en los términos formales que la norma expresamente señale o que se desprendan, interpretativamente, de la redacción del hecho imponible. El principio de capacidad contributiva, entonces, será la noción de que la obligación de contribuir al Fisco debiese ser conforme a este nivel, que todos los sujetos poseen en mayor o menor medida, y en proporción a esta medida. Es decir, el principio transforma esta idea abstracta de que existe un nivel de mayor o menor capacidad de contribuir y lo estructura como un principio que ordena el objetivo que aquellos que posean un nivel mayor de capacidad contributiva contribuyan, de manera obligatoria a través de los impuestos, en mayor medida -en general porcentual- que lo que contribuyen, de manera obligatoria a través de sus impuestos, quienes se hallen en un nivel menor.

Una pregunta que será relevante dentro del Derecho Tributario será si, para el cumplimiento del hecho imponible establecido por la ley, debemos atender a la realidad económica del hecho acaecido o en la intención del acto establecido por las partes que lo elaboran. Dicho de otra manera, si lo relevante es la *intentio facti* o la *intentio juris*. En este sentido Jarach respondería que “es preciso saber cuál es el criterio por el cual el legislador ha tomado un hecho, en particular la relación derivada de un negocio privado, como presupuesto de la obligación tributaria. Es preciso, en otras palabras, determinar cuál es la característica del hecho imponible, o la causa de la imponibilidad”⁸⁹. Es decir, en la práctica, para entender de manera correcta como debe ser interpretado el hecho imponible, debemos analizarlo, determinar su causa y caracterizarlo. Esto tendrá enormes repercusiones en la aplicación del Derecho Tributario.

En dicho sentido en “El Hecho Imponible”, se comienza el análisis de manera inductiva. Es decir, se busca en los distintos ordenamientos aquello que sea similar, y luego se expresa como una generalidad. Es según el uso de este método de razonamiento que el autor señala:

⁸⁹ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 82.

“En el mundo concreto en que vivimos ningún Estado crea impuestos cuyo presupuesto de hecho consista, por ejemplo, en ser inteligentes o estúpidos, o ser rubios o morenos, tener la nariz griega o aguileña, las piernas derechas o torcidas. No decimos que el Estado deba o no cobrar impuestos según estos criterios caprichosos; sólo decimos que ningún Estado, por lo que resulta del derecho positivo, obra de tal manera, decimos que hay un criterio según el cual los legisladores eligen los hechos imposables, y que los impuestos no se cobran según el capricho de legisladores provistos de fantasía”⁹⁰.

Cabe destacar que en las líneas recién citadas, Jarach considera que en abstracto podría haber un impuesto con estos criterios denominados “caprichosos”. Esta idea debe ser comprendida en el contexto en que se expresa. Este es, al comenzar el proceso de razonamiento inductivo respecto de las motivaciones de la ley tributaria. Será precisamente la conclusión de esta idea la que nos llevará a afirmar que no solo no han estipulado impuestos por motivos caprichosos, sino que por definición no se podrá. Ello, porque sería una contradicción en sus términos, ya que hablamos de impuestos, precisamente porque no tiene como motivo el mero capricho del

⁹⁰ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 85.

legislador, sino uno que le es propio: la capacidad contributiva, como veremos más adelante.

Retomando la expresión de la cita anterior, en la que el autor expresaba que el cobro de impuestos no es el mero capricho, Dino Jarach afirma que:

“Todas las situaciones y todos los hechos a los cuales está vinculado el nacimiento de una obligación impositiva tienen como característica la de presentar un estado o un movimiento de riqueza; esto se comprueba con el análisis inductivo del derecho positivo y corresponde al criterio financiero que es propio del impuesto: el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una capacidad contributiva”⁹¹.

Esto, expresa aquello ya adelantado en los párrafos anteriores: el concepto clave será la capacidad contributiva. Pero no sólo eso, también hace la primera caracterización asociándola al concepto de riqueza. Es decir, establece abiertamente un concepto distintivo y parte de su contenido característico.

⁹¹ Ibid.

Pero la afirmación de que el “Estado puede imponer tributos a los súbditos en proporción a sus riquezas”⁹², no debe ser entendido como una opción abierta para el legislador, sino más bien, que no puede no ser atribuido de esta manera, ya que no puede ser sino conforme a la capacidad contributiva. Así, el rol del legislador al respecto se verá limitado a “decidir cómo y cuándo y en qué medida los contribuyentes presentan capacidad contributiva”⁹³. Es en este sentido que no puede haber impuestos por motivos caprichosos, pues siempre tendrán que ser motivados por este concepto clave: la capacidad contributiva.

Alguien podría intentar sostener lo contrario, señalando que, al vivir en estados democráticos, un país podría generar cualquier norma mientras hubiese mayoría suficiente en el órgano legislativo. De esta manera, se podría promulgar un impuesto por motivos caprichosos, por ejemplo, un impuesto a tener “nariz aguileña” (siguiendo una idea ya expuesta por el texto). Nosotros entendemos que Jarach se limitaría a expresar que efectivamente un Estado podría promulgar una ley de tales características, pero esta ley no puede ser entendida como un impuesto, ya que en este

⁹² JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 86.

⁹³ Ibid.

sentido no sería parte del Derecho Tributario. De manera análoga, un país podría elaborar castigos con restricciones a la libertad individual, pero si no son estructurados en términos de una teoría general del delito no pueden ser entendidos como parte del Derecho Penal⁹⁴.

Lo que implica lo afirmado es la comprobación de que “todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esta riqueza. Característica del impuesto es, pues, la estrecha relación existente entre el hecho imponible y la unidad de medida a la cual se aplica la tasa de la obligación”⁹⁵. El análisis inductivo, llevado a cabo por el autor, expresa como conclusión que siempre tendrá relación el hecho imponible con la capacidad contributiva y consecuentemente con la riqueza. Esto a su vez, en general, se relaciona directamente con la tasa en el caso concreto de aplicación de la norma.

Se ha señalado varias veces la importancia de la idea del hecho imponible como base de la teoría general del Derecho Tributario

⁹⁴ Un ejemplo típico son las “medidas de seguridad”. Respecto de este tema, véase JAKOBS, Günther. 1995. Derecho Penal Parte General. Madrid, Marcial Pons. pp. 38 y ss.

⁹⁵ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 87.

substantivo expuesta por Jarach. Es pues, relevante establecer de manera expresa cómo se relaciona directamente esta idea con el concepto de capacidad contributiva. Siendo así, el autor argentino señala cual es la característica fundamental y substancial del hecho imponible: “la de ser una situación económica reveladora de capacidad contributiva”⁹⁶. Según ello, seremos capaces de comprender substantivamente el concepto de hecho imponible, si, y sólo si, entendemos su vinculación con el concepto de capacidad contributiva, segundo concepto que lo dota de su contenido substantivo. Dicho de otra manera, dependiendo de la manera en que definamos capacidad contributiva, será la manera en que definamos al hecho imponible, y este a su vez dotará de contenido a la idea de la autonomía estructural y dogmática del Derecho Tributario material. De manera inversa, el Derecho Tributario es autónomo, dogmática y estructuralmente, dado que posee una estructura jurídica que le es propia: el hecho imponible. Hecho imponible que es la estructura formal pero que no admite cualquier contenido sustantivo dentro de su propia forma. Por lo que sólo podrá entenderse que hablamos de hecho imponible cuando este esté imbuido del contenido substantivo de la capacidad contributiva.

⁹⁶ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 89.

Es entonces que nos debemos preguntar ¿Cuál sería la relación entre los conceptos de “impuesto”, “capacidad contributiva” y “hecho imponible”? Jarach respondería que en “el impuesto se realiza el principio de vincular la obligación tributaria con la capacidad contributiva indicada por el hecho imponible”⁹⁷. Dicho de otra manera, el hecho imponible establecido en la ley y motivado por la comprensión del legislador de la capacidad contributiva del individuo particular (en estricto rigor contribuyente), se realiza en la idea de impuesto.

Según lo cual los impuestos estarán íntimamente ligados a la idea de capacidad contributiva. Desde esa idea, se puede señalar, que en

“la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva. Ésta, en efecto, es la única razón que explica la existencia como presupuestos de obligaciones tributarias de hechos aparentemente diferentes, pero todos con la común naturaleza económica”⁹⁸.

⁹⁷ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 88.

⁹⁸ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 102.

Es decir, el concepto, aparte de dotar de contenido sustantivo, permite entender cómo instituciones tan disímiles como los impuestos sí poseen un elemento común, el que no es meramente formal, tampoco es simplemente el hecho de que el órgano legislativo del país considerase poner la palabra “impuesto” en el título de la norma, sino más bien, es un contenido común sustantivo.

Dada la enorme relevancia del concepto de capacidad contributiva parece necesario establecer una pormenorizada definición de este, para poder, comprender de manera correcta al hecho imponible. Es en este sentido que debemos preguntarnos directamente por la capacidad contributiva. Jarach, al respecto se pregunta:

“¿Qué es la capacidad contributiva? Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera la de establecer el concepto de capacidad

contributiva en base a determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva”⁹⁹.

Como vemos insiste en la idea de la riqueza, pero no ahonda más en el significado del concepto. Podemos señalar que respecto del contenido sustantivo del Derecho Tributario debemos entender la idea de la existencia del hecho imponible y para entender lo sustantivo de este debemos analizar el contenido de la capacidad contributiva. De esta manera tendrá un significado enormemente relevante para el resto de los conceptos, en una especie de efecto dominó de significado. Ya que cada uno de los conceptos dotará al siguiente de contenido sustantivo pero, en el momento que viene la obligación de dar contenido sustantivo a la capacidad contributiva, que será la pieza inicial del dominó, Jarach no nos dará la respuesta. O dicho de otra manera, expresará que no es esa su tarea.

1.4.1.2 Imposibilidad de definición desde la perspectiva de la ciencia del Derecho

Se recalcó constantemente la importancia del concepto de capacidad

⁹⁹ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 87.

contributiva y finalmente no se definió en su contenido substantivo. Cabe señalar que no es que no se halla expresado nada respecto de este concepto. Formalmente, dentro de la institucionalidad del Derecho Tributario, se estableció claramente su rol e importancia. Lo que ocurre es que “El Hecho Imponible”, como texto, se propone una determinada meta acotando que su perspectiva será la jurídica. En este sentido, es que Jarach expresa que la “capacidad contributiva es, en efecto, un concepto a priorí para el derecho y los juristas”¹⁰⁰. No es entonces que la capacidad contributiva no tenga definición, es que esta excede el ámbito del Derecho por lo que se aleja de las finalidades del libro. Excediendo la problemática tributaria por la característica de ser previa a esta.

Respecto de la investigación jurídica Jarach señala que,

“limita al estudio de las normas positivas y no indaga sobre las razones político-filosóficas de éstas; pero estudia la norma en todo su alcance, no limitándose al aspecto formal, sino abarcando la substancia del instituto que ella disciplina. Las únicas justificaciones o razones de las normas que el intérprete puede indagar son las que

¹⁰⁰ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 90.

están contenidas en las normas mismas; toda investigación que vaya más lejos de las normas positivas, aun cuando intente buscar las razones de estas normas, es necesariamente extrajurídica”¹⁰¹.

El problema sería entonces sólo esta última idea, ya que la definición de la capacidad contributiva corresponde a una cuestión extrajurídica.

Cuestión que no será ejemplificada dentro del texto, sin embargo, podemos imaginarnos el gran problema que significaría para la ciencia jurídica definir el concepto de capacidad contributiva. Primero, porque atiende a algo no propio de la forma meramente jurídica pero por sobre todo, porque el proyecto científico del autor, busca precisamente verdades que no sean meramente contingentes. Es decir, la caracterización del Derecho Tributario en los términos de Dino Jarach será aplicable siempre que se hable de impuestos modernos, no importando que sea el año 1945 o 2015. En cambio, la capacidad contributiva varía contingentemente dadas las circunstancias históricas, políticas y sociales. En un caso concreto uno podría evaluar un bien como la sal, Ya que esta era un producto muy importante en Roma y, bien podría haber sido, que poseerlo fuese una clara

¹⁰¹ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 108.

demostración de capacidad contributiva¹⁰². Hoy en día no lo entendemos así, la sal probablemente pueda ser entendida hoy como un bien de primera necesidad, pero no como un bien que demuestre capacidad contributiva. Difícil pues, sería dar una respuesta trascendente para el Derecho. En cambio, al quedar a las razones políticas, filosóficas y económicas, la cuestión queda supeditada a las contingencias de estas áreas del conocimiento, en especial al dinamismo propio de la política. Otro ejemplo, más contemporáneo, es el acceso a la red por medio de internet. Este, hace unos años, era un servicio escaso, caro y de difícil acceso. Los bienes materiales o *hardware* a través de los cuales se puede acceder a la red fueron sumamente caros¹⁰³, en cambio, hoy en día, el internet se ha vuelto una cuestión más difundida y necesaria para los miembros de la comunidad. Respecto de ninguno de los ejemplos señalados, la sal o el acceso a la web, tenemos la pretensión, en esta memoria, de zanjar su caracterización como bien de lujo, bien de primera necesidad o cuál es su exacta medida en la

¹⁰² La sal en Roma poseía un elevado valor, por esto, en algún momento se llegó a pagar en sal. De esta idea proviene la palabra “salario”. Palabra que etimológicamente se ha definido como: “S. XV, lat. *Salarium* ‘suma que se daba a los soldados para que se compraran sal’, y luego ‘sueldo’” COROMINAS, Joan. Diccionario Etimológico de la Lengua Castellana. 1976. Madrid, Editorial Gredos. pp. 521.

¹⁰³ Los computadores antiguos no solo eran bastante caros, sino que, además, en comparación a los actuales eran sumamente lentos y con poca capacidad de almacenamiento. Un ejemplo de esto es el “Apple III”. Se produjo desde 1980 hasta 1984 y llegó a venderse en los Estados Unidos hasta por \$7.800 dólares de la época. En su mejor versión contaba con un sistema operativo Apple SOS versión 1.3, un procesador de 2 MHz, 256 k de RAM y memoria extraíble de hasta 5 MB. Véase más en APPLE MUSEUM. Apple III. [en línea] <<http://applemuseum.bott.org/sections/computers/III.html>> [consulta: 25 febrero 2015].

caracterización de la capacidad contributiva de un individuo. La ejemplificación es meramente ilustrativa del hecho de que varían y que su discusión es política y contingente. Características que lo hacen exceder de lo que comprende, no sólo “El Hecho Imponible”, sino que también esta memoria.

Asimismo, este concepto permite brindarle el dinamismo necesario a la teoría general de Derecho Tributario propuesto por el autor, dado que permitirá, conforme a la comprensión contingente de la idea de capacidad contributiva, entender ordenamientos que son dispares entre sí y que varían en el tiempo. De alguna manera es una válvula que permite que la teoría en su conjunto no se convierta en pura metafísica. Ya que, una teoría caracterizable como metafísica, dada su ausencia de valor práctico, sería inútil para comprender correctamente una institución como el Derecho. Siendo esta cuestión la muestra más clara del proyecto científico de Jarach, él elabora una teoría que no tiene un fin meramente político. Por lo que la forma del Derecho se encontrará inmutable, pero no su contenido sustantivo, que será dinámico. Así, “El Hecho Imponible” nos brindará una caracterización formal del Derecho Tributario. Pero la misma formalidad

será la mejor manera de dar cuenta de aquello que el Derecho, y en particular el Derecho Tributario, es y no aquello que aparenta ser.

1.4.2 Principio de Legalidad o *Nulla tributum sine Legem*

1.4.2.1 Concepto

El segundo principio relevante para el autor argentino, es el principio de legalidad, el que en términos expresos señala que no puede haber tributos sin ley, por lo que solo puede ser establecido un impuesto en la ley. Lo que Jarach entiende como un principio fundamental, y en consecuencia “no surge una pretensión de la administración al tributo y de manera correspondiente una obligación para el particular, si una ley, en el sentido material y no sólo formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos a los cuales corresponden la pretensión y la obligación, y la medida de éstas”¹⁰⁴. Esta idea se vincula nuevamente con el Estado moderno. Ya que solo será la ley la que podrá imponer tributos, precisamente porque los impuestos no pueden ser establecidos por la discrecionalidad administrativa. Esto implica entender la relevancia que

¹⁰⁴ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 27.

tiene el Derecho Tributario. Mientras que, se permite que los ciudadanos se vean obligados tributariamente, solamente, si ellos mismos lo deciden.

Es en este sentido que Jarach compara abiertamente este principio de legalidad propio del Derecho Tributario con el que encontramos en Derecho Penal. Al respecto señala:

“[P]orque la actividad de imponer penas, por efecto del principio *nullum crimen y nulla poena sine lege* es actividad jurisdiccional y no administrativa en sentido objetivo; porque las normas que prevén los delitos y las penas correspondientes son lógicas y estructuralmente anteriores y preeminentes frente a la actividad en la cual se reconoce la existencia en el caso concreto del delito y se determina la pena; porque la relación jurídica entre el Estado, que posee la pretensión penal, y el sujeto que tiene la obligación de someterse a la pena, no surge de la actividad con que se reconoce la existencia del delito y se determina la pena aplicable, sino del delito mismo.”¹⁰⁵

Nos dice entonces, que en sede penal se vuelve a hacer clara la forma en la cual se estructura su autonomía, en especial respecto del Derecho

¹⁰⁵ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 28.

Administrativo, esto dado que es lógicamente previo, y que la pretensión punitiva del Estado y el sujeto obligado no surge de la actividad que reconoce el delito, si no del delito mismo. De manera análoga la obligación tributaria no nace de la actividad administrativa o judicial que lo reconoce, sino que del hecho imponible mismo.

Continuando con la comparación con el Derecho Penal cabe señalar que “la actividad de la jurisdicción penal se distingue de la actividad administrativa, porque en ella prevalece el elemento lógico del juicio sobre el elemento de la voluntad”¹⁰⁶. Es por eso que habría jurisdicción¹⁰⁷. Esto será relevante porque Dino Jarach defenderá la idea de que el acto de determinación de un impuesto es, también, un acto jurisdiccional. Y esto se debe nuevamente a la “preeminencia estructural de las normas sustantivas sobre las normas formales que determina la autonomía del derecho penal frente al derecho administrativo”¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ Existen diversas definiciones del concepto jurisdicción, un ejemplo es la de Couture. Donde el autor señala que es “la función pública realizada por órgano competente del Estado, con las formas requeridas por ley, en virtud del cual, por acto de juicio y la participación de sujetos procesales, se determina el derecho de partes, con el objeto de dirimir sus conflictos de relevancia jurídica, mediante decisiones con autoridad de cosa juzgada, eventualmente factibles de ejecución.” COUTURE, Eduardo. 1980. Vocabulario Jurídico. Buenos Aires, Desalma pp. 369.

¹⁰⁸ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 29.

Habiendo comprendido esto y haciéndonos cargo de la analogía del principio de legalidad en ambas ramas del Derecho, debemos señalar lo íntimamente ligada que se encuentra la idea de “delito” con la de “hecho imponible”. Así pues, para el caso específico del Derecho Tributario “esto significa simplemente que el sujeto pasivo se determina en base a una relación determinada en la ley positiva con el hecho jurídico que da nacimiento a la relación misma”¹⁰⁹. En este caso, el hecho imponible señalado en la norma.

1.4.2.2 Voluntad en el derecho tributario como voluntad legal

El punto relevante para Dino Jarach es que este principio de legalidad significa comprender la voluntad dentro del Derecho Tributario como la voluntad de la ley. Es decir, no es del contribuyente la voluntad relevante para configurar el hecho imponible, sino que esta emana de la ley. Voluntad que se extrae de la redacción de la ley, en especial del hecho imponible., por lo que el impuesto se derivará exclusivamente de la voluntad de la ley.

Al respecto hay autores que pudiesen considerar que esto no es así, dado que el contribuyente puede cumplir la ley voluntariamente, a

¹⁰⁹ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 58-59.

diferencia del Derecho Penal, en donde es necesaria la condena. Al respecto Jarach responde directamente que “la voluntad del contribuyente que espontáneamente cumple su obligación impositiva no es sino voluntad de cumplir la obligación impuesta por la ley, mientras la voluntad del órgano administrativo es voluntad de refirmar la voluntad de la ley frente a otros sujetos”¹¹⁰. Por lo que, en ambos casos, la voluntad se reconduce directamente a la voluntad de la ley.

Esta idea, de que la voluntad relevante es la de la ley y no la de los particulares se expresa en “El Hecho Imponible”. Al respecto —en el prólogo de la segunda edición— Jarach denomina esto, en términos irónicos, como una 'llamativa coincidencia' entre la jurisprudencia estadounidense y la doctrina alemana. Para lo cual cita: “el fallo de la Suprema Corte norteamericana en la causa 'Higgins v. Smith': 'Admitir lo contrario permitiría que los planes de los contribuyentes prevalezcan sobre la legislación en la determinación del tiempo y de la manera de la imposición’¹¹¹. Además como una idea de “B LUMENSTEW en su ensayo sobre 'Die Auslegung der Steuergesetz' cuando afirma: 'Se ofrece aquí una

¹¹⁰ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 37.

¹¹¹ En el prólogo de la segunda edición de “El Hecho Imponible” en JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 30.

posibilidad de que el contribuyente determine unilateral y arbitrariamente la configuración de sus propias obligaciones fiscales'(sic)"¹¹². Es decir, es la misma idea, tanto en el derecho continental como en el derecho anglosajón.

Cabe destacar el hecho de que pueden haber impuestos que sus hechos imponible sean actos jurídicos civiles o también conocidos como negocios jurídicos. Esto se da por ejemplo en una redacción que exprese: “se cobrará un impuesto ‘x’ a quien celebre un contrato ‘z’”. En este caso pareciese que de la lectura de la norma uno tendría que señalar que la ley grava el contrato ‘z’. Lo que lo convertiría en distinto de un impuesto que efectivamente se base en un hecho económico propiamente tal. Al respecto Jarach responde que “el criterio distintivo de los impuestos a los hechos económicos e impuestos a los negocios jurídicos es arbitrario y apriorístico; desde un punto de vista absolutamente objetivo todos los impuestos reconocen como hecho imponible un hecho económico”¹¹³. En este punto la interpretación del autor es clara, si hablamos de impuestos, más allá de que la redacción de cuenta de un acto jurídico que los gatilla, esa es una causa remota y la interpretación correcta da cuenta de un hecho

¹¹² Ibid.

¹¹³ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 124.

imponible como fenómeno económico. El autor insiste en el punto, señalando que respecto de la redacción “el problema ya está resuelto apriorísticamente: hemos demostrado, en efecto, que la relación jurídica impositiva nunca tiene como presupuesto el negocio, como el derecho privado, sino una relación económica.”¹¹⁴. Esta idea, nuevamente, se vincula con la autonomía de esta rama del Derecho.

Así, es importante señalar que la idea de que el cómo se debe comprender el principio de legalidad en sede tributaria se relaciona con el hecho imponible (el concepto relevante para efectos de la caracterización del Derecho Tributario). Jarach señala que debemos atender a la voluntad de la ley porque si no “significaría atribuir a la voluntad privada un poder creador de la obligación jurídica tributaria que está en contradicción con el principio fundamental de que es la ley la fuente de la relación jurídica tributaria”¹¹⁵. Es en este sentido que se le da contenido al principio de legalidad en sede tributaria desde la perspectiva de este autor. Lo relevante es que la interpretación de este principio no tiene porque, necesariamente, ser entendido de la misma manera que en sede penal. Esta idea (de que no

¹¹⁴ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 133.

¹¹⁵ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 126.

necesariamente idéntico) se deriva de la autonomía del Derecho Tributario. Cabe destacar que esta idea también es válida para quienes la interpreten en base a cualquier otra rama para sus efectos, un ejemplo de esto, sería entender el principio de legalidad en términos de Derecho Administrativo. Igualmente, se debería poder decir que en aquella rama del Derecho el principio de legalidad no es, necesariamente, igual al principio de legalidad en sede Penal.

Esto lleva a la conclusión de que “en los impuestos que tienen su presupuesto en una relación jurídica derivada de un negocio y de los cuales comúnmente se dice que tienen como presupuesto un negocio jurídico, los efectos tributarios nunca son efectos de la voluntad de las partes, sino exclusivamente de la ley”¹¹⁶. Entonces, aun siendo que el impuesto derivase de un negocio —como en el impuesto al valor agregado— si se deriva directamente de la compraventa, no es la voluntad de la partes la que produce efectos tributarios, sino que siempre la de la ley, dado el principio de legalidad ya mencionado. Respecto del negocio civil los efectos derivan de la voluntad de la partes pero, “en el derecho tributario, por el contrario,

¹¹⁶ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 77.

la relación tributaria nunca puede ser atribuida a la voluntad de las partes.”¹¹⁷

Respecto a la distinción entre los efectos civiles y tributarios Jarach señala que “lo que es negocio en sentido técnico para el derecho privado es solamente un hecho para el derecho tributario; lo que según la lógica jurídica es la causa de los efectos jurídicos en el derecho privado, o sea la causa principal, la fuente de la relación, es solamente una concausa remota, un presupuesto, en el derecho tributario”¹¹⁸. Esto se debe principalmente a la forma de comprender el hecho imponible en comparación con el acto jurídico en materia civil, pero además, significa que la voluntad a la que se debe atender en cada uno de los casos es distinta, a saber, entre la voluntad de las partes y la voluntad de la ley. Lo cual tendrá una repercusión muy importante para los efectos prácticos del Derecho. Jarach dice que “suponer lo contrario significaría atribuir a la voluntad privada un alcance para las obligaciones impositivas en contradicción con el principio de la exclusiva legalidad del impuesto”¹¹⁹. Entonces, el principio de legalidad será el gran freno a la posibilidad de atribuir efectos tributarios a la voluntad privada.

¹¹⁷ *Ibíd.*

¹¹⁸ JARACH, Dino. 2004. *Op. Cit.* pp. 78-79.

¹¹⁹ JARACH, Dino. 2004. *Op. Cit.* pp. 80.

Para Jarach el principio de legalidad significará entender como la voluntad relevante a la de la ley, no a la de las partes.

Con lo hasta ahora expuesto es el momento en que podemos comprender el problema expresado desde el lenguaje jurídico. Puesto que, lo que será relevante para el hecho imponible es si debemos atender a la *intentio juris*, como la intención de aquello que las partes querrían hacer jurídicamente, o la *intentio facti*, como la intención de aquello que realmente hacen que ocurra en el mundo. Por esto “para el derecho tributario el problema de la importancia que corresponde a la *intentio juris* o solamente a la *intentio facti*, se puede resolver únicamente después de analizar el hecho imponible bajo el punto de vista de su característica substancial, que es la que indujo al legislador a elegirlo precisamente como hecho imponible (sic)”¹²⁰. Es en este sentido que la búsqueda a la respuesta debe ser mirada bajo la perspectiva de aquello que da forma al derecho tributario, es decir, desde la perspectiva del hecho imponible. Es en dicho sentido que Jarach toma una postura y señala que comprender correctamente el principio de legalidad en sede tributaria significa que “la voluntad de las partes no puede poseer un poder directamente creador de la

¹²⁰ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 81.

relación impositiva”¹²¹. Esto tendrá una enorme repercusión en cómo debe comprenderse la aplicación del Derecho, tanto en sede administrativa como judicial.

Entendiendo la manera propuesta por Jarach de comprender este principio particular, es pues “la relación económica creada por el negocio jurídico la que interesa al derecho tributario como presupuesto de obligación impositiva; sólo la *intentio facti*, entonces, y no la *intentio juris*, es decisiva”¹²². Así, el autor toma partido entendiendo que conforme a la manera expuesta de comprender el problema tributario, lo único relevante para el nacimiento de obligaciones tributarias es la *intentio facti*. Esto quiere decir que el análisis del caso concreto no se debe atender a qué es aquello que las partes señalan haber hecho jurídicamente, sino lo que ocurrió económicamente en el caso concreto. Este es el presupuesto del hecho imponible, que, como lo dice el concepto, es un “hecho”, algo que sucede en el mundo, no un acto, negocio o aquello que las partes desean que el Derecho sancione de determinada manera.

¹²¹ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 126.

¹²² JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 127.

1.5 La elusión (o la evasión fiscal)

1.5.1 Definición de elusión

Existen varias definiciones usadas hoy en día para referirse a la elusión tributaria. Como la cuestión no es clara, hay tres conceptos similares que son usados para referirse, en algunas ocasiones a lo mismo y en otras ocasiones a cuestiones distintas. Estos son los conceptos de “planificación”, “elusión” y “evasión”, todas entendidas dentro del Derecho Tributario. Pero también aparecerán como relevantes las voces de “economía de opción”, así como el “abuso” y el “fraude” a la ley tributaria.

Algunos autores nacionales han definido la “planificación tributaria”, por ejemplo, el autor Samuel Vergara la entiende como: “un proceso metódico y sistemático, constituido por conductas lícitas del contribuyente, realizadas ingeniosamente con la finalidad de aumentar su rentabilidad financiera fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones legales tributarias que el ordenamiento jurídico establece”¹²³. También ha sido definida por otros como una “facultad de elegir entre varias

¹²³ VERGARA Hernández, Samuel. 2006. Planificación Tributaria & Tributación. Santiago, Nova Lex. pp. 15.

alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”¹²⁴.

Respecto de la “elusión”, los autores Ugalde y García señalan que consiste “[...] en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho –aun cuando algunas de aquellas sea infrecuente o atípica– y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria”¹²⁵. Fasiani, en cambio, estructura su definición ampliando aquello que entiende por evasión, por lo cual distingue entre evasión legal e ilegal. La ilegal opera mediante actos prohibidos por la ley, mientras que, la evasión legal, consistiría en actos u omisiones no prohibidos por la ley¹²⁶. A su vez, Durán-Sindreu también entiende que existiría una evasión ilegal y otra legal. Siendo la evasión legal entendida como la elusión fiscal siendo entendida como una conducta que se caracteriza por renunciar a poseer, a materializar, o a desarrollar una capacidad económica sujeta a gravamen¹²⁷.

¹²⁴ UGALDE Prieto, Rodrigo; GARCÍA Escobar, Jaime. 2007. Elusión, planificación y evasión tributaria. Santiago, LexisNexis. pp. 53.

¹²⁵ UGALDE Prieto, Rodrigo; GARCÍA Escobar, Jaime. 2007. Op Cit. pp. 71.

¹²⁶ FASIANI, Mauro. 1962. Principios de ciencia de la Hacienda. Madrid, Editorial Aguilar. pp. 232.

¹²⁷ DURÁN-SINDREU Buxadé, Antonio. 2007. Los motivos económicos válidos como técnica contra la

Otros autores como Ferreiro señala que cuando el impuesto no se paga, el impago puede ser ilegal (cuestión que denomina fraude fiscal) o legal (cuestión que denomina remoción). Cuando nos encontramos en el caso legal, lo denomina “economía de opción”, es decir, “[...] el impuesto no se paga porque no se realiza el hecho previsto en la norma cuya realización origina la obligación de contribuir”¹²⁸. Checa, también usa este concepto y al respecto señala que “la economía de opción posibilita que un determinado contribuyente revista su actuación de la forma que le resulte menos gravosa, pero – y esta es la diferencia con el fraude a la ley- dicha forma no ha de resultar anómala en relación con el fin perseguido por las partes.”¹²⁹

Por otra parte, Andreozzi indica que clasificar la evasión en legal o ilegal es totalmente artificioso, ya que esta consiste en sustraerse al pago del impuesto. Así, desde su perspectiva toda evasión es ilícita¹³⁰. En esta misma línea Villegas sostiene que ante la elusión nos encontramos frente a

elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios. Navarra, Editorial Aranzadi. pp. 32.

¹²⁸ FERREIRO Lapatza, José. 2003. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal, en Tratado de derecho tributario, a cura di De Barros Carvalho, Paulo. Lima, Editorial Palestra. Pp. 510-511.

¹²⁹ CHECA, Clemente. 1998. Interpretación y Aplicación de las Normas Tributarias: Análisis jurisprudencial. Valladolid, Editorial Lex Nova pp. 309.

¹³⁰ ANDREOZZI, Manuel. 1951. Derecho Tributario Argentino. Buenos Aires, Tipografía Editora. pp.

“una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. Para que una ventaja fiscal sea considerada como elusión, debe existir una extorsión de la forma jurídica, una atipicidad o una anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla, cuya intención es la evasión del impuesto”¹³¹.

Por estas razones entiende la elusión como ilícita, aun cuando no esté expresamente prohibida por el Derecho. Esta misma idea la encontramos en Wilhelm quien entiende que con la elusión el sujeto hace que no nazca la obligación tributaria pero que, garantizándose la obtención del mismo, da el mismo resultado económico que habría alcanzado con el presupuesto del impuesto. Este comportamiento no establecido por la norma sería fiscalmente irrelevante y la actuación se vincularía con el abuso o el fraude a la ley¹³².

219.

¹³¹ VILLEGAS, Héctor. 2001. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Ediciones Depalma. pp. 386.

¹³² WILHELM, Heinrich. 2001. El Ahorro de Impuesto, La Elusión Fiscal y La Evasión. En Tratado de Derecho Tributario. Bogotá, Editorial Temis S.A.

Con el párrafo anterior se incluye la idea de fraude a la ley tributaria. Para que este se configure, la autora Ruiz sostiene que se requiere que:

“haya una identidad sustancial entre el hecho con sustrato económico que las partes pretenden realizar y la razón por la cual la norma que se evita lo somete a tributación. De aquí se sigue que para examinar un supuesto de fraude, lo primero que hay que hacer es determinar cuál es el fin, o los fines económicos perseguidos por las partes, al margen, claro está, del fin de obtener una ventaja tributaria”¹³³.

Esta idea, hace más complejo el fraude a la ley tributaria que al fraude en materia civil. Al respecto esta autora junto con el autor Seitz afirman que:

“[...] el hecho imponible se construye a partir de una realidad económica o materia imponible que normalmente ha sido sometida ya a regulación por algún otro sector del Ordenamiento. De ahí que en el fraude a la ley tributaria haya en realidad tres elementos a considerar: la citada materia imponible, o sustrato económico de la operación, su regulación por el Derecho privado y la norma tributaria que recae sobre la operación (o su ausencia, si no está sujeta a tributo alguno).

¹³³ RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. 2004. Op. Cit. pp. 16.

Así, la conducta de quien actúa en fraude de ley consiste en realizar formalmente el hecho imponible (Tatbestand) de una norma tributaria, si bien materialmente el hecho realizado (Sachverhalt) no se corresponde con la razón del gravamen (Entlastungsgrund) de acuerdo con la ratio de la norma”¹³⁴.

Con respecto al concepto de abuso, podemos destacar que el Tribunal Financiero Federal de Alemania (BFH) señala que “se produce un abuso en las posibilidades de configuración jurídica (Gestaltungsmöglichkeiten) cuando se utiliza una forma inadecuada al fin económico (wirtschaftlichen Ziel) perseguido por las partes, que pretende obtener una ventaja tributaria y que no se puede justificar por otras razones económicas o extratributarias”.¹³⁵

Posiciones más extremas las encontramos en autores como Klaus Tipke que señala que: “la elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es inmoral. Esto se reconoce probablemente en todos los Estados que respetan la libertad”¹³⁶.

¹³⁴ RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. pp. 17-18.

¹³⁵ Entre otras: BFH 27-07-1999, BStBl 1999, 769, 770. Citado en: RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. Op. Cit. pp. 7.

¹³⁶ TIPKE, Klaus. 2002. Moral Tributaria del Restado y de los contribuyentes. Madrid, Marcial Pons. pp.

Desde una perspectiva diversa Rosembuj señala que: “el propósito de eludir es objetivo y se configura en el recurso de procedimientos técnicos que no tienen otro fundamento que la finalidad fiscal para no pagar el tributo. [...] La sanción de la figura se dirige a restablecer el cumplimiento de la ley, sometiendo plenamente el hecho a la norma cuya aplicación se trataba eludir”¹³⁷. Esto se da de esta manera porque “no es necesario [...] que exista voluntad defraudatoria ni que el resultado prohibido haya sido o no buscado de propósito, puesto que lo que al Derecho importa no es tanto la intención del sujeto como la defensa de su organización jurídica”¹³⁸.

Por otra parte la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -en adelante OECD¹³⁹- se refiere constantemente en sus textos a las “planificaciones tributarias agresivas”. Esta caracterización de “agresivas” le otorgaría lo problemático de la cuestión. Siendo comprendida por la organización desde dos perspectivas:

110.

¹³⁷ ROSEMBUJ, Tulio. 1999. El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario. Madrid, Marcial Pons. pp. 162.

¹³⁸ Ibid.

¹³⁹ La OECD es una organización de Derecho Internacional que, en sus propios términos, tiene la misión de: “promover políticas que mejoren la economía y el bienestar social de las personas alrededor del mundo” [traducción libre]. Tiene, hoy en día, 34 Estados miembros. Entre estos, contamos a los países que son, probablemente, los más desarrollados del mundo. Hace un par de años se incorporó Chile. Más información véase: OECD. 2015. About OECD. [en línea] <<http://www.oecd.org/about/>> [consulta: 17 marzo 2015].

- “Planificación implica una posición tributaria defendible, pero que tiene consecuencias inesperadas y no deseadas en los ingresos fiscales. Las preocupaciones de los órganos fiscales se relacionan con el riesgo que la normativa tributaria puede emplearse abusivamente para lograr resultados no previstos por el legislador. Esto es exacerbado por el periodo a menudo prolongado entre el tiempo en que estos esquemas se crean y venden y el tiempo que lleva a los órganos fiscales para descubrirlos y promulgar una ley correctiva.

- Adoptar una posición fiscal que es favorable al contribuyente sin revelar abiertamente si hay incertidumbre en asuntos significativos para la declaración de impuesto de acuerdo con la ley. La preocupación de los órganos fiscales se refiere al riesgo que los contribuyentes no den a conocer su punto de vista sobre la incertidumbre o el riesgo adoptado en relación con áreas oscuras de la ley (en ocasiones, los órgano fiscales ni siquiera estarán de acuerdo en que la ley es dudosa). [Traducción libre]”¹⁴⁰

¹⁴⁰ “Planning involving a tax position that is tenable but has unintended and unexpected tax revenue consequences. Revenue bodies’ concerns relate to the risk that tax legislation can be misused to achieve results which were not foreseen by the legislators. This is exacerbated by the often lengthy period between the time schemes are created and sold and the time revenue bodies discover them and remedial legislation is enacted.

Para la OECD, tanto la elusión como las planificaciones tributarias agresivas representan un enorme problema, por lo que muchos de sus textos abordan como afrontar este problema, para lo cual impone metas y establece directrices¹⁴¹, a sus países miembros.

Finalmente queremos destacar lo que expresan los autores Rebecca Prebble y Jhon Prebble, respecto a la elusión. Quienes señalan:

“La elusión es un problema en todos los países. Elusión no es evasión. Evasión significa informar deshonestamente de los ingresos. Por ejemplo, un negocio que opera con efectivo puede subestimar sus ganancias o ser incapaz de presentar una declaración de impuestos. Elusión no es tampoco mitigación. Mitigación no es una expresión

Taking a tax position that is favourable to the taxpayer without openly disclosing that there is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law. Revenue bodies’ concerns relate to the risk that taxpayers will not disclose their view on the uncertainty or risk taken in relation to grey areas of law (sometimes, revenue bodies would not even agree that the law is in doubt).” En OECD. 2008. Study into the Role of Tax Intermediaries. [en línea] OECD Publishing. <<http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>> [consultada: 10 febrero 2015] pp. 87.

¹⁴¹ Un ejemplo de metas y directrices de la OECD a sus países miembros los podemos encontrar en los anexos de sus documentos sobre “*Base Erosion and Profit Shifting*” (BEPS). En éste se insta, entre otras directrices, que se establezcan políticas que, por ejemplo:

- Previengan el abuso de los tratados para evitar la doble tributación,
- Previengan que se evite de manera artificial el poseer el estatus de Establecimiento Permanente,
- Señalen metodologías para recolectar y analizar información de “BEPS” y las acciones para conseguirla,
- Requieran a los contribuyentes a revelar sus acuerdos de planificaciones tributarias agresivas,
- Contrarresten, más efectivamente, las prácticas nocivas, tomando en consideración la transparencia y la substancia.

Véase más en OECD. 2013. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. [en línea] OECD Publishing <<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>> [consulta: 02 febrero de 2015]

técnica, pero en este artículo y generalmente en el contexto actual, significa reducir el impuesto de manera claramente favorecida o permitida por el estatuto gubernamental, por ejemplo, hacer una deducción por una donación de caridad.

La elusión está entre la evasión y la mitigación. Elusión significa, aproximadamente, crear transacciones normales, no necesariamente artificiales en su naturaleza, para reducir impuestos que de lo contrario serían pagaderos según lo que parece ser la disposición de política tributaria en cuestión. Puesto que la terminología en esta área es controvertida, esta es una descripción más que una definición. Algunas personas niegan que se pueda trazar una distinción significativa entre elusión y mitigación; otros niegan que la palabra mitigación tenga derecho a existir como un término significativo en este contexto. [Traducción libre]¹⁴².

¹⁴² “Tax avoidance is a problem for every country. Avoidance is not evasion. Evasion means dishonestly reporting one’s income. For example, a cash business may understate its takings or fail to file any tax return at all. Avoidance is also not mitigation. Mitigation is not a term of art, but in this article and generally in the present context, it means reducing one’s tax in ways that a governing statute clearly encourages or permits; for example, taking a deduction for a gift to charity.

Avoidance exists somewhere between evasion and mitigation. Avoidance means, approximately, contriving transactions typically but not necessarily artificial in nature, to reduce tax that would otherwise be payable according to what appears to be the policy of the taxing provision in question. This is a description rather than a definition, as terminology in this area is controversial. Some people deny that we can draw a meaningful distinction between avoidance and mitigation; some people deny that the word

Con lo señalado hasta ahora queremos demostrar que la cuestión no es pacífica en la doctrina. Podemos ver que —según el autor que se estudie— un concepto puede tener significados completamente diversos. Por ejemplo, hay quienes consideran que puede existir la evasión lícita, mientras que otros autores consideran que la definición misma de evasión posee como contenido el hecho de ser ilícita. Algunos consideran la elusión como jurídica y moralmente irreprochables, como resistencia, otros la consideran ilícita. Hay quienes consideraron que no se necesita voluntad defraudatoria, mientras otros entienden que la ilicitud de esta acción depende de la voluntad del contribuyente.

Entendemos que se hace imposible una definición, esto tomando en cuenta la variedad de opiniones, por lo que no estamos, si quiera, cerca de un consenso entre los autores. Ante esto intentaremos ejemplificar cada uno de estos tres conceptos (planificación, elusión y evasión) y caracterizarlos – a muy grandes rasgos- para poder distinguirlos entre ellos:

- a) En general, se entiende que la “planificación” es absolutamente legal y que no es problemática. Este concepto quiere decir: tomar

mitigation has any right to exist as a meaningful term in this context.” En PREBBLE, Rebecca; PREBBLE, John. 2012. Op. Cit. pp. 22-23.

en consideración y cumplir las normas en su texto expreso pero también en su intención, generando como resultado la disminución de la carga impositiva. Por ejemplo, cuando alguien motivado por el beneficio tributario, decide poner su negocio en una zona franca¹⁴³ en vez de en otro lugar que tenga los impuestos normales. En este tipo de casos el hecho imponible no ocurre.

b) La “elusión” sería, a grandes rasgos, legal pero problemática¹⁴⁴. Se cumple el texto expreso de la ley pero se obtienen resultados que no son deseados o que no fueron previstos por el legislador. Por ejemplo, cuando un gran terrateniente divide su campo en miles

¹⁴³ En Chile, por ejemplo, tenemos “Zonas Francas” por ley en Iquique y en Punta Arenas. En estas existe una exención tanto para el Impuesto al Valor Agregado como para el impuesto de primera categoría de la Ley de Impuesto a la Renta. En el Decreto con Fuerza de Ley N° 341 se regula esta materia. Se define las zonas Francas, en su artículo 2 a), como: “El área o porción unitaria de territorio perfectamente deslindada y próxima a un puerto o aeropuerto amparada por presunción de extraterritorialidad aduanera. En estos lugares las mercancías pueden ser depositadas, transformadas, terminadas o comercializadas, sin restricción alguna. Estos lugares cuentan con franquicias tributarias”. Asimismo se concede la exención de los impuestos mencionados en su artículo 23. Este señala que:

“Las sociedades administradoras y los usuarios que se instalen dentro de las Zonas Francas estarán exentas de los impuestos a las ventas y servicios del decreto ley 825, de 1974, por las operaciones que realicen dentro de dichos recintos y zonas.

Del mismo modo estarán exentas del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta por las utilidades devengadas en sus ejercicios financieros, pero estarán obligadas a llevar contabilidad con arreglo a la legislación chilena con el objeto de acreditar la participación de utilidades respecto a las cuales sus propietarios tributarán anualmente con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.”

¹⁴⁴ Ante la dificultad de definición del concepto, preferimos señalar sus principales características. Su caracterización como “legal” y “problemática” es expuesta por el profesor Saffie. Quien señala: “Even though there are many juridical and economic definitions of tax avoidance in the literature, there does not seem to be any clarity or agreement as to its characteristics. There are, however, two aspects that are noted or referred to in all of them. The first is that it is legal; the second, that we are dealing with ‘a problem’ [...]”. En SAFFIE, Francisco. [tesis doctoral inédita]. Taxes as practices of mutual recognition: Towards a general theory of tax law. Thesis for the Degree of Doctor of Philosophy, University of Edinburgh. pp. 26.

de terrenos más pequeños para acogerse a una franquicia establecida para terrenos de menor tamaño, siendo que la intención del legislador era apoyar a los pequeños propietarios. Dividir los terrenos es una actuación legal y que cada uno de estos terrenos, que cumple con la característica de ser pequeño, se acoja a la franquicia establecida para terrenos de ese porte, también lo es. Pero la franquicia no fue establecida con el fin de que un gran terrateniente pagase menos impuestos, sino que para apoyar a las personas que poseen pequeñas parcelas de tierra¹⁴⁵. Desde un análisis estrictamente formalista, se ha dicho que el hecho imponible no ocurre.

c) Finalmente está la “evasión” que es ilegal y por ende problemática. Por ejemplo, cuando alguien no emite boletas para no pagar el impuesto al valor agregado y para disminuir, artificiosamente, sus utilidades afectas en su declaración, esto para efectos de su cumplimiento del impuesto a la renta. En este caso el

¹⁴⁵ Este ejemplo es una simplificación muy somera de una cuestión que efectivamente ocurrió en Chile. El denominado D.F.L. 2 de 1959 permitía acogerse a una serie de franquicias y exenciones tributarias que fueron utilizadas de sobremanera por contribuyentes que no respondían al objetivo que había tenido el legislador en su consagración. Finalmente, y recién en año 2010, la Ley N° 20.455 modificó esta norma estipulándose expresamente que sólo podían ser beneficiarios personas naturales y con un máximo de dos viviendas por cada una.

hecho imponible ocurre y el contribuyente se esfuerza, a través de medios ilícitos, para no pagar el impuesto correspondiente.

Con respecto a la “economía de opción”, entendemos que en general es una manera de señalar económicamente algo que se encontraría entre medio de la “planificación” y la “elusión”. Lo interesante de este concepto es que cambia el eje desde donde se plantea el problema. Ya no es el Estado calificando una serie de actos llevados a cabo por un sujeto. Si no que es desde la perspectiva del contribuyente, el que tendría la “opción” –en el sentido de una elección- de desarrollar su negocio organizándose de la manera que mejor le plazca pero, cumpliendo con la norma. En este concepto se encuentra imbuida la idea de que el contribuyente tiene el arbitrio de decidir cómo y cuánto pagar en impuestos.

Respecto del “abuso del derecho”¹⁴⁶ y del “fraude a la ley”¹⁴⁷, corresponden a conceptos dogmáticos traídos del Derecho Civil. Estos

¹⁴⁶ Al respecto el profesor Barros entiende que el abuso, en Derecho Civil, responde a una lógica típica del Derecho Privado. Así expresa que: “[e]l abuso supone, por lo general, una relación especial entre quien abusa de su derecho y la víctima, de modo que el bien jurídico amenazado es la buena fe en las relaciones recíprocas” BARROS BOURIE, Enrique. 2006. Op. Cit. pp. 651.

Para Fueyo, en el ejercicio abusivo de un derecho se debe interpretar e integrar la norma “para fijar el límite a contar del cual el titular del derecho lo está ejercitando indebidamente”. FUEYO, Fernando. 1990. Instituciones de Derecho Civil Moderno. Santiago, Editorial Jurídica. pp. 375.

¹⁴⁷ Al respecto el profesor Barros entiende que el objetivo del fraude a la ley, en Derecho Civil, es conseguir cautelar el orden público. Así expresa que: “[e]l fraude a la ley [...] es un instituto que protege el imperio de las normas jurídicas imperativas y prohibitivas, haciendo prevalecer el sentido por encima de

conceptos son similares entre sí, pero no son lo mismo. En esta rama del Derecho Privado se ha discutido latamente cuando alguien abusa de sus derechos o actúa defraudando la ley. En ambas situaciones, el uso de un derecho o el cumplimiento de una normativa, producen efectos indeseados por la norma jurídica. Así, hay abuso de una norma cuando el uso de esta produce efectos no queridos por la ley. Mientras que, estamos frente a un fraude a la ley cuando formalmente se cumple la norma, pero el resultado es uno contrario a la intención de la ley. Como podemos ver corresponden a ideas que, de alguna manera, guardan similitud con lo que denominamos elusión.

Podemos señalar que en general los autores que ven con buenos ojos las prácticas elusivas tienden a asimilarla a la planificación o a la economía de opción. En cambio, los autores que en general no la consideran como un actuar lícito tienden a adscribirla a la evasión.

Con lo señalado, evitamos tener que definir el concepto de “elusión”, porque consideramos que no se la puede definir de una manera inequívoca

la forma.” BARROS BOURIE, Enrique. 2006. Op. Cit. pp. 651

Para Fueyo al afrontar un negocio fraudulento “deberá fijarse, pues, el texto defraudado, demostrándose cuál es su verdadero sentido y alcance y de qué modo el interesado en el fraude eludió tanto su contenido verdadero como la aplicación que debió dársele, y que, finalmente, prefirió, en su provecho y para el fin previsto, otra norma con efectos positivos y favorables para él” FUEYO, Fernando. 1990. Op. Cit. pp. 367.

desde la perspectiva tributaria actual. Las dispares definiciones y el confuso uso de conceptos disímiles, así lo muestran.

1.5.2 El problema desde la perspectiva de Jarach

Entendiendo, a grandes rasgos, que la elusión es tributaria, nos vemos en la obligación de explicar las circunstancias en las que fue escrito “El Hecho Imponible”. Ya que hay una diferencia fundamental en la manera en que era entendido en la época de su producción con respecto a la forma en que hoy comprendemos este concepto. La cita que presentaremos se halla en una nota al pie del libro, al tratar el tema, pero como analizaremos, es relevante para entender de qué estamos hablando:

“Llamamos evasión fiscal al fenómeno jurídico que consiste en que el contribuyente evita un impuesto aunque substancialmente se verifique para él el hecho imponible: este fenómeno jurídico tiene un nombre exacto en el idioma alemán (Sieuerunghung) y en el idioma inglés (Tax avoidance). Ni en francés, ni en italiano, ni en castellano existe una palabra análoga que permita distinguir este fenómeno eminentemente jurídico de los fenómenos de la evasión fiscal que constituyo un ilícito, es decir, una violación de la ley tributaria, y que

en inglés se llama precisamente tax evasión. Para indicar en castellano la esencia de la Tax avoidance o Steuerumgehung hay que recurrir a la expresión eludir o dar la vuelta al impuesto. Téngase entendido, sin embargo, que en el texto usaremos siempre la expresión evasión fiscal como equivalente de tax avoidance o de Steuertumgehung.”¹⁴⁸

Como podemos ver, en el momento que se escribe “El Hecho Imponible” el castellano no contaba con una palabra que permitiera distinguir “evasión” de “elusión”, al contrario de otros idiomas. Entonces, es el mismo Dino Jarach quien acuña el concepto de “eludir” o “dar vuelta el impuesto”. Esto, probablemente, por primera vez, o, por lo menos, sin haber tenido acceso antes al concepto. A pesar de hacerlo en la nota al pie transcrita, expresa que usa la voz “evasión fiscal” como equivalente a lo que hoy en día entendemos como “elusión”. Es por esto que en los párrafos siguientes, en los que se usará la frase “evasión fiscal”, esta debe ser comprendida como lo que hoy en día entendemos como “elusión”. Esto además, será particularmente claro cuando se caracterice la “evasión fiscal”.

148 JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 131.

Como veremos el análisis dogmático del presupuesto de hecho de las obligaciones tributarias nos servirán “para definir el fenómeno, de importancia sobresaliente en el derecho tributario material, de la titulada evasión fiscal, en lo que se refiere en general al hecho imponible”¹⁴⁹. Con esto, veremos qué tiene que decir Jarach respecto al fenómeno de la elusión, entendiéndolo dentro de su teoría general del Derecho Tributario.

Como ya habíamos señalado en la comprensión del principio de legalidad la *intentio facti*, es la relevante para efectos tributarios. Esto posee importantes consecuencias en la elusión, ya que es por esto que:

“el derecho impositivo no considera como presupuesto de la obligación un negocio jurídico sino la relación económica que éste crea; relevante para el derecho tributario no es la *intentio juris*, sino solamente la *intentio facti*; la disciplina que el derecho privado da a una determinada relación es, pues, relevante para el derecho tributario solamente en cuanto directamente deriva de la *intentio facti*, no en

¹⁴⁹ Ibid.

cuanto deriva de una preeminencia acordada por el derecho privado a la *intentio juris* de las partes (sic)”¹⁵⁰.

Esta es la manera en que debemos comprender lo que ocurre en el caso concreto. Puesto que siempre debemos comprender los efectos civiles y tributarios como autónomos e independiente entre ellos, para efectos de la teoría propuesta por Jarach. Lo que se vincula íntimamente con la autonomía del Derecho Tributario substantivo.

Entonces, lo que nos debemos preguntar es qué respondería la teoría propuesta por Jarach cuando un contribuyente utiliza formas atípicas o anormales con el objetivo de disminuir su carga tributaria. Al respecto el autor expone:

“Si la *intentio juris*, es decir, la manifestación de voluntad que intenta poner la relación económica bajo una determinada disciplina de derecho civil, está motivada por la intención de que las consecuencias tributarias de la relación económica sean menores de lo que serían de otra manera, estamos frente al fenómeno de la evasión fiscal: pero el motivo fiscal, la finalidad de evasión no agrega nada a la

¹⁵⁰ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 132.

consecuencia propia de la naturaleza del presupuesto legal del impuesto”¹⁵¹.

De esto se desprenden las dos ideas más importantes para comprender la manera en la cual Jarach entiende que el Derecho Tributario debe comprender y afrontar el fenómeno de la elusión:

- a) El hincapié está en el hecho imponible y en si este se configura o no. ya que como es un “hecho”, no depende de la voluntad de las partes. Es cierto que esta podrá generar situaciones que desencadenen que ocurra aquello que tipifica el hecho imponible, pero esto es irrelevante para el análisis tributario. Ocurra o no, quiéranlo o no. Entonces se debe revisar aquello que económicamente ocurrió y analizar si esto entra en la tipificación del hecho imponible, de ser así, se gatilla el impuesto, de no ser así, no se gatilla el impuesto.
- b) Se ha mencionado varias veces que la voluntad de las partes es irrelevante para efectos de la configuración del hecho imponible. Esta idea será defendida absolutamente por Jarach. Es por eso que

¹⁵¹ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 149-150.

la voluntad positiva, por parte del contribuyente, de intentar evitar el pago de impuesto a través de formas jurídicas atípicas, también será irrelevante en términos tributarios para la teoría defendida por el autor argentino. No hay un cobro de impuestos por usar formas jurídicas diferentes a las usuales, porque los efectos que producirán serán civiles, no tributarios. Cabe recordar que si hablamos del reproche o de la sanción de aquella acción, excederíamos la perspectiva tributaria.

Por los dos puntos expuestos es difícil señalar abiertamente si la teoría general propuesta, en la práctica, es pro-fisco o pro-contribuyente. Nosotros diríamos que el autor estructura una teoría general del Derecho Tributario en que se la juega más por la coherencia de la tesis en su conjunto. En este sentido, expresa que “la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que éstas sean inadecuadas para aquélla, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente”¹⁵². Como se puede leer, no toma partido, en principio, por alguna de las partes de la

¹⁵² JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 161.

obligación tributaria. Dando cuenta, nuevamente, de su autonomía. Expresando la idea de fondo en el aforismo *in dubio pro reo*¹⁵³, propia del Derecho Penal, no tiene aplicación en sede tributaria, ni a favor del contribuyente ni del Fisco.

Con lo expresado podemos dar cuenta de por qué, a pesar de acuñar el concepto “elusión” o “dar vuelta el impuesto”, decide, finalmente, usar el concepto de “evasión fiscal” para referirse a la problemática estudiada. Nosotros diríamos que para efectos tributarios en ambos casos, de ocurrir el fenómeno económico que la ley impone gravar, nace la obligación tributaria. Es por esto que en alguna medida son abiertamente equiparables si es que el contribuyente no paga la obligación tributaria.

No cabe duda que alguien podría expresar que la intención de un contribuyente que utiliza medios en apariencia legal pero con la sola intención de simular, o abiertamente defraudar al fisco pueda ser merecedor de un reproche y que este no debe ser meramente moral, sino que jurídico.

Pero debemos volver a recordar que el objetivo del texto es proponer una

¹⁵³ Expresión latina que da cuenta del principio de que ante la duda, se favorecerá al imputado o acusado. Principio que correspondería a un criterio auxiliar de la presunción de inocencia como derecho fundamental. Así, tanto la Convención Americana de Derechos Humanos como en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos consagran esta presunción. Tales derechos, de acuerdo con el artículo 5° inciso segundo de la Constitución Política de la República, constituyen límites a la soberanía, debiendo ser asegurados y promovidos por todos los órganos del Estado.

teoría general del Derecho Tributario, no del Derecho en general ni del Derecho Penal. Entendemos que Jarach podría o no haber considerado estas acciones como dignas de sanción o incluso considerarlas una acción que debiese ser calificada como delictual. Pero dicha cuestión es irrelevante desde la perspectiva del Derecho Tributario sustantivo. El que deberá contar con las herramientas para poder evaluar si nos encontramos frente al hecho imponible. Mientras que, la voluntad de las partes, la culpa o incluso el dolo serían materias que no son atendibles desde la perspectiva del Derecho Tributario, si es que las abordamos desde la perspectiva de “El Hecho Imponible” de Dino Jarach.

Finalmente podemos señalar que la evasión fiscal o, como la entendemos hoy, la “elusión”, es un fenómeno con consecuencias específicas para Jarach dentro del Derecho Tributario, por lo menos dentro de la teoría del Derecho Tributario, así como a nivel dogmático. Razón por la que la respuesta siempre estará íntimamente ligada a la redacción del hecho imponible. Evidentemente, la práctica puede llegar a ser más compleja por las restricciones de información, la creatividad de los contribuyentes, entre otras cuestiones relevantes. Pero insistimos que, a un

nivel abstracto, no hay dudas de como opera el Derecho Tributario para Jarach.

1.6 Conclusiones del capítulo

En este primer capítulo mostramos una comprensión del Derecho Tributario, correspondiente al autor Dino Jarach. En particular a la que expone en su texto “El Hecho Imponible”, en donde propone una verdadera teoría general del Derecho Tributario substantivo.

Es interesante destacar, al terminar este capítulo, que cada una de las cuestiones señaladas se vincula en sí mismas. La coherencia de la propuesta del autor se basa en que las descripciones establecidas se comprenden, en su correcta dimensión, solamente en relación a las otras cuestiones relativas a la teoría general.

A grandes rasgos podemos resumir la propuesta de Jarach como que: se cobran impuestos cuando ocurren los hechos imposables establecidos en la ley respecto de situaciones económicas que demuestran la capacidad contributiva, la que se relaciona con la riqueza y la propiedad. Esto vinculado con que la rama –Derecho Tributario- es autónomo dogmática y estructuralmente. A la vez que, el principio de legalidad nos señala la

voluntad en términos de consagrar la noción de la *intentio facti* como la relevante para efectos del Derecho Tributario. Es decir, la voluntad legal debe remitirse a la capacidad contributiva ya que esta dota de contenido a esta rama del Derecho. Este contenido se relaciona con el movimiento de riqueza y con la propiedad. Estos principios se estructuran en un hecho imponible establecido por el legislador.

Los principios de legalidad y de capacidad contributiva tienen un contenido descrito por el autor que es particular, producto de la autonomía del Derecho Tributario. Desde la perspectiva del argentino solo pueden ser entendidos de la manera en que él los describe, pues aquellos no tienen por qué ser idénticos a los principios de otras ramas. Esto, nuevamente, se debe a la autonomía propuesta. Así, esta teoría general identifica al Derecho Tributario en una posición análoga a la del Derecho Civil o del Derecho Penal. Por lo que la autonomía del Derecho Tributario se convierte en punto de inicio de la teoría general del Derecho Tributario sustantivo. Donde Jarach explica la necesidad del principio de capacidad contributiva como una cuestión exclusiva de esta rama, lo que nos permite comprender un principio de legalidad con características que también le son propias pero,

por sobre todo, permite hablar de una estructura propia del Derecho Tributario, la misma que le da el título al libro: el hecho imponible.

Esta cuestión no corresponde a una teoría sin valor práctico. La comprensión del Derecho Tributario, propuesta por Jarach, genera una respuesta a lo que él llamó “evasión fiscal” y que hoy en día conocemos como “elusión”. Esto significa que casos, resueltos de manera concreta por los tribunales de justicia, podrían verse modificados al adscribir a la doctrina del autor.

Cabe destacar, además, que al ser una teoría general no es una cuestión exclusiva de un determinado país o de la aplicación de una norma específica. Al contrario, la propuesta es para todo aquello que llamamos Derecho Tributario en los Estados modernos. Por ello, es necesario, pues, describir y comprender de mejor manera qué es el Derecho Tributario moderno hoy en día. Así como es también precisa la generación de una doctrina que señale el cómo se está comprendiendo esta rama del Derecho, lo que corresponde, en gran medida, a la descripción de qué es aquello que los Estados están haciendo en relación a los impuestos. Para este desarrollo es importante la interpretación y la crítica. Esto significa construir una

teoría que sea lo más coherente posible y que plantee el cómo se debe seguir legislando. Al respecto, cabe destacar que esta relación con el legislador es formal, no sustancial, pues dice relación con la estructura del hecho imponible y sus principios, no con la política económica de la nación.

Para terminar Dino Jarach propone en su texto “El Hecho Imponible”, su propia teoría general del Derecho Tributario sustantivo. Nuestra pretensión no es defenderla como la única manera de comprender el problema. Por lo que en este capítulo de la memoria presentamos esta teoría, estructurándola punto por punto para poder compararla con otras maneras de comprender esta rama del Derecho en particular.

2 CAPITULO II: ELEMENTOS PARA UNA COMPRENSIÓN NACIONAL DEL DERECHO TRIBUTARIO: ANÁLISIS DE FALLOS NACIONALES

2.1 Introducción

Queremos comenzar este capítulo expresando una serie de aclaraciones que nos parecen relevantes y pertinentes. Entre ellas, que el que existiera algo así como una “comprensión nacional” del Derecho Tributario, podría generar reparos en el lector reparos que compartimos, ya que en casi cualquier área del conocimiento es muy raro que haya un consenso tal, que permita afirmar que existe una comprensión nacional. Más difícil aún sería que, existiendo, se pudiese exponer en un documento, mucho menos en un simple capítulo de una memoria de grado. Como si fuera poco, la naturaleza dinámica del Derecho hace que la manera de comprender determinados aspectos de este se encuentren en constante cambio. Así, puede existir jurisprudencia de tribunales nacionales o incluso textos doctrinales que sean completamente contradictorios entre sí, y no sería, ni siquiera, algo indeseable. Si bien, ni la comprensión nacional ni la

generalidad son nuestro propósito nuestra tarea, aunque mucho más humilde, no es por ello irrelevante. Primero queremos destacar la labor de los tribunales, quienes imparten la justicia en las democracias modernas. El constituyente, el legislador e incluso la administración con su potestad reglamentaria y de ejecución generan los cuerpos normativos que nos rigen. Pero son los tribunales los que juzgan y hacen ejecutar lo juzgado, es decir, en los conflictos de interés jurídico, son los llamados a decidir. Esto significa que tienen un rol preponderante en la aplicación de ley y su consecuente vinculación con la realidad práctica. En el caso concreto se aplica la ley porque el tribunal así lo ordena. Nosotros no compartimos que los tribunales se limiten a un “instrumento que pronuncia las palabras de la ley, seres inanimados que no pueden moderar ni la fuerza ni el rigor de las leyes”¹⁵⁴. Pero siendo o no así, terminan siendo los tribunales de justicia quienes dicen que es la ley, a lo menos en la práctica y en relación a casos específicos. El caso concreto es resuelto por ellos por lo que concretizan el mandato abstracto.

¹⁵⁴ Conocida frase del filósofo francés Montesquieu se encuentra en: MONTESQUIEU. 1972. Del espíritu de las Leyes. Madrid, Tecnos. libro XI pp. 156.

En general, en los ordenamientos jurídicos actuales, existen recursos para impugnar sentencias arbitrarias, ilegales, inconstitucionales, etcétera. Pero estos recursos siempre serán resueltos por otro tribunal, por lo que no hay escapatoria. Razón por la que tienen que haber resoluciones de los tribunales que carecen de recursos para poder ser impugnadas, lo que es necesario porque parte de impartir justicia es que se llegue, finalmente, a una resolución del caso.

En base a los argumentos expresados es que señalamos que los tribunales cumplen una labor importantísima. Por lo que la comprensión del Derecho que estos tengan será preponderante dentro de un Estado. Esta circunstancia nos insta a pensar que el análisis de sentencias es un instrumento suficientemente idóneo para caracterizar la comprensión de una rama del Derecho nacional. Es decir, la manera en que los tribunales comprenden el ordenamiento jurídico repercutirá en la manera en que se impartirá la justicia, Por lo que aquello que los tribunales señalen no puede ser mera retórica, porque deciden en las situaciones con resultados prácticos evidentes.

Debido al objetivo que persigue esta memoria, el análisis que se realice no puede ser cuantitativo. En este sentido, para poder estructurar una noción de aquello que los tribunales entienden por Derecho Tributario, no podemos revisar un largo número de sentencias y expresar como se ha fallado en cada una, tampoco nos sería útil expresar porcentualmente cual es la decisión más acogida por los jueces y ministros en Chile en una tabla de Excel. Esto, aunque sería una labor respetable, no resulta necesaria para el presente trabajo, ya que lo que nos interesa son los argumentos y el razonamiento (procurando siempre entender la estructura general que hay detrás de ellos y como se interrelacionan). Es por estas razones que el análisis debe ser cualitativo.

Para llevar adelante dicho análisis, se han escogido cinco sentencias, todas relacionadas directamente con los temas tratados en el primer capítulo. Temas que nos deberían dar luces de la comprensión general de los tribunales. Pero previo al estudio de cada sentencia, argumentaremos por qué nos pareció esta relevante. Asimismo, al término de cada análisis expresaremos cuales son los conceptos que consideramos más importantes, con el fin de facilitar la lectura y mostrar énfasis en lo que entendemos más

relevante. Desde ya, excúsenos la ausencia de alguna sentencia que talvez no hayamos tenido a la vista al comenzar este examen.

Este capítulo contará con una división entre sentencias del Tribunal Constitucional y sentencias de los tribunales superiores de justicia. Finalmente, se expondrá una conclusión en la que sintetizaremos lo expresado y buscaremos estructurar, a grandes rasgos, una idea compacta que pretenda explicitar cual es la comprensión de los tribunales de justicia.

En el primer apartado de sentencias emanadas del Tribunal Constitucional se analizará tres fallos. Esto, evidentemente, nos mostrará la aplicación del Derecho Constitucional en casos prácticos, además, en caso de acogerse, tendrán una importante repercusión práctica en los casos concretos.

En el primer capítulo expusimos una teoría general del Derecho Tributario, lo que se relaciona íntimamente con los aspectos más substantivos de una rama del Derecho. Asimismo, se vincula directamente con los principios legales y en este caso constitucionales. Por esta razón los conceptos de principio de capacidad de pago (o capacidad contributiva),

principio de legalidad y principio de no confiscatoriedad, se repetirán constantemente.

Por otra parte en el segundo apartado, se analizarán dos sentencias de jueces de primera instancia que fueron, en un primer momento, apeladas ante la Corte de Apelaciones y luego objeto de recurso de casación ante la Corte Suprema. En ambos casos, los recursos fueron interpuestos por el contribuyente. Estos casos, si se comparan con el análisis de las sentencias del Tribunal Constitucional, la aplicación de principios y de estructuras generales es considerablemente reducida. Sin embargo, estas dos sentencias tratan un tema señalado en el primer capítulo de esta memoria y de especial relevancia dentro del derecho tributario: la elusión. Adelantaremos que las dos sentencias son contradictorias entre sí en cuanto al resultado para el contribuyente, pero lo relevante aquí es, y en general en este capítulo, los argumentos y razonamientos expresados por el tribunal.

Cabe destacar que no pretendemos, bajo ninguna circunstancia, restarle relevancia al legislador y a la doctrina nacional. La comprensión de ellos repercute directamente en las normas y en el desarrollo del Derecho y como se verá, el análisis de sentencias involucrará la aplicación de la

Constitución, de leyes y reglamentos. Por lo que las sentencias tendrán como elementos previos el ordenamiento nacional, incluso, veremos considerandos basados en la historia de la ley, donde se expresa aquello pensado y querido por el legislador. Por otra parte, respecto de la doctrina, también se verá citada por los tribunales, además, se generará un apartado particular después del análisis de cada sentencia, expresando algunas reflexiones que profesores y catedráticos nacionales han expuesto respecto de estas.

Este capítulo, como lo dijimos, tiene el objetivo de presentar los razonamientos de los tribunales, siendo estos los elementos básicos para poder estructurar un esbozo del cómo es comprendido el Derecho Tributario en general por los tribunales de justicia. Ello, cumple el rol de ser la contracara de lo expuesto en el capítulo primero, ya que el análisis particularmente teórico en él contenido, choca con el abiertamente práctico de este segundo capítulo. La intención es que así sea, para lo cual se analizarán particularmente los hechos de las sentencias y de las gestiones pendientes de los recursos ante el Tribunal Constitucional. Esto para poder mostrar la faceta más palpable y tangible de la aplicación de esta rama del Derecho.

El acto de analizar la relevancia práctica tiene sentido en el estudio mismo de las sentencias de este capítulo, pero cumplirá un rol aún más importante para esta memoria. Este es: mostrar que las distintas comprensiones teóricas de las instituciones jurídicas, afectan la práctica. Es por esto que el correcto estudio de la teoría del Derecho no es una cuestión filosófica desligada de la *praxis*, pues las teorías deben ser contrastadas constantemente con lo que ocurre en la realidad; una teoría que no da cuenta de la práctica o no es capaz de explicar lo que sucede, debe ser desechada.

Finalmente, este capítulo dará el contrapunto a la teoría de Dino Jarach, ya expuesta. Ambas comprensiones podremos compararlas en el capítulo final de esta memoria, por lo que este capítulo dará una de las bases en la cual se sostendrá el principal objetivo de la misma. Vale decir, la comparación entre la teoría general del derecho tributario substantivo propuesta en ‘El Hecho Imponible’ y la que podemos extraer de sentencias de los tribunales de justicia nacionales.

2.2 Sentencias emanadas del Tribunal Constitucional

En este apartado se analizarán sentencias que dicen relación con la

atribución de control constitucional del Tribunal Constitucional de Chile. Tribunal especial establecido directamente por la Constitución Política de la República, dedicando el capítulo VIII a su regulación. Tanto en este cuerpo normativo como en su Ley Orgánica Constitucional, norman su composición, atribuciones y funcionamiento. Posee atribuciones de control constitucional, resuelve determinadas contiendas de competencia entre autoridades políticas y administrativas y tribunales de justicia, Se pronuncia respecto de inhabilidades, incompetencias, renunciaciones y causales de cesación en el cargo de los titulares de ciertos cargos. También se pronuncia sobre ilícitos constitucionales.

El control constitucional del Tribunal Constitucional puede ser de control preventivo o de control posterior de preceptos legales. En el primero se evalúa la constitucionalidad de una norma en abstracto, que puede ser facultativo u obligatorio y ocurre antes de la publicación de la ley. El control posterior, en cambio, puede ser por acción de inconstitucionalidad o por requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad.

Los tres fallos que analizaremos corresponden a requerimientos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad. La Constitución le entrega la

atribución al Tribunal Constitucional de resolver este tipo de requerimientos en su artículo 93 N° 6¹⁵⁵. Correspondiente a una acción relativamente nueva que data de la reforma constitucional del año 2005¹⁵⁶.

Para que sea admitido uno de estos requerimientos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, estos deben cumplir con una serie de presupuestos. De los que mencionaremos los más relevantes:¹⁵⁷

- Que sea formulado por una persona u órgano legitimado.
- Que exista una gestión pendiente ante otro tribunal ordinario o especial.
- Que se impugne un precepto de rango legal.
- Que el precepto legal sea aplicable en la gestión pendiente.
- Que la aplicación del precepto resulte decisiva en la resolución del asunto.

¹⁵⁵ El Artículo 93 de la Constitución Política de la República señala: “Son atribuciones del Tribunal Constitucional: [...]

6°.- Resolver, por la mayoría de sus miembros en ejercicio, la inaplicabilidad de un precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución; [...]

¹⁵⁶ El artículo 93 de la Constitución Política de la República se modificó por el artículo 1 N° 42 de ley 20.050 publicada en el Diario oficial el 26 de agosto de 2005.

¹⁵⁷ Véase NAVARRO, Enrique. 2011. El Control De Constitucionalidad De Las Leyes En Chile (1811-2011). [en línea] Cuadernos del Tribunal Constitucional. <www.tribunalconstitucional.cl/wp/descargar_documento.php?id=1475> [consulta: 19 febrero 2015]

Nos parece relevante destacar que en cada uno de los análisis se tratará un primer apartado sobre la gestión pendiente. Esto dará cuenta tanto de su existencia como, además, de que la aplicación de la norma impugnada resulta decisiva. Lo que conectará la aplicación de los preceptos generales con las consecuencias prácticas que generan en cada caso concreto. Asimismo cabe destacar que no es solo la parte que le interesa que no se aplique un precepto legal la legitimada activa para accionar. Esta particularidad, permite que el mismo juez que resuelve una controversia pueda pedir que el tribunal declare la inaplicabilidad, cuestión que ocurre en la práctica. Como ejemplo de ello, veremos que uno de los fallos analizados comenzó por requerimiento del juez. Elegimos esta acción en particular porque, en ella, se puede vincular lo general con lo particular, lo abstracto con lo práctico. Así, las mismas características de este, nos permite ver la aplicación de principios en gestiones pendientes. Además, por los mismos requisitos de admisibilidad, deben ser de relevancia para la resolución del caso concreto.

Las sentencias escogidas tratan varias cuestiones importantes desde la perspectiva de cómo se comprende el Derecho Tributario en general. Así, la elección de estas tres sentencias se debe a que una trata el principio de

capacidad contributiva, otra el principio de legalidad y la última el principio de no confiscatoriedad. Pero esto no es exclusivo de cada una, ya que, al ser sentencias que resuelven casos concretos no tratan solo uno de estos principios exclusivamente. Pero la intención es que en cada una se encuentre de forma más notoria, a lo menos, uno de estos principios, para así poder exponer la opinión del Tribunal Constitucional, a lo menos, respecto de cada uno de ellos.

2.2.1 Caso uno: inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 759-2007, en la gestión pendiente caratulada “S.A. Deportes Manquehue con Servicio de Impuestos Internos”

Ante una reforma legal varias sociedades, relacionadas con el deporte, consideran que su aplicación vulnera la Constitución. Ante lo cual, estas personas jurídicas impugnan la aplicación de una serie de preceptos legales, solicitando la inaplicabilidad por inconstitucionalidad. Preceptos que se evaluarán en los Roles números 718, 759 y 773 del Tribunal Constitucional. Al ser prácticamente idénticas, todas se fallan igualmente y con una serie de considerandos idénticos. Inclusive, simultáneamente, se fallan las tres a la vez en fecha 26 de noviembre de 2007.

Como señalamos, para poder impugnar la norma con este tipo de requerimientos es necesario que haya una gestión pendiente. Para esto los contribuyentes reclaman por el avalúo del que son objeto. Pendientes los fallos de tal reclamo deducen inaplicabilidades, para que el tribunal de instancia no aplique determinadas normas. En este caso tiene relevancia la posibilidad de acogerse a una exención tributaria. Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos es señalado por el contribuyente como un órgano administrativo que posee facultades que no le corresponden conforme al principio de legalidad tributaria. Este fallo, parcialmente estimatorio, repercutirá en lo que pueda sentenciar el juez de instancia dado que habrá expresiones legales que el Tribunal Constitucional estimará inaplicables.

Para efectos de esta memoria, las cuestiones más relevantes analizadas de esta sentencia son: la mención y caracterización del principio de legalidad, el derecho de propiedad como límite a la imposición de tributos, la relación de la capacidad contributiva con la proporcionalidad y justicia de los impuestos y la no confiscatoriedad. Este último es el principio del que trata en especial esta sentencia y que nos hizo escogerla.

2.2.1.1 Elementos relevantes de la gestión pendiente

El 28 de marzo de 2007, la Sociedad Anónima de Deportes Manquehue, ha formulado una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de:

“los artículos 1°, 3°, 4°, 5°, 7°, 10, 12 y 16 de la Ley N° 17.235 y del artículo 2° de la Ley N° 20.033, en la parte que ordena reemplazar el cuadro Anexo N°1 de la Ley N° 17.235, nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3. Además, respecto del artículo 2° de la Ley N° 17.235, en la parte referida al cuadro anexo N° 1, nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra b, número 3”.

La gestión pendiente corresponde a “el reclamo de avalúo Rol N° 11.297-07, deducido ante el Tribunal Tributario Santiago Oriente, de acuerdo al artículo 149 del Código Tributario¹⁵⁸”.

¹⁵⁸ Artículo 149.- “Dentro de los ciento ochenta días siguientes a la fecha de término de exhibición de los roles de avalúo los contribuyentes y las Municipalidades respectivas podrán reclamar del avalúo que se haya asignado a un bien raíz en la tasación general. De esta reclamación conocerá el Tribunal Tributario y Aduanero. Respecto del avalúo asignado a un bien raíz en la tasación general, será procedente el recurso de reposición administrativa en conformidad a las normas del Capítulo IV de la ley N° 19.880 y con las mismas modificaciones establecidas en el artículo 123 bis, salvo la de su letra b), en que el plazo para que se entienda rechazada la reposición será de noventa días.

La reclamación y la reposición, en su caso, sólo podrán fundarse en algunas de las siguientes causales:

En él, el requirente argumenta que las disposiciones legales impugnadas de la ley N° 17.235 dicen relación respecto del cómo se determinará la base imponible del impuesto territorial. Esto queda entregado a la administración, a través del avalúo de los inmuebles y la tasación —facultades que serán analizadas particularmente más adelante—. Así, las normas resultarían decisivas en la resolución de la gestión pendiente, debido a que el avalúo fiscal que corresponde a la gestión pendiente, se basa en la aplicación de estas normas que remiten potestades a la administración.

La Ley N° 20.033, también conocida como de ‘Rentas Municipales II’, al modificar el artículo 2° de la Ley N° 17.235, condicionó la exención del impuesto territorial, es decir, antes existía esta exención a los recintos deportivos que cumplieran determinadas características. Esta ley modifica dicha cuestión, estructurando un nuevo requisito al contribuyente para poder acogerse a esta exención. En este sentido los recintos deportivos, para

1°.- Determinación errónea de la superficie de los terrenos o construcciones.

2°.- Aplicación errónea de las tablas de clasificación respecto del bien gravado, o de una parte del mismo así como la superficie de las diferentes calidades de terreno.

3°.- Errores de transcripción, de copia o de cálculo.

4°.- Inclusión errónea del mayor valor adquirido por los terrenos con ocasión de mejoras costeadas por los particulares, en los casos en que dicho mayor valor deba ser excluido de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 8° de la ley N° 11.575.

La reclamación o la reposición que se fundare en una causal diferente será desechada de plano.”

poder acogerse a la exención deben mantener convenios “para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que deberán refrendarse por la Dirección Provincial de Educación respectiva y ser establecidos por un Reglamento”.

En este caso el requerimiento del contribuyente se puede dividir en tres capítulos: Un primer capítulo sobre “Impuesto territorial” se propone impugnar el artículo 1º de la Ley N° 17.235¹⁵⁹, esta disposición vulneraría el artículo 19 N° 20 de la Carta Fundamental¹⁶⁰. Un segundo capítulo sobre la reserva de legalidad, impugnando los artículos 3º, 4º, 5º, 7º, 10, 12 y 16 de la Ley N° 17.235¹⁶¹, que también vulnerarían el artículo 19 N° 20, en relación al artículo 63 N° 2, artículo 65, inciso cuarto, N° 1), artículo 63 N°

¹⁵⁹ El artículo 1º de la Ley N° 17.235 señala: “Establécese un impuesto a los bienes raíces que se aplicará sobre el avalúo de ellos, determinado de conformidad con las disposiciones de la presente ley.”

¹⁶⁰ Según la sentencia del tribunal, el requirente argumenta: “Como el impuesto territorial recae sobre el patrimonio de las personas y no sobre sus rentas, se estaría en presencia de una vulneración el artículo 19 N° 20 de la Carta”

¹⁶¹ Efectuando un análisis particular de cada norma impugnada de la Ley N° 17.235, el requirente señala: “Artículo 3º: Se faculta al Servicio a fijar nuevamente la base imponible del impuesto territorial cada cierto tiempo, lo que resulta inconstitucional, ya que viola el principio de reserva legal de los tributos; Artículo 4º: Se faculta al Servicio para dictar actos administrativos destinados a establecer la base imponible del impuesto territorial, vulnerándose el artículo 19 N° 20 de la Constitución; Artículos 5º y 16: El Servicio formará el rol de avalúos correspondiente, indicándose que el mismo Servicio lo mantendrá al día, lo que viola el principio de reserva legal de los tributos; Artículo 7º: Se indica que la tasa del impuesto territorial es determinada por un Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda, lo que resulta igualmente inconstitucional; Artículos 10 y 12: Se faculta al Servicio para modificar el avalúo, base imponible del impuesto territorial, lo que vulnera el principio de reserva legal de los tributos.”

14, artículo 65, inciso segundo y artículo 64, inciso primero¹⁶². Finalmente un tercer capítulo respecto de los convenios, que corresponde al artículo 2° de la Ley N° 20.033, al modificar el artículo 2° de la Ley N° 17.235¹⁶³, vulnerarían el artículo 19 en sus numerales 20, 21 y 24.¹⁶⁴

¹⁶² El requirente argumenta:

“Aunque dichos actos están amparados por la Ley N° 17.235, lo que hace este cuerpo legal es una especie de “delegación” imperfecta e inconstitucional a la autoridad administrativa para que fije, modifique y altere la base imponible y la tasa del impuesto territorial que deberán pagar los contribuyentes, lo que vulneraría abiertamente el artículo 19 N° 20 de la Carta, que señala que será la ley la que determine la repartición de los tributos y también que la ley no podrá establecer tributos desproporcionados o injustos”.

Además, señala la requirente, deben tenerse presentes las siguientes disposiciones constitucionales: artículo 63 N° 2, conforme al cual sólo son materias de ley las que la Constitución exija que sean reguladas por ella; artículo 65, inciso cuarto, N° 1), según el cual corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos; artículo 63 N° 14, que establece que sólo son materias de ley las demás que la Constitución señala como de iniciativa exclusiva del Presidente de la República; artículo 65, inciso segundo, en virtud del cual las leyes sobre tributos sólo pueden tener su origen en la Cámara de Diputados, y artículo 64, inciso primero, que establece la autorización del Congreso al Presidente de la República para dictar disposiciones con fuerza de ley, las que no podrán extenderse a materias comprendidas en las garantías constitucionales.

De esta forma, concluye, es de competencia exclusiva del legislador determinar quiénes son las personas afectas a tributos, cuál es el hecho gravado, la base imponible y la cuantía de la tasa aplicable.”

¹⁶³ La parte requirente señala: “El artículo 2° de la Ley dispone que estarán exentos de todo o parte de los impuestos establecidos en la misma ley los inmuebles señalados en el Cuadro Anexo N° 1 en la forma y condiciones que en él se indican. A su vez, en lo pertinente, señala el cuadro que esos establecimientos sólo estarán exentos mientras mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios”. Esto se relaciona con que

“[e]l Decreto Supremo N° 13, de marzo de 2006, que reglamenta la suscripción de convenios, detalla la forma en que se harán aplicables dichos convenios, estableciendo el número de horas y demás características de su implementación, para poder hacer uso de la exención tributaria. El respectivo convenio deberá ser refrendado por el Director Provincial de Educación, previo un informe técnico del Instituto Nacional del Deporte, que deberá entregarse al Servicio de Impuestos Internos para constatar el cumplimiento de los requisitos señalados por la ley para la procedencia de la exención. Señala la peticionaria que el aludido reglamento es arbitrario e inconstitucional, debido a que el uso de las instalaciones por los colegios provocaría la inutilidad de uso –a su vez- por parte de los socios del club”.

¹⁶⁴ La parte requirente expresa que:

“La norma se estima inconstitucional por violar el artículo 19 N° 20, ya que se indica que no sólo debe suscribirse un convenio, sino que éste debe ser refrendado o autorizado por un órgano administrativo. Por tanto, no es la ley la que otorga la exención tributaria, sino que la autoridad administrativa, a través de la refrendación o autorización, lo que puede verse afectado por

2.2.1.2 Análisis de la sentencia

El tribunal comienza su análisis dividiendo su razonamiento en siete capítulos. El primero de ellos es los “Los vicios de inconstitucionalidad planteados”. Primera parte en la que se expresan las normas pertinentes del recurso, se da cuenta de la existencia de una gestión pendiente, la que se individualiza, para, finalmente analizar como las normas vulnerarían la Constitución Política de la República, conforme a la argumentación del requirente.

El segundo capítulo de análisis del tribunal es el “Principio de reserva legal en materia tributaria”¹⁶⁵. En Chile, por la Constitución, solo la ley

discrecionalidad, arbitrariedad e incluso mal juicio del funcionario respectivo.

La Constitución Política de la República le asegura al club requirente el derecho real de dominio sobre el inmueble de su propiedad, pudiendo usar, gozar y disponer de él, en la forma que libremente determine, sin atentar contra la ley o derecho ajeno. Además, el artículo 19 N° 24 de la Constitución indica que sólo la ley puede establecer un modo determinado para ejercer estas facultades o las limitaciones u obligaciones emanadas de su función social.

Por tanto, no resultaría acorde con la Constitución el que se permita a un Decreto, y a las autorizaciones de los funcionarios administrativos que se indica, la ejecución de materias que pertenecen a la reserva legal, estableciendo limitaciones y obligaciones.

Además, la norma vulneraría el artículo 19 N° 21 de la Carta, esto es, el derecho a desarrollar cualquier actividad económica, ya que obligaría a poner las instalaciones del club a disposición de un tercero, lo que limitaría su posibilidad de emprender nuevas actividades económicas. Se enfatiza que la principal actividad económica del club, la captación de socios a través de la oferta de un lugar de recreación y deportes, se ve truncada ya que se obliga al ingreso gratuito de terceras personas que impone una saturación del recinto, paralizándose la iniciativa de captar nuevos socios. Por tanto, de aplicarse la norma impugnada, significaría incrementar las cuotas para cubrir los mayores gastos por mantención, cobertura de destrozos y contratación de seguros, lo que significaría una pérdida de la libertad en el desarrollo de su actividad económica, afectando -de paso- toda autonomía para el cumplimiento de sus propios fines específicos.”

¹⁶⁵ La normativa relevante es el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República. Este señala: “La Constitución asegura a todas las personas [...]

puede establecer tributos. Esta idea se emana, además, de los artículos 6° y 7° de la Ley Fundamental. Conforme al primero, “los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, y garantizar el orden institucional de la República”¹⁶⁶. A su turno, el artículo séptimo se encarga de precisar que “los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley”. De modo que “ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.”^{167, 168}

20°. La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”.

¹⁶⁶ Artículo 6°.-

“Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, y garantizar el orden institucional de la República.

Los preceptos de esta Constitución obligan tanto a los titulares o integrantes de dichos órganos como a toda persona, institución o grupo.

La infracción de esta norma generará las responsabilidades y sanciones que determine la ley.”

¹⁶⁷ Artículo 7°.-

“Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro

Asimismo, el tribunal sostiene que “los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar fijados suficientemente en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución”¹⁶⁹. Esta idea dice relación con el establecimiento, modificación, supresión o condonación de los impuestos por parte del Estado.

El capítulo tres trata la “Posibilidad de remisión a la potestad reglamentaria de ejecución en materia tributaria”. Así, el tribunal señala que ha expresado de manera reiterada, a través de sus sentencias, el que se faculte al legislador para efectuar la remisión a la autoridad administrativa para la precisión de algunos conceptos, lo que resulta aceptable y no vulnera el principio de reserva legal. Así, el Tribunal comprende que “es la ley la encargada de precisar los elementos esenciales de la obligación tributaria, pudiendo la potestad reglamentaria de ejecución sólo desarrollar aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no

de su competencia y en la forma que prescriba la ley.

Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.

Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale”.

¹⁶⁸ Esta idea se encuentran en el considerando 14° de la sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007.

¹⁶⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 18°.

puede regular, pero que éste debe delimitar con suficiente claridad y determinación”¹⁷⁰. Es por eso que la ley debe establecer todo aquello que es esencial del tributo “pudiendo regularse sólo aspectos de detalle por la potestad reglamentaria de ejecución”¹⁷¹. Por lo que los criterios del legislador deben ser claros y precisos, el impuesto debe ser a lo menos determinable y la potestad reglamentaria de ejecución, tratar solamente aspectos de detalle técnico¹⁷².

El capítulo cuatro corresponde a “El impuesto territorial y su eventual afectación al patrimonio de los requirentes”. Idea que se vincula a la impugnación del artículo 1 de la ley N° 17.235. En el considerando trigésimo sexto el tribunal recurre a los razonamientos de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución, al respecto expresa que:

¹⁷⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 25°.

¹⁷¹ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 28°.

¹⁷² Esta idea se resume en el considerando 33° de la sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007, que señala expresamente:

“Que, en suma, si bien el principio de reserva legal no impide que se pueda entregar a la potestad reglamentaria de ejecución aspectos de detalle técnico de la obligación tributaria, es del caso reiterar que le corresponde al legislador señalar con precisión los parámetros, límites y ámbito de acción de la misma. En otras palabras, resulta contraria a la Constitución Política de la República la circunstancia de que la ley otorgue a la autoridad administrativa facultades discrecionales o genéricas para la regulación de los elementos esenciales de la obligación tributaria. De modo que si el tributo no se encuentra completamente determinado en la ley –por las características propias de toda obligación tributaria-, debe a lo menos ser determinable, sobre la base de los criterios claros y precisos fijados al efecto por el propio legislador, cumpliéndose así el mandato constitucional en cuanto a que sólo le compete a aquél el establecimiento de tributos, como asimismo su modificación o supresión”.

“quedó constancia que ciertamente podría autorizarse impuestos sobre los bienes raíces (sesión N° 398 de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución, 11 de julio de 1978, p. 3115) y de que el concepto 'tributo' constituía 'un término genérico que comprende cualquier impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa, es decir, cualquier prestación que los particulares tengan que satisfacer al Estado' (Ibid., p. 3115)”¹⁷³.

El mismo tribunal ya ha expresado esta idea. Así, en la sentencia estudiada y, citándose a sí mismo, el tribunal señala que: “Claramente el impuesto territorial dice relación con la tenencia de bienes raíces. Como lo ha señalado esta Magistratura, 'el propio artículo 19, N° 20, de la Constitución, permite establecer tributos tanto sobre rentas como sobre bienes y actividades. (Rol N° 280, 20 de octubre de 1998)”¹⁷⁴.

Asimismo, cabe destacar el artículo 6° transitorio de la Constitución Política de la República, el que señala: “sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso tercero del número 20 del artículo 19, mantendrán su vigencia las disposiciones legales que hayan establecido tributos de afectación a un

¹⁷³ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 36°.

¹⁷⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 39°.

destino determinado, mientras no sean expresamente derogadas”. El tribunal destaca que este tributo “tiene sus orígenes en la legislación de principios del siglo XX, presenta como características fundamentales la circunstancia de que se trata de un impuesto real, proporcional, directo, de pago anual (en cuatro cuotas) y afecto a un fin determinado”¹⁷⁵. Así, en principio, un impuesto territorial no es inconstitucional, fundamentándose tanto en disposiciones permanentes como en transitorias.

El capítulo cinco trata la “Proporcionalidad y justicia del impuesto”. Reproche que dice relación, nuevamente, con el artículo 1º de la Ley N° 17.235. El requirente funda esta circunstancia en que al tratarse de un impuesto sobre el capital, el contribuyente “podría carecer de los recursos para hacer frente a su pago, particularmente por ciertas y determinadas personas como serían los jubilados, enfermos, discapacitados o cesantes”¹⁷⁶. Ente esta idea, el tribunal expresa que “si bien el tema de la justicia tributaria es un asunto de carácter eminentemente valórico, la proporción o desproporción de un tributo debe ser ponderada de acuerdo con la capacidad de pago del contribuyente y no en relación con el monto anterior

¹⁷⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 40º.

¹⁷⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 41º.

del impuesto que se modifica' (Rol N° 203, 6 de diciembre de 1994) (sic)”¹⁷⁷. Sin embargo, y sin entrar en el análisis particular del caso, el tribunal tiene reparos en la cuestión propuesta por el requirente, no porque sea ajeno al análisis jurídico de esta magistratura, sino más bien, porque la cuestión es planteada en abstracto y no se elabora una argumentación en concreto. Así, el tribunal expresa que la “acción de inaplicabilidad dice relación con el examen concreto de si un determinado precepto legal invocado en una gestión judicial pendiente y correctamente interpretado producirá efectos o resultados contrarios a la Constitución”¹⁷⁸. Sin embargo, “el reproche formulado por la requirente más bien parece una afirmación de carácter general y abstracto, y no se fundamenta específicamente en la situación concreta de autos, aunque podría eventualmente presentarse en consideración a la magnitud del tributo a pagar, todo lo cual ciertamente no se ha acreditado de manera circunstanciada y suficiente”¹⁷⁹.

Este punto merece que nos detengamos en una serie de conceptos. Ya en el análisis de proporcionalidad y justicia aparece una idea mencionada constantemente en esta memoria, la que es tratada por el tribunal como la

¹⁷⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 42°.

¹⁷⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 44°.

¹⁷⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 45°.

“capacidad de pago”. Como vemos en la argumentación, esta noción guarda una estrecha relación con el concepto de “capacidad contributiva”. Así, el requirente intenta argumentar que el impuesto es injusto debido a que grava desproporcionadamente a una persona que carece de capacidad contributiva. Esta idea se refuerza con los ejemplos dados: “jubilados, enfermos, discapacitados o cesantes”. El tribunal, cuando cita su propia sentencia de Rol N° 203 de 1996, entiende que es una cuestión atendible y que podría ser inconstitucional si los tributos representasen “una expropiación o confiscación' o que en definitiva 'impidieran el ejercicio de una actividad”¹⁸⁰. En este sentido, destacamos que esta parte del razonamiento del tribunal es particularmente confusa, dado que encontramos cuestiones referentes al “principio de no confiscatoriedad”, sumado a problemas de “capacidad contributiva” (o “capacidad de pago”) y “proporcionalidad y justicia”. Así, podemos señalar que el tribunal afirma, resumidamente, lo siguiente: será desproporcionado e injusto un impuesto si, conforme a la ponderación de este con relación a la capacidad de pago del contribuyente, resulta expropiatorio o confiscatorio. No profundiza en el caso particular, dado que el análisis no debe ser en abstracto, como ha sido

¹⁸⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 43°.

estructurado por el requirente, si no que en concreto, dadas las características del recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad.

El capítulo seis es la “Eventual infracción de disposiciones de la ley de impuesto territorial al principio de legalidad”. Este se divide en cinco apartados dado que el análisis corresponde al segundo capítulo de la inaplicabilidad que, como ya vimos, impugna varios preceptos de la ley N° 17.235.

El primer apartado es el “Proceso de reavalúo”, consistente en el análisis del artículo 3 de la ley N° 17.235¹⁸¹. Dicho artículo trata de una

¹⁸¹ El artículo 3° señala:

“El Servicio de Impuestos Internos deberá reevaluar, cada 5 años, los bienes raíces agrícolas y no agrícolas sujetos a las disposiciones de esta ley, aplicándose la nueva tasación, para cada serie, simultáneamente a todas las comunas del país.

Para estos efectos, el Servicio podrá solicitar la asistencia y cooperación de los municipios para la tasación de los bienes raíces de sus respectivos territorios y requerir de los propietarios la información de sus propiedades; todo lo anterior, en la forma y plazo que el Servicio determine. Para recoger esta información, el Servicio de Impuestos Internos facilitará el cumplimiento tributario a través de los mecanismos disponibles al efecto. Esta información no debe implicar costos para el propietario.

Con ocasión de los reavalúos, el giro del impuesto territorial a nivel nacional no podrá aumentar en más de un 10 %, el primer semestre de vigencia de los reavalúos, en relación al impuesto territorial que debiera girarse conforme a la ley en el semestre inmediatamente anterior a la vigencia de dicho reavalúo, de haberse aplicado las tasas correspondientes del impuesto a la base imponible de cada una de las propiedades.

Para todas las propiedades de la Serie Agrícola y de la Serie No Agrícola que, con ocasión del respectivo reavalúo, aumenten sus contribuciones en más de un 25%, respecto de las que debieron girarse en el semestre inmediatamente anterior, de haberse aplicado la tasa correspondiente del impuesto a su base imponible y cuya cuota trimestral de contribuciones reavaluada sea superior a \$5.000 del 1 de enero de 2003, la parte que exceda a los guarismos antes descritos, se incorporará semestralmente en hasta un 10 %, calculando dicho incremento sobre la cuota girada en el semestre inmediatamente anterior, por un periodo máximo de hasta 8 semestres, excluido el primero, de tal forma de que al décimo semestre a todos los predios se les girará el impuesto reavaluado correspondientemente.

norma “de carácter procedimental, que establece los parámetros, respecto de plazo y forma”¹⁸². A los cuales se deberá sujetar el Servicio de Impuestos Internos en los procesos de reavalúo y tasación de los inmuebles. Así, establece que se deberán reevaluar los bienes raíces cada 5 años con la asistencia de los municipios y pudiendo requerir información a los propietarios. El tribunal no considera que la aplicación de la norma pueda generar problemas de constitucionalidad dado que señala que el artículo en cuestión “se limita a fijar el ámbito o marco general de atribuciones dentro del cual debe actuar el Servicio de Impuestos Internos en el proceso de reavalúo y tasación de los bienes inmuebles”¹⁸³. Lo que se enmarca en la noción de que en cuestiones técnicas y cambiantes es necesario que estas queden entregadas a un órgano administrativo, “existiendo en todo caso

Para estos efectos, a las propiedades exentas de contribuciones en el semestre inmediatamente anterior al reavalúo, se les considerará una cuota base trimestral de \$4000 del 1 de enero de 2003. Esta cantidad, como asimismo la señalada en el inciso anterior, se reajustarán en la misma forma y porcentaje que los avalúos de los bienes raíces.

Para los efectos de la tasación a que se refiere el inciso primero, el Servicio de Impuestos Internos podrá requerir de los propietarios, o de una parte de ellos, una declaración descriptiva y de valor de mercado del bien raíz, en la forma, oportunidad y plazo que el Servicio determine.

No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el Servicio de Impuestos Internos tasaré con vigencia a contar del 1 de enero de cada año, los bienes raíces no agrícolas que correspondan a sitios no edificados, propiedades abandonadas o pozos lastreiros, ubicados en las áreas urbanas, con sujeción a las normas establecidas en el N° 2 del artículo 4° . Para estos efectos, el Servicio podrá requerir anualmente de los propietarios la declaración a que se refiere el inciso anterior.

Para las propiedades señaladas en el inciso anterior, se aplicará el mismo mecanismo de determinación del impuesto territorial a que se refiere el inciso cuarto, en lo que corresponda al primer año”.

¹⁸² Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 50°.

¹⁸³ Ibid.

acción de reclamo o revisión ante órganos jurisdiccionales”¹⁸⁴. En el caso de arbitrariedades administrativas.

El segundo apartado trata las “Instrucciones técnicas y administrativas impartidas por el Servicio de Impuestos Internos para efectos de tasación de las propiedades”, tratadas en el artículo 4 de la ley N° 17.235¹⁸⁵. La norma en cuestión, establece que la administración deberá impartir instrucciones técnicas y administrativas, a las que deben sujetarse los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos como órgano técnico, en la tasación de las propiedades. Así, se le obliga a hacer tablas de valores y mapas con las instrucciones para la tasación. Ya que el tribunal considera que no hay una vulneración a lo establecido en el artículo 19 N° 20 de la

¹⁸⁴ Ibid.

¹⁸⁵ El artículo 4° señala:

“El Servicio de Impuestos Internos impartirá las instrucciones técnicas y administrativas necesarias para efectuar la tasación, ajustándose a las normas siguientes:

1°. Para la tasación de los predios agrícolas el Servicio de Impuestos Internos confeccionará:

- a) Tablas de clasificación de los terrenos, según su capacidad potencial de uso actual;
- b) Mapas y tablas de ubicación, relativas a la clase de vías de comunicaciones y distancia de los centros de abastecimientos, servicios y mercados, y
- c) Tabla de valores para los distintos tipos de terrenos de conformidad a las tablas y mapas señalados.

2° Para la tasación de los bienes raíces de la segunda serie, se confeccionarán tablas de clasificación de las construcciones y de los terrenos y se fijaran los valores unitarios que correspondan a cada tipo de bien. La clasificación de las construcciones se basará en su clase y calidad y los valores unitarios se fijarán, tomando en cuenta, además, sus especificaciones técnicas, costos de edificación, edad, destino e importancia de la comuna y de la ubicación del sector comercial. Las tablas de valores unitarios de terrenos se anotarán en planos de precios y considerando los sectores de ubicación y las obras de urbanización y equipamiento de que disponen”

Constitución, dado que “resultaría inimaginable que pudiera efectuarse la tasación sólo –y de manera autosuficiente- por el legislador, dada la naturaleza de las operaciones que deben efectuarse, las que en todo caso se ha encargado de señalar en sus aspectos generales y esenciales”¹⁸⁶. Así, la administración queda encargada de procesos técnicos que no resultan esenciales en relación al impuesto.

El tercer apartado es la “Formación de Rol de avalúo” que dice relación con los artículos 5° y 16° de la Ley N° 17.235¹⁸⁷, impugnados por

¹⁸⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 55°.

¹⁸⁷ Estos artículos establecen:

“Art. 5°. Terminada la tasación referente a una comuna, el Servicio de Impuestos Internos formará el rol de avalúos correspondiente, el que deberá contener la totalidad de los bienes raíces comprendidos en la comuna, aun aquellos que estén exentos de impuestos, pero los bienes nacionales de uso público se incluirán sólo cuando proceda la aplicación del artículo 27 de esta ley.

Se expresará en dicho rol, respecto de cada inmueble, el nombre del propietario; la ubicación o el nombre si es rural y el avalúo que se le haya asignado. En caso de propiedades que gocen de exención del impuesto establecido en esta ley, se pondrá de manifiesto esta circunstancia.

Copias de estos roles comunales serán enviadas por el Servicio de Impuestos Internos a las municipalidades respectivas.”;

“Art. 16°. Los roles definitivos de los avalúos de los bienes raíces del país deberán ser mantenidos al día por el Servicio de Impuestos Internos, utilizando, entre otras fuentes:

1) La información que emane de las escrituras públicas de transferencia y de las inscripciones que se practiquen en los registros de los conservadores de bienes raíces. Para estos efectos, las notarías y los conservadores de bienes raíces deberán proporcionar al Servicio de Impuestos Internos la información que se les solicite en la forma y plazo que este Servicio determine;

2) La información que deberán remitirle las respectivas municipalidades, relativa a permisos y recepciones de construcciones, loteos y subdivisiones, patentes municipales, concesiones de bienes municipales o nacionales de uso público entregados a terceros y aprobaciones de propiedades acogidas a la ley sobre Copropiedad Inmobiliaria, en la forma y plazo que este Servicio determine, y

3) La información que aporten los propietarios de bienes raíces, en la forma y plazo que el Director del Servicio determine. Para recoger esta información, el Servicio de Impuestos Internos facilitará el cumplimiento tributario a través de los mecanismos disponibles al efecto.

el requirente. En estas normas se establece que el Servicio de Impuestos Internos formará un “rol de avalúos” con todas las propiedades de cada comuna, los deberá mantener al día. El tribunal estima que la “formación del rol de avalúos y su actualización son tareas meramente administrativas o de carácter procedimental, que ciertamente se enmarcan en el principio de la reserva legal tributaria”¹⁸⁸.

El cuarto apartado es la “Fijación de tasa por decreto supremo” que se encuentra en el artículo 7 de la Ley N° 17.235¹⁸⁹. Dicha norma faculta a la administración para realizar determinadas operaciones aritméticas para ajustar las nuevas tasas del impuesto territorial. Esto se debe a que, dado

Esta información no debe implicar costos para el propietario”.

¹⁸⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 62°.

¹⁸⁹ El artículo 7 de la Ley N° 17.235 establece:

“Las tasas del impuesto a que se refiere esta ley, serán las siguientes:

a) Bienes raíces agrícolas: 1 por ciento al año;

b) Bienes raíces no agrícolas: 1,2 por ciento al año, y

c) Bienes raíces no agrícolas destinados a la habitación: 1,0 por ciento al año, en la parte de la base imponible que no exceda de \$ 51.416.601 del 1 de julio de 2005; y 1,2 por ciento al año, en la parte de la base imponible que exceda del monto señalado.

Si con motivo de los reavalúos contemplados en el artículo 3° de esta ley, el giro total nacional del impuesto aumenta más de un 10% en el primer semestre de la vigencia del nuevo avalúo, en relación con el giro total nacional que ha debido calcularse para el semestre inmediatamente anterior, aplicando las normas vigentes en ese periodo, las tasas del inciso anterior se rebajarán proporcionalmente de modo que el giro total nacional del impuesto no sobrepase el referido 10 %, manteniéndose la relación porcentual que existe entre las señaladas tasas. Las nuevas tasas así calculadas regirán durante todo el tiempo de vigencia de los nuevos avalúos.

Asimismo, cada vez que se practique un reavalúo de la Serie No Agrícola, el monto señalado en la letra c) del inciso primero se reajustará en la misma proporción en que varíen en promedio los avalúos de los bienes raíces habitacionales.

Las tasas que resulten se fijarán por Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda.

Con todo, sobre la más alta de las tasas así determinadas para la serie no agrícola, se aplicará una sobretasa de beneficio fiscal de 0,025 por ciento, que se cobrará conjuntamente con las contribuciones de bienes raíces.”

que un bien inmueble puede ser reavaluado por el Servicio, esto podría significar un aumento porcentual demasiado brusco para el contribuyente. Esto no fue deseado por el legislador, por lo que la ley permite que este aumento se ajuste para que su cobro sea de manera más paulatina. Así, un decreto supremo fijará la tasa dado que se ajustará “en la misma proporción en que varíen en promedio los avalúos de los bienes raíces habitacionales”. Dato que el legislador no puede tener *a priori*. Por lo que el tribunal considera que “es posible sostener que la tasa ha sido establecida directamente por el legislador, de modo que la autoridad administrativa, en el ejercicio de su potestad reglamentaria de ejecución, sólo ha podido ajustarla en conformidad a los criterios que ha señalado el efecto la propia ley”¹⁹⁰. Por lo que no habría reproche constitucional.

El quinto y último apartado se refiere a la “Modificación de avalúos”, en referencia a los artículos 10° y 12° de la Ley N° 17.235¹⁹¹. Estos

¹⁹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 71°.

¹⁹¹ El Art.10° establece:

“Los avalúos o contribuciones de los bienes raíces agrícolas y no agrícolas serán modificados por el Servicio de Impuestos Internos, por las siguientes causales:

a) Errores de transcripción y copia, entendiéndose por tales los producidos al pasar los avalúos, de los registros o de los fallos de los reclamos de avalúos a los roles de avalúos o contribuciones;

b) Errores de cálculo, entendiéndose por tales los que pudieren cometerse en las operaciones aritméticas practicadas para determinar tanto la superficie del inmueble, como su avalúo o su reajuste;

c) Errores de clasificación, como por ejemplo los siguientes: atribuir la calidad de

artículos establecen las causales, respecto de las cuales, el Servicio de Impuesto Internos es facultado para modificar los avalúos. Entre las que encontramos siniestros, ampliaciones, omisiones, errores, demoliciones, entre otras. Estas causales se encuentran establecidas de manera taxativa en la ley, siendo esta una constatación de una circunstancia fáctica, puesto que “la labor administrativa se limitará a una simple rectificación de datos, tarea no discrecional”¹⁹². Por lo que el tribunal no tendrá reparos respecto de su constitucionalidad.

El capítulo siete versa respecto sobre el “Artículo 2° de la ley N° 20.033, modificatoria de la ley de impuesto territorial y reserva legal tributaria”. Este será particularmente relevante en la práctica, dado que el

regados a terrenos de rulo, o de planos a los de lomaje, de concreto a las construcciones de otro material, etc. ;

d) Cambio de destinación del predio que importe un cambio de la serie en que hubiere sido incluido de acuerdo al artículo 1°, o un cambio de destino o uso dentro de la misma serie, que implique alteración en el avalúo o en las contribuciones;

e) Siniestros u otros factores que disminuyan considerablemente el valor de una propiedad, por causas no imputables al propietario u ocupante;

f) Omisión de bienes en la tasación del predio de que forman parte, y

g) Error u omisión en el otorgamiento de exenciones”.

“Art.12°. Los avalúos de los bienes raíces no agrícolas serán modificados por el Servicio de Impuestos Internos por las siguientes causales, además de las señaladas en el artículo 10° :

a) Nuevas construcciones e instalaciones;

b) Ampliaciones, rehabilitaciones, reparaciones y transformaciones, siempre que no correspondan a obras de conservación, como el reemplazo de los revestimientos exteriores o interiores, cielos, pinturas o pavimentos por otros similares a los reemplazados;

c) Demolición total o parcial de construcciones;

d) Nuevas obras de urbanización que aumenten el valor de los bienes tasados, y

e) Divisiones o fusiones de predios, siempre que signifiquen un cambio en el valor del bien raíz”.

¹⁹² Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 75°.

tribunal si considerará su aplicación como contraria a la normativa constitucional nacional. Se cuestiona la disposición contenida en el artículo 2º de la Ley N° 20.033¹⁹³. En este se remplazan los Cuadros Anexos N° 1 y 2 de la Ley 17.235. Según los que se establece una exención del 100% del impuesto a los bienes raíces que cumplan con las disposiciones de la ley del deporte, solo si, mantienen convenios para el uso gratuito de sus instalaciones con colegios municipales o particulares subvencionados refrendados por la Dirección Provincial de Educación y “establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte”. Cabe destacar que esta norma reformó el artículo 2º de la ley N° 17.235, por lo cual ambas serían inconstitucionales por las mismas razones.

¹⁹³ En la parte pertinente el artículo 2º de la ley 20.033 establece:

“Reemplázanse los Cuadros Anexos N° 1 y 2 de la Ley 17.235 sobre Impuesto Territorial, por el siguiente “Cuadro Anexo”, y deróganse las normas legales que hayan establecido exenciones al impuesto territorial y que, como consecuencia de la conformación de este nuevo Cuadro Anexo, han sido suprimidas:

CUADRO ANEXO

Nómina de Exenciones al Impuesto Territorial

I. EXENCIÓN DEL 100%

[...] B) Los siguientes Bienes Raíces mientras se cumpla la condición que en cada caso se indica:

[...] 3) Bienes raíces que cumplan con las disposiciones del artículo 73º de la Ley N° 19.712, del Deporte. No obstante, los recintos deportivos de carácter particular sólo estarán exentos mientras mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que para tal efecto deberán ser refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte”.

El tribunal considera que la exención es el efecto de ciertas normas que generan que el hecho imponible del tributo no llegue a producir consecuencias jurídicas, siendo una excepción a los efectos normales. Por estos motivos y lo ya expresados —en los capítulos dos y tres de la sentencia— es que la exención está sujeta al principio de legalidad. Conforme a este razonamiento el tribunal señala “que —evidentemente— poco o nada valdría el principio de reserva legal tributaria si las obligaciones establecidas en virtud de una ley pudieran ser modificadas o, más bien, suprimidas por un simple acto administrativo”¹⁹⁴. Es decir, no considera aceptable una asimetría entre la imposición y la exención. Así, y en palabras del tribunal: “sólo en virtud de una ley, de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, cuya discusión debe originarse en la Cámara de Diputados, se puede establecer tributos o, por el contrario, eximirse de los mismos o modificarse su alcance”¹⁹⁵.

En el caso en cuestión y respecto de la aplicación de la norma en el caso concreto, el tribunal argumenta que “el legislador no ha establecido parámetros objetivos y precisos a los que deba sujetarse la autoridad

¹⁹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 80°.

¹⁹⁵ Ibid.

administrativa para la concurrencia de la situación de exención del impuesto territorial, todo lo cual ciertamente contraviene el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República”¹⁹⁶. Asimismo, el procedimiento no se encuentra en la ley, ni en el articulado impugnado, ni en el artículo 73 de la Ley N° 19.712, Ley del Deporte¹⁹⁷.

Es pues, que el tribunal entiende que la exención no se encuentra ni determinada ni especificada en la ley, por lo que queda reservada “a la mera discrecionalidad de la autoridad administrativa, a quien se faculta para establecer las condiciones de los referidos acuerdos, de manera tal que, en definitiva, la exoneración de la obligación tributaria será fijada en la forma, extensión y modalidad que determine la potestad reglamentaria”¹⁹⁸. Esto constituye, a juicio del tribunal, una clara infracción de la Constitución Política de la República y del principio de reserva legal tributaria. Motivos

¹⁹⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 85°.

¹⁹⁷ El artículo 73 de la Ley N° 19.712, Ley del Deporte señala:

“Los bienes raíces de propiedad del Comité Olímpico de Chile y de las federaciones deportivas nacionales, y los que estén bajo su administración, estarán exentos del impuesto territorial, cuando estén destinados a fines deportivos.

De igual beneficio gozarán las canchas, estadios y demás recintos dedicados a prácticas deportivas o recreacionales que pertenezcan a las demás organizaciones deportivas, previo informe favorable del Instituto, el que deberá ser fundado.”

De esta forma, la legislación establece de manera categórica que “los estadios y, en general, los recintos deportivos o recreacionales, se encuentran exentos del pago del impuesto territorial, bastando al efecto un informe técnico emanado del Instituto Nacional del Deporte”

¹⁹⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 90°.

por los que acoge el requerimiento de inaplicabilidad, en particular sobre la expresión: “*y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte*”, a que alude el artículo 2° de la Ley N° 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo N° 1 de la Ley de Impuesto Territorial N° 17.235, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3”. Así, al acoger esta parte de la argumentación del requerimiento, pero no la totalidad de esta, es que estimamos que nos encontramos con una resolución parcialmente estimatoria.

Dicha sentencia, cuenta con el voto en contra de los Ministros señores Hernán Vodanovic Schnake, Jorge Correa Sutil y Francisco Fernández Fredes. Quienes estuvieron por rechazar la acción en todas sus partes. El voto minoritario, en cambio, consideraba que la norma cumplía con el requisito constitucional. Es decir, que aquello delegado a la potestad reglamentaria corresponde a aspectos no esenciales de la exención. Por lo que las condiciones serían materias típicamente reglamentarias, dado que poseen la característica de ser cambiantes. Finalmente se considera que la forma en que se acogió el fallo tiene el efecto “de entregar más discreción a la respectiva Dirección Provincial de Educación en el acto de la refrendación de los convenios, y de dar mayor libertad a los recintos

deportivos y a los establecimientos educacionales para acordar convenios”¹⁹⁹. De esta manera, con la sentencia, el tribunal no consigue el objetivo de dar mayor densidad a la norma legal, dando, en cambio, mayor discreción a la respectiva Dirección Provincial de Educación. Con lo que tampoco cumple el fin social querido por el legislador, generando una desprotección a la parte más débil, puesto que da mayor libertad a los recintos deportivos y a los establecimientos educacionales para acordar convenios.

2.2.1.3 La doctrina

El profesor Patricio Figueroa V. comenta la sentencia en cuestión para el Instituto Chileno de Derecho Tributario. Primero, valora los considerandos que expresan que los elementos de la obligación tributaria, a saber, el sujeto pasivo obligado, el hecho gravado, la base imponible, la tasa imponible y las situaciones de exención, son materia de reserva exclusivamente legal. De esta manera, la potestad reglamentaria solo puede desarrollar los aspectos denominados “técnicos”. Pero considera que el tribunal se equivoca cuando considera que el proceso de avalúo, de la

¹⁹⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 consideración N° 5 de la disidencia.

manera que está establecido en la ley chilena, constituye un procedimiento de carácter administrativo. Tampoco comparte la constitucionalidad del hecho en que la ley permitió que la base imponible sea determinable por los parámetros y lineamientos del órgano administrativo, de la manera en que es establecida por la ley hoy en día.

El autor expresa que el tribunal erra particularmente en el análisis del artículo 4 de la ley N°17.235, dado que el Servicio genera las denominadas “tablas de valores” para el avalúo de los distintos tipos de terrenos, tanto agrícolas como no agrícolas. Esto se produce “sin que la Ley otorgue derecho alguno al contribuyente para impugnar estas 'tablas de valores', que serán la base para la tasación de los bienes raíces que confeccionará el S.I.I.”²⁰⁰. Así, habría reiterada jurisprudencia en las Cortes de Apelaciones que rechazan de plano estas reclamaciones²⁰¹. En este sentido, considera que “es indiscutible que si el Servicio de Impuestos Internos fija la base imponible para la aplicación del Impuestos Territorial, a su solo arbitrio, confeccionando las tablas de valores para los distintos tipo de terrenos y de

²⁰⁰ FIGUEROA, Patricio. 2007. Conversaciones Tributarias del Instituto Chileno de Derecho Tributario Sentencias del Tribunal Constitucional en Materia de Impuesto Territorial [en línea] <<http://www.ichdt.cl/sentencia.htm>> [consulta: 02 febrero 2015]

²⁰¹ Esto debido a que, impugnar la tabla de valores, no corresponde a aquellas que se contemplan de manera taxativa en el artículo 149 del Código Tributario, ya citado.

construcciones”²⁰². Con esto estaría resolviendo cuestiones que son materia exclusivamente de la ley. Ya que Figueroa considera que la posibilidad de reclamo establecida en el considerando quincuagésimo de la sentencia no es cierta en la práctica, al señalar que “la realidad es diferente, si se considera especialmente que los valores que fija el S.I.I. para los distintos tipos de terrenos y de construcciones, no son reclamables ante ningún órgano jurisdiccional”²⁰³. El autor, también considera, con respecto a las características nacionales que “para que se resguarde el principio de legalidad tributaria, no es posible que la fijación de valores de los bienes raíces hecha por el órgano administrativo, no admita revisión ante el Órgano jurisdiccional correspondiente”²⁰⁴. Conforme a esta idea compara la situación con las normativas de impuesto a la renta, al valor agregado y a la herencia, en las cuales existe la posibilidad del contribuyente de reclamar a través de acciones jurisdiccionales.

Finalmente, para efectos de la claridad de la memoria, debemos consignar que el considerando quincuagésimo, citado por el autor, se encuentra en el primer apartado del capítulo seis de la sentencia. El cual

²⁰² FIGUEROA, Patricio. 2007. Op. Cit.

²⁰³ Ibid.

²⁰⁴ Ibid.

trata el artículo 3° y no el 4° de la ley N° 17.235. Esto, sin embargo, en nada altera la tesis de que no existe reclamo jurisdiccional para efecto de impugnar las tablas de valores consignadas en el artículo 4°, y su posible vulneración al principio de legalidad tributaria. Cabe destacar que para nuestro análisis, lo relevante es la comprensión general del Derecho Tributario, en este sentido, nos parece de particular interés el hecho de que sea comentado y tratado como un tema relevante para el Derecho Tributario la impugnación de una actuación administrativa. Así, Figueroa —a nuestro entender— nos muestra lo cercano de las ramas de Derecho Tributario y Derecho Administrativo, a la vez que lo difícil de su distinción.

Otro de los autores que analiza estas sentencias es el profesor Patricio Masbernat. Como señalamos en un comienzo existen tres sentencias análogas al respecto y que son extremadamente similares: las Roles números 718, 759 y 773 todas con fecha 26 de noviembre de 2007. Este autor trata como referencia la primera, la Rol N° 718-07 que corresponde a la Sociedad de Deportes Palestina S.A. Sin embargo, dada las similitudes entre las sentencias, los razonamientos citados respecto de este fallo, corresponden a considerandos que son exactamente idénticos en ambas sentencias. Por lo cual, el razonamiento es el mismo. Asimismo, cabe

destacar que Masbernat divide su análisis conforme a los principios de capacidad económica, igualdad tributaria y no confiscatoriedad.

Respecto de la capacidad económica, el tribunal considera que la norma impugnada carece del carácter de desproporcionada o injusta. Queremos, en este punto, destacar como este autor comprende en sus términos, la conexión que establece el tribunal entre proporcionalidad, capacidad de pago y la noción de que un impuesto pueda ser confiscatorio o expropiatorio. Así, este señala que: “El Tribunal desestima el recurso al negarle el carácter de desproporcionado e injusto. Menciona la capacidad de pago, reproduciendo las ideas vertidas en las SSTC N° 203 y N° 219, y solo en el contexto de situar la proporción que es posible exigir por impuestos en relación a la riqueza manifestada por el hecho gravado (por ejemplo, renta, consumo o patrimonio) y a objeto de verificar el cumplimiento por parte del legislador del principio de prohibición de confiscatoriedad”²⁰⁵. Volviéndose a explicitarse la relación entre estos tres conceptos, ya tratada en el análisis de la sentencia.

²⁰⁵ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. El Desarrollo de los Principios Constitucionales Tributarios de Carácter Material en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. [en línea]. Revista de derecho (Coquimbo) vol.19, n.1 <http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532012000100005&lng=es&nrm=iso> [consulta: 02 febrero 2015] pp. 154

Al respecto, lo más relevante es que el tribunal “reconoce que 'podría eventualmente presentarse en consideración a la magnitud del tributo a pagar' pero ello 'no se ha acreditado de manera circunstanciada y suficiente’”²⁰⁶. El tribunal entiende que el análisis de proporcionalidad conforme a la capacidad de pago que produce un efecto confiscatorio o expropiatorio al contribuyente, puede considerarse como inconstitucional. En lo particular del caso, esto no se verifica porque el requirente no ha probado tal cuestión.

Masbernat califica esta sentencia de “interesante”, dado que “el requirente intenta vincular las condiciones personales del contribuyente a la carga tributaria que es posible se le imponga, si bien no le concede una configuración más compleja que la financiera. “En su decisión, el TC no agrega nada porque se limita a reproducir párrafos de sentencias anteriores”²⁰⁷. Según lo cual el análisis sería “solo elemental de esta categoría, de contenido exclusivamente financiero.”²⁰⁸ Este razonamiento del tribunal le parecerá particularmente criticable al autor, quien considera que la magistratura

²⁰⁶ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. Op. Cit. pp. 179.

²⁰⁷ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. Op. Cit. pp. 187.

²⁰⁸ Ibid.

“[n]iega el hecho real y concreto ("en el caso sub lite") de que los tributos sobre el patrimonio puedan vulnerar la Constitución por afectar a personas sin capacidad de pago (jubilados, enfermos, discapacitados o cesantes), acudiendo a una serie de argumentos difíciles de seguir, tales como la idea de que 'el tema de la justicia tributaria' es un asunto de carácter eminentemente valórico, filosófico, subjetivo, opinable (sic)”²⁰⁹.

Posteriormente, el autor trata la igualdad tributaria, señalando al respecto que “del mismo modo como el principio de reserva de ley resguarda al principio de igualdad, garantiza el principio de no discriminación arbitraria, como lo expresa en el C 81° del fallo”²¹⁰. Es decir, se establece la estrecha relación entre el principio de legalidad con el principio de igualdad dado que el primero resguarda al segundo. Lo relevante aquí es que el Tribunal Constitucional cita el mensaje presidencial de la ley N° 20.033 por su aspiración de fortalecer la equidad en el pago. El autor considera además que “[h]ay adicionalmente un punto interesante referido al principio de seguridad jurídica, como función del principio de

²⁰⁹ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. Op. Cit. pp. 193.

²¹⁰ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. Op. Cit. pp. 158.

reserva de ley y, en definitiva, como función de la ley y de la actividad del legislador (C 81°), en que el TC rechaza el uso por parte del Legislador de 'meros enunciados globales'"²¹¹. Esto se relaciona con el hecho de que el tribunal ha sostenido reiteradamente que las disposiciones que regulan el ejercicio de derechos fundamentales deben reunir los requisitos de "determinación" y "especificidad".

Finalmente, respecto al principio de no confiscatoriedad, el autor nos permite estructurar cuales son las problemáticas del caso relativas a la posible vulneración del derecho de propiedad. De esta manera, conforme a la argumentación del contribuyente, habría tres asuntos relevantes: que "constitucionalmente no cabe imponer tributos sobre propiedades sino sobre rentas, [...] que este impuesto es desproporcionado e injusto por cuanto el contribuyente 'no tiene capacidad para pagar el impuesto territorial que resulta del avalúo efectuado'"²¹². Y, finalmente, "cuestiona que se exijan convenios de uso gratuito de sus instalaciones deportivas con establecimientos educacionales como requisito para acceder a la exención tributaria, pues dicha exención es justa, y el procedimiento de convenios

²¹¹ Ibid.

²¹² MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. Op. Cit. pp. 177.

conlleva a la arbitrariedad”²¹³.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional expresa que no son contrarios a la Constitución los impuestos sobre el haber o al patrimonio. Así, “de la definición de ‘renta’ y ‘haber’ se puede desprender que ellos no son términos antagónicos sino similares”²¹⁴. Ello se relaciona con el artículo 65 de la Constitución que habla de “[...] las leyes sobre tributos de cualquier naturaleza [...]”

Respecto de la problemática de la proporcionalidad y justicia, ya se mencionó el razonamiento del autor cuando se trató el principio de capacidad económica. Finalmente, respecto del uso gratuito de sus instalaciones, el tribunal cuestiona el hecho de que la argumentación del contribuyente se ha estructurado en términos generales y abstractos. Esto no es acorde al hecho de que esta magistratura “enfatisa el control concreto y caso a caso que debe efectuar el TC al pronunciarse acerca de la injusticia o desproporción del tributo, poniendo de relieve que debe ser analizado caso a caso”²¹⁵.

²¹³ Ibid.

²¹⁴ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. Op. Cit. pp. 178.

²¹⁵ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. Op. Cit. pp. 179.

Masbernat considera que la interpretación del Tribunal del principio de no confiscatoriedad, en esta sentencia “encuentra solo una expresión mínima en la prohibición constitucional de establecer tributos desproporcionados e injustos, y constituye una faceta constitucionalmente disminuida del derecho de la propiedad privada como límite de la potestad tributaria”²¹⁶. Por esto, le parece criticable la reducción de este principio a lo que sería su mínima expresión, ya que solo operaría en los “casos más extremadamente graves de abuso legislativo, en los que la actividad del legislador rompe todos los límites de lo razonable.”²¹⁷

De esta manera, el autor crítica el rigor en la equivalencia propuesta por el tribunal entre los conceptos de “haber” y de “renta”. Esto, dado que lo concluye “únicamente luego de una revisión de definiciones de diccionario, y no desde la realidad ni desde los hechos del caso concreto”²¹⁸. De esta manera, el autor considera que el Tribunal no se hace cargo de su propia argumentación, al no considerar las particularidades del caso, cuestión necesaria, conforme a la misma argumentación del Tribunal Constitucional, cuando nos encontramos con una acción de inaplicabilidad

²¹⁶ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. Op. Cit. pp. 191.

²¹⁷ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. Op. Cit. pp. 192.

²¹⁸ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. Op. Cit. pp. 193.

por inconstitucionalidad.

2.2.1.4 Considerandos más relevantes

- Considerandos 6°, 18°, 25° y 80°: Definen y caracterizan el principio de legalidad en el derecho tributario.
- Considerandos 36° y 39°: Razonan sobre la posible vulneración del derecho de propiedad por parte de la normativa tributaria (principio de no confiscatoriedad).
- Considerando 43°: Relaciona los conceptos de ‘Capacidad Económica’, ‘no confiscatoriedad’ y el mandato constitucional de que los impuestos no sean desproporcionados e injustos.

2.2.2 Caso dos: Inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 1452-2009, en la gestión pendiente caratulada “Dagoberto Jara con Servicio de Impuestos Internos”

En este segundo caso, nos encontramos con una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de la aplicación de una franquicia tributaria. De la lectura simple de los hechos, no pareciese ser, necesariamente, una sentencia relevante para los temas tratados en esta memoria. Sin embargo, como veremos, los ministros del tribunal tratarán

una serie de temas sobre capacidad contributiva y derecho de propiedad que serán particularmente interesantes para el presente análisis.

La idea de que determinados temas tratados en los considerandos no serían necesarios para la resolución de este caso, no es solo un razonamiento nuestro. Como veremos, esta idea va en la línea del criterio defendido por determinados ministros en el voto de minoría. Lo que es interesante es que la minoría no discrepa de aquello que resuelve el tribunal, sino que lo hacen es señalar que prescindan de una serie de considerandos. Queremos destacar que, considerar las ideas planteadas como innecesarias, no quiere decir que estemos de acuerdo o no con ellas. Más bien, es un razonamiento en atención a las características propias de la acción deducida.

Consideramos que la mayoría de los ministros toma este caso como una oportunidad para hacer referencia explícita a una serie de conceptos propios del Derecho Tributario. La utilización de éstos y su desarrollo dogmático, por parte de esta magistratura, será lo más relevante para nosotros. Ello siempre vinculado a sus consecuencias prácticas.

Para efectos de esta memoria, las cuestiones más relevantes ha analizar de esta sentencia son: la caracterización de los impuestos, la mención del rol de la capacidad contributiva, la vinculación de los conceptos “capacidad contributiva”, “capacidad económica”, “igualdad tributaria” y “capacidad impositiva”, la comprensión del impuesto como un sacrificio equilibrado por el gasto estatal y la consideración de que el impuesto puede afectar la propiedad.

Cabe destacar que el principio que trata esta sentencia y que nos hizo escogerla, es el de capacidad contributiva.

2.2.2.1 Elementos relevantes de la gestión pendiente

El 2 de agosto de 2006, el contribuyente Dagoberto Jara, rectificó su declaración de impuesto a la renta señalando que no renunciaba al beneficio tributario del artículo 57 bis²¹⁹. Como no renunciaba, entendía que aún podía acogerse a la franquicia, cuestión que le significaba una devolución de dinero por parte del Fisco. Con esto, solicitó al respectivo Director Regional del Servicio de Impuestos Internos que aceptara la declaración

²¹⁹ El Artículo 57 bis ha consagrado una serie de beneficios tributarios. Estos han ido variando en el tiempo, como veremos para el análisis del caso. El encabezado de dicho artículo señala: “Las personas gravadas con los impuestos establecidos en los artículos 43, N° 1, o 52 de esta ley, tendrán derecho a las deducciones y créditos que se mencionan en las letras que siguen, en la forma y condiciones que, para cada caso, se indica: [...]”

rectificatoria y que se dispusiera la devolución de la suma de \$7.150.200 pesos. Con fecha 16 de noviembre de 2006 el Servicio de Impuestos Internos denegó la petición del requirente expresando que el régimen tributario descrito no se hallaba vigente. El 15 de enero de 2007 se dedujo reclamo contra esta resolución. El 31 de marzo de 2008 se negó lugar a esta y el 23 de abril de aquel año se dedujo el recurso de apelación, aun estando pendiente la resolución de la instancia en la Corte de Apelaciones mientras se deduce esta acción.

Conforme a los hechos del párrafo anterior, se deduce un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, basada en que la ley 20.028 violaría el artículo 1 inciso cuarto y 19 en sus numerales 24 y 26 de la Constitución Política de la República. La aplicación de esta ley produciría un resultado contrario a la normativa constitucional en la causa que se ve ante la Corte de Apelaciones caratulada “Dagoberto Jara con Servicio de Impuestos Internos”. Rol N° 3383-2008, conforme a los argumentos de la parte requirente. De esta manera, se solicita que no se aplique la ley 20.028 de 30 de julio de 2005 en la apelación pendiente.

Para comprender el recurso, debemos analizar la norma impugnada. Y para obtener una mejor comprensión, resulta útil ordenar la normativa relevante desde una perspectiva temporal. Lo que ocurre es que en Chile existían una serie de franquicias en el denominado artículo 57 bis. Esta norma, entre otras cuestiones, permitía al contribuyente rebajar de su renta imponible el 20% del valor invertido en acciones con el cumplimiento de determinados requisitos. Luego, la Ley N° 19.578²²⁰ derogó parte de esta franquicia, pero se estableció que la franquicia seguirá vigente en caso que las acciones fueran adquiridas con anterioridad a la publicación de esta la ley, es decir, con anterioridad a julio de 1998. Finalmente, la ley N° 20.028²²¹, que es la norma que se impugna con la presente acción, deroga el inciso de la ley 19.578 que establecía que esta franquicia seguiría vigente para aquellos contribuyentes que hubiesen adquirido acciones con anterioridad a la publicación de aquella ley. De esta manera, la ley impediría acogerse a esta franquicia, incluso si las acciones hubiesen sido adquiridas antes de 1998.

²²⁰ De la ley N° 19.578 será relevante el inciso tercero de su artículo 18. El que señala: "No obstante la vigencia prevista en el inciso primero, lo dispuesto en el número 1 de la letra A.- del artículo 57° bis, de la Ley de la Renta, continuará vigente respecto de los titulares de acciones que las hayan adquirido antes de la fecha de publicación de la presente ley."

²²¹ Ley N° 20.028 señala: "Artículo único.- Derógase el inciso tercero del artículo 18 de la ley N° 19.578. Lo dispuesto en el inciso anterior regirá a contar del año tributario 2006."

En el caso concreto, el requirente tenía valores invertidos en acciones que habían cumplido los requisitos legales para que el contribuyente pudiese acogerse a la franquicia del 57 bis, incluso conforme a la Ley N° 19.578 que deroga la franquicia, por la fecha de su adquisición. La Ley N° 20.028 derogó esta franquicia, pero el contribuyente señaló que no renunciaría al beneficio fiscal, lo que lleva al Servicio de Impuestos Internos a emitir una resolución que es reclamada por el contribuyente. Respecto a la resolución que resuelve aquel reclamo, se deduce la apelación que corresponde a la gestión pendiente.

2.2.2.2 Análisis de la sentencia

Primero, debemos señalar que los considerandos de la sentencia se encuentran divididos en cuatro capítulos: el primero de ellos trata la “Identificación del conflicto constitucional sometido a esta magistratura” del considerando primero al séptimo; el segundo “Antecedentes previos a la dictación de la ley N° 20.028”, del considerando octavo al decimotercer; el tercero “El beneficio tributario derogado por la ley N° 20.028” de los considerandos decimocuarto a vigésimo octavo y el cuarto capítulo, y final, “La derogación operada por la ley N° 20.028 y la eventual afectación del

derecho de propiedad” del considerando vigesimonoveno al trigésimo noveno. Esto será relevante para estructurar el orden propuesto por el tribunal. Además, nos permitirá entender que temas trata cada considerando, lo que será importante para comprender las prevenciones.

La parte requirente señala que la norma impugnada viola el artículo 1 inciso cuarto y el artículo 19 en sus numerales 24 y 26. Es decir, argumenta que contraría el bien común y el derecho de propiedad. El primero, dado que la crisis económica, motivación de la franquicia, correspondería a una circunstancia que no ha variado en el tiempo. Por esta razón aquello que motivaba la franquicia y que en último término se relacionaba íntimamente con el bien común, debe seguir siendo tomado en consideración por el legislador por un mandato expreso de la Constitución. Por otra parte, la franquicia se habría radicado en el patrimonio de la requirente por lo cual sería inconstitucional y contrario al derecho de propiedad, que el legislador le impidiese ejercer su derecho. Estos son, a grandes rasgos, las argumentaciones planteadas para defender la postura de que la ley en cuestión es inconstitucional en el caso concreto.

El tribunal expresa que la parte requirente señala que la norma vulneraría el artículo 19 N° 26 de la Constitución Política de la República: “[n]o obstante, no explica las razones por las cuales ello se produciría”²²². Por ello el tribunal no trata tal numeral en la sentencia.

Para resolver el caso, el tribunal hace suya la clasificación de las franquicias tributarias propuesta por el Servicio de Impuestos Internos expresando que nos encontramos frente a una franquicia que hace disminuir el monto a pagar de impuestos. Normativa que sería constitucional dado que se señala así, literalmente, en la Constitución. Así, en el considerando décimo noveno, en su primer párrafo, se expresa que conforme al artículo 65 inciso cuarto N°1 de la CPR²²³ es una materia de ley de iniciativa exclusiva del Presidente de la República: “imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase” (el subrayado es nuestro). Por lo cual, estaría dentro de lo permitido en nuestro ordenamiento constitucional. Hasta este considerando, las argumentaciones del tribunal son expresiones muy

²²² Sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 1452-2009 considerando 6°.

²²³ El inciso 4 N°1 del artículo 65 de la Constitución señala: “[...] Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: [...] 1°.- Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”.

precisas relacionadas con la norma legal o constitucional, siendo esta aplicable directamente al caso concreto.

Luego del considerando décimo noveno, la argumentación cambia y comienza a tener un cariz más profundo —el que será materia relevante para esta memoria. Así, en el considerando vigésimo se señala que: en “todo impuesto se encuentra implícito el principio de capacidad contributiva”²²⁴. En cambio, las exenciones y beneficios tributarios quiebran el respeto a dicho principio, puesto que deben fundarse en razones objetivas. Es decir, el tribunal señala que se puede producir este quiebre, siempre que se realice conforme a la Constitución, es decir, mientras no sea arbitrario. Es importante señalar que el principio de capacidad contributiva no se encuentra textualmente consagrado en nuestra Constitución, sin embargo, el Tribunal Constitucional comprende que es un principio relevante y que tiene consagración en nuestro Derecho²²⁵.

²²⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 1452-2009 considerando 20°.

²²⁵ La normativa constitucional más importante para los impuestos en Chile se encuentra en el artículo 19 N° 22 de la Constitución. De esta disposición se han interpretado la gran mayoría de los principios chilenos constitucionales en materia tributaria. Esta disposición señala:

“La Constitución asegura a todas las personas: [...]

20°.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Posteriormente el tribunal razona si se puede hacer un examen constitucional respecto de la razonabilidad del beneficio tributario, en tanto su idoneidad en función de sus objetivos. Esto, dado que impactaría en la — denominada por el tribunal— capacidad impositiva, la que deriva del principio de igualdad, que materializa la idea de que: “a igualdad de riqueza corresponde igual tributación”²²⁶. Así, el tribunal señala en su considerando vigésimo primero los conceptos de “capacidad impositiva”, “capacidad económica”, “capacidad contributiva” e “igualdad tributaria”. Estos se encontrarían íntimamente ligados, pero no significarían lo mismo²²⁷. Cabe destacar que el uso de estos conceptos por parte del tribunal es algo confuso

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”.

²²⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 1452-2009 considerando 21°.

²²⁷ El considerando 21° señala:

“Que de lo anteriormente señalado se deduce que el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, en lo referente a la concesión (y eventual derogación) de beneficios tributarios, si bien se inserta dentro de las facultades discrecionales del legislador, está sometido, igualmente, a un test de constitucionalidad desde el punto de vista de la razonabilidad del beneficio, atendida su idoneidad en función de las finalidades que se persiguen con su concesión (o derogación). Lo anterior se explica, precisamente, porque la concesión de beneficios tributarios impacta en la capacidad impositiva de los contribuyentes en cuanto manifestación de la igualdad que impera en materia tributaria, según la cual a igual riqueza corresponde igual tributación. Esta igualdad en cuanto a la capacidad económica ha sido complementada, hoy en día, por la capacidad contributiva, que supone que por medio de la aplicación de ciertos tributos (o de los correspondientes beneficios y franquicias), el Estado se encuentra en condiciones de alentar o desalentar ciertas actividades en forma acorde con la obtención de los fines políticos, económicos y sociales que lo animan, los que, naturalmente, deben propender al logro del bien común”.

y, además, no se expresan claramente las delimitaciones de cada uno de estos conceptos.

Posteriormente el tribunal se enfrasca en la discusión sobre las circunstancias que motivaron la franquicia tributaria. Estas motivaciones se encuentran expuestas, por ejemplo, en el mensaje presidencial y en la historia de la ley, entre otras. Entonces, se afirma que la razón de la disposición se deriva del momento económico que atravesaba la nación. Al respecto, el tribunal expresa que el legislador es soberano para modificar o suprimir beneficios y esto corresponde a la “expresión del contenido dinámico y permanente del bien común en cuanto fin del Estado que obliga a éste a dar cumplimiento a los deberes específicos que impone el inciso final del artículo 1 la Constitución Política de acuerdo a los imperativos de cada momento histórico determinado”²²⁸. Es decir, la eliminación de una franquicia, no solo no es contraria a la Constitución como la parte requirente desea mostrar, sino que es, precisamente, motivada conforme al mandato constitucional respecto del bien común.

²²⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 1452-2009, considerando 24°.

Sin perjuicio de lo anterior, en el considerando vigesimooctavo, el tribunal señala que se debe evaluar si esta derogación puede afectar el “principio de confianza legítima” que debe presidir las relaciones entre la Administración y los administrados. En él se entiende que no se afectaría este principio por argumentos de proporcionalidad y en relación al objetivo de los montos recaudados. El tribunal considerará que, respecto de la aplicación en el caso concreto de la derogación,

“el sacrificio que experimente el contribuyente, como consecuencia de la derogación del beneficio tributario [...] se ve equilibrado, desde la perspectiva del bien común, con la destinación de esos recursos a una finalidad legítima como es propender a la redistribución del ingreso de todos los chilenos y, en particular, al aumento de becas para que la población de menores ingresos pueda acceder a la educación superior”²²⁹.

Cabe destacar que esto se relaciona con la idea expuesta en la historia de la ley, la que expresa la intención del legislador. En ella se señalan los montos en que aumentaría la recaudación y el hecho de que serían dirigidos a una

²²⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 1452-2009, considerando 28°.

determinada cantidad de becas educacionales (15.000) focalizadas en alumnos de alto rendimiento de sectores de bajos recursos.

Respecto a lo expresado en el párrafo anterior, cabe destacar a lo menos dos ideas centrales de la concepción del Tribunal Constitucional respecto de los impuestos. Primero, que no quedan claros los límites de aquello propio del Derecho Tributario y del Derecho Administrativo, pues la idea de aplicar principios y criterios de otra rama del derecho no se justifica abiertamente en la sentencia. De esta manera el tribunal puede que comprenda que el Derecho Tributario es parte del Derecho Administrativo por lo cual debe sujetarse a sus principios. O que los principios administrativos tienen plena aplicación desde la perspectiva constitucional. O que en el caso concreto nos hallamos con parte de la norma impugnada que tiene repercusiones administrativas. Cualquiera sea la manera de comprender el problema por el tribunal, no queda clara de la lectura de sus considerandos. Pero, sí podemos afirmar, que está presente la idea de que los principios administrativos sustantivos podrían tener aplicación respecto del legislador tributario.

La segunda idea central es que existiría un sacrificio por parte del contribuyente en el pago de impuestos, no solo en el caso concreto, sino que en general. Pero este sacrificio se vería equilibrado por la redistribución, la que se relacionaría, estrechamente, con la idea del bien común como mandato constitucional al legislador. Idea relevante, porque caracteriza al tributo como funcional al objetivo de redistribución. Asimismo, la caracterización de sacrificio para el contribuyente necesita de esta idea de equilibrio, porque la redistribución sería un objetivo legítimo. Finalmente, para el caso concreto la redistribución quedaría claramente expresada en la idea de que los montos recaudados serán destinados a becas dirigidas a los sectores menos acomodados de la sociedad.

Luego, en la argumentación del tribunal comienza a plantearse el problema de la constitucionalidad en términos de su posible vulneración del derecho de propiedad, consagrado en el artículo 19 N° 24 de la carta magna. En el considerando trigésimo segundo se concluye que no puede entenderse la existencia de un derecho de propiedad sobre los beneficios tributarios. Esto, porque no se conferiría *ipso facto* el beneficio, sino cumpliendo con los requisitos señalados en la norma. Es decir, en el caso concreto la franquicia se constituyó como una mera expectativa para el contribuyente.

Conforme a esta idea, la posibilidad de derogación es conforme al ejercicio de la potestad tributaria del Estado. Así, en esta argumentación vuelve a entenderse como un tema de aplicación conforme a normas propias del Derecho Tributario. Cabe destacar que el tribunal entiende que el tributo puede afectar el derecho de propiedad, pero en el caso concreto no se da esa situación, razón por lo que la derogación de la franquicia es completamente constitucional.

Finalmente se argumenta que no nos encontramos frente a un “contrato ley”, como la parte requirente pretende argumentar. Por lo cual, nos encontramos frente a una norma que se origina del ejercicio de la potestad soberana y no de un acuerdo de voluntades, como en ese tipo de contratos. Ello es relevante porque de ser un contrato ley sería dado por la voluntad de las partes, razón por la cual el Estado de Chile no podría derogar el beneficio, unilateralmente.

Por las razones expuestas, el tribunal resuelve rechazar la acción. Pues con la aplicación de la norma en el caso concreto no se vulnera el bien común, es más, se cumple el mandato a través de la búsqueda de

redistribución. Igualmente, tampoco se vulnera el derecho de propiedad, ya que la franquicia no se radicó en el patrimonio del contribuyente.

Con respecto a este fallo cabe destacar la prevención del presidente del tribunal, ministro señor Marcelo Venegas Palacios y del ministro señor Raúl Bertelsen Repetto. Ya que estos expresan que no comparten una serie de considerandos. Ello quiere decir que se encuentran a favor de lo fallado pero consideran que existen considerandos expuestos por el tribunal que no serían necesarios. Estos son: los que arguyen la idea de que no nos encontramos frente a “contratos-leyes”²³⁰. Y aquellos que procuran ponderar si el beneficio otorgado es un instrumento idóneo para la finalidad del bien público²³¹. A juicio de los ministros que previenen, para demostrar la constitucionalidad del precepto era suficiente con demostrar que no era arbitrario, siendo innecesario demostrar que cumplía con el objetivo del bien común. Al respecto, es interesante notar que los considerandos entendidos como innecesarios corresponden a aquellos que tratan la capacidad contributiva y los puntos que denominamos más “profundos” de esta sentencia y relevantes para esta memoria.

²³⁰ Esta argumentación se encuentra en los considerandos 35°, 36° y 37°.

²³¹ Estos considerandos serían el segundo párrafo del considerando 19° y del 20° hasta el 28°.

Finalmente, también previene el ministro señor Enrique Navarro Beltrán, señalando que el conflicto de interés jurídico sometido a esta magistratura es un problema de aplicación retroactiva de la ley y de afectación de derechos adquiridos. Ambos temas deberá resolverlos el juez de la instancia. Según lo cual la derogación no es en sí misma inconstitucional y, respecto de su resolución, es un problema de aplicación de la ley en el tiempo.

2.2.2.3 La doctrina

Será interesante revisar lo que el profesor Patricio Masbernat Muñoz, comenta sobre esta sentencia, ya que esto dará luces sobre varios conceptos e ideas en ella expuestas. La primera cuestión que se destaca de la sentencia es la tensión que se encuentra constantemente entre aquello referente a la ley y aquello referente a la Constitución. Al respecto el autor expresa que: “siempre será difícil separar las cuestiones de mera legalidad de las cuestiones de constitucionalidad”²³². Dicha falta de distinción hace que no quede claro cuando la argumentación es puramente constitucional y cuando es meramente legal. Asimismo,

²³² MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2011. Principios Constitucionales Tributarios en la Sentencia Rol N° 1.452-09, del Tribunal Constitucional, de 5 de Agosto de 2010. [en línea] Ius et Praxis. 2011, vol.17, n.2 <<http://www.scielo.cl/pdf/iusetp/v17n2/art20.pdf>> [consulta: 23 febrero 2015] pp. 555.

“seguir el discurso del TC nunca es sencillo. Va saltando de una categoría jurídica a otra, de una clausula argumental a otra, de ida y regreso, y con el tiempo se va acentuando las citas de trozos de sentencias y doctrinas de autores de Derecho nacional o de cualquier otro país, lo que a su vez va agregando al discurso nuevas categorías no siempre incorporadas a nuestro Derecho o, aunque lo fueran, entendidas de modo muy diverso en cada ordenamiento”²³³.

Esta falta de límites claros, o ambigüedad si se quiere, vuelve particularmente complejo el análisis.

Asimismo, —y con un poco de ironía— Masbernat expresa su parecer respecto a la idea de que las 15.000 becas sean un argumento para los considerandos de la sentencia. Al respecto sostiene que “no cabe duda que cualquier defensa del contribuyente en un caso semejante al de estos autos, caería frente a la enorme fuerza de convicción de lo sostenido en el párrafo anterior: el argumento de que una medida busca la protección de los niños puede vencer a cualquier otro argumento imaginable”²³⁴. En este sentido, es crítico respecto a que el objetivo del gasto estatal dado por la

²³³ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2011. Op. Cit. pp. 556.

²³⁴ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2011. Op. Cit. pp. 558.

mayor recaudación atribuible a la derogación de la exención, sea un argumento para evaluar la constitucionalidad de la norma relevante al caso.

Con respecto del considerando vigesimooctavo, que hace referencia al “principio de confianza legítima”, evaluado por el tribunal conforme el equilibrio entre el sacrificio y el fin redistributivo del estado, el autor expresa: “[E]l TC presenta cierta confusión, ya que parte de la idea de que existe una vulneración de derechos constitucionales (interpreto que se refiere al derecho de propiedad, al menos, sino también a otro) que debe ser objeto de un control de proporcionalidad”²³⁵. Este considerando es también bastante confuso, puesto que el Tribunal Constitucional, al tratar el principio de confianza legítima, justifica con la jurisprudencia española, la cual habla respecto del principio de proporcionalidad. Con la idea final, de que el sacrificio se equilibra con la distribución dada por el gasto en becas, el argumento parece ir en esa línea de proporcionalidad. Hecho por la cual el razonamiento esgrimido por el tribunal resulta poco claro, en base a lo que el autor comprenderá que más allá del uso del concepto de “principio de confianza legítima”, lo que el tribunal trata en el considerando en cuestión, es la proporcionalidad del impuesto.

²³⁵ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2011. Op. Cit. pp. 559.

Masbernat, posteriormente se expresa contrario a la amplia discrecionalidad que el fallo otorga a la potestad fiscal. Ya que solo en virtud de una justificación motivada por el “momento histórico” se puede quebrar el principio de capacidad contributiva, elemento que en palabras del tribunal, se encuentra “implícito” en todos los impuestos. De darse este quiebre, deben existir razones de carácter económico, social o político de peso. Idea que es considerada por el autor como “innecesaria y peligrosa, y no [sería] legítima en la medida que no se matice de modo suficiente”²³⁶. Por lo que el autor concluye que el tribunal otorga demasiadas libertades al legislador en materia tributaria.

2.2.2.4 Considerandos más relevantes

- Considerando 19º: Se expresa la relación entre los conceptos de “impuesto” y “capacidad contributiva”.
- Considerando 21º: Se relacionan los conceptos de: “capacidad contributiva”, “capacidad económica”, “igualdad tributaria” y “capacidad impositiva”.
- Considerando 24º: Se establece que el pago de impuestos es un

²³⁶ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2011. Op. Cit. pp. 561.

“sacrificio”. Este se equilibra con el gasto estatal.

- Considerando 32°: Se razona que el impuesto puede afectar la propiedad (principio de no confiscatoriedad).

2.2.3 Caso tres: inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 2614- 2013, en la gestión pendiente caratulada “Agrícola Cran Chile Limitada con Servicio de Impuestos Internos Región de Los Ríos”

En el tercer caso a ser analizado, se interpone una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de una reclamación de liquidaciones. Cabe destacar que por lo reciente de este fallo, la cuestión se ventila en un Tribunal Tributario y Aduanero. Al igual que el caso analizado anteriormente, el problema será respecto de una exención tributaria y nuevamente, es el contribuyente el que se ve perjudicado por la aplicación de una norma y también por una resolución administrativa.

Este caso corresponde a un requerimiento presentado por el juez del caso. Es decir, no es un caso en que la cuestión haya sido entregada a la magistratura constitucional por las partes de la gestión pendiente. Esta es una característica particular de esta acción en específico. Así, ante la duda, el mismo juez de instancia solicitó entregar la cuestión al análisis del

Tribunal Constitucional. Conforme a esta idea, el juez podrá solicitar que esta magistratura especial se pronuncie. Ya que si el Tribunal Constitucional acoge lo requerido, el tribunal de instancia se verá liberado de fallar de una manera que estimaba contraria a la Constitución. En caso de no acogerse, es el mismo tribunal creado por la Constitución para estos efectos, el que avale la constitucionalidad de la norma que se debe aplicar.

Para efectos de esta memoria, las cuestiones más relevantes analizadas de esta sentencia son: la comprensión del impuesto como una cuestión vinculada al gasto estatal, la caracterización del plazo en el Derecho Tributario como el del Derecho Civil y la aplicación y caracterización del principio de legalidad. Sobre este último principio es que trata en especial esta sentencia y nos motivó a escogerla.

2.2.3.1 Elementos relevantes de la gestión pendiente

El caso versa sobre la cuestión de constitucionalidad en la aplicación del artículo 59, inciso cuarto, N° 2, de la Ley de Impuesto a la Renta, en los autos sobre reclamación de liquidaciones, caratulados “Agrícola Cran Chile Limitada con Servicio de Impuestos Internos Región de Los Ríos”, RIT GR-11-00042-2013 RUC N° 11-9-0000168-3, sustanciados ante el Tribunal

Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos. Así, con fecha 30 de diciembre de 2013 se ha requerido de la magistratura del Tribunal Constitución la declaración de inaplicabilidad de la norma señalada, respecto de una gestión que se encuentra en estado de ser fallado por el referido tribunal, por estimar que su aplicación contraviene lo dispuesto en la Constitución Política de la República.

En este caso, se practicó la citación el 11 de enero de 2013, requiriéndosele la acreditación y/o pago del Impuesto Adicional a la sociedad Agrícola Gran Chile Limitada. Luego, con fecha 16 de febrero del año 2013 el contribuyente presentó por internet las declaraciones juradas faltantes, relativas a los años tributarios 2010 a 2012, informando del pago de comisiones y procediendo, posteriormente, con fecha 8 de marzo de ese mismo año, a contestar la citación. Lo que derivó en que con fecha 10 de mayo se le emitieran las liquidaciones números 13.919 a 13.941, que determinaron el pago de Impuesto Adicional del 35%, de conformidad con la norma cuya constitucionalidad se cuestiona.

Respecto de este caso, será particularmente útil la lectura del artículo respecto del cual se cuestiona su aplicabilidad por ser contraria a la

Constitución. Este, en su parte pertinente, señala:

“Artículo 59: [...] Este impuesto se aplicará, con tasa 35%, respecto de las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas a que se refiere el inciso primero por concepto de: [...]

2) Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. Con todo, estarán exentas de este impuesto las sumas pagadas en el exterior por fletes, por gastos de embarque y desembarque, por almacenaje, por pesaje, muestreo y análisis de los productos, por seguros y por operaciones de reaseguros que no sean aquellos gravados en el número 3 de este artículo, comisiones, por telecomunicaciones internacionales, y por someter productos chilenos a fundición, refinación o a otros procesos especiales. Para gozar de esta exención será necesario que las respectivas operaciones sean informadas al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación, pudiendo este Servicio ejercer las mismas facultades que confiere el artículo 36, inciso primero.”

Es decir, la ley grava con un impuesto de un 35% a las remuneraciones por

servicios pagados en el extranjero, sin embargo, inmediatamente después y en el mismo artículo, se estipula una exención de este impuesto a una serie de procedimientos pagados en el extranjero, señalados en la norma. Finalmente, expresa requisitos para que el contribuyente pueda gozar de la exención. Lo pertinente de este caso será que la norma confiere al Servicio de Impuestos Internos la potestad de determinar el plazo en el que se le debe informar de las operaciones. En el caso en cuestión, la empresa agrícola cumplirá con los requisitos para que una serie de montos pagados estén exentos, pero al haber sido informados fuera de plazo, el Servicio no les permitió acogerse al beneficio.

Cumpliendo el mandato legal, el Servicio de Impuestos Internos, mediante la Resolución Exenta N° 1, de 3 de enero del año 2003, modificada por Resolución Exenta N° 17, de 2 de abril de ese mismo año, y por Resolución Exenta N° 148, de 23 de noviembre de 2006, estableció que: “las operaciones deben informarse a más tardar el 30 de junio de cada año, respecto de las efectuadas en el año comercial anterior, y, en caso de incumplimiento, el efecto sería la improcedencia de la exención” (énfasis nuestro). De esta manera, al no informar el pago de comisiones en los años comerciales 2009 a 2011, en el plazo señalado por la administración, esta

dejó sin efecto la exención.

Al respecto, el tribunal argumentó que la norma en cuestión vulneraría el principio de reserva legal consagrado en los artículos 19, N° 20°, 63 y 65 de la Constitución Política²³⁷. Esto porque permite que la administración dictamine respecto de materias que están reservadas a la ley. A la vez que se estaría infringiendo el principio de igualdad tributaria, amparado en los numerales 2° y 20° del artículo 19 de la Carta Fundamental, por el trato normativo desigual a los contribuyentes. Finalmente se sostiene que la aplicación de la norma impugnada, podría implicar una violación al principio de no discriminación arbitraria en materia económica, previsto en el N° 22° del artículo 19 de la Constitución. Esto último dado que contribuyentes podrían recibir un tratamiento por parte del Estado diverso por situaciones económicas idénticas.

2.2.3.2 Análisis de la sentencia

El Tribunal Constitucional tratará de manera preponderante la

²³⁷ La argumentación del tribunal se basó, especialmente, en el artículo 63, numerales 2° y 14°, en relación con el artículo 65, inciso cuarto, N° 1. El artículo 65 fue citado y el artículo 63 señala:

“Sólo son materias de ley: [...]

2) Las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley; [...]

14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República [...]”

pregunta sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, conforme el principio de legalidad. Entonces, se debe abordar el qué entendemos como contenido relevante en el principio de legalidad. El tribunal comienza expresando, como sería la comprensión de este concepto conforme a los argumentos esgrimidos por el tribunal requirente. Según lo cual, considera que “a primera vista, el texto objetado no merece reproches de constitucionalidad, en cuanto consagra un procedimiento para acogerse a una exención que parece simple y razonable. La objeción surge desde una comprensión extrema o ilimitada del principio de legalidad”²³⁸. Entonces, esta magistratura entiende que el problema solo existiría en cuanto la interpretación del principio de legalidad sea de una determinada manera.

El tribunal, agrega respecto del principio de legalidad que “deriva del carácter *general* y del establecimiento de las *bases esenciales* de un ordenamiento jurídico que constitucionalmente se exige a la ley”²³⁹. Es por esto que la ley debe expresar lo esencial y general del ordenamiento en su conjunto. Por lo que la pregunta es si aquello establecido por la administración es esencial o no. Cabe destacar que el Tribunal

²³⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 2614-2013, considerando 4°.

²³⁹ *Ibíd.*

Constitucional señala que este principio adquiere su “más irrestricta vigencia a propósito de la tipicidad penal”²⁴⁰. A *contrario sensu*, entendemos que no sería así en la problemática tributaria.

Luego el Tribunal se refiere al caso en específico, señalando en su considerando sexto:

“Que, censurándose la fijación de un plazo por el Servicio de Impuestos Internos, cabe preguntarse si tal elemento es una cuestión esencial del ordenamiento jurídico que lo contempla.

La conclusión es negativa.

Desde luego, el plazo es una modalidad del acto jurídico, que no constituye un requisito de existencia ni de la esencia del mismo, sino que se asocia exclusivamente a su eficacia.”²⁴¹

Entonces, el Tribunal señala que la fijación de un plazo no sería algo esencial, es decir, si la delegación a la administración fuese respecto de una cuestión esencial del impuesto, sería inconstitucional la norma, por efecto de no respetarse el principio de legalidad. Pero en este caso no se configura,

²⁴⁰ Ibid.

²⁴¹ Sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 2614-2013, considerando 6°.

dado que es un elemento accidental. Así, tras la lectura del considerando citado, podemos dar cuenta de que ante la pregunta establecida en el primer párrafo del considerando transcrito, se desprende una respuesta negativa, de manera inmediata, en el párrafo siguiente, sin la presencia de una pormenorizada reflexión.

Posteriormente, en el tercer párrafo del considerando transcrito, se caracteriza al plazo como modalidad del acto jurídico, con el fin de argumentar su carácter de no esencial. La pregunta que resulta relevante para efectos de este análisis es si la referencia al Derecho Civil, es meramente ejemplificadora o si se considera que las características del plazo, tanto en el Derecho Civil como en el Derecho Tributario, son exactamente idénticas. Esta cuestión no logra quedar completamente zanjada. Con todo, incluso en la mayor defensa de la autonomía de una rama del Derecho, hay que destacar que el Derecho Civil tiene la característica de ser supletorio²⁴².

Por otro lado, el tribunal razona respecto de la igual repartición de las cargas públicas, según el Tribunal Constitucional, esta disposición

²⁴² Esta idea se encuentra, por ejemplo, en el artículo 4 del Código Civil.

constitucional no se ve vulnerada en el caso en autos. Ello debido a que “la Carta no asegura *per se* el derecho a no ser objeto de tributos ni menos a la exención de los mismos”²⁴³. Así, no está prevista la protección frente a la potestad tributaria en todo evento, como tampoco hay una protección constitucional para acogerse a exenciones. Luego se agrega, que se consagra “como finalidad del Estado la promoción del bien común y la integración armónica de todos los sectores de la Nación, asegurando el derecho de las personas a participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional. Para contribuir a estos fines se establecen los tributos”²⁴⁴. Es decir, la comprensión del impuesto es completamente la contrapuesta a la argüida por el requirente. Ya que la tributación, es en efecto, una herramienta para poder generar igualdad de oportunidades. La obligación de tributar no es contraria al fin del bien común del Estado, sino que permite llevarlo a cabo y también generar igualdad.

Posteriormente es tratada la argumentación del tribunal requirente, respecto de otras sentencias de esta magistratura constitucional, las que son vistas como análogas a la situación descrita en autos. Así, el tribunal

²⁴³ Sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 2614-2013, considerando 7°.

²⁴⁴ Ibid.

requirente señala como argumentos, los ya esgrimidos por el Tribunal Constitucional, en el considerando 19° de la sentencia Rol N° 247²⁴⁵, y los considerandos 17°, 78° y 79° de la sentencia recaída en el Rol N° 718²⁴⁶. Además, entiende que estos son completamente aplicables para el caso en autos, ya que las circunstancias serían análogas a las que motivaron aquellos fallos. Dichos considerandos indican que la ley debe señalar que tanto los elementos del tributo, así como los elementos de la exención deben estar suficientemente determinados en la misma. Sin embargo, el tribunal no comparte la apreciación de que los considerandos citados sean inmediatamente aplicables para el caso práctico que se analiza en este

²⁴⁵ Este considerando expresa:

“Que, asimismo, y como reafirmación de la anteriormente expresado, resulta oportuno recordar que la Constitución Política, respetuosa de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, ha sido extremadamente cuidadosa en cuanto a la regulación de los tributos, requiriendo no sólo que los elementos esenciales de una obligación tributaria queden comprendidos en la ley misma, sino también que ésta se genere de acuerdo con las exigencias que la misma Constitución puntualiza. Por lo mismo, deben tenerse presente las normas constitucionales contenidas en el N° 2 del artículo 60 que establece que son materias de ley “Las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley”.

En el número 1° del inciso cuarto, del artículo 62, que dispone que corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para las leyes que tengan por objeto “imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”. En el N° 14 del artículo 60 que preceptúa que son materias de ley “Las demás que la Constitución señale de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”. En la primera parte del inciso segundo del artículo 60 que determina que “Las leyes sobre tributos de cualquier clase que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados”. En el artículo 61, inciso segundo, que dispone que una autorización del Congreso Nacional al Presidente de la República para dictar disposiciones sobre materias que correspondan al dominio de la ley, “no podrá extenderse ... a materias comprendidas en las garantías constitucionales”; y en los artículos 6° y 7°, que consagran los principios fundamentales aplicables a las actuaciones de los órganos del Estado y a su sometimiento a la preceptiva constitucional”

²⁴⁶ Estos considerandos son idénticos a los de la sentencia del Tribunal Constitucional rol 759-2007 ya estudiada en este capítulo.

requerimiento, por lo que no presentarían relevancia para la causa actual analizada en autos. Por lo que el tribunal comprende que “carece de mayor relevancia teniendo a la vista que aquélla se ha generado en el juzgamiento de situaciones jurídicas muy distintas a la ventilada en esta causa”²⁴⁷. El Tribunal reconoce que los razonamientos expuestos con anterioridad por esta magistratura son adecuados, pero a la vez sostiene que no guardarían relevancia para este caso. El tribunal discrepa pues considera que de los argumentos se desprende que la ley debe establecer “la fijación de los parámetros esenciales de la obligación tributaria, mas no de todos sus elementos, como indirectamente se requiere en la presente acción”²⁴⁸. Esta idea está íntimamente vinculada con la idea de que el plazo sería un elemento accidental.

Es por estas razones que el requerimiento deducido es rechazado. Esto significa que el tribunal no ve reparos constitucionales en la aplicación de la norma a este caso concreto, es decir, el legislador actúa conforme a la Constitución entregando a la administración la posibilidad de determinar el plazo para acogerse a una determinada exención.

²⁴⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 2614-2013, considerando 14°.

²⁴⁸ Ibid.

Respecto a los razonamientos argüidos por el tribunal, cabe destacar que la sentencia fue acordada con el voto en contra de la Ministra señora Marisol Peña Torres (Presidenta) y de los Ministros señores Raúl Bertelsen Repetto, Iván Aróstica Maldonado y señora María Luisa Brahm Barril, quienes estuvieron por acoger el requerimiento. Es decir, cuatro de nueve ministros estuvieron por acoger la inaplicabilidad por inconstitucionalidad. Los argumentos presentados, que hemos considerado como los más relevantes del voto de minoría, serán tratados en los siguientes párrafos.

El primer argumento, expresa que, al posibilitar la ineficacia de la exención, la Constitución requiere que ocupe un rango legal. Lo relevante aquí es que en el incumplimiento “de otros plazos sobre exenciones, la misma Resolución N° 1, con apego al Código Tributario, prevé la imposición de multas, remitiéndose al N° 1 del artículo 97 de ese cuerpo normativo”²⁴⁹. Es decir, la sanción de ineficacia parece desproporcionada. Pues, en el caso concreto lo que ocurriría es que la resolución de un órgano administrativo “resuelve si opera o no la exención, con independencia de que haya tenido lugar el acto que libera del pago del impuesto”²⁵⁰.

²⁴⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 2614-2013 consideración N° 5 de la disidencia.

²⁵⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 2614-2013 consideración N° 2 de la disidencia.

Posteriormente los ministros de la minoría establecen una distinción relevante entre: una “norma de imposición” y una “norma de exención”. Ambas se encontrarían en el inciso cuarto, numeral 2 del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta. Así, la norma de imposición establece un impuesto, es decir “una prestación pecuniaria exigida coactivamente por la ley a quienes incurran en los hechos o situaciones que esta grava, con miras a subvenir al funcionamiento del Estado en su conjunto, sin que vayan acompañadas de una contraprestación directa y específica en beneficio del contribuyente”²⁵¹. Idea que se encuentra también recogida en la sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 1034-08²⁵². Posteriormente, en el mismo párrafo del numeral del artículo 59 está la norma de exención. La

²⁵¹ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 2614-2013 consideración N° 4 de la disidencia.

²⁵² Esta sentencia señala en su considerando octavo la distinción de los impuestos de los derechos. Al respecto considera:

“Que, en tanto los tributos, impuestos o contribuciones son prestaciones pecuniarias exigidas coactivamente por la ley a quienes incurran en los hechos o situaciones que ésta grava, con miras a subvenir al funcionamiento del Estado en su conjunto, sin que vayan acompañadas de una contraprestación directa y específica en beneficio del contribuyente, los derechos, en cambio, son prestaciones pecuniarias exigidas del administrado para contribuir a solventar, siquiera parcialmente, el costo que para la Administración Pública representa la prestación de un servicio que le proporciona al erogante o, bien, los gastos en que incurrirá para franquear el uso público de un bien de esa naturaleza cuando el mismo se vea obstaculizado o entorpecido por el disfrute particular de ese bien entregado a un particular por vía de concesión o permiso. Esta diferencia de características medulares entre una y otra categoría de ingresos públicos también se traduce en que en tanto los tributos son de exigencia general a toda la colectividad, en la medida en que se incurra en los hechos gravados, los derechos lo son sólo para quienes demanden de la autoridad administrativa una prestación directa y específica en su beneficio o, dicho en otros términos, a quienes son usuarios de un servicio público divisible o fragmentable en unidades de prestación, lo que no sucede con los tributos, que están destinados a financiar la prestación de servicios públicos indivisibles por naturaleza, como lo son la defensa nacional, la justicia o la seguridad pública, entre otros”.

que conforme esta norma y la resolución administrativa que la complementa, señalan:

“[A] pesar de producirse el hecho que genera la exención del impuesto, es decir el pago en el exterior, no basta: a) que el contribuyente informe al Servicio de Impuestos Internos sobre la operación respectiva y sus condiciones, sino que ello b) debe realizarlo en el plazo que el Servicio determine, y si lo hace fuera de plazo o no lo hace, pierde la exención, por dictaminarlo así el Servicio, mediante una simple resolución”²⁵³.

Es decir, el voto de minoría considera que en la práctica es la administración la que resuelve la ineficacia de la exención.

La argumentación continúa, y sigue analizando la consideración de que el plazo sería una cuestión no esencial. Al respecto, el voto de minoría cita la 'Teoría General del Negocio Jurídico', de Ramón Domínguez Águila, para argumentar el carácter esencial del plazo. Al respecto el autor señala que si el plazo no es incorporado al negocio por las partes y es la ley la que

²⁵³ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 2614-2013 consideración N° 4 de la disidencia.

lo incorpora no se podrá entender como un elemento accidental²⁵⁴. Es en base a esta propuesta, que se hace cuestionable la argumentación del voto de mayoría que no entiende el plazo como un elemento esencial de la exención.

Todavía respecto del plazo, se cita el texto 'Derecho Civil: Parte General' de Carlos Ducci Claro. En él se aborda la comparación entre el plazo extintivo y el suspensivo. Del suspensivo depende la exigibilidad de un derecho, en cambio, el plazo extintivo pone fin al derecho, es decir, es un modo de extinguir las obligaciones²⁵⁵. A este respecto la disidencia señala que, si el plazo es suspensivo “la entrega de información por parte del contribuyente supondría que éste tendría derecho a hacer valer la exención, una vez transcurrido que sea el plazo fijado: su ejercicio – no su existencia – se encontraría suspendido”²⁵⁶. Así, la ineficacia no sería la sanción para el contribuyente que no informa en el plazo estipulado por la administración, pero tampoco lo sería en el caso de ser un plazo extintivo, dado que “el contribuyente tendría el derecho a hacer valer la exención

²⁵⁴ DOMÍNGUEZ Águila, Ramón. 2012. Teoría General del Negocio Jurídico. Santiago, Editorial Jurídica de Chile. pp. 168.

²⁵⁵ DUCCI Claro, Carlos. 2007. Derecho Civil: Parte General. Santiago, Editorial Jurídica de Chile. pp. 377.

²⁵⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 2614-2013 consideración N° 5 de la disidencia.

dentro del mismo, lo que supondría en este caso que, nuevamente, el contribuyente sería titular temporal de la exención. Tampoco es lo que ocurre en este caso”²⁵⁷.

Cabe destacar la tremenda vinculación que parecen defender los ministros del Tribunal Constitucional entre el Derecho Tributario y el Derecho Civil. Esto en la continuación lógica del argumento esgrimido por el voto de mayoría. Es decir, los elementos y características del plazo dentro del Derecho Tributario serían análogos a aquellos que establece la doctrina en materia civil. Sin embargo, cabe destacar que el voto de minoría expresa que la extrapolación de conceptos señalados es un “asunto que de por sí parece cuestionable”²⁵⁸. Idea que no se desarrolla en extenso en la argumentación.

Es por dichas consideraciones que la minoría esta por acoger el requerimiento. Señalando al respecto, que no se puede sostener que “el estándar de exigencia en torno a la aplicación del principio de legalidad sea diverso si se trata de la regulación de un tributo o de una exención, siendo

²⁵⁷ Ibid.

²⁵⁸ Ibid.

más intenso en el primer caso y menos intenso en el segundo”²⁵⁹. Por lo cual, la aplicación del principio de legalidad tributaria se debe aplicar de la misma manera tanto en la imposición de un tributo como en su exención. Por lo que la remisión legal a la administración impugnada vulneraría la Constitución.

2.2.3.3 La doctrina

No hemos encontrado doctrina relativa a esta causa en específico. Consideramos que, probablemente, se deba a lo reciente de la sentencia.

2.2.3.4 Considerandos más relevantes

- Considerando 7°: El impuesto se relaciona con el gasto estatal.
- Considerando 6° y número 5° del voto de minoría: Se argumenta respecto de las características del plazo en el acto jurídico como criterios aplicables en Derecho Tributario.
- Considerandos 4° y 8°: Se establecen características del principio de legalidad. Su interpretación no puede ser ilimitada o extrema. Además, sería menos exigente en el caso de una exención.

²⁵⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 2614-2013 consideración N° 8 de la disidencia.

2.3 Sentencias tributarias de los tribunales ordinarios de justicia

Se escogieron dos sentencias de las Cortes superiores de justicia nacionales. Ello vinculado al rol que cumple este segundo capítulo: mostrar la comprensión de los tribunales. Para lo cual las sentencias del Tribunal Constitucional eran particularmente idóneas dado el trato directo que tienen respecto de los principios aplicables. Sin embargo, cuando analizamos la teoría general del Derecho Tributario propuesto por el autor Dino Jarach, pudimos ver que además había un concepto que era particularmente relevante en la aplicación de esta rama del Derecho. Hablamos de la “evasión fiscal” o como se denomina hoy en día: la “elusión”. Vinculadas a esta idea están las dos sentencias escogidas en el presente apartado. Razón por la que cumplen un rol importante en este segundo capítulo: explicar el cómo es entendida la “elusión”, por parte de los tribunales nacionales.

Para dicho fin, hemos escogido dos sentencias, ya que ambas plantean cuestiones que no son exactamente iguales respecto de este concepto. Además, como intentamos mostrar en el apartado de elusión —en el primer capítulo de esta memoria— esta cuestión es particularmente

controvertida y no es entendida de una manera idéntica ni consensuada dentro de la doctrina.

2.3.1 Caso uno: Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, “Bahía Inglesa”

El caso “Bahía Inglesa” es probablemente uno de más paradigmáticos de la jurisprudencia nacional, en cuanto se refiere expresamente a la elusión. Asimismo, toma una clara posición, que defiende y conforme a la cual falla. Esto, lo convierte en una sentencia de particular importancia y que significará un precedente permanente en contra cualquier pretensión del Servicio de Impuestos Internos luego de la publicación de la sentencia.

Este caso comienza siendo fallado a favor del Servicio de Impuestos Internos, tanto en primera instancia como en segunda instancia en la Corte de Apelaciones. La última sentencia será objeto de un recurso de casación en el fondo por parte del contribuyente que, a través de este recurso, conseguirá una sentencia favorable a sus intereses.

2.3.1.1 Los hechos

En este caso estamos en presencia de una empresa con una serie de sociedades —formando parte de un conglomerado, razón por la cual tenían los mismos dueños— en donde destacan dos que son las más relevantes para el juicio. Así, un cliente al ir al complejo turístico “Los jardines de Bahía Inglesa”, al pagar por el servicio recibía dos boletas: la primera, de la sociedad inmobiliaria para pagar el arrendamiento del bien inmueble, operación no afecta a Impuesto al Valor Agregado, y la segunda boleta, por los bienes muebles consumidos y por el arrendamiento de los bienes muebles que se encontraban en las dependencias y adentro del bien inmueble arrendado mismo. Operación que si se encuentra afecta al Impuesto al Valor Agregado, por lo que se pagaba su porcentaje conforme a la ley.

Conforme a lo señalado expresamente por el tribunal, debemos especificar la existencia de cuatro sociedades relevantes en total. Dos de estas, la “Inmobiliaria Bahía S.A.” e “Inversiones Caldera Ltda.” Que tienen al mismo socio accionista, a saber “Inversiones Lombarda Ltda.”. A su vez, se encuentra “Prestaciones Caldera Ltda.” Quien, al ser parte del

conglomerado por lo que está relacionada con “Inmobiliaria Bahía S.A.”. La primera y la última señalada, a saber, “Inmobiliaria Bahía S.A.” y “Prestaciones Caldera Ltda.”, reciben ingresos del complejo turístico “Los Jardines de Bahía Inglesa”, ubicado en Copiapó N°100 en Bahía Inglesa. En el considerando 9° de la sentencia se expresa como se relacionaban con el cliente. Este, al pagar el total, se asignaba “60% de dicho valor al arriendo de la cabaña otorgándose un recibo por Inmobiliaria Bahía S.A. y el 40% restante se asigna a arriendo de muebles, cobrado por Prestaciones Caldera, además del cobro de los insumos de bar, restaurant y minimarket, por todo lo que se emite boleta y en consecuencia, afecta al [Impuesto al Valor Agregado]”²⁶⁰.

Es entonces que, si una persona quería acceder a un servicio de cabaña, que contaba con mobiliario y comprar bienes afectos al Impuesto al Valor Agregado en su estadía (probablemente vacacional), resultaría que al pagar el total, este se encontraría con una boleta del 40% por los bienes comprados y otro recibo por el 60% restante. Todo por las prestaciones que recibió en su estadía, pero ambos documentos emitidos por personas jurídicas distintas.

²⁶⁰ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, considerando 9°.

El conflicto se establece porque el Servicio de Impuestos Internos entiende que se debe pagar Impuesto al Valor Agregado por la operación hotelera completa, mientras que el contribuyente considera que, por su organización societaria, no se encuentra en esa obligación.

2.3.1.2 El derecho

Lo primero interesante de esta sentencia es que se señala expresamente que el presente conflicto “es propiamente un problema de derecho, porque los hechos están perfectamente claros”²⁶¹. No hay aquí, un conflicto sobre los hechos o si existió o no suficiente prueba. Lo relevante, es que comprendiendo lo ocurrido, y siendo entendido de la misma manera por ambas partes y el tribunal, solo importará la interpretación jurídica que se le dé a los hechos. Así, la comprensión de la norma entre el recurrente respecto del Servicio de Impuestos Internos será tan dispar, que sus consecuencias serán absolutamente contradictorias. Según el primero, no debe cobrarse el Impuesto al Valor Agregado a la sociedad “Inmobiliaria Bahía Inglesa S.A.”, pero conforme a la interpretación del Servicio, sí.

²⁶¹ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, considerando 10°.

Todos los hechos mencionados generan un conflicto jurídico. El contribuyente argumenta que debido a su organización societaria, solo debe pagar Impuesto al Valor Agregado por los bienes muebles vendidos y arrendados. Lo significa que no deberá pagar este impuesto por el arriendo del bien inmueble. En cambio, el servicio entiende que, al ser un servicio de hotelería, este debe comprenderse como un conjunto. De esta manera, lo que habría en el caso concreto es el arrendamiento de un bien inmueble amoblado. Operación que en su conjunto se encuentra gravada con el Impuesto al Valor Agregado. Por lo que se realiza el hecho imponible pagándose este impuesto por el total del servicio consumido.

Cabe destacar un razonamiento del tribunal, particularmente relevante para el fallo del tribunal, en el que expresa:

“Resulta un ejercicio intelectual casi inútil destacar las diferencias evidentes entre una y otra de las dos empresas involucradas, tratándose en un caso de responsabilidad limitada y en el otro, anónima cerrada, bastando con mencionar que existen distingos en la normativa que les es aplicable, en la forma de constituirse, de

funcionar, de reparto de beneficios, de responsabilidad y, finalmente, de extinción”²⁶².

Con esto, se señalan una serie de consecuencias jurídicas, aunque lo relevante es el hecho que expresa. Las sociedades en cuestión son distintas, en tanto existencia, y diferentes, en cuanto consecuencias.

La interpretación de la normativa, por parte del Servicio de Impuestos Internos, hace referencia a la Ley de la Renta con lo que “califica como actividad hotelera la que realiza la Inmobiliaria Bahía S.A., reconociendo que la lleva a cabo en conjunto con otra persona jurídica”²⁶³. Nuevamente vemos la concordancia de comprender que son dos personas jurídicas distintas, pero en este caso se expresa la idea de que legalmente constituirían una unidad, respecto de la actividad económica que ejercían en el caso concreto. De esta manera, a pesar de ser dos personas jurídicas distintas, se encuentran, en el caso concreto, realizando una misma operación hotelera. Operación que el Servicio califica como un arrendamiento de bienes inmuebles amoblados y que, por lo tanto, se encuentra afecta al impuesto en cuestión.

²⁶² Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, considerando 11°.

²⁶³ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, considerando 12°.

La parte recurrente, además del tribunal, no consideran correcta la interpretación del Servicio de Impuestos Internos. Puesto que comprenden que el artículo relevante es el 8 del D.L. N°825²⁶⁴, en cuanto dispone que:

“[e]l impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán considerados también como ventas y servicios, según corresponda:...g) El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio”²⁶⁵.

Esto, interpretado en relación al “artículo 12 del D.L. No825 [que] estatuye que Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:...E... Las siguientes remuneraciones o servicios:...El arrendamiento de inmuebles, sin

²⁶⁴ En el Decreto Ley N° 825, en su artículo 1, se establece, “a beneficio fiscal, un impuesto sobre las ventas y servicios, que se regirá por las normas de la presente ley”. Es impuesto cuenta con características tales como: “la traslación, [ser] plurifásico, gravar solamente el mayor valor de cada operación, el usar el método financiero de impuesto contra impuesto [...] ya que gracias a éstas características, se podría eliminar los efectos en los costos de los intermediarios de las cadenas productivas, que el anterior impuesto propiciaba”. Véase ESCALONA Caba, Esteban. 2014. Historia de los impuestos al consumo en Chile desde 1920 y al valor agregado. [en línea] Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile N° 10/2014 <http://www.cetuchile.cl/revista/revista_estudios_tributarios_10.pdf> [consulta: 02 febrero 2015]. pp. 28.

²⁶⁵ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, considerando 13°.

perjuicio de lo dispuesto en la letra g) del artículo 8°(sic)”²⁶⁶. Artículos que serán, a criterio del tribunal, las normas pertinentes.

Al ser ambos aplicados, el tribunal no pretende analizar el fondo de la operación económica y se limita a un examen formal de los actos jurídicos acaecidos. De esta manera, lo único que encuentra es: una sociedad anónima cerrada, que arrienda un bien inmueble, y una sociedad de responsabilidad limitada, que arrienda bienes muebles. Así, el primer arrendamiento no se encuentra gravado con Impuesto al Valor Agregado, en cambio el segundo, sí.

Lo dispuesto por el tribunal y la parte recurrente es un criterio que podríamos calificar, a lo menos, como 'formalista'. Dado que atiende expresamente las normas aplicables sin atender o sin evaluar como relevante el fondo de la cuestión. Esto, no es raro en la aplicación del Derecho Tributario y se debe a una determinada concepción del principio de legalidad en esta rama del derecho. Así, existe una verdadera tipificación en el hecho imponible, la que se debe respetar en los términos

²⁶⁶ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, considerando 14°.

particularmente formales y en consideración de la redacción concreta de la ley.

En lo que el Servicio de Impuestos Internos erra, según el razonamiento del tribunal, es en “la confusión jurídica de estimar que por la circunstancia de estar ambas constituidas por las mismas personas y realizar operaciones del giro que se denomina actividad hotelera, se la termina calificando [...] como una actividad comercial”²⁶⁷. Es decir, el tribunal no comparte la idea del Servicio de que la prestación es solamente una, la hotelera, y que esta está gravada en su conjunto. Según lo cual, es más relevante la estructura jurídica y los actos jurídicos celebrados válidamente dentro del Derecho Civil que los hechos económicos que estos actos configuran en la realidad.

El tribunal señala entonces, que desde la perspectiva global del derecho Tributario:

“el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que

²⁶⁷ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, considerando 15°.

ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida”²⁶⁸.

Esta afirmación, expresada en el considerando 18° de la sentencia vista, muestra la parte más relevante del razonamiento del tribunal. Lo importante de rescatar, es esta idea de que el contribuyente “optó” de manera legítima. Es decir, la voluntad del particular genera efectos jurídicos-tributarios. Así, la voluntad del contribuyente es relevante a la hora de estimar si se configuró o no el hecho imponible y, consecuentemente, si se debe o no pagar el impuesto. Además, se destaca esta idea de la “astucia”, reafirmando la importancia de la voluntad privada en la concurrencia del hecho imponible.

Siguiendo con este hilo argumental, el tribunal expresa que “ello no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos, como podrá serlo el facilitar la adquisición, administración y mantención de los muebles, operaciones que,

²⁶⁸ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, considerando 18°.

como resulta lógico entender, son más frecuentes que el de la los primeros, sujetos a menor desgaste”²⁶⁹. Con esta idea no solo se da cuenta, nuevamente, de la importancia de la voluntad privada como la creadora de los actos jurídicos relevantes para la resolución del caso. Sino que también se refiere a la posibilidad de entender que la voluntad no se encuentra motivada por la sola pretensión de no pagar el impuesto o, en términos muy amplios, no existe intención alguna de defraudar al Fisco. Es decir, la voluntad también debe ser evaluada conforme a sus objetivos. En este sentido, el objetivo del comportamiento del contribuyente no resulta reprochable a criterio del tribunal. Hecho que da cuenta de la relevancia de que la voluntad privada sea considerada tanto objetivamente, respondiendo a la pregunta de qué ocurrió, así como subjetivamente, respondiendo a la pregunta de qué pretendía el contribuyente.

En el considerando 20° se señala: “al obrar así en el fallo recurrido se termina aceptando en buenas cuentas, que queden sin efecto por vía administrativa, actos válidamente celebrados como son los dos contratos sociales, cuya nulidad corresponde que sea declarada por otros tribunales, y para ello se ha tenido que suponer que ha existido una simulación sin que

²⁶⁹ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, considerando 19°.

haya habido debate ni prueba sobre ese asunto”²⁷⁰. Este punto es crucial porque expresa que, de la manera obrada por el Servicio de Impuestos Internos (y por el tribunal que acogió su razonamiento en segunda instancia), se afectarían los actos jurídicos válidos dentro de la esfera del Derecho Civil. Es decir, se entiende que los efectos jurídicos civiles y tributarios se topan entre ellos y se encuentran en una misma esfera respecto del cómo los sanciona el Derecho. Siendo comprendidas como ramas del Derecho no autónomas entre ellas.

Conforme a lo anterior, cabe destacar que efectivamente la norma civil puede establecer sanciones a actos jurídicos simulados o en fraude a la ley. Lo relevante aquí es que el tribunal comprende que el análisis tributario de los actos jurídicos podría dejar sin efecto, por vía administrativa, actos civiles válidos. Afirmación que es aún más confusa, porque precisamente se la esgrime como razón para aceptar la postura del contribuyente. De esta manera, se expresa que el Servicio de Impuestos Internos intentó, administrativamente, hacer algo que no puede hacer (porque no está dentro de su esfera de competencias). No se resuelve si el tribunal invalida o no los actos al no ser debidamente probada la “simulación”, tampoco si el tribunal

²⁷⁰ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, considerando 20°.

se encuentra en situación de verificar la validez de los actos jurídicos dada su competencia. Evidentemente, entendemos que el tribunal comprende que no es su tarea en el caso evaluar la eficacia de los actos jurídicos civiles.

Esta comprensión, respecto de la cual podría haber efectos cruzados, entre las ramas del Derecho Civil y el Derecho Tributario, es tratada constantemente en la sentencia. Al respecto de expresa que:

“también se ha infringido en la sentencia impugnada, el artículo 2053 del Código Civil, que en su inciso segundo prescribe que la sociedad forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados, pues en tal resolución se llega a concluir que, por participar las mismas personas naturales en dos sociedades, estas constituyen un solo ente y no dos personas jurídicas diferentes”²⁷¹.

Esta idea, coherente con la expresada en el párrafo anterior, alude al hecho de que los efectos de la sentencia impugnada que validaba la actuación del Servicio de Impuestos Internos, afectaría normativas civiles. Lo que en la práctica, significaría vulnerar el ordenamiento civil en su norma paradigmática: el Código Civil.

²⁷¹ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, considerando 22°.

Para concluir, cabe señalar que esta sentencia tiene varias características que parece relevante destacar, ya que más allá de juzgarla como adecuada o no, se debe reconocer su intención de coherencia. Puesto que acoge determinadas maneras de comprender el Derecho Tributario y las argumenta hasta el final, además no interpreta de manera contradictoria el Derecho Tributario, si no que toma una postura y la considera en su totalidad en la argumentación. Será, además, particularmente interesante su considerando 18°, lo que se debe a que expresa una idea que, a pesar de ser plenamente aplicable en el caso concreto, define y da cuenta de la caracterización legal de la “elusión” tributaria en términos generales. Noción que permitiría al contribuyente utilizar la “astucia” en su organización tributaria. Por todo lo mencionado es que consideramos que esta sentencia ha sido paradigmática dentro de la jurisprudencia nacional, dada la defensa jurídica de la elusión tanto en el caso concreto como en abstracto.

2.3.1.3 La doctrina

Respecto de la legalidad de la acción de eludir, se ha entendido que la sentencia estudiada no indica que siempre sea lícita. Al respecto Barreda señala: “entendemos que cuando la Excelentísima Corte Suprema señala que la elusión no tiene que ser necesariamente antijurídica, nos estaría diciendo que la elusión es lícita por regla general y que ella será ilícita cuando concurra dolo de conformidad al artículo 97 N° 4 del CT”²⁷². Es decir, se entiende (según el autor) que la Corte señala a la elusión como lícita por regla general, siendo excepcionalmente ilícita, en la aplicación de delitos tributarios señalados en el Código tributario.

También respecto de esta sentencia el profesor Jaime García Escobar señala que: “la Excma. Corte está manifestando algo que resulta ser inconcuso a la luz del principio de libertad para desarrollar actividades económicas que consagra la Constitución Política de la República: Los contribuyentes pueden utilizar todas las herramientas legales, esto es, consignadas en la ley, para pagar legítimamente el menor impuesto

²⁷² BARREDA Larrea, Francisco. 2014. Legítima Razón de Negocio y Juicio de Coca-Cola Embonor con Servicio de Impuestos Internos. [en línea] Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile N° 10/2014 <<http://www.cetuchile.cl/images/docs/revista10/10.pdf>> [consulta: 02 febrero de 2015] pp. 275.

posible”²⁷³. Es decir, la elusión es siempre lícita, lo que puede llegar a ser ilícito son las herramientas utilizadas para realizarla. Así, si estas formas son ilícitas el resultado elusivo también lo será, lo que se relaciona con las libertades económicas otorgadas por la Constitución

Queremos agregar que en referencia a esta sentencia el autor citado expresa que:

“a esta misma conclusión, se llega en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en el año 2008 en Venezuela, allí se resolvió que: 1) La elusión es un comportamiento LICITO, no sancionable; y 2) Existe un derecho derivado de la libertad económica a ordenar los actos o negocios propios de la manera fiscalmente más ventajosa y menos gravosa”²⁷⁴.

Lo que es interesante pues arguye que la elusión, como no sancionable, es siempre lícita. Es decir, no existe un problema de legalidad en las actuaciones de los individuos tendientes a rebajar sus impuestos. Con

²⁷³ GARCÍA Escobar, Jaime. 2014. Sombras Chinescas se Otean en Lotanza: Clausula o Norma General Antielusiva. [En línea] En el Instituto Chileno de Derecho Tributario. <<http://www.ichdt.cl/userfiles/Articulo%20clausula%20antielusiva.pdf>> [consulta: 02 febrero 2015] pp. 2.

²⁷⁴ Ibid.

respecto al autor, cabe destacar que este entiende que el Derecho debe darle efecto jurídico-tributario a las intenciones del contribuyente.

Así, podemos ver que en ambos autores y en la sentencia, la voluntad del contribuyente será fundamental a la hora de estructurar el hecho imponible. Dándosele un amplio margen a la acción estratégica del mismo.

2.3.1.4 Considerandos más relevantes

- Considerando 18°: Define ‘elusión’. Trata la astucia tributaria y la posibilidad de optar por parte del contribuyente.
- Considerando 20°: Examina la posibilidad de invalidar los actos jurídicos civiles conforme a la norma tributaria.

2.3.2 Caso dos: Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 23 de julio de 2013, Rol 5118-2012, “Coca-Cola Embonor”

El caso Coca-Cola Embonor es un caso paradigmático que causó un importante revuelo en la doctrina tributaria chilena. Este caso consta de dos aspectos relevantes para efectos de este análisis, por una parte, se puede entender que la resolución concreta del caso significó una sustantiva variación en la forma de fallar por parte de los tribunales superiores de

justicia, frente a lo que a veces se entiende como “elusión”; y por otra parte la relevancia del argumento en abstracto esgrimido para sostener el fallo. El que involucra la comprensión del tribunal de una serie de conceptos de particular importancia para el Derecho Tributario. De esta manera, no sólo será relevante la expresión de una serie de conceptos, sino incluso, el uso de conceptos relativamente novedosos para la comprensión nacional.

Este caso comienza con el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica sentenciando a favor del Servicio de Impuestos Internos RIC GR-010-00003-2011. Sentencia que fue objeto de recurso de apelación. Esta causa se vio en la Corte de Apelaciones de Arica en el Rol N° 3-2012. Este tribunal confirmaría la sentencia de primera instancia. Respecto de aquella sentencia se dedujo un recurso de casación en el fondo, frente a la Corte Suprema en rol N° 5118-12. Al respecto se citará el fallo de primera instancia, dado que la Corte de Apelaciones reproduce la sentencia de alzada, por lo que se entiende que este tribunal superior hace suyo lo dicho por el tribunal que conoció el caso en primera instancia, sin perjuicio, de determinados razonamientos diversos que se explicitarán.

Cabe destacar, que el caso concreto corresponde a una reorganización empresarial con sociedades en países extranjeros, y una serie de actos jurídicos, en varias etapas y años diversos. Por lo que corresponde a un proceso complejo, pero que tiene como resultado una situación que bien podría calificarse como ventajosa en el aspecto tributario para la empresa. Situación que será evaluada por el tribunal, el que tendrá que fallar entre la posición del contribuyente y del Servicio de Impuestos Internos.

El análisis estará dividido conforme a los dos aspectos relevantes ya señalados. En el primero se explicará el caso concreto, ya que, no es la intención de esta memoria el análisis exhaustivo de los hechos sino del derecho, Se procurará explicar, lo más resumida posible, todos lo relevante y que sea necesario para comprender la aplicación del derecho²⁷⁵. Así, La segunda parte (y la más relevante) será la aplicación del derecho en el caso.

²⁷⁵ Respecto de explicaciones más pormenorizadas de la cuestión véase: BARREDA Larrea, Francisco. 2014. Op. Cit. y FAÚNDEZ Ugalde, Antonio. 2013. Gasto Tributario por Intereses Pagados o Devengados en Operaciones de Crédito Análisis de Jurisprudencia. [en línea] Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile N° 08/2013 <http://www.cetuchile.cl/images/docs/05_gasto_tributario_por_intereses_pagados_o_devengados_en_operaciones_de_credito_analisis_de_jurisprudencia_antonio_faundez.pdf> [consulta: 02 febrero 2015]

2.3.2.1 Los hechos

Coca-Cola Embonor se disponía a comprar una serie de embotelladoras ubicadas en Chile a embotelladoras Williamson Balfour S.A. en el año 1999. Para esta operación, la sociedad Coca-Cola Embonor S.A. estableció una agencia principal (Embotelladora Arica) y una filial (Embotelladora Arica Overseas S.A.), ambas en las Islas Caimán. La filial compró las acciones de Inchcape PLC, sociedad dueña de la compañía ILABSA, controladora de Embotelladora Williamson Balfour S.A.

Para efectos de la operación, los montos necesarios para la compra de acciones descrita en el párrafo anterior serían desembolsados por la filial. Este dinero se proporcionaría por un aumento de capital a través de la agencia. Esta última obtendría el dinero mediante la emisión de bonos 144-A²⁷⁶ en operación con el banco J.P Morgan. Así la agencia se encontraba en la obligación de pagar los intereses y el capital por la emisión de los bonos. Para terminar, “otra filial de la matriz, esta vez establecida en Chile, denominada Embonor S.A., compra las acciones de la filial en Islas

²⁷⁶ Un bono consiste en un instrumento financiero de deuda (un título de deuda) emitido por un Estado u otra institución. Para los efectos del caso, un banco (J.P. Morgan) será el acreedor de la deuda y la agencia de la sociedad Coca Cola – Embonor será la deudora.

Caimán. Luego, esta filial chilena se divide, siendo absorbida la nueva compañía por la matriz”²⁷⁷

Probablemente, lo más relevante para este caso es entender con qué se encontró el Servicio de Impuestos Internos. Esto es, una sociedad anónima chilena que había adquirido una serie de embotelladoras también en Chile y que no había tributado por más de 10 años dado que tenía pérdidas tributarias. Una pérdida tributaria importante de la sociedad era el monto del préstamo y de su interés que tenía que pagar al extranjero por el dinero del bono con el cual había adquirido las embotelladoras ya señaladas. Este préstamo, lejos de terminar, se iba refinanciando con más deuda contraída para cubrir el crédito. Por esta razón, el pago de intereses no cesaba desde la sociedad chilena. El punto relevante es que ella pagaba este interés, el que sólo había significado pérdidas en Chile. Cabe destacar que se pagaba a una sociedad que era parte de los mismos controladores y que se encontraba domiciliada en un paraíso fiscal, o dicho de manera más precisa, en un territorio comprendido en el listado de regímenes preferenciales nocivos a que se refiere el Decreto de Hacienda N° 638 de

²⁷⁷ BARREDA Larrea, Francisco. 2014. Op. Cit. pp. 263.

2003²⁷⁸. Asimismo, el pago de intereses al extranjero no se ve gravado por la tasa de 35%, de aplicación general para los casos de remesas al extranjero, denominado impuesto adicional. Adelantaremos que una pregunta relevante para este caso es si, a pesar de haber sido -en la práctica- sólo pérdida, este gasto poseía la potencialidad de generar renta.²⁷⁹

Sin perjuicio de lo anterior, el análisis de los hechos por parte de Coca-Cola Embonor S.A. consideró particularmente relevantes la serie de actos jurídicos efectuados por las distintas sociedades. Estos actos, como la emisión de bonos, división, fusión, etc., son válidos jurídicamente conforme a las normas nacionales, por lo que el Derecho los ampara. La serie de etapas y contratos que llevaron a cabo los distintos actores de esta operación

²⁷⁸ El Decreto de Hacienda N° 638 de 2003 Fija la lista de países o territorios considerados paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos. Estos, conforme al decreto, corresponden a los siguientes países:

“Principado de Andorra Anguila Antigua y Barbuda Aruba Bahamas Estado de Bahrein Barbados Belice Bermudas Islas Vírgenes Británicas Islas Cayman Islas Cook República de Chipre Dominica Gibraltar Granada Guernsey Isla de Man Jersey República de Liberia Malta República de Mauricio Montserrat Antillas Neerlandesas Niue República de Panamá Samoa República de San Marino San Cristóbal (San Kistts) y Nevis Santa Lucía República de Seychelles San Vicente y Granadinas Principado de Liechtenstein Principado de Mónaco República de Islas Marshall República de Nauru República de Vanuatu Turcas y Caicos Islas Vírgenes (Estados Unidos).”

²⁷⁹ La sentencia de primera instancia RUC N° 11-9-0000168-3 señala expresamente: “el resultado tributario negativo de la agencia de Embonor en Islas Caimán se encuentra determinado principalmente por gastos que corresponden a los intereses que se han devengado con ocasión de la obtención de los recursos, mediante la emisión de Bonos 144-A en 1999 y las obligaciones que de manera sucesiva se contrajeron con el fin de refinanciar este pasivo, que fueron invertidos como aporte de capital en la filial sociedad Embotelladora Arica Overseas, que fue constituida con un objeto de inversiones para el desarrollo de negocios relacionados con el giro de la Sociedad”.

son, analizados en forma particular, plenamente válidos, y no se encuentran cuestionados en el caso en análisis.

Esta operación comenzó el año 1999. Sin embargo, recién el 9 de mayo de 2011 el Servicio de Impuestos Internos emitió la resolución N°85 mediante la cual “ordena modificar la pérdida tributaria de la Sociedad del Año Tributario 2010, de \$193.348.090.900 a \$ 95.472.050.660 y modificar la pérdida de arrastre correspondiente al Año Tributario 2010, de \$ 188.815.467.514 a \$ 91.904.837.374 y modificar, en consecuencia, los registros de determinación de la Renta Líquida Imponible y FUT, correspondiente al Año Tributario 2010”,²⁸⁰ a la sociedad Coca Cola Embonor S.A., que, a la postre, se convertirá en la parte reclamante del caso.

El Servicio de Impuestos Internos señaló que “Coca Cola Embonor S.A. no habría acreditado la procedencia del gasto por intereses de la Agencia de Embonor en Islas Caimán, que han determinado pérdidas de la agencia y de la matriz, objetando la pérdida del ejercicio y la pérdida de arrastre declarada el Año Tributario 2010”. En este sentido, la cuestión se

²⁸⁰ Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de 3 de abril de 20012, RUC N° 11-9-0000168-3, considerando 42°.

explicaba por el hecho de que no existían suficientes antecedentes para acreditar estos gastos. Por lo que la resolución N° 85 los modificó.

De acuerdo a estos hechos, el tribunal establece seis puntos de prueba para el juicio²⁸¹. El primero y principal versa acerca de la procedencia de deducir como gasto necesario los montos de interés destinados a la filial ubicada en Islas Caimán. En este sentido, los puntos de prueba tienen una

²⁸¹ Los puntos de prueba a ser acreditados, conforme a la sentencia RIT GR-010-00003-2011, RUC N° 11-9-0000168-3, son los siguientes:

“1) Procedencia de deducir como gasto necesario para producir la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría del año tributario 2010, declarada por la reclamante Coca Cola Embonor S.A., RUT No 93.281.000-K, mediante formulario 22 folio No100903990, la suma de \$ 965.410.100, por concepto de pago de intereses, efectuado por su Agencia en Islas Caimán, destinada a financiar el aporte de capital en la Filial ubicada en Islas Caimán, denominada Embotelladora Arica Overseas y, asimismo, la suma de \$188.815.467.514, por concepto de pérdidas de arrastre, imputadas en el mismo formulario. Hechos, motivos y circunstancias.

2) Efectividad de que los montos dados en préstamo a la Agencia en el exterior, que han devengado la obligación de pago de intereses cuya procedencia como gasto se discute, fueron destinados a la adquisición directa o indirecta de activos que generan o son susceptibles de generar rentas gravadas con Impuesto a la Renta de Primera Categoría.”

3) Constitución del Grupo Empresarial del cual Coca Cola Embonor S.A., RUT No 93.281.000-K, es la Empresa Matriz; y los estatutos y balances tributarios de cada una de las filiales y Agencias o Sucursales que intervienen en el proceso de reorganización impugnado por el ente Fiscalizador, mediante la fiscalización terminado con la Resolución N° 85, de 9 de mayo de 2011, reclamada en autos, de los Años Tributarios 2000 a 2010.

4) Efectividad de haberse obtenido por parte de la Agencia Embotelladora Arica S.A. los dineros provenientes del financiamiento correspondiente a los contratos de crédito financieros e instrumentos de deuda, los cuales habrían dado origen a los intereses cuya deducción fue cuestionada a Coca Cola Embonos S.A., RUT N° 93.281.000-K, en la Resolución Exenta N° 85 de fecha 9 de mayo de 2011.

5) Efectividad que los dineros obtenidos por la Agencia Embotelladora Arica S.A., a consecuencia de la emisión de Bonos 144-A de EE.UU. fueron destinados íntegramente como aporte de capital en la sociedad Filial Embotelladora Arica Overseas, efectividad que los dineros obtenidos del Crédito Sindicado fueron destinados a pagar la obligación contraída mediante la emisión de Bonos 144-A de EE.UU.; y, efectividad que los dineros obtenidos de los contratos de Crédito Bilaterales fueron destinados al pago del Crédito Sindicado.

6) Efectividad que los montos rebajados por Coca Cola Embonor S.A., RUT N° 93.281.000-K, como gasto del ejercicio y pérdida de arrastre, determinando su resultado negativo de la Renta Líquida Imponible para el año tributarios 2010, corresponden a los intereses que se habrían efectivamente devengado producto del financiamiento otorgado a la Agencia Embotelladora Arica S.A., a través de la emisión de Bonos 144-A y de las obligaciones de crédito.”

relación íntima con la resolución N°85 del Servicio de Impuestos Internos, que es la que se impugna con el recurso en cuestión. Esto se expresa claramente en el considerando décimo quinto de la sentencia de primera instancia, entendiendo la discusión fundamental como señala la siguiente cita:

“Que, la discusión fundamental y decisiva en autos está en determinar si la Resolución No 85, de 9 de mayo de 2011, del Servicio de Impuestos Internos, a fojas 140, que impugna el pago de intereses, por un monto ascendente a \$ 97.876.040.240, imputados a gastos por la sociedad Coca Cola Embonor S. A., en el año tributario 2010, efectuado por intermedio de su Agencia en Islas Caimán, a distintos bancos extranjeros, tendientes a satisfacer deudas crediticias que adquirió a fin de financiar el aporte de capital en la Filial ubicada en las Islas Caimán, denominada Embotelladora Arica Overseas, mediante la emisión de Bonos 144-A de los Estados Unidos de Norteamérica, y refinanciar las obligaciones de dicho pasivo,

corresponde a un gasto necesario para producir la renta de Coca Cola Embonor S.A.”²⁸²

2.3.2.2 El derecho

Como quedó consignado en los hechos relevantes para la resolución de este caso, lo relevante era si el pago de intereses al exterior por parte del contribuyente correspondía a un gasto aceptado por la legislación nacional. Dicho de otra manera, la primera cuestión trataba sobre si las normas nacionales permiten que se rebaje como gasto de la empresa los intereses pagados al extranjero, en la manera en que lo hacía la sociedad Coca Cola Embonor S.A.

Respecto de la norma particular chilena, la sentencia hace constantemente referencia al artículo 31 de la ley de Impuesto a la Renta, en especial a su numeral primero²⁸³. Esto se expresa en la cita literal que hace

²⁸² Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de 3 de abril de 20012, RUC N° 11-9-0000168-3, considerando 15°.

²⁸³ En la parte pertinente señala:

“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30° [...] Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

1°.- Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto. No se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en esta categoría.

el tribunal en el considerando décimo noveno de la sentencia. En el considerando siguiente, expresa los requisitos que se coligen del artículo citado. Estos requisitos permitirían evaluar si el gasto analizado corresponde a aquellos que la norma permite rebajar.²⁸⁴. Los más relevantes los constituyen el segundo y el séptimo, los cuales son:

“- Que, se trate de gastos necesarios para producir la renta, o sea, concatenados con las rentas que producen o contribuyen a producir en una relación de causa a efecto

- En caso de tratarse de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de

Con todo, los intereses y demás gastos financieros que conforme a las disposiciones de este artículo cumplan con los requisitos para ser deducidos como gastos, que provengan de créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos y, en general, cualquier tipo de capital mobiliario, podrán ser deducidos como tales”.

²⁸⁴ El considerando 20° de la sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de 3 de abril de 2012, RUC N° 11-9-0000168-3, señala: “Que, se colige de la norma legal citada, como requisitos para que sea legalmente posible la deducción de los intereses como un gasto necesario para producir la renta, los siguientes:

- 1) Que, se relacionen directamente con el giro o actividad que desarrolla el contribuyente;
- 2) Que, se trate de gastos necesarios para producir la renta, o sea, concatenados con las rentas que producen o contribuyen a producir en una relación de causa a efecto
- 3) Que, no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios producidos para la obtención de la renta;
- 4) Que, se encuentren pagados o adeudados al término del Ejercicio;
- 5) Que, correspondan al ejercicio en el que se imputan;
- 6) Que, se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos y, en el caso de haber incurrido en ellos en el extranjero, mediante documentos traducidos conforma a la ley; y
- 7) En caso de tratarse de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que produzcan rentas gravadas con el Impuesto a la Renta de Primera categoría, debe acreditarse de forma especial y específica la renta generada por dichos bienes.”

bienes que produzcan rentas gravadas con el Impuesto a la Renta de Primera categoría, debe acreditarse de forma especial y específica la renta generada por dichos bienes.”

Luego el tribunal enumera y analiza en la sentencia las pruebas aportadas por las partes. Respecto de los documentos otorgados por el contribuyente, el tribunal estima que los mismos “permiten verificar que desde la creación de la Agencia domiciliada en Islas Caimán, ésta sólo ha remitido pérdidas a la casa matriz; o sea, la reclamante”²⁸⁵. Conforme a esta argumentación se señala que por parte de la agencia, esta nunca “ha recibido rentas susceptibles de ser gravados con Impuesto a la Renta.”²⁸⁶

Así, se ha expuesto al comienzo de la argumentación del Tribunal Tributario y Aduanero la relevancia de determinar si corresponde legalmente la rebaja como gasto conforme al artículo señalado. Es en este sentido que se responde la pregunta de manera negativa señalando que no es posible establecer la misma como un gasto de acuerdo a la normativa chilena. Es así que el tribunal concluye:

²⁸⁵ Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de 3 de abril de 2012, RUC N° 11-9-0000168-3, considerando 23°.

²⁸⁶ Ibid.

“VIEGÉSIMO CUARTO: Que, en consecuencia, en toda la documentación escrutada, no se encuentra algún antecedente que demuestre inequívocamente la relación entre ingresos y gastos y una debida concatenación de sucesos jurídicos, que permita seguir una línea que llegue a concluir que la sociedad reclamante, COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, mantuvo una unidad irrestricta con las otras sociedades, que satisfaga los requerimientos de la Ley de Impuesto a la Renta, en los términos de considerar los intereses pagados a los bancos como gastos susceptibles de deducirse de su renta líquida imponible (sic)”²⁸⁷.

El considerando citado expresa la conclusión a la que lleva el razonamiento del tribunal, conforme a las pruebas presentadas por las partes. Es decir, se entiende que los montos señalados como gastos por intereses al extranjero no cumplen con los requisitos de la ley. Sin perjuicio de esto, la argumentación de la sentencia varía luego y comienza a evaluar otras circunstancias del caso que considera relevantes y que son particularmente interesantes para el objetivo de esta memoria.

²⁸⁷ Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de 3 de abril de 2012, RUC N° 11-9-0000168-3, considerando 24°.

En el considerando vigésimo noveno, el tribunal señala tres circunstancias que considera relevante explicitar. Primero, que la agencia ha tenido resultados negativos en los últimos diez años. Segundo que la sociedad “Embotelladora Arica Overseas” domiciliada en el extranjero que participó en la operación no corresponde a un establecimiento permanente²⁸⁸. Y finalmente, que la actora nunca contrarió la afirmación del Servicio de Impuestos Internos de que esta no había otorgado, en la fase administrativa, suficientes antecedentes como para sustentar que los gastos relevantes del caso correspondían a aquellos que, conforme al artículo 31 de la LIR, se pueden rebajar²⁸⁹. Cabe destacar que, conforme a la

²⁸⁸ Es de suma importancia si un particular califica o no como Establecimiento Permanente, porque de ello dependerá el trato jurídico-tributario que tendrá el contribuyente. Los establecimientos permanentes son definidos en los convenios para evitar la doble tributación. Así el modelo de la ONU en su artículo 5 señala que: “A los efectos de la presente Convención, por ‘establecimiento permanente’ se entenderá cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa. [...]”. Una idea muy similar a la que propone el modelo de la OCDE, también en el artículo 5 de su modelo de convenio. Este señala “A efectos del presente Convenio, la expresión ‘establecimiento permanente’ significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad [...]”. Véase más en NACIONES UNIDAS. 2013. Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. [en línea] Nueva York Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Naciones Unidas <http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf> [consulta: 25 febrero 2015]

²⁸⁹ En la sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de 3 de abril de 2012, RUC N° 11-9-0000168-3, su considerando 29° señala: “Que, frente a lo anterior, además concurren a la lectura de los autos tres circunstancias no menores que considerar:

UNO)

La mencionada agencia sólo ha tenido resultados negativos por más de diez años consecutivos y sucesivos, lo que por cierto afecta y remece los resultados impositivos de la casa matriz de la reclamante. En otras palabras, la actora no ha recibido rentas que se vinculen a los créditos e intereses de que se trata en estos autos y, sin embargo, pretende se le acepten como gastos los intereses pagados a terceros y que emanan de las operaciones a que alude en la reclamación.

DOS)

La sociedad anónima en el extranjero denominada “Embotelladora Arica Overseas”, quien hizo

argumentación propuesta en los considerandos anteriores, estas circunstancias no parecen estar directamente relacionadas con la materia. Para comprender por qué el tribunal las consideró relevantes, debemos continuar con el raciocinio de este.

El tribunal entiende que, conforme al mérito de lo expuesto, “se puede determinar que planificó una operación comercial de gran envergadura”²⁹⁰, en la cual contó con “el respaldo de la empresa norteamericana 'The Coca Cola Company', dueña de las licencias para la fabricación de las bebidas, en todo el mundo”²⁹¹. Es con relación a todas estas ideas que citaremos el considerando cuadragésimo sexto completo, que, si bien consiste en tres párrafos, todos resultan relevantes y deberán ser analizados de manera particular:

las inversiones y desembolsos para adquirir la totalidad de las acciones de ILABSA (Inchcape Latin American Bottling S.A.), que le permitió ser dueña de las sociedades anónimas operativas de embotellado EWBSA Viña del Mar, EWBSA Concepción, EWBSA Temuco, EWBSA Talca y EWBSA Puerto Montt, estuvo financiada en gran parte con los créditos que generaron los intereses, materia de autos; no es un establecimiento permanente conforme la LIR, sino una Filial de la actora, que tributa de conformidad a las normas y cargas establecidas en SU territorio y tendrá efecto tributario en Chile, sólo por las rentas percibidas, o sea recibidas materialmente, en la matriz, si eventualmente se producen remesas a Chile.

TRES)

La sociedad reclamante no ha cuestionado en autos, que en la etapa administrativa, cuando fue fiscalizada y citada por el SII, los documentos que acompañó en esa fase administrativa no eran suficientes y dignos de fe para acreditar, en esa etapa, el cumplimiento de todos los requisitos del artículo 31 de la LIR, de los intereses objetados por el SII.”

²⁹⁰ Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de 3 de abril de 2012, RUC N° 11-9-0000168-3, considerando 44°.

²⁹¹ Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de 3 de abril de 2012, RUC N° 11-9-0000168-3, considerando 45°.

“CUADRAGÉSIMO SEXTO: Que, si se efectuara un análisis académico desde la perspectiva de las 'Técnicas de la Planificación Tributaria', sobre la operación descrita, se debería tener presente que en el Territorio de Ultramar del Reino Unido Islas Caimán, la tributación está determinada sólo por impuestos indirectos, es decir, las rentas, los retiros o distribuciones de utilidades o de capital o flujos de dinero en general, desde el patrimonio de una empresa al de sus accionistas o socios, no están gravados con impuesto directo alguno, por lo que los dineros remesados por concepto de pagos de la deuda, desde la empresa matriz en Chile, a una filial (persona jurídica distinta y de distinta nacionalidad) en ese territorio, tienen como efecto tributario en Chile, el rebajar la Base Imponible de Impuestos (por el hecho de ser un gasto) y, consecuentemente, disminuir el pago de Impuestos a la Renta de Primera Categoría y Global Complementario o adicional, en cada período en que los fondos se remesen o se pongan a disposición del acreedor. Por su parte, en la empresa ubicada en Islas Caimán, se puede distribuir o retirar esos fondos por parte de los socios o accionistas, sin que queden afectos a impuesto o generen efecto tributario alguno.

Si lo anterior lo relacionamos con el hecho que, en definitiva la reclamante COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, es dueña o controladora de la filial en Islas Caimán y los accionistas de ambas empresas son las mismas personas, esas personas podrían recibir fondos, a cualquier título, sin pagar impuesto a la renta. En otras palabras, todos los fondos que COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, destine al pago de la deuda por US\$ 745.000.000, (proveniente de utilidades afectas a impuesto en Chile) con la filial en Islas Caimán, disminuirán la base imponible de impuesto en Chile y pueden ser entregado a los accionista por esa filial, a cualquier título –incluso utilidades- sin que dichos fondos paguen valor alguno por concepto de impuesto a la Renta o Global Complementario o Adicional, que deberían pagar en Chile. Adicionalmente, la Filial extranjera, como se señaló anteriormente, puede “devolver” los aportes de capital a las aportantes, sin que esas remesas estén afectas a Impuesto a la Renta alguno.

Adicionalmente, este Tribunal no puede eludir la consideración que, si COCA COLA EMBONOR S.A., RUT N° 93.281.000-K, adquirió las plantas productivas mediante la fusión con Nueva

Embonor S.A., el año 2005: ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiriera, antes de que ingresen a su patrimonio, en condiciones que puedo haberlas adquirido directamente? y ¿qué sentido tiene que pague intereses por créditos para que un tercero las adquiriera, si para que ingresen a su patrimonio debe pagar un precio superior al que el tercero pagó por esas plantas?. No puede este Tribunal concluir otra cosa que la deuda y el pago de los intereses carece jurídicamente de causa” (sic).²⁹²

El primer párrafo del considerando citado es tremendamente decidor respecto del razonamiento que comienza a esbozar el tribunal. Indica que existe algo que se denomina “Técnicas de la Planificación Tributaria” en el caso en autos. Este concepto, si bien es un concepto conocido en la doctrina, es, sin embargo, complejo porque depende de cómo se entiende la “elusión”, concepto que ya caracterizamos como obscuro a la hora de definirlo. En este sentido, la idea de planificar tributariamente, en general, no es considerada de manera peyorativa, y mucho menos como una práctica ilícita o contraria a Derecho. El tribunal explicita luego el beneficioso trato

²⁹² Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de 3 de abril de 2012, RUC N° 11-9-0000168-3, considerando 46°.

tributario existente en la legislación de las Islas Caimán. Esta noción expresada por el tribunal muestra, soslayadamente, una reprobación a esta práctica. Esta idea se desarrolla con la argumentación venidera.

En el segundo párrafo del considerando, se comienza a hacer explícito el argumento de que, dada la organización de las empresas, estas se encuentran disminuyendo la base imponible en Chile, lo cual se relaciona a la idea de que los accionistas se podrían ver beneficiados con el no pago de impuestos. Esto se concreta en la idea de que la sociedad podría “devolver”, prácticamente a cualquier título, sus utilidades, sin verse gravada de ninguna manera.

Finalmente, en el tercer párrafo se expresa una serie de preguntas retóricas con la clara intención de poner en duda el sentido de la operación analizada. El tribunal expresa que la forma en que se ejecutó la operación no correspondería a la más idónea en términos económicos. Así, considera que la manera en que se llevó a efecto el traspaso de las embotelladoras no corresponde a la manera en que típicamente se ejecuta este tipo de actos, razón por lo cual podría haber algo artificioso en el actuar de Coca Cola Embonor S.A. De esta manera, considera que la operación careció

“jurídicamente de causa”. Esta idea de “causa”, sin embargo, es particularmente compleja de entender.

El concepto de “causa” señalado por el fallo se utiliza respecto del pago de intereses. Siendo estos carentes de causa, en sentido jurídico, conforme al criterio del Tribunal Tributario y Aduanero, esta idea resulta problemática, porque no se expresa en ella a qué se refiere particularmente con la noción de causa. Esta puede analizarse desde dos perspectivas distintas. La primera, desde la óptica del Derecho Civil, en la cual el concepto de causa posee un desarrollo doctrinario notable. La segunda, sería la óptica del Derecho Tributario, dado que este es el área del Derecho relevante para el caso en cuestión.

La causa civil²⁹³ es un elemento de la esencia del acto jurídico. Conforme a esta idea, para que exista un acto jurídico debe a lo menos haber una manifestación de voluntad, objeto y causa, a lo que también se agrega que puede ser necesaria una determinada formalidad y capacidad por parte de quien ejecuta el acto. Esta idea de causa puede conllevar que ante su ausencia o ante su ilicitud, un acto jurídico sea objeto de una sanción de

²⁹³ Véase Causa Civil en CLARO Solar, Luis. 2013. Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado. Volumen V. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. pp. 270 y ss.

ineficacia, pudiendo ser inoponible, nulo o inexistente²⁹⁴, o, en un sentido más amplio, sujeto a alguna sanción civil. Si se considera que el acto jurídico que generó la obligación de pagos de intereses al extranjero careció de causa en términos civiles, el acto podría ser susceptible de la sanción establecida por la legislación civil. Sin embargo, el problema suscitado en autos no es un problema civil. Los tribunales, en este caso, carecen de competencia para evaluar las posibles sanciones civiles a los actos jurídicos celebrados. A mayor abundamiento, constituiría el vicio de *ultra petita* que el tribunal concediese algo no solicitado por las partes del juicio.

En relación con la causa, podemos razonar que si el tribunal comprendió que en su propia práctica podía evaluar el problema de acuerdo con los criterios de la causa en materia civil, es porque comprendió claramente que el Derecho Tributario no es autónomo, sino que lo consideró más bien parte del Derecho Civil. Pero el asunto es más complejo, porque si efectivamente hubiese entendido que el acto carecía de causa civil, el tribunal debería haberse abocado a determinar la sanción de

²⁹⁴ La doctrina civil chilena se encuentra dividida respecto de la existencia o no de la “inexistencia” como sanción dentro de nuestro Derecho Civil. Esta memoria no tiene la pretensión de tomar partido en tal discusión, solo hacer notar la existencia de una posible sanción civil. Respecto de un autor que considera la “inexistencia” como sanción véase CLARO Solar, Luis. 2013. Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado. Volumen V. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. pp. 19 y ss.

ineficacia al acto jurídico conforme al Derecho Civil, lo cual el tribunal no hace, precisamente porque no lo comprende como parte de lo que debería hacer de acuerdo a su competencia legal. No obstante, pareciera que la falta de causa civil podría solucionar el problema tributario, dado que si se invalida el acto, no habría obligación de pagar los intereses. De no haber pago de intereses no habría problema con la partida de gastos porque no habría gastos por este motivo. Así, consideramos que, dado el resultado del juicio, no es coherente entender que el problema de la causa haya sido comprendido por el tribunal en términos de Derecho Civil.²⁹⁵

Dentro del esquema del Derecho Tributario, la causa no se configura de la misma manera que en el Derecho Civil. En este sentido, se expone que la causa de los impuestos es aquello que motiva al hecho imponible. Es

²⁹⁵ En este mismo sentido Iribarra señala: “Asimismo, el fallo del TTA señaló en su considerando cuadragésimo sexto que la deuda y pago de intereses “carece jurídicamente de causa”, lo cual es una impropiedad jurídica garrafal. En efecto, y a pesar del lacónico desarrollo de la causa en nuestro Código Civil en sus artículos 1445 y 1467, hablar de la causa implica para algunos referirse, ora a la obligación correlativa de la otra parte contratante; ora a la causa motivo o razón subjetiva que llevó a determinada persona a contratar. Entonces, si queremos declarar que una deuda originada por préstamo, lo cual constituye una obligación, carece de causa, es necesario señalar: o que el acreedor (prestamista) no tiene obligación producto de la celebración del contrato de mutuo; o bien que quien recibió en préstamo una suma, celebró el contrato sin ningún motivo o causa. En consecuencia, y respecto del juicio en cuestión, aquellos financistas que dieron en préstamo sumas de dinero a Embonor, sí asumieron obligaciones, las cuales fueron principalmente la obligación de entregar aquel dinero; y por otro lado, ciertamente que Embonor tuvo como causa subjetiva para celebrar dichos préstamos la posibilidad de adquirir con los dineros recibidos acciones en la filial situada en Islas Caimán, e indirectamente las sociedades operativas en Chile.” IRIBARRA Sobarzo, Eduardo. 2014. Análisis sobre el Fallo Tributario de Coca Cola Embonor contra el Servicio de Impuestos Internos. [en línea] En el Instituto Chileno de Derecho Tributario. <<http://www.ichdt.cl/userfiles/Fallo%20Embonor%20SII%20Eduardo%20Iribarra%202014.pdf>> [consulta: 02 febrero 2015] pp. 20.

decir, es la causa que tienen todos los impuestos y la razón de porqué el legislador los sancionó como impuestos²⁹⁶. Cabe destacar que el autor Dino Jarach expresó que la causa de los impuestos sería precisamente la “capacidad contributiva”²⁹⁷. Así entendida, resulta compleja su directa aplicación respecto de los intereses de un préstamo. La pregunta sería: ¿Cómo podría el pago de intereses carecer de causa respecto de lo que motiva la imposición de un tributo? La primera forma de responder la pregunta es simplemente negativa. El pago de intereses no puede, constitutivamente, carecer de la causa que motiva al legislador para estructurar los impuestos, porque simplemente no deberían tenerla. Ya sea

²⁹⁶ Al respecto los impuestos “han encontrado su fundamento, en un primera fase, en la soberanía (fiscal) del Estado mismo y, más adelante en el tiempo -en régimen de sufragio universal y democracia constitucional- en el deber contributivo entendido como deber de solidaridad, en cuya virtud se desarrolla, con finalidad, justamente, de reparto, una potestad legislativa de imposición vinculada a las manifestaciones de una específica capacidad contributiva.” En GALLO, Franco. 2011. Op. Cit. pp. 53-54.

Cita de la comprensión de la causa de los hechos imposables en impuestos y justicia

²⁹⁷ Jarach señala: “El capítulo central de la obra examina en detalle la definición del Hecho Imponible como presupuesto de la obligación tributaria substancial y tiende a demostrar las características de contenido de dicho presupuesto, a la luz de los fundamentos que presiden a su elección por el legislador. La teoría sostenida considera como base o fundamentación general de los impuestos, el principio de la capacidad contributiva y tiende a unificar por ese fundamento común —que asimila al concepto de causa de la obligación tributaria— las múltiples formas de gravámenes que la doctrina en general caracteriza de manera diferente” En el prólogo de la segunda edición de “El Hecho Imponible” en JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 26. Esta idea, pero relacionada con la política la encontramos en otro texto de este autor. Ahí se señala “[...] El criterio político que constituye el fundamento del impuesto es de el de la capacidad contributiva. ésta significa una apreciación por el legislador, de fenómenos o manifestaciones de riqueza. Es ésta, en nuestra opinión, una característica común a todos de todos los impuestos. La consecuencia lógica de este principio es que la aplicación del impuesto de acuerdo con los fines y funciones de las instituciones perseguidos por el legislador no puede ser otra que la de interpretar los hechos imposables según su naturaleza económica, porque sólo ella es capaz de indicarnos cuál es la realidad que el legislador ha querido adoptar y valorar a los efectos tributarios. Esta regla o criterio interpretativo es, en cierto modo, el resumen de todos los métodos de interpretación [...]” en JARACH, Dino. 1996. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Abeledo-Perrot, Buenos Aires. pp. 396.

por su capacidad contributiva o por el motivo que el legislador haya tenido presente, la actuación del particular en este caso no puede dar cuenta de aquello durante el pago de intereses.

Esta idea de que la operación en su conjunto no es una gestión eficiente se debe comprender con la idea de que no es un gasto en los términos del artículo 31 de la LIR. Así, el tribunal señala que “han generado la duplicación del costo de los activos, que van a acarrear pérdidas tributarias en Chile de manera artificial, pero que disminuye o evita el pago de impuestos a la renta; a favor de la producción de utilidades, también artificial, en la Filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta; por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir la renta”²⁹⁸. Comprendido en su contexto, la idea consiste en que no es un gasto necesario para producir la renta, porque la estructura general de la operación tendría un solo objetivo: el de disminuir la carga tributaria, es decir, no pretende producir utilidades para la sociedad.

²⁹⁸ Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de 3 de abril de 2012, RUC N° 11-9-0000168-3, considerando 49°.

El tribunal considera que no es aplicable el artículo 26²⁹⁹ al contribuyente. Este artículo permite al contribuyente acogerse de buena fe a interpretaciones administrativas de las disposiciones legales. Eso se debe a que a pesar de su apariencia de la operación esta “no puede ser vista con una ‘legítima razón de negocios’”^{300 301}. Es un concepto foráneo, por lo cual existe abundante doctrina extranjera que lo describe y caracteriza. A pesar de eso, su directa aplicación en la doctrina nacional no parece ser una cuestión pacífica.

En la Corte de Apelaciones no sólo se utiliza el concepto de legítima razón de negocios, sino que se utiliza el concepto '*business purpose test*'³⁰²,

²⁹⁹ El artículo 26 del Código Tributario señala en su primer inciso: “No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular.”

³⁰⁰ Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de 3 de abril de 2012, RUC N° 11-9-0000168-3, considerando 49°.

³⁰¹ En Chile encontramos normativa referida a la “legítima razón de negocios” en la circular N° 45 del Servicio de Impuestos Internos. En esta se señala: “En todo caso, debe tenerse presente, que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida. (El énfasis es nuestro)”

³⁰² Tanto la doctrina del “*business purpose*” y la de “*substance over form*” tienen sus antecedentes en el caso de “*Helvering v. Gregor*”, de 1935. Ésta es una sentencia paradigmática de la Corte Suprema de los Estados Unidos, en el cual se le negó la eficacia a una organización establecida con el único propósito de disminuir la carga tributaria. En esta sentencia se señala: “In these circumstances, the facts speak for themselves and are susceptible of but one interpretation. The whole undertaking, though conducted according to the terms of [the statute], was in fact an elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization, and nothing else.” Véase más en LIKHOVSKI, Assaf. 2004. *The Duke and The Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance*

extraído directamente de la jurisprudencia anglosajona. La Corte, conforme a este concepto, entiende que “la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos”³⁰³. Se considera entonces que sería problemático, en términos jurídicos, aceptar una planificación que tuviera como único fin rebajar los impuestos que se deben pagar, siendo en cambio legítimo si esta no es la principal o única razón

En la casación de fondo, la Corte Suprema falló rechazando el recurso interpuesto por el contribuyente. Asimismo, expresó que “no existe una relación directa entre ingresos y gastos, puesto que la Agencia no recibió ingresos que se hayan relacionado con los gastos generados por los endeudamientos, situación que se arrastra desde el año 2000, de forma que la reorganización empresarial llevada a cabo por la recurrente no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, porque en el caso concreto lo buscado a través de dicha operación fue evitar el pago de impuestos”³⁰⁴.

Adjudication. [En línea] Cardozo Law Review, Vol. 25. <<http://ssrn.com/abstract=430080> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.430080>> [consulta: 23 febrero 2015].

³⁰³ Sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica, de 6 de junio de 2012, Rol N° 3-2012, considerando 14°.

³⁰⁴ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 23 de julio de 2013, Rol N° 5118-12, considerando 5°.

Este punto probablemente constituye el resumen más conciso de la manera en que entendió y finalmente falló la justicia chilena en este caso.

Cabe destacar que en todos los tribunales la intención de la operación en su conjunto, o mejor dicho, la intención de Coca-Cola Embonor S.A., ha sido sumamente relevante a la hora de evaluar la procedencia de la rebaja como gasto conforme al artículo 31 de la LIR. Es decir, conforme al criterio de los tribunales nacionales en este caso, la voluntad del contribuyente afecta la configuración del gasto. Esto significa, conforma al razonamiento del tribunal, que la voluntad del contribuyente es significativa desde la perspectiva del Derecho Tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe destacar una diferencia sutil respecto de las sentencias, pero enormemente significativa desde la perspectiva de la argumentación jurídica. El Tribunal Tributario y Aduanero expresó que la operación genera una apariencia de plausibilidad solamente destinada a eludir el impuesto. Esto significaría que no puede acogerse al artículo 26 del Código Tributario. *A contrario sensu* de la redacción de la norma, el tribunal de primera instancia manifestó que existiría mala fe por parte de la actora. Este razonamiento se expresa abiertamente en el

considerando quinto de la sentencia del recurso de apelación, como la manera en que se comprendió la cuestión en primera instancia. Los tribunales superiores también consideraron que el artículo 26 del Código Tributario no era aplicable al caso, pero por una consideración diversa. Es en este sentido que, tanto la Corte de Apelaciones como la Corte Suprema, consideran que la buena fe se presume conforme al artículo 707 del Código Civil, no existiendo argumentación por parte del Servicio de Impuestos Internos alegando la mala fe, ni, por sobre todo, probándola. La Corte de Apelaciones y la Corte Suprema no consideraron aplicable el artículo 26 por una interpretación bastante formalista del comienzo del enunciado del artículo en cuestión, que señala “No procederá el cobro con efecto retroactivo [...]”. Como el caso de autos no era un cobro, sino un gasto que no era aceptable conforme al artículo 31 de la LIR, la norma en cuestión carecería de aplicación.

Lo expuesto es tremendamente significativo porque, a pesar de que los tribunales que fallaron la apelación y la casación no consideraron que existiese mala fe, o por lo menos que esta se encontraba probada, los dos consideran que no correspondía a una “legítima razón de negocios”. Así, a pesar de no llegar al extremo de expresar que había una intención contraria

a Derecho, sí se expresa que no sería una manera legítima de actuar. Esto deja entrever que, conforme a la perspectiva del tribunal, una operación que sólo tenga el fin de eludir la carga impositiva no puede generar los resultados tributarios queridos por la parte que solamente tendrían el objetivo de disminuir el monto de impuestos a pagar. Esto pudiese interpretarse como que los tribunales de justicia entienden que el Derecho sancionará con efectos tributarios solo aquellas prácticas que tengan una razón económica de ejecución que sea legítima. Cabe destacar que no profundiza sobre cuáles serían estas prácticas legítimas, pero sí que sería ilegítima si exclusivamente tiene por finalidad disminuir la carga tributaria.

2.3.2.3 La doctrina

Este fallo ha sido particularmente comentado y criticado por la doctrina chilena. Más allá de la evaluación del mismo, o si las críticas son correctas, su propuesta será relevante para efectos de esta memoria, en cuanto permiten escudriñar el fondo de la argumentación jurisprudencial. En este sentido, la propuesta de la doctrina funciona como una profundización de aquello expuesto por el tribunal, lo que nos permite entender de manera más acabada su razonamiento. De este modo,

intentaremos dar cuenta de cuál es la concepción de los tribunales de justicia respecto a la forma en que debemos comprender substantivamente el derecho tributario.

Respecto de las críticas a la sentencia analizada, y concordante con el criterio jurisprudencial de la Corte Suprema en el caso Bahía Inglesa, se considera que aquello querido por las partes debiese ser considerado como legítimo en lo sustantivo del fallo, mientras sea civilmente válido. Así, Iribarren expresa que si la “decisión de adquirir las sociedades primeramente de forma indirecta le significa un beneficio tributario, y es al final ese el motivo determinante para actuar, tampoco los gastos que se incurran en la ejecución de ese plan deben ser rechazados”³⁰⁵. Es decir, la voluntad del contribuyente, según el criterio de los tribunales, interfiere en la configuración de la base imponible, lo que a la larga determinará la existencia o no de un impuesto. La diferencia propuesta por este autor no es contraria a la idea de que la voluntad del contribuyente interfiere en la configuración del impuesto, sino que más bien la afirma como legítima, por lo que el tribunal debería haberla respetado.

³⁰⁵ IRIBARRA Sobarzo, Eduardo. 2014. Op. Cit. pp. 23.

Continuando con las opiniones vertidas expresamente sobre el fallo, se ha señalado que la comprensión de los tribunales chilenos respecto del concepto de “legítima razón de negocios” no sería la adecuada. Así, se señala que: “la búsqueda de una obtención de ahorro fiscal, a nuestro juicio, sí constituye una legítima razón de negocios. Esa búsqueda puede tener su origen en una legítima justificación económica relevante para cualquier compañía. Las empresas necesitan optimizar sus recursos, y los impuestos sí forman parte de ese análisis”³⁰⁶. Más allá de compartir o no esta aseveración, cabe destacar que ni siquiera los aspectos más básicos de este concepto parecen estar zanjados. Previamente señalamos que este es un concepto relativamente nuevo en Chile, y que el tribunal, más allá de dar a entender cuál sería el criterio que permite distinguir, expresa una sola idea con claridad: la sola intención de eludir o de disminuir la carga tributaria no puede ser entendida como una legítima razón de negocios. Esto, sin lugar a dudas, es lo que podemos extraer de los razonamientos del fallo. Sin embargo, inmediatamente la doctrina señala que la sola intención de eludir el impuesto podría comprenderse como una legítima razón de negocios, en

³⁰⁶ BARREDA Larrea, Francisco. 2014. Op. Cit. pp. 276.

el sentido de disminuir un gasto necesario para la producción. Con todo, claramente la cuestión no es pacífica.

Finalmente, se critica la sentencia, si bien de manera indirecta, cuando se expresa que el problema es que el legislador no se ha referido con claridad a la cuestión que se suscita en este caso. Así, se expresa que: “la complejidad del tema tratado en la sentencia definitiva pronunciada en causa RUC N° 11-9-0000168-3 del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, radica en que la ley tributaria no ha establecido normas generales relacionadas con la planificación y elusión tributaria, generando inconvenientes en la función de los jueces en la aplicación del derecho. En este sentido, lo más apropiado hubiese sido enfrentar la discusión que el sentenciador dejó pendiente, relacionada con la correcta aplicación del N° 1 del artículo 31 de la Ley sobre impuesto a la renta”³⁰⁷. Cabe destacar que esta sentencia es previa a la última reforma tributaria, que incluye, como novedad, una norma anti elusiva general³⁰⁸. Sin perjuicio de esto, la interpretación y forma de comprender la aplicación práctica de esta norma

³⁰⁷ FAÚNDEZ Ugalde, Antonio. 2013. Op. Cit. pp. 29.

³⁰⁸ Estas normas anti elusivas se encuentran en el artículo 10 de la Ley N° 20.780 N° 1, 2, 3 y 4 e incorporan los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quater y 4° quinquies al Código Tributario.

por parte de los tribunales de justicia es algo respecto de lo cual aún no tenemos conocimiento.

2.3.2.4 Considerandos más relevantes

- Considerando 46° del Tribunal Tributario y Aduanero: Se refiere a las “Técnicas de Planificación Tributaria”. También considera que el pago de intereses al extranjero carece de causa.
- Considerando 49° del Tribunal Tributario y Aduanero y 5° de la Corte Suprema: Se refieren al concepto de “Legítima razón de negocios”.
- Considerando 14° de la Corte de Apelaciones: Aplica el denominado “*business purpose test*”.

2.4 Conclusiones del capítulo

Como expresamos al comenzar este capítulo, el objetivo podría ser considerado como demasiado ambicioso. Nuestra intención era presentar la comprensión que tienen los tribunales nacionales de justicia respecto del Derecho Tributario en su conjunto. Como señalamos, no es algo fácil de

hacer. Además, los tribunales se refieren a casos concretos y no expresan, necesariamente, sus opiniones en abstracto.

Sin embargo, la aplicación concreta de la ley y la manera de razonar de los tribunales nos da luces de cuál es la comprensión que, de manera sustancial, defienden. Si bien esta comprensión no es homogénea ni estática, sí existe.

Las sentencias expuestas nos han permitido revisar varios elementos relevantes para la teoría general del Derecho Tributario: la relación del impuesto con la capacidad contributiva, el alcance del principio de legalidad, cuestiones relativas al principio de capacidad contributiva, la descripción del principio de no confiscatoriedad, el derecho de propiedad como límite a la potestad tributaria del legislador, la elusión y determinados aspectos de la relación del Derecho Tributario con el Derecho Administrativo y el Derecho Civil.

Al analizar sentencias, resulta claro que dicho formato no da cuenta de una teoría general estructurada. En cada caso, los tribunales no intentaban estructurar una teoría general del Derecho Tributario. En las sentencias, el tribunal intentaba resolver la cuestión sometida a su

jurisdicción, no resolver una cuestión general relativa a la comprensión de una rama del Derecho.

Esto marca una diferencia importante con la estructura del capítulo anterior. En este capítulo exponemos sentencias porque es la manera de mostrar qué es lo que los tribunales hacen. Esto permite interpretar qué es lo que el mismo tribunal entiende que hace dentro de su práctica. Es decir, el tribunal falla de la manera descrita en sus sentencias no por el mero arbitrio, sino porque es la consecuencia lógica de aplicar al caso concreto aquello que comprende que el Derecho dicta para la resolución de la cuestión sometida a su decisión. Por eso las sentencias son todas relativas a materias tributarias, pues queremos mostrar que sus sentencias ilustran la manera en que comprenden el Derecho Tributario.

Hay varias cosas que mencionar. La primera es la vinculación que existe entre impuestos y capacidad contributiva. Esto da cuenta del contenido sustantivo que se encuentra arraigado en todas las normativas que entendemos como normativas del Derecho Tributario.

El principio de legalidad ha sido descrito por los tribunales como la necesidad de que por ley se encuentren expresados todos los elementos

esenciales del hecho imponible. Esto es particularmente relevante en los casos estudiados, para impedir que determinadas cuestiones, consideradas sustanciales del impuesto, no queden en manos de la administración. Este principio incluiría normativa de exenciones tributarias.

Un segundo aspecto importante es la consagración del principio de capacidad contributiva. Conforme al razonamiento del Tribunal Constitucional es la forma de medir la justicia y proporcionalidad de un impuesto. En caso de no cumplirse con los requisitos de este principio, al límite de convertirse el impuesto en confiscatorio o expropiatorio, nos encontraríamos con una norma tributaria que sería inconstitucional.

Además de lo anterior, se expresa la existencia de un principio que no fue descrito por el autor Dino Jarach en el capítulo anterior. Hablamos del principio de no confiscatoriedad. Esto quiere decir que las normas tributarias no pueden ser tan excesivas que se conviertan en una vulneración al derecho fundamental a la propiedad consagrado en la Constitución. De igual forma, los impuestos tampoco podrían volver inviable una determinada actividad económica.

Conforme al principio anterior, la propiedad se presenta como un límite a la potestad tributaria del Estado, por lo que el legislador debe tener en consideración la consagración constitucional del derecho de propiedad a la hora de consagrar los impuestos. Esto significa, por ejemplo, que no se pueden vulnerar derechos adquiridos por los contribuyentes.

Finalmente, y relacionado con todo lo señalado anteriormente, está la comprensión del Derecho Tributario como una rama autónoma. Descripciones del Derecho Civil y principios del Derecho Administrativo aplicados en esta rama, muestran una exposición algo confusa por parte del Tribunal Constitucional al presentar la autonomía del Derecho Tributario. Esto es sólo un ejemplo, porque no consideramos que quede zanjado ni siquiera en relación a las mismas sentencias estudiadas. En términos generales, los tribunales nacionales entienden que cuando fallan en materias relativas al Derecho Tributario, estas decisiones responden a institutos y dogmática que le son propias.

Podemos señalar entonces que detrás de las sentencias existe una verdadera forma de comprender la teoría general del Derecho Tributario. Esta se vuelve concreta en la resolución de casos. No es explícita, pero es lo

que dota de coherencia y contenido a la forma de resolver. Es lo que los tribunales entienden por Derecho Tributario y que caracteriza el contenido presente en todas las cuestiones tributarias resueltas por los tribunales.

En el tercer capítulo, trataremos la cuestión solo descrita en éste, interpretando qué entendemos que quieren decir los tribunales, estructurándolo formalmente para su comparación. Esto se debe a que en este capítulo se optó por la descripción de las sentencias.

3 CAPITULO III: COMPARACIÓN ENTRE AMBAS COMPRENSIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO

3.1 Introducción

En este tercer capítulo articularemos, comparativamente, las dos comprensiones expuestas en los capítulos anteriores. Es decir, la del autor argentino Dino Jarach y la de los tribunales nacionales de justicia respecto a la aplicación del Derecho Tributario.

Nuestro objetivo, con este ejercicio, es poder mostrar las semejanzas y diferencias entre ambas visiones, lo que nos permitirá ir argumentando, punto por punto, las convergencias o divergencias con respecto a estas dos maneras de comprender el Derecho Tributario. Esto, por una parte, manifestará una crítica recíproca de las maneras de comprender esta rama del Derecho, en cada uno de los puntos en que los criterios de ambas partes no coincidan. Por otra, podrán esbozarse las diferencias prácticas que tienen estas distintas teorías -o formas de entender el hecho imponible- en la aplicación del Derecho Tributario.

Con el fin de lograr los objetivos trazados, trataremos la cuestión con una misma estructura para cada uno de los conceptos que hemos considerado más notables: la capacidad contributiva, el principio de legalidad, la elusión, la vulneración del derecho de propiedad por parte de la normativa tributaria y la autonomía del Derecho Tributario substantivo. En cada una de ellas presentaremos los aspectos relevantes, tanto de la comprensión de los tribunales nacionales, como la de Dino Jarach. Una vez hechas dichas descripciones estas serán comparadas; estableciéndose tanto los aspectos comunes como los divergentes entre ambas. Esta última cuestión se omitirá en el apartado relativo a la autonomía del Derecho Tributario substantivo en el Estado moderno, dado que, por su generalidad y complejidad, no podrán extraerse al respecto conclusiones claras ni precisas. Pero si será incluida una consideración final respecto al tema.

Así, los conceptos tomados en consideración para cada uno de los puntos a tratar en el presente capítulo —tópicos particularmente relevantes para la teoría general del Derecho Tributario substantivo propuesta por Jarach y que, además, permiten la comparación propuesta como el objetivo ya señalado— son:

- La capacidad contributiva, probablemente sea el concepto más relevante para la teoría general del Derecho Tributario substantivo propuesta por Jarach. Ya que esta se estructura como la causa de los impuestos y como el contenido del principio de capacidad contributiva. También es tratado por el Tribunal Constitucional, a pesar de no estar abiertamente consagrado en la Constitución política de la República. Para este punto será la sentencia Rol N° 1452 de 2009 relativa a la gestión pendiente caratulada “Dagoberto Jara con Servicio de Impuestos Internos” la más relevante.
- El principio de legalidad, que es, sin lugar a dudas, un principio del Derecho Tributario tanto para el autor Dino Jarach como para los tribunales de justicia. La comprensión de esta, bajo la perspectiva del autor argentino, poseerá características particularmente vinculadas a la voluntad del legislador. Para este punto será la sentencia rol N° 2614 de 2013 relativa a la gestión pendiente caratulada “Agrícola gran Chile con Servicio de Impuestos Internos” la más relevante.

- La elusión, tema que es tratado como “evasión fiscal” por el autor Dino Jarach. Al respecto, y conforme a la concepción de los principios de capacidad contributiva y legalidad, propuestas por el autor, se resolverá el problema desde una perspectiva circunscrita a la teoría general propuesta. Dicho concepto, se encuentra abiertamente descrito y definido en la sentencia tanto de “Bahía Inglesa”, así como en el caso “Coca cola-Embonor”, en este último, eso sí, de manera menos explícita.
- La vulneración del derecho de propiedad, por parte de la normativa tributaria, se encuentra vinculada íntimamente con el principio de no confiscatoriedad y, aunque, esta cuestión no fue abordada como principio por el autor Dino Jarach, este sí hace referencia expresa sobre la relación entre el Derecho Tributario y el derecho de propiedad. Para este punto será la sentencia rol N° 759 de 2007 relativa a la gestión pendiente caratulada “S.A. Deportes Manquehue con Servicio de Impuestos Internos” la más relevante.

- La autonomía del Derecho Tributario sustantivo, es necesaria para la comprensión de la teoría general del Derecho Tributario sustantivo propuesta por Jarach, puesto que corresponde a la base y piedra angular para sostener la plausibilidad de su teoría. Esta idea, más que ser tratada directamente, es evaluada de manera indirecta por los tribunales de justicia. Así, tanto para el autor argentino, como para la comprensión de los tribunales nacionales, todas las otras cuestiones tratadas, influirán en relación a si se entiende al Derecho Tributario como una rama autónoma o no. Cabe destacar que este punto se estructurará con una reseña sobre el cómo es entendido tanto en el texto “El Hecho Imponible” así como por los tribunales. Comparación que será suplida por una consideración final relativa a la autonomía.

Así, este último capítulo viene a vincular a los dos anteriores. Esta comparación tratará cada una de las problemáticas señaladas pero, organizándolas por conceptos, lo que hará más sencilla la comparación. Asimismo, este capítulo final da sentido a las cuestiones ya tratadas.

A lo largo de este estudio, señalamos constantemente no defender, ni la teoría de Jarach ni la manera de fallar por parte de los tribunales. Lo que cobra sentido en este capítulo, ya que la descripción propuesta no tiene la intención de convencer al lector de cuál es la manera correcta de comprender al Derecho Tributario. La finalidad es presentarlas para su posterior comparación, la que se lleva a cabo en esta última parte.

3.2 La Capacidad Contributiva

3.2.1 Aspectos relevantes de la comprensión de los tribunales nacionales

Existen una serie de conceptos relevantes que han sido expresados de manera análoga a la capacidad contributiva, por parte de los tribunales de justicia. Por ello, al comenzar este análisis, debemos aclarar, expresamente, de qué estamos hablando al referirnos a ella —ejercicio que también se hará con los demás conceptos—. Al respecto, entendemos que los tribunales comprenden esta cuestión de la manera expresada por el profesor Masbernat, quien propone que: “la doctrina chilena unánimemente se refiere al término 'capacidad contributiva' en el sentido de capacidad de

pago o capacidad económica”³⁰⁹. En este sentido, el autor considera que habría un mal uso del concepto, puesto que se le atribuyen características y contenidos idénticos a lo que él denomina capacidad económica. Circunstancia que se da, a pesar de que el profesor los considera conceptos significativamente distintos³¹⁰. Para el análisis que se presentará a continuación se entenderán como sinónimos, porque esa es la manera en que son tratados. Cabe destacar a este respecto, que son tres los conceptos que señalan un contenido idéntico, o a lo menos, muy similar: la “capacidad contributiva”, la “capacidad económica” y la “capacidad de pago”.

Si intentamos rastrear una definición del concepto capacidad contributiva, en las sentencias del capítulo anterior, notaremos que en ninguna de ellas se la define, aunque, sí encontraremos el concepto mencionado de manera literal. Apareciendo así, como capacidad contributiva y también como conceptos e ideas análogas. Encontrándolo,

³⁰⁹ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2011. Op. Cit. pp. 562.

³¹⁰ El autor Masbernat señala:

“En nuestro medio, cuando se habla de capacidad contributiva, se la vincula básicamente a los ingresos o beneficios financieros brutos. Claramente se refiere a una categoría que hunde sus raíces en siglos atrás, y que fuera modernamente puesta de relieve por Adam Smith, David Ricardo, John Stuart Mill, etc. Una configuración jurídica de dicho principio se ha desarrollado desde hace décadas bajo la denominación de capacidad económica”.

Asimismo, vincula ambos conceptos a ideas distintas. En palabras del autor: “Esto conduce a citar la distinción que la doctrina comparada ha efectuado entre capacidad económica y capacidad contributiva. Mientras la idea de igualdad material sí permite una vinculación a una idea de capacidad económica; la igualdad formal se vincula de mejor modo a la capacidad contributiva”. Véase MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2011. Op. Cit. pp. 562.

por ejemplo, en dos sentencias del Tribunal Constitucional: sentencias roles números 1452-09 relativa a la gestión pendiente caratulada “Dagoberto Jara con Servicio de Impuestos Internos” y 759-07 relativa a la gestión pendiente caratulada “S.A. Deportes Manquehue con Servicio de Impuestos Internos”. Así, este concepto aparecerá mencionado, por el Tribunal Constitucional, expresamente en la sentencia Rol N° 1452-09. Donde en el considerando número 20° se expresa su íntima relación con los impuestos: “[E]l legislador debe tener en consideración que en la configuración de todo impuesto se encuentra implícito el principio de capacidad contributiva”³¹¹. Es decir, el tribunal entiende que un factor fundamental para comprender la existencia de un impuesto en el ordenamiento jurídico, dice relación con su vinculación con la capacidad contributiva, lo que incluso le incumbe al legislador.

En dicha sentencia, también se encuentran vinculados los conceptos de “capacidad impositiva”, “igualdad tributaria”, “capacidad económica” y “capacidad contributiva”. Lo que es interesante pues, según el tribunal, los beneficios tributarios —como las franquicias— afectarían la aplicación

³¹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 1452-2009 considerando 20°.

práctica de estos conceptos. Afectación que se justificaría por la obtención de determinados fines políticos, económicos y/o sociales, que propenden al bien común. Así, en términos generales, los impuestos se encuentran vinculados a la idea de que: a igual riqueza, igual tributación. Pero esto, se podrá afectar con la creación de franquicias, exenciones y beneficios tributarios, y siendo así, el Estado, de manera legítima, puede alentar o desalentar determinadas actividades económicas con impuestos y con franquicias³¹².

Por otro lado, la sentencia Rol N° 759-07 no define la capacidad contributiva ni la menciona directamente, pero sí hace referencia a un concepto análogo que es la “capacidad de pago”. Según el tribunal, es conforme a este concepto que se debe ponderar la proporcionalidad del

³¹² El considerando 21° de la sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 1452-2009 expresamente señala:

“Que de lo anteriormente señalado se deduce que el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, en lo referente a la concesión (y eventual derogación) de beneficios tributarios, si bien se inserta dentro de las facultades discrecionales del legislador, está sometido, igualmente, a un test de constitucionalidad desde el punto de vista de la razonabilidad del beneficio, atendida su idoneidad en función de las finalidades que se persiguen con su concesión (o derogación). Lo anterior se explica, precisamente, porque la concesión de beneficios tributarios impacta en la capacidad impositiva de los contribuyentes en cuanto manifestación de la igualdad que impera en materia tributaria, según la cual a igual riqueza corresponde igual tributación. Esta igualdad en cuanto a la capacidad económica ha sido complementada, hoy en día, por la capacidad contributiva, que supone que por medio de la aplicación de ciertos tributos (o de los correspondientes beneficios y franquicias), el Estado se encuentra en condiciones de alentar o desalentar ciertas actividades en forma acorde con la obtención de los fines políticos, económicos y sociales que lo animan, los que, naturalmente, deben propender al logro del bien común”.

impuesto, el que será inconstitucional en el caso de convertirse en expropiatorio o confiscatorio.

Según lo que hemos expuesto podríamos resumir la utilización del concepto “capacidad contributiva” de dos maneras: primero, para entender que los beneficios tributarios contrarían el principio de capacidad contributiva y, segundo, para la ponderación de la proporcionalidad del impuesto.

En cuanto al uso del concepto, por parte del Tribunal Constitucional, consideramos que este lo utiliza para dotar de contenido a determinados razonamientos —contenido que está vacío, ya que la relevancia radicará en otros conceptos—. De esta manera, se supone que los beneficios tributarios vulnerarían la capacidad contributiva, lo que no sería problemático mientras esté justificado. Por lo que el único análisis relevante será: la legitimidad e idoneidad de los fines, ya sean políticos, económicos y/o sociales, que posea la normativa que establece el beneficio tributario. Es decir, el problema radica en si es un objetivo propende al bien común o si los medios para conseguirlo son los adecuados. Por lo que las preguntas se vincularían al bien común y a la efectividad de una política, y no al cumplimiento del

principio estudiado. De esta manera la capacidad contributiva carecería de un contenido relevante.

En el segundo caso, respecto a la ponderación de la proporcionalidad, sólo sería contrario al ordenamiento jurídico, en tanto, sea confiscatorio o expropiatorio. Como podemos ver, nuevamente deviene en irrelevante la capacidad contributiva en sí, porque lo que se protege es el derecho de propiedad. En este sentido, lo que no puede ocurrir, es que se produzcan fenómenos que en la práctica sean una confiscación o una expropiación. Por lo que nuevamente, el uso que se hace del concepto no tiene que ver con el principio de capacidad contributiva, es decir, que se le entienda como un pago conforme a las riquezas.

Comprendemos entonces que, cuando el tribunal expresa que se puede alentar o desalentar determinadas actividades a través de uso del Derecho Tributario, en la práctica, abandona la intención de defender el principio de capacidad contributiva. Por lo que los impuestos, dentro de esta lógica sistémica del Derecho Tributario en su conjunto, cumplen solo de manera formal el requisito de capacidad contributiva. Razón por la que se pueden alentar o desalentar determinadas actividades con la obligación del

pago de impuesto o con su exención. Ello, permite al legislador no tomar en consideración el principio de capacidad contributiva incluso en abstracto, mientras se justifique.

Con lo mencionado hasta ahora, se puede observar que en ninguno de los dos casos mencionados la idea de capacidad contributiva tiene efectos prácticos en las sentencias. Pero lo relevante es, por los argumentos ya señalados, que no solo no los tiene, si no que no los podría llegar a tener, lo que se debe a que los límites de la proporcionalidad de un impuesto están dados por el carácter no confiscatorio del hecho imponible. Asimismo, una exención puede legítimamente romper con la capacidad contributiva bajo la argumentación de determinada política fiscal.

Según lo anterior podemos concluir que, en esta manera de entender el Derecho Tributario, el principio de capacidad contributiva no tiene aplicación práctica, porque no nos encontramos con una “ponderación de principios”³¹³ que implique la aplicación de otro principio. Puesto que la limitación del impuesto viene dada por el derecho de propiedad y no por la vulneración del principio de capacidad contributiva, es decir, la limitación

³¹³ Véase más de la ponderación de principios propuesta por Alexy, en el marco de su teoría de la argumentación jurídica en ALEXY, Robert. 2010. La construcción de los derechos fundamentales. Buenos Aires, Ad-Hoc.

del principio de capacidad contributiva no es en pos de otro principio jurídico-tributario, sino de la política económica del Estado. Ello, significa que en la práctica, la aplicación de un impuesto injusto o desproporcionado será impugnable solo porque esta situación vulneraría el derecho de propiedad. A su vez, los impuestos que no sean cobrados conforme a la capacidad contributiva, tampoco serán impugnables por vulnerar este principio, porque pueden estar incentivando o desincentivando una actividad. Si ejemplificamos esto con un caso concreto podríamos encontrarnos con: dos contribuyentes, ambos obtienen la misma cantidad de riqueza y se encuentran en las mismas circunstancias, pero uno tributa menos por haberse acogido a una exención. En este caso se podría impugnar la discriminación arbitraria de la actuación estatal, pero no la vulneración del principio de capacidad contributiva, ya que el Fisco, simplemente, debe señalar que se buscaba un fin político, económico o social con la exención.

Es por lo expuesto, que los tribunales recogen formalmente el principio de capacidad contributiva e incluso lo expresan como directamente asociado con el concepto de impuesto. Pero aún así, por la manera de razonar y las consecuencias de estos terminan negando la

posibilidad de que el concepto sea relevante para el Derecho Tributario, reduciéndolo a su mínima expresión y con inviabilidad de repercutir en la práctica del Derecho.

3.2.2 Comprensión de la capacidad contributiva por el autor

Dino Jarach

Como destacamos en el capítulo primero de la presente memoria, Dino Jarach no define la “capacidad contributiva”. Ello, se debe a que esta definición corresponde a un área ajena a la ciencia del Derecho, siendo propia de la política económica. Imposibilidad que resulta ser estrictamente substantiva y no formal. Pues esto no quiere decir que el autor desconozca la definición sino que resulta innecesaria desde la perspectiva de una teoría general del Derecho Tributario, o, dicho de otra manera, desde la perspectiva jurídica del hecho imponible.

Sin perjuicio de lo anterior, dentro de la teoría general del Derecho Tributario substantivo, la capacidad contributiva cumple un rol preponderante, siendo necesario para el proyecto propuesto por el texto “El Hecho Imponible”, por lo que su comprensión es trascendental para entender qué es el impuesto, y con ello, cualquier otra forma de pensar esta

rama del Derecho. Lo que se debe a la comprensión científica y moderna de entender el fenómeno del impuesto.

Si bien, Dino Jarach carece de una definición substantiva de la capacidad contributiva para efectos de su teoría general del Derecho Tributario substantivo, sí propone su posición formal, que corresponde a la causa del hecho imponible, es decir, es la causa de aquello que le otorga la forma estructural al Derecho Tributario. Es entonces que el hecho imponible tiene que estar dotado, del contenido substantivo de la capacidad contributiva. Capacidad contributiva que dice relación con la riqueza y la propiedad, de una manera que debe ser determinada por el legislador. Así, la capacidad contributiva como principio, estructura el Derecho Tributario de tal manera que este no puede existir sin ella. Noción que se relaciona con la idea ya expuesta, de que es imposible establecer impuestos a quienes posean una “nariz aguileña”, dado que sería un criterio “caprichoso” Que deba ser la capacidad contributiva y no el mero capricho del legislador es la razón por la que podemos reconocer al Derecho Tributario, sea el país que sea.

Asimismo el principio de capacidad contributiva opera, de alguna manera, como un mandato para el legislador tributario, ya que en este sentido, al solo existir impuestos con este principio, la labor legislativa debe considerarlo en la redacción de los hechos imponibles, comprendiendo en sus términos la definición de capacidad contributiva. En resumen, debe responder a la pregunta de cuándo existe y gravarlo con la estructura del hecho imponible.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe destacar que el mismo Dino Jarach expresa que el punto relevante sería que una ley que no atienda la capacidad contributiva no puede ser entendida como un impuesto. Ya que el legislador —al ser soberano en el Estado moderno— puede establecer cobros pecuniarios por la razón que estime conveniente, pero no todos esos cobros serán impuestos. Así, desde la perspectiva del autor argentino, solo lo serán aquellos que se encuentren motivados por la capacidad contributiva.

Dino Jarach también señala que el hecho imponible, al tener relación con la riqueza, debe dar cuenta de la capacidad contributiva en su dimensión económica. Es decir, es la manifestación de riqueza en la realidad, la que permite conectar el hecho en sí acaecido con la

configuración legal propuesta por el legislador en la redacción de un hecho imponible en particular. O dicho de otra manera, la capacidad contributiva debe configurarse materialmente a través del hecho económico, no simplemente de manera formal o por la concreción de meros actos jurídicos, ya que esa es la razón de que sea un hecho imponible y no un “acto jurídico imponible”. Por ello, solo cuando el hecho imponible sea motivado por (es decir, sea su causa) la capacidad contributiva de un individuo, nos encontraremos frente a un impuesto.

Asimismo, la capacidad contributiva será un principio para la jurisdicción, dado que si el hecho imponible se aplica, se debe considerar la capacidad contributiva demostrada, correspondiendo este a un principio rector en materia tributaria y relevante para la interpretación jurídica de la norma, lo que no quiere decir que se permita la interpretación analógica o se vulnere el principio de legalidad. Idea que será vista en extenso más adelante.

La noción hasta ahora expuesta sobre la capacidad contributiva se relaciona íntimamente con la autonomía del Derecho Tributario que analizaremos en apartados posteriores de este capítulo. Asimismo, este

concepto es paradigmático en la normativa del Derecho Tributario, porque la capacidad contributiva es exclusiva de esta rama del derecho, a diferencia de otras características.

3.2.3 Aspectos comunes de ambas comprensiones

Tanto los tribunales nacionales como el autor Dino Jarach comprenden y explicitan la íntima vinculación del Derecho Tributario y la capacidad contributiva. Esto resulta esencial para la calificación de una determinada norma como parte de esta rama del Derecho, pero también determina cuando estamos frente a un impuesto, por lo que debe encontrarse, de alguna manera, en todas las normas impositivas.

Así, el autor y los tribunales, consideran a la capacidad contributiva un criterio relevante -como principio- para la aplicación práctica del Derecho Tributario. Un impuesto debe dar cuenta de la capacidad contributiva del sujeto y esto tiene que, a lo menos en abstracto, ser considerado por la jurisdicción. Con esto queremos decir que es un principio dentro del mismo. Y, aunque, la manera en que los tribunales lo interpretan impide que tenga repercusión práctica, eso no quiere decir que lo desconozcan (a lo menos formalmente).

Que sea un principio implica que es parte de lo que aplica el tribunal cuando juzga. Situación que no es exclusiva del Derecho Tributario, ya que en cada rama del Derecho se da la aplicación de principios. La cual es especialmente importante cuando no hay una norma explícita para la resolución del caso concreto, es decir, para los casos en que el legislador no reguló específicamente una determinada situación. Estos son, en general, los casos difíciles y donde la aplicación del ordenamiento jurídico se puede convertir en una cuestión particularmente controversial.

3.2.4 Aspectos divergentes de las comprensiones

Como ya señalamos, consideramos que la manera de explicitar la aplicación práctica del principio, por parte de los tribunales nacionales, deja reducido el principio de capacidad contributiva a su mínima expresión, pues le brindaría un rol retórico con escasa posibilidad real de incidir en la aplicación del Derecho. Esto es particularmente contrario a la postura defendida por el autor Dino Jarach quien sitúa a la capacidad contributiva, y a su aplicación, en una posición particularmente trascendente. Puesto que para el autor, este principio constituye la piedra angular que sostiene y

caracteriza al Derecho Tributario y es por esta razón que ambas comprensiones son contrapuestas con respecto a este tema.

Asimismo, queremos destacar que es particularmente interesante que ni la capacidad contributiva ni el principio de capacidad contributiva sean siquiera señalados por los Tribunales de justicia en los casos “Coca Cola-Embonor” y “Bahía Inglesa”. Es decir, en casos de elusión, en donde la aplicación del derecho era controversial, no se consideró que este principio tuviese cabida en el análisis. Hecho que es particularmente interesante en Bahía Inglesa, dado que la sentencia válida que en circunstancias económicas exactamente iguales, se pueda tributar distinto. Idea que será abordada directamente en el apartado sobre la elusión.

La problemática planteada relativa a la no aplicación del principio de capacidad contributiva por las sentencias nacionales, nos lleva a tener que analizar las normas que aplican los tribunales, con lo que podremos interpretar de manera más adecuada la postura de los mismos y así, enfrentar sus argumentos desde su mejor lectura y perspectiva.

Cabe destacar que resulta difícil señalar si el principio de capacidad contributiva — entendido como un aporte al Estado que debe ser mayor

conforme a la riqueza del contribuyente— se respeta en Chile. Por ejemplo, podemos señalar que nuestro país es extraordinariamente desigual, al respecto profesores de la Universidad de Chile expresan que los ricos poseen la mayor concentración de riqueza³¹⁴. Cuestión que no es el resultado de un único factor, ni tampoco se puede afirmar que esto sea causado por el sistema tributario. Pero, estudios del actual director del Servicio de Impuestos Internos, publicados el 2009, señalan que la “incidencia distributiva del sistema tributario muestran que la estructura tributaria es levemente regresiva”³¹⁵. Esto nos da pie para expresar que el Derecho Tributario no ha jugado un rol particularmente relevante en la lucha contra la desigualdad, pues, que el sistema tributario nacional haya sido levemente regresivo quiere decir que la aplicación de los impuestos aumentaba la desigualdad económica de los contribuyentes. Es por ello que

³¹⁴ Al respecto profesores de la Universidad de Chile expresamente han señalado: “Las estimaciones obtenidas para Chile muestran que el país es por lejos el más concentrado entre todos los países para los cuales existen datos basados en declaraciones tributarias oficiales y estimaciones de las ganancias de capital de las que se apropian los estratos más ricos.” En LÓPEZ, Ramón; FIGUEROA, Eugenio; GUTIÉRREZ, Pablo. 2013. La ‘parte del león’: Nuevas estimaciones de la participación de los súper ricos en el ingreso de Chile [en línea] Serie de Documentos de Trabajo de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile <<http://www.econ.uchile.cl/uploads/publicacion/306018fad3ac79952bf1395a555a90a86633790.pdf>> [consulta: 02 enero 2015] pp. 29.

³¹⁵ Al respecto el profesor Michael Jorrat expresa: “Los estudios recientes de incidencia distributiva del sistema tributario muestran que la estructura tributaria es levemente regresiva, predominando un IVA regresivo que es parcialmente compensado con un impuesto a la renta progresivo”. En JORRAT De Luis, Michael. 2009. La Tributación Directa en Chile: Equidad y Desafíos. Santiago, CEPAL Publicación de las Naciones Unidas. pp. 57.

los ciudadanos más pobres se veían más afectados con el pago de impuestos que los ciudadanos más ricos. Si bien, en esta memoria no tenemos como objetivo ahondar en el problema político-económico de la desigualdad ni sus causas, nos parece necesario hacer notar como los datos estadísticos permiten ver que, en la práctica, el principio de capacidad contributiva no repercute en la forma en que se recauda. Asimismo, destacar que todo lo afirmado dice relación con la recaudación de impuestos, es decir, con el rol exclusivamente del Derecho Tributario. En cambio, tema distinto es el gasto estatal, cuestión que no vincularemos con la recaudación y que tiene que ver con la manera de estructurar el análisis en esta memoria, puesto que, las normas de gasto —como la ley de presupuesto nacional— no son parte del Derecho Tributario.

No podemos afirmar que el hecho de que no se cumpla el principio de capacidad contributiva en la práctica sea responsabilidad de los tribunales de justicia. Afirmación que sería problemática e infundada puesto que carecemos de datos como para poder sostener algo así. Además, debemos destacar que no todos los impuestos y hechos imposables son calificados como tales por los tribunales de justicia, a veces la administración determina un impuesto, o incluso, puede llegar a hacerlo el

propio contribuyente (ejemplo típico es la declaración de renta). Ya que pagamos impuestos en innumerables ocasiones en nuestras vidas, es que sería conflictivo que siempre fuesen calificados como tales por los tribunales, más aun, sería inviable fácticamente. A este respecto Piénsese en el pago de Impuesto al Valor Agregado, presente en casi todas las compras que hacemos. Tampoco creemos viable argumentar, desde la perspectiva jurídica, que la responsabilidad es del legislador. Este es soberano y la labor encomendada al estudio del Derecho Tributario cumple el rol de explicitar cuándo, cómo y qué es aquello que hacemos cuando pagamos impuestos, no versa sobre la política nacional. Pero consideremos sí, que es criticable cuando el legislador erra, por ejemplo, contrariando un mandato constitucional. Un ejemplo práctico es el Rol N° 759-07 del Tribunal Constitucional (sentencia ya estudiada), donde se consideró que la aplicación de una determinada expresión de la ley tenía resultados contrarios al principio de legalidad tributaria consagrada en la Constitución³¹⁶. Crítica que creemos necesario mencionar, pero en la que no se ahondará por exceder el problema propuesto para la memoria.

³¹⁶ Cabe destacar que por las características de la acción de inaplicabilidad no se declaró la inconstitucionalidad del precepto, sino para su aplicación en el caso concreto. Sin embargo, el Tribunal Constitucional sí ha declarado la inconstitucionalidad de otros preceptos legales como lo fue el caso del

Sin perjuicio de lo anterior, existen cuestiones de particular relevancia para la comprensión de la legislación nacional: una de ellas, dice relación con el cobro de Impuesto al Valor Agregado a los bienes de primera necesidad —bienes determinados que son consumidos por sectores muy amplios de la población con el propósito de atender aspectos vitales de sus necesidades básicas, por lo que satisfacen el derecho a la subsistencia, es decir, para contar con las condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación de la persona humana y el libre desarrollo de su personalidad³¹⁷— que grava con una tasa pareja de un 19% a la gran mayoría de los contratos de compra venta a consumidores finales en nuestro país³¹⁸.

El hecho de carecer de tasas variables, según los bienes en el impuesto a las ventas, es una cuestión poco común. Por ejemplo, dentro de la OECD solo tres de treinta y tres países tienen una tasa única a todos, o casi todos, sus productos —uno de los cuales corresponde a Chile³¹⁹—

artículo 116 del Código Tributario. Al respecto véase la sentencia Rol N° 681-2006 del Tribunal Constitucional.

³¹⁷ Así lo caracteriza la corte constitucional Colombiana Sentencia C-094 de 1993 (MP. José Gregorio Hernández Galindo. Unánime). Reiterada en la sentencia C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV. Jaime Araújo Rentería)

³¹⁸ A este respecto véase el Decreto Ley N° 825 ya mencionado en esta memoria.

³¹⁹ “This is particularly the case in Europe where countries’ VAT rate structures are guided by the EU VAT Directive which generally allows for up to two reduced VAT rates in addition to the standard VAT rate. In

siendo los bienes, más comúnmente reducidos en su tasa de impuesto: la comida, seguido por los periódicos y los libros³²⁰. Esta misma organización expresa que, en general, el motivo de la reducción de la tasa es para proveer ayuda a los hogares más pobres³²¹.

En comparación con países latinoamericanos podemos mencionar tasas preferentes o exenciones en productos alimenticios en países como: Paraguay³²², Uruguay³²³, Ecuador³²⁴, Costa Rica³²⁵, Honduras³²⁶

contrast other VAT systems – such as in Chile, Japan and New Zealand – apply a single rate to the most, if not all, goods and services.” en OECD/Korea Institute of Public Finance. 2014. The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries. OECD Tax Policy Studies, N° 22, OECD Publishing. pp. 19.

³²⁰ “The vast majority of countries [...] apply a reduced rate to either basic food products or, more often, to a very broad range of unprepared food products.” En OECD/Korea Institute of Public Finance. 2014. Op. Cit. pp. 19.

³²¹ “The general rationale for providing such a reduced rate is to provide support to poorer households.” En OECD/Korea Institute of Public Finance. 2014. Op. Cit. pp. 20.

³²² En Paraguay, hay tasas preferentes para determinados productos alimenticios que se encuentran en la “canasta familiar” como: “arroz, fideos, yerba mate, aceites comestibles, leche, huevos, carnes no cocinadas”, entre otras. En CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. 2014. Impuesto al valor agregado en países de América Latina [en línea] Series comparativas N° 1 junio 2014 <http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=9877> [consulta: 01 febrero 2015] pp. 166.

³²³ En Uruguay, poseen exenciones determinados productos alimenticios que se encuentran en la “canasta de consumo”. En esta encontramos: “pan blanco común y galleta de campaña, pescado, carne y menudencias, frescos, congelados o enfriados; aceites comestibles y crudos para su elaboración; arroz; harina de cereales y subproductos de su molienda; pastas y fideos; sal para uso doméstico; azúcar; yerba; café; té”, entre otros. En CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. 2014. Op. Cit. pp. 221.

³²⁴ En Ecuador poseen tasas preferentes o exenciones determinados productos alimenticios, entre estos encontramos: “pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano” En CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. 2014. Op. Cit. pp. 58.

³²⁵ En Costa Rica, se encuentran exentas de este impuesto los bienes que se encuentran en la “canasta básica tributaria” En CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. 2014. Op. Cit. pp. 49.

³²⁶ En Honduras, poseen tasas preferentes o exenciones determinados productos alimenticios que se encuentran en la “canasta básica” Esta lista se encuentra en el Anexo I del Decreto Ley N° 24 de aquel país. En CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. 2014. Op. Cit.

Nicaragua³²⁷, Venezuela³²⁸, Colombia³²⁹, Argentina³³⁰, Perú³³¹, por señalar algunos. Esta situación también estuvo presente en nuestra legislación puesto que en nuestro país, ya en 1933, la Ley N° 5.277 estableció una exención a la “venta de artículos de primera necesidad [...]”. El listado de bienes considerados en esta categoría solo aumentó, conforme a: la Ley N° 5.786 de 1936³³², la Ley N° 11.575 de 1954³³³, la Ley N° 12.120 de 1956³³⁴ y la Ley N° 17.363 de 1970³³⁵. Pero en la dictadura militar se estructura un

pp. 109.

³²⁷ En Nicaragua, poseen tasas preferentes o exenciones determinados productos alimenticios, como por ejemplo: “Los huevos de gallina; la tortilla de maíz; sal comestible; harina de trigo, maíz y soya; pan simple y pan dulce tradicionales” entre otros. En CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. 2014. Op. Cit. pp. 135.

³²⁸ En Venezuela, poseen tasas preferentes o exenciones determinados productos alimenticios, como por ejemplo: “Pan, arroz, huevos, productos del reino vegetal en su estado natural, considerados alimentos para el consumo humano, las semillas certificadas en general” entre otros. En CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. 2014. Op. Cit. pp. 235.

³²⁹ En Colombia, poseen tasas preferentes o exenciones determinados productos alimenticios, como por ejemplo: “Carnes, leche, huevos, pescados” entre otros. En CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. 2014. Op. Cit. pp. 37.

³³⁰ En Argentina, poseen tasas preferentes o exenciones determinados productos alimenticios, como por ejemplo: “granos –cereales y oleaginosas, excluido arroz- y legumbres secas, pan”, entre otros. En CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. 2014. Op. Cit. pp. 8.

³³¹ En Perú, poseen tasas preferentes o exenciones determinados productos alimenticios, como por ejemplo: “leche cruda entera, cebollas, papas, tomates, lechugas, coles”, entre otros. En CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. 2014. Op. Cit. pp. 184.

³³² Esta norma en su artículo 10 letra e incluyó en esta nómina de bienes de primera necesidad exentos a los “libros, diarios, revistas y papel de imprenta destinado exclusivamente a la impresión de diarios o revistas”.

³³³ Esta norma amplió la nómina de artículos de primera necesidad con productos tales como: fideos, sémola, fécula de maíz (maicena), porotos, lentejas, garbanzos, arvejas, pan, leche (sea en estado natural, desecada, condensada, pasteurizada, evaporada o en polvo), frutas y verduras frescas, medicinas y algodón para usos medicinales, drogas, especialidades farmacéuticas y antibióticos, entre otros.

³³⁴ Esta norma amplió la nómina de productos de consumo básico a: el agua potable, arroz, cebollas, cuadernos y textos escolares, escobas, medicamentos, textos y cuadernos escolares, diarios y revistas destinados a la lectura, jabón y escobillas para lavar ropa, leña y carbón vegetal, mariscos, entre otros.

³³⁵ Esta norma estableció exención de este impuesto a las compraventas de frutas deshidratadas y para todas las ventas u otras convenciones que sirvan para transferir el dominio que verse sobre aguas termales y sus productos o subproductos.

Impuesto al Valor Agregado parejo para prácticamente todos los bienes, estableciéndose así en el Decreto Ley N°825 de 1974 que nos rige hasta hoy en día³³⁶.

Las consideraciones expuestas, respecto del pago del Impuesto al Valor Agregado en Chile, dicen relación con una pregunta: el hecho de que una persona compre bienes de primera necesidad, como por ejemplo leche o pan ¿Demuestra capacidad contributiva? La respuesta a esta pregunta debe ser formulada tomando en consideración que estos bienes tienen exactamente la misma tasa que la venta de otros. En el caso que la respuesta sea positiva el autor Dino Jarach entendería que debe ser entendido como un impuesto, en el caso contrario, su consideración como impuesto desde la perspectiva del texto “El Hecho Imponible” sería problemática. Como ya señalamos, el legislador es soberano, por lo que habría que decir que son legales pero no podrían ser considerados como impuestos si es que no hay demostración de capacidad contributiva.

Otro impuesto paradigmático es el de la Ley de Impuesto a la

³³⁶ Respecto de la historia del impuesto al Valor Agregado en Chile y el proceso descrito, véase ESCALONA Caba, Esteban. 2014. Op. Cit.

Renta³³⁷. En Chile poseemos, desde 1974, un sistema tributario respecto a la renta que se denomina “de integración completa de impuestos”³³⁸. Al respecto, el profesor Jorrat propone que nuestro sistema de tributación, consagrado en la Ley de impuesto a la Renta, posee tres principios fundamentales³³⁹, uno de los cuales corresponde a que “los sujetos de la tributación deben ser, en último término, las personas naturales; los impuestos que pagan las personas jurídicas son sólo a cuenta de los impuestos personales”³⁴⁰. Lo que quiere decir que los impuestos corporativos (el impuesto que paga la empresa, denominado en Chile impuesto de primera categoría) es un crédito, es decir, una especie de anticipo del pago de los impuestos terminales que pagan las personas naturales domiciliadas en el país (Impuesto Global Complementario) o

³³⁷ Este es el Decreto Ley N° 824 que establece el impuesto a la Renta en Chile

³³⁸ Véase más en YÁÑEZ Henríquez, José. 2010. Impuesto Global Complementario: Equidad. [en línea] Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile N° 08/2010 <http://www.cetuchile.cl/images/docs/07_impuesto_global_complementario_equidad_jose_yanez_henriquez.pdf> [consulta: 02 febrero 2015] pp. 5 y ss.

³³⁹ El profesor Jorrat expresa:

“Hay tres principios fundamentales sobre los cuales se construye el Impuesto a la Renta chileno y que es necesario tener presentes para entender la su estructura actual. El primero de ellos, es que los sujetos de la tributación deben ser, en último término, las personas naturales; los impuestos que pagan las personas jurídicas son sólo a cuenta de los impuestos personales, puesto que se permite rebajarlos de éstos, evitando de esta manera la doble tributación típica del sistema clásico de tributación. El segundo principio, es que la base imponible debe estar compuesta por el conjunto de rentas percibidas por la persona durante el período tributario, lo que se denomina el principio de la renta global. El tercero, es que el impuesto debe ser utilizado como una herramienta de redistribución de ingresos, lo cual se concreta por medio de una escala progresiva de tasas.” En JORRAT De Luis, Michael. 2009. Op. Cit. pp. 31.

³⁴⁰ JORRAT De Luis, Michael. 2009. Op. Cit. pp. 31.

personas naturales y jurídicas sin domicilio en Chile (Impuesto Adicional). Conforme al principio señalado, es relevante que solo se le deba cobrar impuesto a las personas naturales dueñas de las empresas, pero no a las empresas, dado que son personas jurídicas.

Se expresó que en Chile se reguló el pago de impuestos a la renta en el criterio de que las empresas no deberían pagar este impuesto, por ello, el impuesto de estas es, en su totalidad, crédito y posee una tasa pareja. Al ser la misma tasa no toma en consideración la capacidad contributiva. Siendo estas dos características de nuestro actual impuesto de primera categoría.

Así, el principio de capacidad contributiva es exclusivo para las personas naturales que pagan conforme tasas crecientes. Ideas a las que Dino Jarach se había mostrado contrario ya en 1943. Señalando:

“Se ha afirmado, en efecto, que este principio tiene un significado solamente para las personas físicas y no para las personas jurídicas. Esta afirmación, sin embargo, nos lleva a un concepto de capacidad contributiva propio de ciertas doctrinas financieras, según las cuales solamente las personas físicas pueden ser tomadas en cuenta como sujetos de la imposición según el principio de la

capacidad contributiva, porque las personas jurídicas no son sino ficciones, que no poseen, pues, una capacidad contributiva propia.

Desde el punto de vista jurídico, por lo menos, no es posible compartir esta opinión. Es precisamente una tendencia del derecho moderno, y el derecho tributario se une a la tendencia general, la de reconocer cada vez más la personalidad de las entidades colectivas, en particular la de las sociedades comerciales. En el derecho tributario esta tendencia es evidente; es claro, entonces, que se debe admitir una capacidad contributiva propia de estas entidades. La limitación del concepto de capacidad contributiva a las personas físicas está en contradicción con la tendencia asociacionista moderna y con las tendencias del derecho a reconocer personería a estas formas colectivas.”³⁴¹

Como podemos ver, existe un contraste abierto entre ambas posiciones: la presentada por los autores nacionales Jorrat y Yáñez que explican el cómo es que el derecho chileno parte de la premisa de que el impuesto a la renta solo es aplicable a personas naturales, y la del autor

³⁴¹ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 114-115.

Dino Jarach quien, respondiendo a autores de su época que defendían tal posición, considera que es una postura que va en contra de las tendencias modernas del Derecho y su aplicación en el Derecho Tributario. Cabe destacar que los párrafos recién citados son expresados en relación al problema de la causa jurídica del impuesto —que como ya hemos señalado en reiteradas ocasiones, para efectos del profesor Dino Jarach— corresponde a la capacidad contributiva. De esta manera, el autor entiende que las empresas, en tanto personas jurídica, deben pagar impuesto porque la poseen.

Más arriba mencionamos que en nuestro país existe un Impuesto al Valor Agregado para los bienes, incluidos los de primera necesidad, como también que el Impuesto a la Renta en Chile tiene como base la idea de que debe gravar a las personas naturales y no a las personas jurídicas. Ambas, son formas de aplicar el Derecho Tributario que pueden ser entendidas como contrarias con la comprensión de Dino Jarach, debido a que en dichos casos, el legislador no considera la capacidad contributiva. En el primero, gravando hechos que no la demuestran y que merecerían un trato preferente, y en el segundo, obviando la obligación de contribuir conforme a su capacidad contributiva a las personas jurídicas. Consideraciones que,

evidentemente, se vinculan con un determinado tipo de política tributaria, la que fue estructurada por el gobierno al promulgar los Decretos Ley números 824 y 825, en el año 1974. En los cuales se regulan tanto el Impuesto al Valor Agregado como el Impuesto a la Renta. Si bien, no es la intención de esta memoria calificar como buenas o malas estas reformas, es necesario dar cuenta que la manera en que se comprendió, a partir de ese año, el Derecho Tributario —desde la perspectiva jurídica—, tiende a distanciarlo de la estructura propuesta por el autor argentino.

Por otra parte, lo anterior, se vincula con aquello que los tribunales aplican, ya que si el Derecho no consagra la capacidad contributiva, no es el rol de los tribunales aplicarla. Así, lo que es relevante en este apartado es mostrar que hay buenas razones para entender que la atrofiada aplicación del principio de capacidad contributiva podría tener su justificación en el legislador. Si bien un análisis profundo de las motivaciones del legislador sobrepasa el objetivo de esta memoria, nos interesa mencionar y mostrar ejemplos prácticos de la normativa nacional. Ya que, tal vez, la comprensión de los tribunales podría derivar de la mera aplicación del Derecho Nacional, pero no se puede olvidar que en Chile existen tasas progresivas conforme a la capacidad contributiva, como en el impuesto

global complementario³⁴², impuesto de segunda categoría³⁴³, impuesto a las herencias³⁴⁴, por mencionar algunos. Por lo que señalar que no existe ninguna normativa tributaria inspirada en la capacidad contributiva constituiría un error.

Con lo expresado esperamos haber demostrado las importantes diferencias que existen entre ambas comprensiones de la capacidad contributiva. Las cuales hicimos explícitas, intentando no tomar partido por alguna de ellas.

Finalmente expresar que el sistema de integración completa de impuestos y en general la Ley de impuesto a la Renta en el Decreto Ley N° 824 ha sido severamente modificada por la última reforma tributaria promulgada en la Ley N°20.780. Esta la modificó, estableciendo dos sistemas nuevos, uno de renta atribuida y el otro un sistema semi-integrado³⁴⁵. Modificación que no es analizada, porque gran parte de su contenido entra en vigencia el 2016, por lo que los tribunales no la pudieron tener en consideración cuando fallaron las sentencias estudiadas.

³⁴² La progresión se encuentra en el Decreto Ley N° 824 artículo 52.

³⁴³ La progresión se encuentra en el Decreto Ley N° 824 artículo 43.

³⁴⁴ La progresión se encuentra en la Ley 16.271 artículo 2.

³⁴⁵ La Ley 20.780 dispone una importante modificación del sistema tributario nacional, particularmente en lo relativo al impuesto a la Renta. Véase en especial el artículo 1 de esta ley.

3.3 El principio de legalidad

3.3.1 Aspectos relevantes de la comprensión de los tribunales nacionales

Los tribunales nacionales recogen el principio de legalidad en materia tributaria, lo que es explícito en los análisis realizados del Tribunal Constitucional. Esto se debe a que la Constitución expresa la idea de que es la ley la que puede imponer tributos, lo que se ve por ejemplo, en los artículos 60 y 62 N°1 de la Carta Fundamental.

En los casos estudiados, nos encontramos con la expresa remisión al principio de legalidad en el Rol N° 759-07, relativa a la gestión pendiente caratulada “S.A. Deportes Manquehue con Servicio de Impuestos Internos”. Caso en que la sentencia fue parcialmente estimatoria, ya que se declaró inaplicable una determinada expresión de la ley. Al respecto el tribunal dijo que se acogió la acción, precisamente, por la “reserva legal en materia de exención tributaria”. Es decir, es este principio el que será determinante en la resolución, teniendo plena aplicación práctica e incluso repercutiendo en lo dispositivo del fallo. Con respecto de su contenido, el tribunal expresa que “los elementos esenciales de la obligación tributaria deben encontrarse

suficientemente señalados y precisados en la ley”³⁴⁶. Además, de él se deriva la prohibición de analogía en materia tributaria.

También, en la sentencia Rol 2614-13 del Tribunal Constitucional, relativa a la gestión pendiente, caratulada 'Agrícola Gran Chile con Servicio de Impuestos Internos' es relevante el principio de legalidad. En este caso, la sentencia desestimó la inaplicabilidad, sin embargo, expresó constantemente la existencia y la aplicabilidad del principio de legalidad en materia tributaria. Cuestión que no tendría aplicación por las particularidades del caso concreto. Así el Tribunal establece que la acción por parte de contribuyente viene derivada de una comprensión extrema o ilimitada del principio de legalidad, por lo que se caracteriza la interpretación del contribuyente, como inadecuada. Asimismo, el tribunal expresa que el principio sí tendría una irrestricta aplicación en el derecho penal³⁴⁷. A *contrario sensu*, considera que el principio de legalidad en materia tributaria posee menor intensidad que en materia penal, es decir, distingue entre el principio de legalidad aplicable en materia penal y el

³⁴⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 759-2007 considerando 19°.

³⁴⁷ Ambas ideas se encuentran en el considerando 4° de la sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 2614-2013 en la gestión pendiente caratulada “Agrícola Gran Chile con SII”

aplicable en materia tributaria. Lo que vinculamos, más adelante, con la autonomía del Derecho Tributario respecto de otras ramas del Derecho.

A partir de lo anterior, consideramos que en los casos “Bahía Inglesa” y “Coca Cola- Embonor”, se puede entrever la relevancia del principio de legalidad. En ninguno de los dos es explícita, mientras que en los considerandos tampoco se menciona. Sin embargo, entendemos que existe la posibilidad de derivar su noción, dado que esta prevalece tanto en la argumentación como en la resolución de cada uno de los casos.

Así en el Caso “Bahía Inglesa”, es el contribuyente el que considera que se vulneraría el principio de legalidad lo que sucedería conforme a su argumentación, puesto que, por la vía de la interpretación de un funcionario se unen, arbitrariamente, actividades realizadas por distintos contribuyentes para así pretender que se trataría de una única prestación. A pesar de que el principio de legalidad no se mencione expresamente por el tribunal, la visión particularmente formalista de la Corte Suprema se condice con esta idea. Es decir, el tribunal falla no viendo el fondo de la cuestión, porque considera que se deben analizar cada uno de los actos jurídicos en particular. Esto, para que la aplicación del hecho imponible sea en estricto

cumplimiento de la ley, lo que se deriva, en buena medida, del principio de legalidad. Así, en el considerando 18° —el cual hemos señalado reiteradamente como el más relevante— el tribunal señala que se debe respetar la organización de las empresas “especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente”,³⁴⁸. Es esta idea de la “ley” y su estricto cumplimiento, el que se condice con el principio de legalidad.

Mientras, en el caso de “Coca Cola – Embonor” es más complejo encontrar el principio de legalidad. En estas sentencias, los tres tribunales, el Tribunal Tributario y Aduanero, la Corte de Apelaciones y la Corte Suprema son particularmente rigurosos en argumentar conforme a la ley. La constante defensa de la irrestricta legalidad en la actuación tanto de la administración —el Servicio de Impuestos Internos— como de los tribunales, se debe a la consideración de la legalidad. Es cierto que, como señalamos en el capítulo anterior, la postura del contribuyente finalmente es desechada por las sentencias de los tribunales, pero en la misma manera de argumentar el por qué se considera más adecuada la interpretación del Servicio, se da cuenta de la necesidad de un estricto apego a la ley. La Corte

³⁴⁸ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, considerando 18°.

Suprema en su considerando 11° señala que: “[el Servicio de Impuestos Internos] le ha negado derecho a una devolución de impuestos por estimarla improcedente de acuerdo con la norma legal aplicable en la especie, el tantas veces citado artículo 31 N° 1 de la Ley de la Renta”. Indicando lo reiterado de la consideración, pero por sobre todo, circunscribiendo la actuación de la Administración al mero cumplimiento de la ley. Es por esta razón que no nos encontramos pues, ante fraude a la ley, simulación, un acto elusivo considerado ilegal o cualquier otra circunstancia especial que necesitase una gran interpretación de la norma. Conforme a la Corte es, simplemente, un caso de aplicación de la ley.

Al respecto, creemos que las consideraciones expresadas por los tribunales, en ambos casos, no son contradictorias entre sí. Existiendo, en su comprensión, el principio de legalidad en materia tributaria, que tiene una aplicación sumamente relevante, dado que, incluso en problemáticas que no son mera aplicación de este principio, uno puede ver su presencia. Sin embargo, con respecto a este, existe una tensión respecto al nivel de formalismo, puesto que, no sería de una aplicación tan estricta y formal como en el Derecho Penal, lo que no permite estimar con exactitud cuán estricta debe ser su aplicación. Así, en la segunda parte de la argumentación

del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica en el caso “Coca Cola – Embonor”, se muestra constantemente la tensión de argumentar en contra de la aplicación extremadamente formalista de la norma. Cuestión que probablemente se relaciona con romper el criterio impuesto en el caso de “Bahía Inglesa”. Pero que finalmente basa su sentencia en la aplicación de la ley y no en la ilicitud de la práctica elusiva.

Sin perjuicio de lo anterior, es clara la existencia y necesidad de aplicación del principio de legalidad. Además, consideramos que con la argumentación expuesta por las cortes superiores de justicia en el caso “Coca Cola – Embonor” se reconfigura la relevancia de la aplicación directa de la norma. Con esto, podemos ver una manera relativamente uniforme de entender y aplicar el principio de legalidad, por parte de los tribunales chilenos.

3.3.2 Comprensión del principio de legalidad por el autor Dino Jarach

Para Dino Jarach el principio de legalidad es una de las bases en las cuales estructura su teoría general del Derecho Tributario substantivo. Principio que caracteriza y regula la manera en que se genera el Derecho

Tributario en los Estados modernos. Esto quiere decir que las normas tributarias deben ser estructuradas a través de normas legales, por lo que el hecho imponible debe ser establecido por normativa de rango legal. Ello implica una limitación a la administración y un mandato para el legislador, a la vez, que es un principio que permite interpretar la aplicación del Derecho por parte de los tribunales de justicia.

Otro punto relevante es la voluntad. Al respecto, el autor estima que el principio de legalidad da cuenta de la voluntad relevante a la hora de comprender la aplicación de un impuesto. Así, pueden existir dos voluntades relevantes: la del legislador y la del contribuyente. Pero en materia tributaria, el principio de legalidad corresponde a atender, exclusivamente, la voluntad del legislador a la hora de considerar acaecido un hecho imponible, es decir, no importa qué sea aquello que los privados querían o señalaron que hacían, lo relevante es lo que el hecho es, en consideración de la motivación del legislador para gravar esa situación.

Como podemos ver, dicho principio (el principio de legalidad) se vincula con el principio de capacidad contributiva. La capacidad contributiva, corresponde al contenido substantivo de un impuesto y se

relaciona con el principio de legalidad dado que se establece que el ordenamiento jurídico de cuenta de la capacidad contributiva a través, exclusivamente, de una ley que consagre un hecho imponible. De esta manera, la capacidad contributiva, entendida como la causa del impuesto, debe interpretarse teniendo en consideración la intención del legislador.

Idea que también se vincula con el hecho imponible, lo que se debe a que la obligación tributaria se configura a través de la concreción del hecho descrito en el impuesto, generándose este no por la voluntad del contribuyente ni de las partes en un determinado negocio. Sino que el impuesto se origina, exclusivamente, por la voluntad del legislador descrita en la ley, ello conforme al principio de legalidad.

Lo expresado genera una serie de conexiones con otras ideas descritas por el autor argentino y va dando forma a la teoría general del Derecho Tributario. Lo relevante en este apartado es que el principio de legalidad no solo significa que el hecho imponible debe estar descrito en una norma de carácter legal, sino que, además, dota de contenido substantivo a la voluntad relevante a la hora de considerar si acaeció o no

un hecho imponible. Es decir, aquello que describe el Derecho Tributario se encuentra vinculado al cumplimiento de su voluntad descrita en la ley.

El principio de legalidad significa, entonces, varias cosas desde la perspectiva de la voluntad; una de ellas dice respecto de la voluntad privada que no puede generar impuestos, solo puede hacerlo el legislador, y tampoco puede decidir u optar entre caer o no en el hecho imponible, porque la voluntad relevante no es la privada. Así, en el análisis de un hecho acaecido, para poder señalar si se cumplió con el hecho descrito en la ley, se deberá atender, a lo menos, dos cosas: a los hechos que ocurrieron y a la voluntad del legislador descrita en la ley. En cambio, la voluntad que debe ser apartada del análisis y no tenerse en consideración — tanto para la descripción del hecho como para la interpretación de la norma— es la del contribuyente. Cabe destacar que esto es, exclusivamente, para efectos de la aplicación del Derecho Tributario y no tiene que ver, por ejemplo, con las consideraciones jurídicas relevantes desde la perspectiva civil o penal. Esto último, va íntimamente ligado con la autonomía de esta rama del Derecho.

3.3.3 Aspectos comunes de ambas comprensiones

Resulta claro que tanto en la comprensión de los tribunales de justicia nacionales, como en la presente en “El Hecho Imponible” de Dino Jarach, el principio de legalidad se encuentra estructuralmente vinculado al Derecho Tributario. Entendiéndose en ambos como un principio dentro de esta rama, con todas las implicancias que esto tiene, (cuestión ya descrita en esta memoria). Así, ambas comprensiones describen al impuesto como una cuestión que le incumbe al legislador, lo que implica una limitación a la administración pues, los impuestos no pueden establecerse por un reglamento meramente administrativo, como tampoco por un privado. Por el contrario, la disposición que establezca un impuesto debe recogerse en una norma que, a lo menos, tenga rango legal. Según esto, el impuesto, entonces, se estructura a través del hecho imponible, siendo constituido por una serie de elementos esenciales que el legislador se encuentra en la obligación de establecer en la ley.

Asimismo, ambas comprensiones entienden que este principio se deriva de la caracterización moderna del Estado de Derecho. Idea a la que el autor argentino hace alusión constantemente en su estructura teórica del

Derecho Tributario, lo que significa que existen una serie de características que se deben a la manera en que se justifica y se legitima el Derecho actualmente. No cabe aquí la pregunta sobre la justicia de esta cuestión, dado que sería un tema ajeno al estudio jurídico, nuestra labor se cumple en la descripción de ésta.

En la misma línea, respecto al desarrollo del Estado moderno y su nueva manera de comprender una serie de derechos e instituciones — proceso extenso que fue nutriendo de contenido a los Estado actuales y que se fue plasmado en varias regulaciones, de las cuales los Estados modernos, hoy, son sus herederos— se puede citar la sentencia estudiada, Rol N° 759-07 relativa a la gestión pendiente caratulada 'S.A. Deportes Manquehue con Servicio de Impuestos Internos'. En ella, el Tribunal Constitucional elabora un desarrollo histórico de esta cuestión, señalando como antecedentes remotos la Carta Magna de 1215 de 'Juan sin tierra', el *Petition of Right* de 1628 y *The Bill of Rights* de 1689³⁴⁹. También en Chile habría una larga

³⁴⁹ El considerando 15° de la sentencia de Tribunal Constitucional Rol N° 759-07 en la gestión pendiente caratulada “S.A. Deportes Manquehue con SII” señala que: “el principio de legalidad en materia tributaria tiene sus antecedentes remotos en Occidente en la Carta Magna de 1215, en su célebre artículo 12, conforme al cual “no se podrá exigir ‘fonsadera’ (*scutage*) ni ‘auxilio’ (*aid*) en nuestro Reino sin el consentimiento general” Luego, en el *Petition of Right*, de 1628, se reitera que nadie está obligado “a pagar impuesto o tasa alguna, salvo común consentimiento otorgado por Ley del Parlamento” (artículo 10). A su vez, en el *Bill of Rights*, de 1689, se reitera que es ilegal el cobro de impuestos “sin consentimiento del Parlamento” (artículo IV)”.

data de estos, que pueden ser rastreados desde las Constituciones de 1812 y 1832³⁵⁰. Si bien, no ahondaremos en un análisis histórico del principio de legalidad en materia tributaria, vale la pena destacar este principio como un elemento relativamente nuevo y propio de la justificación estatal actual (moderna), que ha sido explicitado así por los tribunales de justicia.

Con esto, consideramos que un contenido común importante en ambas comprensiones es el principio de legalidad tributaria, que se encuentra en la Constitución chilena. Siendo este característico de los Estados modernos y del Estado de Derecho actual.

3.3.4 Aspectos divergentes de las comprensiones

La diferencia entre ambas comprensiones es la manera de entender el principio de legalidad en relación a la relevancia de la voluntad privada. No existe abiertamente una diferencia respecto de la existencia de este en materia tributaria, y tampoco habría divergencia en el hecho de entender a

³⁵⁰ El considerando 16° de la sentencia de Tribunal Constitucional Rol N° 759-07 en la gestión pendiente caratulada “S.A. Deportes Manquehue con SII” señala que: “en el caso chileno, se consagra a partir de la Constitución de 1812. La Carta de 1833 aseguraba a todos los habitantes de la República que sólo en virtud de una ley se podía ‘imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes y determinar en caso necesario su repartimiento entre las provincias y departamentos’ (artículo 37 No 1). A su vez, la Constitución de 1925 reconocía ‘la igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley’ (artículo 10 No 9), reiterando que era reserva del legislador el “imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes, señalar en caso necesario su repartimiento entre las provincias o comunas, y determinar su proporcionalidad o progresión” (artículo 44 No 1)”

la voluntad privada como la generadora de negocios y actos jurídicos válidos para el Derecho Civil. Por lo que la diferencia radicaría en la vinculación entre estos. Siendo la caracterización de la voluntad privada, dentro de la aplicación de la normativa tributaria, la antagónica en ambas formas de comprender esta rama del Derecho.

Para Dino Jarach, el principio de legalidad significa que solo la voluntad del legislador es relevante. Con esto, el análisis de un caso debe prescindir de la intención del contribuyente, lo que se asocia con la idea del “hecho imponible”, porque es un “hecho” —en sentido material— y no un acto jurídico el que se vincula a la generación de la obligación tributaria. Dicho de otra manera, al tener los antecedentes del caso, es la voluntad del legislador lo que nos brinda una guía para la comprensión del hecho imponible, lo que se vincula con la capacidad contributiva, al ser causa de este, conforme a lo establecido por el legislador. Por lo que la imposición no es una cuestión que dependa de la voluntad del contribuyente y su intención o no de demostrar capacidad contributiva. Sino que dependerá, exclusivamente, de si sucede aquel hecho económico establecido en la norma demostrador de capacidad contributiva.

Así, los tribunales de justicia nacionales, vinculan el principio de legalidad con la voluntad del legislador en su creación normativa, pero no entienden como problemática la consideración de la voluntad del contribuyente para efectos de comprender si un hecho imponible ha acaecido o no. Es decir, consideran que la intención del privado puede ser relevante a la hora de analizar la existencia o no de un hecho imponible, por lo que, en un caso concreto, el análisis deberá contar no solo con los hechos ocurridos y la intención del legislador, sino que además se ponderará qué era lo que el contribuyente quería o entendía que estaba haciendo. Es, entonces, el problema de la voluntad relevante, porque los criterios contrapuestos derivan de la consideración del principio de legalidad.

Esto lo podemos establecer como una premisa que aparenta ser exactamente igual, y que podríamos resumir como: ‘se debe aplicar el principio de legalidad en materia tributaria’. Pero que, al ser dotada de un contenido diferente, esta deriva en consecuencias diversas, por ejemplo, un análisis en el que la voluntad del contribuyente tiene repercusiones en materia tributaria, representada por los tribunales nacionales, contrasta con un análisis que prescinde completamente de la voluntad del contribuyente a

la hora de aplicar un impuesto. Ambas ideas se basan en una misma premisa: el cumplimiento del principio de legalidad.

Por otro lado, la noción de los tribunales nacionales se asocia con la tributación de ciertos hechos imponibles, que a su vez se vinculan con determinados actos jurídicos civiles. Entonces, el impuesto se cobrará cuando se cumpla un determinado hecho imponible, el cual acaecerá cuando se ejecute determinado acto jurídico. Este acto nace a la vida jurídica dependiendo de la voluntad de las partes, de allí que la voluntad del contribuyente tenga relevancia en la determinación de si debe o no pagar impuestos. Contrario a esta idea Jarach expresamente expone:

“Nosotros no desconocemos el hecho de que hay impuestos en cuyo hecho imponible ocupa un lugar una relación jurídica de derecho privado; pero sostenemos que el negocio o el acto jurídico no tiene importancia para el nacimiento de la obligación impositiva en cuanto negocio o acto jurídico, sino por la relación económica que él crea. Lo que constituye el presupuesto de hecho de todos los impuestos, también de los titulados a los negocios o a la circulación jurídica de los bienes, no es el negocio, o sea la manifestación de voluntad que

crea una relación económico-jurídica, sino esta última, que por su naturaleza de relación económica, es apta para poner en evidencia la capacidad contributiva”³⁵¹.

Nuevamente el autor argentino señala que, desde su perspectiva, incluso cuando la referencia del Derecho Tributario sea expresa a un determinado acto jurídico civil, es la situación económica acaecida la relevante. Ello se debe a la caracterización propia que hace el autor de esta rama del Derecho dentro de su teoría general. Así, al ser la situación económica que ocurre lo relevante y no el acto jurídico, la voluntad privada tampoco tiene relevancia. Entonces, la intención del contribuyente —desde la perspectiva tributaria— o de la parte —desde la perspectiva civil— no tiene repercusiones en la concurrencia del hecho imponible.

Según lo expuesto, en el Caso “Bahía Inglesa” es claro que la voluntad del contribuyente tiene incidencia en la configuración del hecho imponible. El tribunal lo señala expresamente al calificar la situación como una elusión y al entender este concepto como derivado de la “astucia” del contribuyente. La voluntad del contribuyente también cumple un rol

³⁵¹ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 118-119.

preponderante en el caso “Coca Cola – Embonor”. Donde el tribunal de primera instancia establece que la operación no puede ser entendida como una “legítima razón de negocios”³⁵². Cuestión que es reafirmada por el tribunal de segunda instancia, quien además agrega que la intención de contribuyente no superaría un '*business purpose test*'³⁵³.

Para el autor argentino ambos razonamientos serían inadecuados, por considerar como elemento relevante la voluntad del contribuyente. Así, sea quien sea el favorecido, la voluntad privada no afecta la posible configuración de un impuesto.

3.4 La elusión (o la evasión fiscal)

3.4.1 Aspectos relevantes de la comprensión de los tribunales nacionales

El considerando 18° del Caso Bahía Inglesa, ya estudiado, es claro al definir jurisprudencialmente la elusión, al respecto señala:

³⁵² Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de 3 de abril de 2012, RUC N° 11-9-0000168-3, considerando 49°.

³⁵³ Sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica, de 6 de junio de 2012, Rol N° 3-2012, considerando 14°.

“Que, así, el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria -ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida”.

Cabe destacar que la elusión definida por la Corte Suprema es considerablemente similar a la de la primera acepción de la Real Academia de la Lengua Española de la palabra, correspondiente a: “Evitar con astucia una dificultad o una obligación”³⁵⁴. Adscribiéndose el calificativo “astucia” a los comportamientos elusivos de los contribuyentes. Pero, más allá de la definición, debemos destacar que la sentencia completa del caso “Bahía Inglesa” da cuenta de esta manera de entenderlo. A saber, las maniobras jurídicas utilizadas por el contribuyente, que le permiten evitar que se configure el impuesto, tienen efectos tributarios. Por lo que, la aplicación del Derecho Tributario se convierte en una cuestión tremendamente

³⁵⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. 2012. Diccionario de la lengua española [en línea] 22ª edición. <<http://lema.rae.es/drae/?val=eludir>> [consulta: 11 febrero 2015]

formalista y derivada de lo que el contribuyente dice que sucede, y no de lo que económicamente ocurre.

Lo anterior, se vincula con la idea sobre el principio de legalidad. Para comprenderlo de mejor manera debemos ir paso a paso con el razonamiento: el hecho imponible se remite a un acto jurídico (en el caso “Bahía Inglesa” el arrendamiento de bienes inmuebles amoblados está gravado con el Impuesto al Valor Agregado), este acto jurídico (el arrendamiento) se verifica mediante la voluntad de las partes (para que se celebre un contrato de arrendamiento de un inmueble amoblado deben cumplirse los requisitos del acto jurídico dentro de los que se cuenta la voluntad de las partes). Así, por su propia voluntad, las partes no celebraron ese determinado acto jurídico (en este caso las partes no celebraron un arrendamiento de un bien inmueble amoblado, si no que un arrendamiento de bien inmueble y un arrendamiento de bienes muebles que se encontraban al interior del inmueble), lo que significa que civilmente no se verificó el acto jurídico (no se celebró un arrendamiento de bien inmueble amoblado). Y al no celebrarse el acto jurídico en cuestión no se generó el hecho imponible (al no haber un contrato de arrendamiento de bien inmueble amoblado no se configuró el Impuesto al Valor Agregado). Así, como no se

cumplieron los requisitos del hecho imponible, no correspondía cobrar el impuesto (el contribuyente no debe pagar el impuesto por los bienes muebles que se encontraban al interior de los bienes inmuebles arrendados).

En cambio, en el caso “Coca Cola – Embonor”, el tribunal de primera instancia establece la ausencia de una legítima razón de negocios, porque se estaría frente a una “operación de planificación tributaria destinada a eludir”³⁵⁵. Es importante destacar, a este respecto, que la manera en que se expresa y se contextualiza lo resolutivo del fallo, permite entender que existe una carga peyorativa respecto de la intención de eludir. Aquello, marca una diferencia importante frente al criterio establecido en el caso “Bahía Inglesa”. Puesto que, toda la argumentación en este caso ronda en la idea de no entregarle efecto jurídico-tributario a las operaciones destinadas a disminuir la carga impositiva. En este caso, rechazar los gastos que artificiosamente (a criterio del tribunal) rebajaban la renta a tal punto que la sociedad no tenía utilidades tributables. Cabe destacar que una empresa en Chile sin utilidades tributables no paga impuestos a la Renta (porque no tiene renta), sin embargo, es poco lo que se puede agregar al respecto de la

³⁵⁵ Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de 3 de abril de 2012, RUC N° 11-9-0000168-3, considerando 49°.

elusión propiamente tal, dado que finalmente la argumentación se basó más en el cumplimiento del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, que en lo ilícito de la elusión.

Según todo lo expresado, consideramos que en Chile los tribunales entienden como válidos los actos jurídicos encaminados a disminuir la carga tributaria. Con el caso “Coca Cola – Embonor” se comienza a esbozar una crítica a este tipo de actitudes y sus efectos. Pero la interpretación formalista, del principio de legalidad, impide que se generen efectos prácticos. Así, el principio de legalidad, similar al que se aplica en el Derecho Penal, sumado a la libertad brindada por el Derecho Civil, generan una situación ideal para que las conductas elusivas puedan existir. Lo relevante, al respecto, no es que se produzcan conductas por parte de los contribuyentes que podamos interpretar como elusivas, sino el hecho de que los tribunales las sancionen otorgando validez tributaria a las actuaciones que tiendan a disminuir la carga impositiva. Así, si el Derecho Tributario solo mira los actos jurídicos civiles, la cantidad de opciones que tiene el contribuyente para organizarse son prácticamente ilimitadas. Mientras que, las nociones garantistas del Derecho Penal traspasadas al Derecho

Tributario, a través del principio de legalidad, limitan las facultades del Fisco.

3.4.2 Comprensión del autor Dino Jarach al respecto

Como comentamos en el primer capítulo de esta memoria, el autor argentino no utiliza generalmente el concepto “eludir”, sino que asimila esta idea con la voz “evasión fiscal”. Sin embargo, acuña expresamente el concepto eludir como sinónimo de la 'evasión fiscal' en el texto, el que encontramos también en los prólogos a ediciones posteriores a la primera publicación del libro.

En 1971, el autor afirmó que “la elusión del impuesto ('tax avoidance', 'Steuerumgehung') no constituye sino un caso particular de aplicación del principio de la consideración económica, y que su definición no depende necesariamente del requisito subjetivo de la intención de evadir el impuesto ni de la teoría del abuso del derecho”³⁵⁶. Razón, por la cual, puede ser entendido como “evasión fiscal”. Es decir, el autor entiende que en el Derecho Tributario no se debe responder a la elusión propiamente tal. Ya que este, simplemente, debe ser entendido y aplicado de la manera

³⁵⁶ En el prólogo de la segunda edición de “El Hecho Imponible” en JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 23.

propuesta en “El Hecho Imponible”, lo que dará respuesta a la problemática de la elusión tributaria a través de la consideración económica del hecho imponible, solucionando la cuestión.

Jarach, también considera que no es necesario normar las prácticas elusivas para solucionar el problema fiscal, mencionando literalmente que a su parecer “vieron bien los escritores alemanes (Becker, Ball) que sostuvieron que la evasión fiscal no necesita ninguna especial reglamentación por parte del legislador, porque deriva lógica y directamente de los principios generales y sobre todo del criterio económico”³⁵⁷. Así, la comprensión de los principios de capacidad contributiva y el de legalidad, entendidos en particular respecto de la primacía del fenómeno económico, son suficientes para dar respuesta a las estructuras jurídicas creadas por los particulares, con la intención de disminuir y/o eludir la carga tributaria. Es decir, no hay que frenar la posibilidad del contribuyente de organizarse de la manera jurídica que desee, lo que hay que hacer es comprender que el impuesto deriva de hechos económicos que denotan capacidad contributiva, y no de una determinada organización del contribuyente ni mucho menos, de la voluntad privada de este.

³⁵⁷ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 146.

Lo anterior, no debe ser entendido ni como una estructura favorable al Fisco ni tampoco como una tendencia a generar una aplicación analógica del Derecho Tributario. En este sentido, Dino Jarach es claro en expresar que “no hay razón jurídica para que la concurrencia de la finalidad de evadir el impuesto, mediante el uso de formas jurídicas anormales, junto con el resultado conforme a los deseos de las partes, sea suficiente para hacer imponible un hecho que por sí mismo no lo sería o lo sería de otra manera”³⁵⁸. Es decir, podrá ocurrir que el contribuyente pueda, mediante actos tendientes a esto, evitar que se configure hecho imponible y en el caso de que este no se dé, no habrá impuesto que pagar. De esta manera, nuevamente se defiende la idea de que la voluntad privada no es relevante para la configuración del impuesto. Así, aunque se tengan las peores intenciones que uno pudiese imaginar, esa voluntad no genera hechos imponibles, por lo que no se les cobra impuestos. Lo que sí es relevante, es el hecho, y si este no ocurre, no hay posibilidades de exigir el cobro.

No podemos dejar de lado la importancia de la capacidad contributiva, ya que, caracteriza lo relevante del hecho imponible en la consecuencia económica, pero además, impide que se pueda hacer tributar

³⁵⁸ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 148.

la intención del contribuyente. Es decir, no se puede cobrar un impuesto al contribuyente que por su propia voluntad ejecutó actos con la sola intención de evitar impuestos, porque aquella cuestión, no es un hecho que demuestre capacidad contributiva. Hecho que es irrelevante a los ojos del Derecho Tributario.

3.4.3 Aspectos comunes de ambas comprensiones

Cabe destacar que Dino Jarach es el primer autor que acuña la voz “eludir” o “dar vuelta el impuesto”, para hablar de lo que denomina 'evasión fiscal', entendiéndolos como sinónimos de los conceptos *tax avoidance* y *Steuerumgehung* del inglés y del alemán respectivamente. Asimismo, los contenidos de estos conceptos, que los tribunales chilenos ocupan como elusión, son completamente análogos. Sin embargo, como hemos expresado varias veces, la elusión es un concepto no pacífico y difícil de definir. Aun haciéndolo, hay variados autores y teorías que lo comprenden de manera diversa. Pero a grandes rasgos, podemos decir que tiene un núcleo central de significado, al que, lamentablemente, se le atribuyen características y repercusiones muy disímiles. Así, además de esta noción de que hay algo básico similar en la comprensión del concepto, no hay nada más que señalar

como semejanzas. Su aplicación, cuando se da, su alcance y manera de comprenderlo serán abiertamente diferentes entre el autor argentino y la magistratura nacional.

3.4.4 Aspectos divergentes de las comprensiones

La elusión es muy distinta en ambas comprensiones. En relación al Derecho Tributario, la elusión y su definición se vinculan, a grandes rasgos, con determinadas maneras de entender al Derecho Tributario en general.

Para el autor Dino Jarach, la elusión es simplemente un problema de aplicación de principios generales, ya que tiene relación con la manera en que se comprende el Derecho Tributario en su conjunto, lo que se asocia con la comprensión de los principios y, en general, con la aplicación práctica de esta rama del Derecho. Vinculándose, íntimamente, con la idea de que lo relevante para efectos tributarios sea la *intentio facti* y no la *intentio juris*.

Es por estos motivos que para el autor argentino no existe, en estricto rigor, un problema de elusión, a lo menos, en términos jurídicos. La teoría general del Derecho Tributario substantivo por él propuesta, impide que la elusión tenga siquiera sentido, por lo que nos encontramos con una forma

binaria de comprender el Derecho Tributario. Así: o se debe cobrar el impuesto porque acaeció el hecho imponible o no se debe cobrar el impuesto porque no acaeció el hecho imponible, sin que pueden existir circunstancias intermedias. Según esto, no existe, en abstracto, el problema de eludir, porque lo relevante es el fenómeno económico que ocurre, no la forma en que este se lleva a cabo en términos de otras áreas del Derecho. Asimismo, si un contribuyente lograra ocultar lo que ocurrió económicamente hablando, es un problema de fiscalización práctica, no un problema jurídico en sí.

Esta estructura binaria no es contraria, *per se*, a la comprensión de la elusión por los tribunales nacionales. Lo que ocurre es que en la práctica nos encontramos con tres maneras de afrontar el hecho imponible: la primera es que se configure y se pague, la que es, probablemente, la más común. La segunda, es que se configure y se evada, cuestión abiertamente sancionada. Y la tercera, que se eluda, situación en la cual la respuesta jurídica queda poco clara, pero que ha sido entendida como lícita.

Con respecto a esto, estimamos que en Chile los tribunales entienden el problema desde la perspectiva que el profesor Saffie denomina “*The*

Classical Paradigm Of Tax Law”. Este autor considera que esta manera de comprender el Derecho Tributario es incapaz de explicar la elusión³⁵⁹. Esto se ejemplifica en las diversas maneras en que se ha definido este concepto (definición vista en el capítulo uno de esta memoria). Además, se hace cargo de la caracterización central de la elusión como “legal” y “problemática”. Por otro lado, el autor, en su tesis doctoral, propone una nueva manera de comprender una teoría general del Derecho Tributario, la que sería distinta tanto a la de Dino Jarach, como a la que utilizan los tribunales de justicia nacionales. Si bien, no analizaremos la una tercera comprensión al respecto, consideramos relevante el diagnóstico propuesto por este profesor, ya que da luces precisas del por qué la comprensión nacional actual es incapaz de entender la elusión.

Así, al considerarse al paradigma clásico como incapaz de comprender la elusión, también se entiende que se carece de una respuesta clara ante este fenómeno, lo que se vincula con la caracterización de la elusión como problemática. Esto, se plasma en lo que el Saffie denomina “*the contemporary general theory of tax law*”. Teoría que estaría establecida

³⁵⁹ En sus palabras, expresa: “[...] a legal solution for tax avoidance have failed systematically due to a lack of a legal understanding of tax avoidance; in other words, contemporary tax law theory is unable to explain tax avoidance” SAFFIE, Francisco. [tesis doctoral inédita]. Op. Cit. pp. 55.

directamente para la creación de un espacio amplio para el comportamiento estratégico del contribuyente³⁶⁰. Circunstancia en que la elusión, no solo tiene cabida en su caracterización como legal, sino que además, es una de las cuestiones positivamente permitidas por la manera de comprender al Derecho Tributario. Por esto, la elusión es una cuestión que, con la actual manera de comprender esta rama del Derecho, no tiene respuesta y no puede llegar a tenerla. De esta manera, el diagnóstico propuesto por el profesor Saffie es completamente aplicable a la comprensión de los tribunales nacionales de justicia. Comprensión que comparada con la del autor Dino Jarach, responde de manera completamente antagónica ante la problemática de la elusión.

Cabe mencionar que la última reforma legal a la normativa tributaria en Chile incluyó una norma anti-elusiva general (en sus siglas en inglés GAAR)³⁶¹. Esta cuestión solo viene a reafirmar a la elusión como una cuestión entendida como existente desde la perspectiva del Derecho mismo. Respecto de este tipo de normas, el autor argentino estima que: “las razones

³⁶⁰ “The contemporary general theory of tax law is directed mainly toward creating the largest possible space for strategic behaviour, thus allowing individuals to reach their ends regardless of the interests of the political community.” SAFFIE, Francisco. [tesis doctoral inédita]. Op. Cit. pp. 98.

³⁶¹ En términos de Saffie: “a GAAR contains a general provision with a detailed description of economic substance or interpreting tests to be used in the application of specific legislation” SAFFIE, Francisco. [tesis doctoral inédita]. Op. Cit. pp. 50.

de este criterio han sido [...] no de carácter dogmático, sino más bien fundadas sobre consideración de intereses, sobre la finalidad inmanente en el derecho impositivo”³⁶². Norma que no sería adecuada desde la perspectiva del autor, pues el objetivo de estas, según la pretensión del Estado, es la de aumentar las arcas fiscales. Para Jarach el problema se vincula con la comprensión general del Derecho Tributario y no con los intereses económicos del Fisco.

3.5 La vulneración del derecho de propiedad por parte de la normativa tributaria

3.5.1 Aspectos relevantes de la comprensión de los tribunales nacionales

En Chile, se ha comprendido que existe lo que se denomina el “principio de no confiscatoriedad”, el cual es entendido como la “prohibición de establecer tributos desproporcionados e injustos, expresión del principio de propiedad como límite de la potestad tributaria”³⁶³. El primer aspecto de este principio, sobre la proporcionalidad y justicia del impuesto, se encuentra expresamente señalada en la Constitución en el

³⁶² JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 139.

³⁶³ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. Op. Cit. pp. 131.

artículo 19 N° 20. El segundo, referida a la limitación a la potestad tributaria, ha sido interpretado por parte importante de la doctrina y por los tribunales de justicia.

Nos interesa tratar en este apartado lo que se refiere a la posibilidad del Derecho Tributario de vulnerar al derecho de propiedad, en consideración de su protección como un derecho fundamental. Es decir, el Estado puede imponer tributos, pero estos deben reconocer como límite la propiedad privada.

El Tribunal Constitucional ha considerado constantemente la posibilidad de que el derecho tributario pueda vulnerar el derecho de propiedad. Dicha consideración la podemos encontrar en la sentencia Rol N° 1452-09, en relación a la gestión pendiente caratulada “Dagoberto Jara con Servicio de Impuestos Internos” y en la sentencia Rol N° 759-07 relativo a la gestión pendiente caratulada “S.A. Deportes Manquehue con Servicio de Impuestos Internos”, ambas revisadas previamente, en el segundo capítulo de esta memoria.

El primer caso mencionado considera la posible vulneración del derecho de propiedad en su considerando trigésimo segundo³⁶⁴. En este caso, el tribunal consideró que, el razonamiento del contribuyente según el cual se vulneró su derecho de propiedad, no correspondía, porque en el caso en cuestión existían meras expectativas, y no derechos adquiridos. El tribunal siguió este razonamiento porque entendió que el Derecho Tributario puede limitar la propiedad. Cabe destacar que este considerando se encuentra en el capítulo cuarto de la sentencia, titulado expresamente “La derogación operada por la Ley N° 20.028 y la eventual afectación del derecho de propiedad”.

En el segundo caso, el tribunal señaló expresamente que, será desproporcionada o injusta “la imposición de tributos que representen ‘una expropiación o confiscación’ o que en definitiva ‘impidieran el ejercicio de una actividad’”³⁶⁵. Esta idea de expropiación o confiscación se encuentra vinculada directamente con el derecho de propiedad. Es por esto que el

³⁶⁴ En el considerando 32° de la sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, Rol N° 1452-2009 se señala: “Que, así y a juicio de esta Magistratura, no puede sostenerse la existencia de un derecho de propiedad sobre beneficios tributarios, como el conferido por el inciso tercero del artículo 18 de la Ley N° 19.578. En efecto, su concesión por la ley sólo da derecho a exigir que se materialice, pero siempre y cuando se cumplan las condiciones que la misma ley ha señalado para su concreción. De allí que pueda sostenerse, válidamente, que el beneficio tributario involucrado en estos autos corresponde a una mera expectativa de derecho, cuya irrevocabilidad sería, por lo demás, incompatible con el ejercicio de la potestad tributaria del Estado en los términos ya explicados.”

³⁶⁵ En el considerando 43° de la sentencia de Tribunal Constitucional Rol N° 759-07.

tribunal consideró que, en estas situaciones, la imposición de un tributo sería contraria a la Constitución.

Finalmente, cabe señalar que la doctrina chilena ha entendido que: “De acuerdo a la interpretación del TC, el 'principio de no confiscatoriedad' encuentra solo una expresión mínima en la prohibición constitucional de establecer tributos desproporcionados e injustos, y constituye una faceta constitucionalmente disminuida del derecho de la propiedad privada como límite de la potestad tributaria”³⁶⁶. Esta idea va de acuerdo con la comprensión que el derecho de propiedad puede ser afectado por el legislador tributario.

3.5.2 Comprensión del autor Dino Jarach al respecto

El autor argentino, sostiene que la obligación tributaria es una obligación personal, es decir, no real, porque se obliga una persona y no se vincula directamente con una cosa. Es cierto que a veces pueden estipularse garantías al cobro de un impuesto que digan relación con una cosa, pero la obligación tributaria relevante es la obligación principal, no las garantías ni, en general, las obligaciones accesorias. Lo anterior va de la mano de la

³⁶⁶ MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. Op. Cit. pp. 135.

comprensión del problema tributario como parte de lo que el autor denomina Derecho Tributario material o sustantivo.

Asimismo, la naturaleza personal de la obligación tributaria se deriva de la relación tributaria misma, es decir, de la estructura completa del Derecho Tributario como una rama autónoma, con su estructura y principios propios. El hecho imponible es efectuado por un contribuyente que es el obligado en la relación tributaria. Como vemos, no es una cosa, sino que es la persona quien puede ejecutar el hecho imponible y demostrar así su capacidad contributiva. Históricamente, esto tiene relación con el Derecho Tributario moderno. El tipo de impuestos reales que existían en los Estados feudales corresponden, precisamente, a un fenómeno que el Estado de derecho moderno quiso abolir.

Al quedar suficientemente expresada la idea de la obligación tributaria como una obligación personal, podemos relacionarla con el derecho de propiedad. Al respecto, citamos dos párrafos especialmente decidores de “El Hecho Imponible”:

“La naturaleza personal de la relación tributaria nos conduce a no considerarla como una limitación del

derecho de propiedad. Nos sorprende, por el contrario, que sostenedores de la naturaleza personal de la relación tributaria, hayan podido caer en la opinión contraria. Se puede discutir, desde un punto de vista filosófico, si el tributo limita la libertad individual; y se puede, desde este punto de vista, contestar que el tributo corresponde al complejo de ventajas que el Estado proporciona a los particulares con su existencia y su actividad. Pero tanto la afirmación como la negación de esa pregunta exceden del terreno jurídico, porque el concepto de libertad no es un concepto jurídico sino exclusivamente filosófico. Pertenece a la investigación jurídica, por el contrario, contestar a la pregunta de si el tributo limita el derecho de propiedad o algún otro derecho subjetivo individual. Y la contestación debe ser negativa, no por las ventajas que el Estado proporciona al contribuyente (la titulada causa del impuesto según la teoría de Griziotti), sino por la razón jurídica de que la relación tributaria es una relación de derecho y una relación obligatoria. Como todas las otras

obligaciones, comprendidas las del derecho privado, por ejemplo la obligación legal del resarcimiento de los daños, no se consideran como limitaciones del derecho de propiedad, asimismo el tributo, por no ser una carga real o un derecho eminente del Estado sobre las cosas, sino una relación personal y una relación de derecho, no limita el derecho de propiedad ni ningún otro derecho individual, sino de la misma manera con que se limitan entre ellos todos los derechos individuales, por el hecho mismo de su coexistencia.

Por esta razón las leyes tributarias materiales, es decir, las normas que determinan la relación tributaria propia, no son leyes limitadoras de los derechos. No hace falta invocar argumentos filosóficos ni el concepto grizottiano de causa del impuesto, que en cuanto explica el fundamento del derecho de imposición, o sea de la soberanía fiscal, es extrajurídico. La igualdad de las normas tributarias sustantivas con las demás normas jurídicas que establecen obligaciones *ex lege* deriva

únicamente de la naturaleza de la obligación tributaria, que jurídicamente constituye una relación de derecho y de carácter personal.”³⁶⁷

El Derecho Tributario, desde la perspectiva de Dino Jarach, nunca puede limitar el derecho de propiedad, ni si quiera en abstracto. Cabe destacar que esta es una argumentación estrictamente jurídica, siendo análoga al caso en que alguien considere vulnerado su derecho de propiedad porque debe pagar una indemnización de perjuicios a otro particular al que, por ejemplo, chocó. Esto no puede ser entendido jurídicamente como una vulneración de la propiedad, ya que, pudiendo ser calificada de muchas maneras, no se limita la propiedad de quien debe pagar la indemnización.

Lo anterior explica por qué en el primer capítulo de esta memoria, en la sección de los principios tributarios establecidos en “El Hecho Imponible”, no se haya mencionado el principio de no confiscatoriedad, ya que para efectos de la teoría general del Derecho Tributario propuesta por este autor, este principio no existe.

³⁶⁷ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 62-63.

3.5.3 Aspectos comunes de ambas comprensiones

Esta será la única cuestión estudiada en esta comparación de comprensiones que no posee ninguna semejanza. Los tribunales señalan que existe el principio de no confiscatoriedad y que el Derecho Tributario puede vulnerar o limitar al derecho de propiedad. El autor argentino no menciona este principio y además expresa, de forma directa, que la propiedad no puede verse limitada ni vulnerada por el Derecho Tributario.

3.5.4 Aspectos divergentes de las comprensiones

Esta divergencia es diferente a las otras cuestiones estudiadas en este capítulo. No corresponde a una diferente manera de entender un principio o un concepto, pues en este caso nos encontramos con comprensiones completamente diversas: frente a la existencia de un principio y su inexistencia, entre la posibilidad de que el legislador tributario vulnere el derecho de propiedad, y la imposibilidad de que esto ocurra.

Queremos destacar que el autor argentino no tendría problemas con el hecho de que una Constitución proscribiera los impuestos “injustos” o los demasiado elevados o demasiado bajos. Es decir, que por las convenciones políticas de la sociedad, se estructurara un Derecho Tributario que se vea

constreñido a obtener pocos recursos conforme a la intención de mantener un Estado pequeño o que, conforme a la idea contraria, y según las convenciones políticas básicas de un país se considerase que los impuestos deben ser altos porque el Estado debe tomar un rol primordial en el quehacer económico de la nación. En cualquiera de los dos casos, los impuestos son constitutivamente incapaces de vulnerar el derecho de propiedad. La Constitución puede limitar aquello que el legislador tributario puede hacer, pero no puede hacer que la propiedad limite la imposición de tributos, porque los impuestos modernos carecen de la característica de poder limitar la propiedad.

Cabe destacar que la consagración del principio de no confiscatoriedad corresponde a una interpretación de la Constitución chilena, la cual, si bien se encuentra validada por el Tribunal Constitucional, no se señala de manera expresa en nuestra Constitución. Así, al extraerse dicha idea exclusivamente de la prohibición constitucional de impuestos “manifiestamente desproporcionados o injustos”, cabe preguntarse si existe la posibilidad de interpretar este apartado constitucional de manera diversa. En este sentido, consideramos que la expresión literal de la Constitución no es contraria a lo propuesto por el

autor Dino Jarach. Es la interpretación que hoy en día han defendido tribunales como el Tribunal Constitucional, la que sí son abiertamente contradictoria.

Se vuelve interesante entonces la pregunta: ¿Por qué los tribunales entienden que los impuestos pueden vulnerar la propiedad? Consideramos que este tipo de interpretación se vuelve a vincular con lo que el profesor Saffie denominó “*the contemporary general theory of tax law*”, dotado de contenido por “*The Classical Paradigm Of Tax Law*”³⁶⁸. Esto se entiende de acuerdo a las ideas propuestas por los autores Murphy y Nagel, en referencia a lo que ellos denominan ‘*The Problem of Everyday Libertarianism*’³⁶⁹, la cual tiene relación con la naturalización del derecho de propiedad y su caracterización como “previo” a la imposición de tributos, razón por la cual los contribuyentes se consideran moralmente titulares de sus ingresos, describiéndose a los impuestos como “quitarle a

³⁶⁸ En especial el tercer elemento de esta comprensión. Estos elementos son cuatro según el profesor Saffie. Éste autor señala: “According to the characterisation of the classical paradigm that I delineate herein there are four elements that underlie our contemporary understanding of taxation .These elements are: (i) a conception of the individual as a pure rationaliser, (ii) a conception of private property as a natural right, (iii) a conception of taxes as instruments of revenue and public expenditure and, (iv) blindness to the aspirational principles of justice in taxation that justify the tax system.” SAFFIE, Francisco. [tesis doctoral inédita]. Op. Cit. pp. 90.

³⁶⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. 2002. *The Myth of Ownership*. New York, Oxford University Press. *The myth of ownership*. pp. 31y ss.

las personas lo que les pertenece a ellos”³⁷⁰. Según esta comprensión del impuesto, es perfectamente plausible vulnerar a través de una norma tributaria el derecho de propiedad de un particular. Así, el derecho de propiedad es radicado por el mercado en un determinado momento, ejerciendo posteriormente el Estado su potestad para obligar al contribuyente a pagar de aquello que es suyo (respecto de aquello que ellos ya tienen derecho de propiedad y que es moralmente suyo).

Tanto el profesor Saffie como los autores Murphy y Nagel dedican parte de su obra a la descripción pormenorizada de esta cuestión, criticando, asimismo, la naturalización de la propiedad. No es tarea de la presente memoria desarrollar una crítica a esta forma de comprender el Derecho Tributario en relación al derecho de propiedad, la cual es defendida por los tribunales de justicia. Sin embargo, consideramos que es relevante tomar en consideración lo expresado por estos autores, pues nos permite comprender

³⁷⁰ “If people intuitively feel that they are in an absolute sense morally entitled to their net incomes, it is not surprising that politicians can get away with describing tax increases (which diminish net income) as taking from the people what belongs to them. It is then a short step to the thought that tax cuts give us back “our money” and indeed that all taxation takes what belongs to us; what we are fundamentally entitled to is our pretax incomes. Of course, virtually no one really believes that all taxation is illegitimate because it takes what belongs to us without our consent. Everyday libertarianism is, as we have said, a muted or confused version of the real thing. Nevertheless, the confused idea that net income is what we are left with after the government has taken away some of what really belongs to us certainly helps explain the conviction that the pretax distribution of material welfare is presumptively just (how could a distribution that gives people precisely what they are morally entitled to be unjust?), and that the question of justice in taxation is therefore properly a question of determining what is a fair distribution of sacrifice as assessed from that baseline.” MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. 2002. Op. Cit. pp. 35.

por qué los tribunales defienden el principio de no confiscatoriedad, y así describir la forma en que estructuran esta cuestión, para con ello ilustrar el contrapunto con la comprensión del autor argentino.

3.6 La autonomía del Derecho Tributario Substantivo

3.6.1 Aspectos relevantes de la comprensión de los tribunales nacionales

Este punto es particularmente difícil de tratar. Lo cierto es que un tribunal no tiene motivos para señalar si el Derecho Tributario es o no una rama autónoma, por lo que se deben entender sus decisiones, de las cuales se desprende su comprensión general. Esto es más complejo, porque no existen referencias expresas por parte del tribunal, a diferencia de los temas tratados con anterioridad en este capítulo.

En el caso “Bahía Inglesa”, estudiado previamente, el tribunal señaló que la consideración del negocio en su conjunto por parte del Servicio de Impuestos Internos, podría dejar “sin efecto por vía administrativa, actos válidamente celebrados como son los dos contratos sociales, cuya nulidad

corresponde que sea declarada por otros tribunales”³⁷¹. Esto significa mezclar los efectos civiles con los tributarios. La misma idea se encuentra presente en el caso del Tribunal Constitucional Rol N° 2614-13 relativo a la gestión pendiente caratulada “Agrícola gran Chile con Servicio de Impuestos Internos”, ya estudiado, en donde se consideran completamente aplicables la caracterización del plazo como modalidad del acto jurídico civil al Derecho Tributario³⁷², lo cual da cuenta de la cercanía dogmática con el Derecho Civil. Esto es complejo, dado que una de las cuestiones básicas del Derecho Tributario es el considerarlo parte del derecho público, lo que lo contrapone al Derecho Civil, ejemplo paradigmático de derecho privado.

No obstante lo anterior, los tribunales entienden al Derecho Tributario como parte del derecho público, inclusive al caracterizar el principio de legalidad en forma distinta al que opera en el Derecho Penal³⁷³. De esto se pueden extraer buenos argumentos para afirmar que, en concreto, el Derecho Tributario es comprendido como una rama jurídica autónoma, o

³⁷¹ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de 28 de enero de 2003, Rol 4038-2001, considerando 20°.

³⁷² Sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 2614-2013 considerando 6°.

³⁷³ Esta idea se encuentra en el considerando 4° de la sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 2614-2013.

por lo menos distinta al Derecho Civil, al Derecho Penal y al Derecho Administrativo. Además, el principio de capacidad contributiva -o expresiones análogas- y el principio de no confiscatoriedad dotan de un contenido al Derecho Tributario que le es propio. Asimismo, es interesante destacar la idea de elusión tributaria, concepto dogmático que posee características propias, aplicable exclusivamente en esta rama del Derecho.

Los tribunales de justicia muestran una tensión con respecto a esta problemática, y que se vuelve una dificultad a la hora de lograr claridad sobre cuál es la forma de comprender su autonomía. Nosotros entendemos que todos los puntos expuestos en este capítulo se relacionan con la posible autonomía del Derecho Tributario. La comprensión de la elusión y los principios tributarios tiene sentido si es que esta rama es distinta a las otras, y entonces se convierte en un problema que debe ser evaluado conforme a instituciones y conceptos dogmáticos que le sean propios.

Queremos destacar una cuestión que pareciera no estar vinculada pero que, como veremos luego, tiene relación con la autonomía del Derecho Tributario y que es el carácter instrumental del Derecho Tributario. En dos de las sentencias que analizamos en el capítulo anterior se puede observar

claramente una comprensión del Derecho Tributario exclusivamente como un método de recaudación para el gasto fiscal. En el último párrafo del considerando vigésimo octavo de la sentencia Rol N° 1452-09, relativo a la gestión pendiente caratulada “Dagoberto Jara con Servicio de Impuestos Internos”, el Tribunal Constitucional señala: “[...] el sacrificio que experimente el contribuyente, como consecuencia de la derogación del beneficio tributario, y que devenga en que deba afrontar un alza frente al impuesto que anteriormente pagaba, se ve equilibrado, desde la perspectiva del bien común, con la destinación de esos recursos a una finalidad legítima como es propender a la redistribución del ingreso de todos los chilenos y, en particular, al aumento de becas para que la población de menores ingresos pueda acceder a la educación superior”³⁷⁴. Una idea similar la encontramos en el Rol N° 2614-13, relativo a la gestión pendiente caratulada “Agrícola Gran Chile con Servicio de Impuestos Internos”, cuando, al tratar el gasto en la promoción del bien común, se considera que: “para contribuir a estos fines se establecen los tributos”³⁷⁵. Los considerandos citados expresan una vinculación directa entre los impuestos y el gasto público. Cabe destacar

³⁷⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 1452-2009 considerando 28°.

³⁷⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional en recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad Rol N° 2614-2013 considerando 7°.

que no estamos hablando de la dimensión política y/o económica de los impuestos, sino que en estos casos hablamos de argumentos estrictamente jurídicos considerados en la aplicación del Derecho a casos concretos.

Entendemos que al Derecho Tributario se le interpreta desde una perspectiva meramente instrumental. Jurídicamente hablando, se transforma en la manera de obtener recursos para el Estado, por lo cual su interpretación debe dar cuenta de cuestiones como, por ejemplo, en qué se va a gastar los dineros obtenidos.

Conforme a lo expresado, consideramos que los tribunales de justicia nacionales comprenden al Derecho Tributario como una rama autónoma, lo cual no es, sin embargo, una cuestión absolutamente clara y no por la falta de señalamiento expreso, sino más bien porque hay consecuencias que parecen alejarse de esta manera de comprenderlo. En general, sin embargo, de sus resoluciones se puede entender que así lo entiende.

3.6.2 Comprensión del autor Dino Jarach al respecto

Todo lo tratado en este capítulo -la capacidad contributiva, el principio de legalidad, la posible vulneración por parte del Derecho Tributario al derecho de propiedad y la elusión- se relacionan con la

autonomía del Derecho Tributario sustantivo como rama del Derecho. Esto quiere decir que todo el contenido de la teoría general propuesta por Jarach tiene relación con aquello. Dicho de otro modo, si el lector no comprende al Derecho Tributario en forma autónoma, todas las consideraciones respecto a este, desde la perspectiva del autor argentino, pasan a ser erradas.

En “El Hecho Imponible” se comienza tratando el tema de la autonomía, siendo fundamental para la construcción teórica de Dino Jarach. Como señalamos en el capítulo primero de esta memoria, el Derecho Tributario se divide en distintas materias, respondiendo dichas divisiones a otras ramas del Derecho, por lo que no se estructuran de una manera propiamente autónoma. Entre estas divisiones encontramos al Derecho Tributario penal, el Derecho Tributario constitucional, Derecho Tributario administrativo, entre otros. Pero, por ejemplo, el Derecho Tributario penal se estructura en la forma de delitos, la cual es propia del Derecho Penal, no del Derecho Tributario. Así, en caso de vulnerarse el Derecho Tributario penal, serán las instituciones, la dogmática y estructura del Derecho Penal las que darán respuesta al caso concreto. Podrán existir algunos conceptos propios del Derecho Tributario, pero lo relevante, formalmente, serán las consideraciones penales relativas al delito.

Sin embargo, en esta división encontramos además, conforme a Jarach, al Derecho Tributario material o sustantivo. Este corresponde al que es autónomo dogmática y estructuralmente y con su estructura propia. Esta estructura propia le da el nombre a su libro: El hecho imponible.

La autonomía permite dotar de contenido a las estructuras institucionales y conceptos dogmáticos propios del Derecho Tributario. La circunstancia de ser una rama autónoma, no brinda, *per se*, contenido material al impuesto, ni tampoco quiere decir, necesariamente, que todas y cada una de las características del Derecho Tributario sean diferentes a las de otras ramas del Derecho. Por ejemplo, el principio de legalidad no es exclusivo del Derecho Tributario, ya que también puede encontrarse en el Derecho Penal o en el Derecho Administrativo. En estas tres ramas, este principio tendrá características similares que son las que derivan del significado básico del principio, pero también tendrá características exclusivas que le serán propias a cada una de las ramas.

Con lo anterior queremos señalar que la autonomía no entrega contenido sustantivo al Derecho Tributario. Es más, abre aún más la cuestión de qué es el Derecho Tributario. Si este no fuera autónomo, tendría

que remitirse a cuestiones ya establecidas para la rama a la que supuestamente perteneciera, tanto respecto a cuestiones conceptuales como institucionales, por lo que sería reconducible a otra teoría general. El autor argentino, describiendo cómo funciona el Derecho Tributario, lo caracteriza como autónomo, precisamente porque responde a cuestiones que le son propias. El hecho imponible puede relacionarse con el Derecho Tributario de manera análoga a como el delito se relaciona con el Derecho Penal. Esta analogía existe, precisamente, porque son distintos.

Lo que Dino Jarach hace al comenzar su defensa de la autonomía del Derecho Tributario es distinguirlo de lo que denomina el Derecho Financiero. Considera que esta vinculación se debe a una cuestión didáctica más que a una cuestión jurídica. El autor señala: “si partimos del concepto sustancial de tributo, como uno de los recursos financieros del Estado, ya tenemos que negar autonomía al derecho tributario, desde el mismo lado objetivo, porque autónoma tendría que ser considerada toda la materia jurídica que se refiere a las finanzas del Estado, o sea el titulado derecho financiero, y no solamente la que se refiere a una parte de ella, o sea el

conjunto de normas relacionadas con el tributo”³⁷⁶. Es por esta razón que el tributo, desde la perspectiva jurídica, no puede ser considerado meramente como un recurso financiero más del Estado. En ese caso perdería su autonomía, porque se definiría de manera meramente instrumental en relación con su objetivo (la recaudación estatal). Al perder su autonomía, la teoría general que lo rige tendría que ser la misma para todos los recursos financieros del Estado. Esto quiere decir que, por ejemplo, las utilidades de empresas estatales y los recursos obtenidos por los impuestos tendrían que regularse de una misma manera, porque si aquello que genera unidad al Derecho Financiero es el hecho de tratar sobre los recursos financieros de la nación, todas las situaciones que tienen relación con ello deberían analizarse con los mismos principios.

Hemos mencionado constantemente que: de la autonomía del Derecho Tributario se deriva que posee su propia estructura y dogmática. Esta, a su vez, se refleja en los principios y conceptos propios del Derecho Tributario. Pero también sería correcto afirmar que, del análisis práctico del Derecho Tributario, se puede constatar que posee principios y conceptos que le son propios. Estos implican una estructura y dogmática propia, y de

³⁷⁶ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 20.

ello se deriva la conclusión de que es un Derecho autónomo. Es decir, ambas cuestiones son la cara y sello de una misma moneda, no pudiéndose entender una sin la otra. Esta es la importancia de la autonomía y la razón de que el texto “El Hecho Imponible” le brinde una particular relevancia.

3.6.3 Consideración final: La autonomía del Derecho Tributario

Substantivo moderno

Una cuestión relevante de la autonomía es que se deriva de la comprensión del Estado moderno. La obligación tributaria no procede de la mera coerción estatal, por lo que no puede entenderse como una expresión de fuerza que sólo se justifica en términos utilitarios, lo que significaría entender al contribuyente como un objeto sometido a la pretensión estatal de aumentar sus recursos. Lo interesante es que en otra época esta sí era una práctica del Derecho, ya que el Derecho pre-moderno entendía de esta manera a los impuestos. Esta circunstancia es análoga con lo que ocurría también con el Derecho Penal, pues en el pasado tanto las penas como los impuestos eran pura expresión de fuerza del soberano. Un monarca podía castigar a sus súbditos y/o exigirles prestaciones pecuniarias, sólo por el hecho de que tenía la fuerza militar, y esto ocurría sin contrapesos y con

estructuras que hoy en día entenderíamos como arbitrarias. Como antecedentes remotos la Carta Magna de 1215 de 'Juan sin tierra', el *Petition of Right* de 1628 y *The Bill of Rights* de 1689, comienzan a cambiar la estructura de legitimación del Estado, con lo que se dota de contenido a lo que hoy en día es el Estado moderno.

No es nuestra intención problematizar en esta memoria acerca del Derecho moderno. Lo relevante es poder caracterizar la concepción de la doctrina que entendió al “impuesto como relación de poder o de fuerza y no como relación de derecho”³⁷⁷. Esta entiende al Derecho Tributario como mera expresión del poderío estatal, lo que resulta irreconciliable con el Estado de derecho en las sociedades modernas. El autor de “El Hecho Imponible” consideró, en 1982, que esta visión no dista de las teorías que consideran al derecho tributario como un conjunto de normas instrumentales dirigida a procurarse los medios para poder desempeñar las actividades de las instituciones públicas³⁷⁸. Es decir, si la causa y

³⁷⁷ En el prólogo de la tercera edición de “El Hecho Imponible” en JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 13.

³⁷⁸ Esta idea se encuentra en el prólogo de la tercera edición de “El Hecho Imponible”. Se vincula la teoría de Gian Antonio Micheli, quien entiende los impuestos como instrumentos para la recaudación fiscal. Jarach critica esta cuestión señalando que él entiende que “la nueva concepción no diverge sustancialmente de la doctrina alemana del impuesto como relación de poder o de fuerza y no como relación de derecho.” en JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 13.

justificación de los impuestos es exclusivamente obtener bienes, es pura expresión de arbitrariedad estatal, forzosa para el contribuyente.

La idea de instrumentalizar al Derecho Tributario es entendida por el autor argentino como “derivación necesaria de la falta de análisis y distinción entre derecho tributario sustantivo y los demás derechos tributarios, formal, penal y procesal”³⁷⁹, y esta es la razón por la que se vincula con la autonomía del Derecho Tributario. Así, respecto de la doctrina que instrumentaliza al Derecho Tributario señala que: “no responde a los principios jurídicos que gobiernan la tributación en el estado de derecho ni a la dogmática del derecho tributario, siempre que naturalmente se acepte el distingo doctrinal entre lo que constituye el derecho tributario material o sustantivo y las materias jurídicas agrupadas en los campos del derecho tributario administrativo, penal, procesal, en conexión con el derecho material pero con relaciones jurídicas y ejercicio de poderes bien separados de aquél”.³⁸⁰

Queremos destacar que el autor señala que hay que “excluir de la definición de tributo la finalidad de cubrir las cargas presupuestarias, es

³⁷⁹ En el prólogo de la tercera edición de “El Hecho Imponible” en JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 13.

³⁸⁰ En el prólogo de la tercera edición de “El Hecho Imponible” en JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 14.

decir, de conseguir una entrada, finalidad que se indica en muchas definiciones de los tributos, y también en definiciones legales”³⁸¹. El impuesto no tiene como objetivo financiar al Estado, es decir, las normas tributarias no se relacionan estructuralmente con las de gasto.

Esta cuestión genera una irreconciliable manera de comprender al Derecho Tributario que se produce entre la teoría general propuesta por Dino Jarach y la que los tribunales nacionales desarrollan. Con esta cuestión final sólo queremos señalar que las comprensiones son distintas. La pregunta sobre qué es el Estado Moderno y qué es el Derecho Tributario exceden por mucho a esta memoria. Tanto en la extensión necesaria para ser tratada como por los objetivos propuestos.

3.7 Conclusiones del capítulo

En este capítulo, el último de esta memoria, se hicieron patentes las diferencias entre “El Hecho Imponible” de Dino Jarach y la comprensión que se ha establecido en Chile por los tribunales de justicia. Lo señalamos, pero consideramos relevante reafirmar la idea de que en nuestro país parece estar fuertemente arraigada la comprensión que el profesor Saffie denominó

³⁸¹ JARACH, Dino. 2004. Op. Cit. pp. 23-24.

“*The Classical Paradigm Of Tax Law*”. Manera de comprender al Derecho Tributario que es ser incapaz de responder a la elusión.

El hecho de no poder dar respuesta al fenómeno de la elusión es, en primera instancia, un grave problema para la teoría y para la comprensión del Derecho. Esto significa que existe una cuestión relevante que nos muestra, constantemente, una de falta de coherencia interna, lo que produce resultados prácticos tangibles en la recaudación fiscal.

Existen una serie de estudios que tratan del problema de la elusión, problematizándolo, exclusivamente, desde la perspectiva de la disminución de la recaudación fiscal derivada de este tipo de prácticas. En el plano internacional, esto fue especialmente bullado, cuando salió a la luz que empresas como “*Google*” y “*Apple*” pagaban una tasa de un 3% y un 1% de impuesto a la renta³⁸², respectivamente. Pero la cuestión de la disminución de la recaudación fiscal, ya que la normativa de gasto es ajena al Derecho Tributario no es relevante para la comprensión de Dino Jarach. El problema

³⁸² “Recent media reports have drawn attention to the fact that some highly profitable multinational companies seem to pay almost no corporate income tax. The effective tax rates on foreign profits of Google and Apple, for example, have been reported to be less than 3% and 1%, respectively.1 This has triggered an intense public debate about profit shifting and tax avoidance by multinational firms. Given that many countries face high levels of debt and huge pressure to generate tax revenue, it is not surprising that this debate has brought the taxation of multinational firms to the top of the international policy agenda.” CLEMENS, Fuest “et al”. Profit Shifting and ‘Aggressive’ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform. [en línea] Centre for European Economic Research <<http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13044.pdf>> [consulta: 02 febrero 2015]. pp. 1.

es una cuestión jurídica relativa a la aplicación de la ley, pues lo que resulta problemático es que hay empresas que, obteniendo utilidades, logran estructurarse de manera tal que eluden la aplicación de la ley. No pago, que justifican de manera tal que dotan de la imagen de licitud a un actuar que es contrario al Derecho, desde la perspectiva de Jarach.

Desde que tratamos la elusión en el primer capítulo de esta memoria, hemos señalado la disparidad de significados que se le ha atribuido a este concepto. Esto se vincula con la falta de respuesta por parte “*the contemporary general theory of tax law*”. De lo que se desprende la idea de que la manera de comprender el Derecho Tributario por parte de los tribunales de justicia nacionales es incapaz de definir la elusión y de darle una respuesta jurídica. Esta afirmación parece ser contradictoria con la sentencia en el caso “Bahía Inglesa”. Caso en el que la Corte Suprema nacional no solo resolvió la cuestión, sino que además, definió el concepto de elusión. Respuesta de los tribunales de justicia, que desde la perspectiva de Dino Jarach, resulta ser incorrecta.

El mismo autor señala, que el impuesto no es meramente una herramienta de recaudación, lo que no vuelve baladí el problema de la

elusión, sino que precisamente lo dota de contenido. Si el impuesto fuera un mero instrumento, se podría llegar a entender como plausible la legitimación del contribuyente de procurar, a través de medios lícitos, rebajar una carga que se le impone, especialmente si esta se justifica meramente por la fuerza estatal, en cambio, el acertado reclamo de Jarach contra la elusión no es por el mero interés pecuniario del Fisco, sino que es por el cumplimiento de la ley y de los principios que informan al Derecho Tributario. El contribuyente debe pagar conforme a la ley que considera la capacidad contributiva en su dimensión económica, no meramente formal.

Entendemos que las comprensiones estudiadas son, en su conjunto, disímiles, como hemos visto a lo largo de todo este capítulo. Además, como hemos mencionado en esta memoria, no es nuestra labor expresar cual nos parece más idónea, sin embargo, queremos destacar la coherencia y sistematicidad de la propuesta de Jarach, quien estructura su teoría de una manera tal, que las cuestiones se vinculan entre ellas. Esto impregna a la idea de autonomía del Derecho Tributario una estructura de principios que dota de contenido a la rama del Derecho, pero que además hace explícita su necesidad de autonomía. Autonomía y principios que son las dos caras de una misma moneda.

Cabe destacar que en Chile las leyes gravan con Impuesto al Valor Agregado a la compra de bienes de primera necesidad. Esto, se relaciona con la pregunta que en el apartado relativo a la capacidad contributiva consignaba: “el hecho de que un persona compre bienes de primera necesidad, como por ejemplo leche o pan ¿Demuestra capacidad contributiva?”. En el texto “El Hecho Imponible” no se define la capacidad contributiva, sino que solo se le relaciona con la riqueza y con la propiedad. Es entonces que la pregunta debe ser respondida desde una perspectiva que dé cuenta de cuestiones tanto políticas y económicas del momento histórico en que nos encontremos. Sin embargo, la misma expresión de la cuestión demuestra nuestros reparos a la comprensión que entiende que el comprar un bien de primera necesidad para consumo final pueda ser entendido como una demostración de capacidad contributiva. Al respecto consideramos que dada la definición misma de bienes de primera necesidad, es difícil considerarlos como demostraciones de capacidad contributiva, especialmente en el Chile de hoy. Entendemos que esta cuestión excede lo propuesto como objetivo para este capítulo, pero abre una serie de interrogantes relevantes para esta área del Derecho.

Por otra parte, respecto del principio de legalidad, la idea de la relevancia de la voluntad legal y, por sobre todo, la irrelevancia de la voluntad privada, constituyen un elemento característico de la teoría propuesta por Jarach. Aunque, contraría abiertamente lo que los tribunales de justicia entienden y aplican hoy en día respecto del Derecho Tributario en nuestro país, dado que esta idea entra en pugna con la conceptualización formalista del principio de legalidad que ellos promueven. La que considera que la aplicación de los impuestos debe atender los actos jurídicos y lo querido en estos por el contribuyente, si no, se estaría vulnerando la legalidad y lo que espera pagar el contribuyente. Actuar de manera contraria estaría restándole certeza de que ocurrirá con sus actos. Por lo que lo interesante es que el fenómeno de la elusión, de hecho, vuelve realmente variable el monto que se debe pagar por el mismo hecho económico ejecutado.

Por otro lado, lo referente al principio de no confiscatoriedad y el derecho de propiedad como límite del Derecho Tributario, será el ejemplo más dramático de las diferentes comprensiones del Derecho Tributario. Esta cuestión, si bien no tuvo repercusiones en las sentencias estudiadas —y la manera en que la han entendido los tribunales ha sido señalada como la

mínima expresión de este principio— teóricamente demuestra una diferencia irreconciliable. Desde la perspectiva de Jarach, esta cuestión deriva de la falta de reflexión respecto del Derecho Tributario. Aquí, queremos hacer un alto para destacar la influencia política que parece tener esta cuestión. Pues Murphy y Nagel manifiesta abiertamente la naturalización del derecho de propiedad que lo ubica como anterior al Estado y, paradójicamente, anterior al Derecho. En ese contexto, cobra sentido la vulneración del derecho de propiedad por parte de la normativa tributaria que sería posterior a la distribución establecida, “legítimamente”, por el mercado.

Queremos terminar este último capítulo hablando de la autonomía del Derecho Tributario, pues consideramos que la manera de abordar el problema en este tercer capítulo se encuentra vinculada con esta idea, al igual que lo hace toda esta memoria. Así, la autonomía se expresa en una estructura que le es propia: el hecho imponible. Siempre que nos referimos al Derecho Tributario ha estado, soterradamente, esta idea, que creemos es, hoy en día, una cuestión bastante consensuada, que de hecho Jarach y los tribunales nacionales la sostienen. El objetivo a futuro es dotar de contenido

esta cuestión ya que una afirmación como esta debe tener consecuencias prácticas.

CONCLUSIÓN

El Derecho Tributario es una cuestión de enorme extensión y que plantea problemas prácticos de manera constante. Así, Cada día se generan una enorme cantidad de hechos impositivos, algunos de los cuales se evadirán otros se pagarán, pero su existencia y relevancia práctica son innegables. La pregunta interesante será: ¿Por qué y cómo responde el Derecho ante las diversas acciones que lleven a cabo los contribuyentes en relación al pago de sus tributos?

Para poder responder dicha pregunta, se necesita entender qué son los impuestos y qué es el Derecho Tributario. Cuestiones que han sido estudiadas y entendidas, desde su perspectiva jurídica, en la presente memoria. Memoria que no ha tenido la pretensión de responder de manera original a esta pregunta, sino solo mostrar dos formas de responder las cuestiones más relevantes de esta rama y sus diferencias y similitudes. Puesto que entendemos que es imposible plantear una solución unívoca a la problemática de la teoría general del Derecho Tributario, debido a la enorme amplitud del tema. Igualmente intentamos presentar lo mejor que

pudimos la comparación entre dos respuestas posibles, las que esperamos puedan ser un aporte para los debates venideros.

Consideramos que esta memoria se impuso una meta sumamente ambiciosa dado que los tribunales de justicia nacionales no expresan una claridad unívoca respecto de su comprensión del Derecho. Además el profesor Dino Jarach posee una teoría compleja que, en su conjunto, se vincula con más obras de su autoría y no exclusivamente con el texto “El Hecho Imponible”. Sin embargo, es necesario problematizar esta cuestión, debido a la relevancia de que la doctrina tributaria comience a ser reflexiva de problemas que, no solo afectan pecuniariamente a individuos e instituciones, sino que además, se relacionan con la reflexión y análisis del Derecho Tributario en su conjunto.

A nuestro parecer la sola posibilidad de poner en cuestión la profundidad del problema jurídico-tributario posee un valor *per se*. Esto significa mostrar que cuando se cobra un impuesto su evaluación no puede ser entendida como una cuestión aislada. Según lo cual, el análisis de un artículo del Código Tributario o del Decreto Ley N° 824, no puede ser entendido en su dimensión profunda y completa, sin entender qué es el

impuesto y qué es el Derecho Tributario. Ello debido a que vivimos en prácticas institucionales que no deben naturalizarse y volverse irreflexivas, puesto que los ciudadanos necesitan saber por qué pagan impuestos, así como los juristas deben establecer las teorías que vayan explicando y dando cuenta de qué es lo que sucede en la aplicación del Derecho desde la perspectiva jurídica.

Puesto que la radicalidad del problema tributario es una cuestión que excede lo meramente jurídico, los acuerdos políticos de las comunidades y la ciencia económica también son cuestiones relevantes a la hora de diseñar un sistema tributario. Sin embargo, ya que con solamente hablar de impuestos evocamos una cuestión que es eminentemente jurídica, es que la estructura y las características institucionales de esta problemática deben ser entendidas, a lo menos en un primer momento, desde la perspectiva del Derecho.

En la introducción de esta memoria señalamos que la modernidad había cambiado el Derecho. Cambios que se reflejan, por ejemplo, en el principio de legalidad en materia tributaria, y que creemos, merecen un profundo análisis dentro del Derecho Tributario, que abarque su

problemática en conjunto. Consideramos que es necesario volver a plantearse seriamente el problema de la teoría general del Derecho Tributario y el estudio del hecho imponible, ya que es sumamente importante evaluar la imposición de tributos como una cuestión democrática y moderna. Desde esta perspectiva debemos preguntarnos: ¿Qué son los impuestos? ¿Por qué pagamos impuestos? Y ¿Para qué pagamos impuestos? Estas preguntas no son pura retórica dado que tienen repercusiones prácticas como en la, tantas veces mencionada, elusión. Pero estas preguntas generales tienen otras bajadas prácticas. Nos podemos preguntar, por ejemplo: ¿Son los impuestos verdes impuestos propiamente tal? ¿Los impuestos verdes se condicen con el principio de capacidad contributiva? etc.

Igualmente Coincidimos con lo señalado por Dino Jarach, en que la instrumentalización del Derecho Tributario puede significar entender a los impuestos como una obligación derivada exclusivamente de la coerción estatal. Cuestión que debe ser evaluada en relación al Derecho moderno, aunque, queremos destacar lo problemático que esta cuestión sería, ya que estaríamos obligados a pagar impuestos, no por una vinculación de la capacidad contributiva como criterio de cobro, sino simplemente, porque el

Estado nos amenaza con sanciones. Tampoco queremos zanjar esta cuestión siendo nuestra intención mostrar la importancia del problema en trabajos futuros.

Resulta complejo finalizar esta memoria porque la principal conclusión es que Dino Jarach posee una teoría general del Derecho Tributario muy diferente a la establecida por los tribunales nacionales, a través de sus sentencias. Las semejanzas que encontramos corresponden, en general, a los acuerdos mínimos del Derecho moderno. Cuestiones básicas que nos permiten decir, a lo más, que hablábamos del mismo tema (por lo menos en términos muy generales). Según esto, entendemos que lo relevante corresponde a la problematización de la teoría general del Derecho Tributario.

Consideramos que muchas de las ideas propuestas por Dino Jarach son interesantes de ser analizadas en profundidad, dado que propone cuestiones que son muy coherentes en la estructuración general de su teoría del Derecho Tributario. Aunque, pueda considerarse que esta no correspondería a la mejor manera de comprender al Derecho Tributario,

resulta destacable la sistematicidad y coherencia interna del proyecto defendido por el autor argentino.

El Derecho Tributario corresponde a una cuestión dinámica y de suma importancia para el patrimonio de los contribuyentes y el del Estado. Razón por la que es relevante entenderlo y estudiarlo en su estructura general y no solo en su aplicación, sino que como un conjunto de normas relacionadas. Idea de la cual esta Memoria intentó dar cuenta, en la medida que le fue posible.

BIBLIOGRAFÍA

- ALEXY, Robert. 2010. La construcción de los derechos fundamentales. Buenos Aires, Ad-Hoc.
- ANDREOZZI, Manuel. 1951. Derecho tributario argentino. Buenos Aires, Tipografía Editora.
- APPLE MUSEUM. Apple III. [en línea] <http://applemuseum.bott.org/sections/computers/III.html> [consulta: 25 febrero 2015]
- BARREDA Larrea, Francisco. 2014. Legítima Razón de Negocio y Juicio de Coca-Cola Embonor con Servicio de Impuestos Internos. [en línea] Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile N° 10/2014 <<http://www.cetuchile.cl/images/docs/revista10/10.pdf>> [consulta: 02 febrero de 2015]
- BARROS Bourie, Enrique. 2006. Tratado de Responsabilidad Extracontractual. Santiago, Editorial Jurídica.
- BID 2015. Acerca de nosotros. [en línea] <http://www.iadb.org/es/acerca-de-nosotros/acerca-del-banco-interamericano-de-desarrollo,5995.html> [consulta: 17 septiembre 2015]
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. 2014. Impuesto al valor agregado en países de América Latina [en línea] Series comparativas N° 1 junio 2014 <http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=9877> [consulta: 01 febrero 2015]
- CHECA, Clemente. 1998. Interpretación y Aplicación de las Normas Tributarias: Análisis jurisprudencial. Valladolid, Editorial Lex Nova.

- CLARO Solar, Luis. 2013. Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado. Volumen V. Santiago. Editorial Jurídica de Chile.
- CLEMENS, Fuest “et al”. Profit Shifting and ‘Aggressive’ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform. [en línea] Centre for European Economic Research <<http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13044.pdf>> [consulta: 02 febrero 2015]
- COROMINAS, Joan. Diccionario Etimológico de la Lengua Castellana. 1976. Madrid, Editorial Gredos S.A.
- COUTURE, Eduardo. 1980. Vocabulario Jurídico. Buenos Aires, Desalma.
- DOMÍNGUEZ Águila, Ramón. 2012. Teoría General del Negocio Jurídico. Santiago, Editorial Jurídica de Chile.
- DUCCI Claro, Carlos. 2007. Derecho Civil: Parte General. Santiago, Editorial Jurídica de Chile.
- DURÁN-SINDREU Buxadé, Antonio. 2007. Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios. Navarra, Editorial Aranzadi.
- ESCALONA Caba, Esteban. 2014. Historia de los impuestos al consumo en Chile desde 1920 y al valor agregado. [en línea] Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile N° 10/2014 <http://www.cetuchile.cl/revista/revista_estudios_tributarios_10.pdf> [consulta: 02 febrero 2015]
- FASIANI, Mauro. 1962. Principios de ciencia de la Hacienda. Madrid, Editorial Aguilar.
- FAÚNDEZ Ugalde, Antonio. 2013. Gasto Tributario por Intereses

Pagados o Devengados en Operaciones de Crédito Análisis de Jurisprudencia. [en línea] Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile N° 08/2013 <http://www.cetuchile.cl/images/docs/05_gasto_tributario_por_intereses_pagados_o_devengados_en_operaciones_de_credito_analisis_de_jurisprudencia_antonio_faundez.pdf> [consulta: 02 febrero 2015]

- FERNÁNDEZ Provoste, Mario; FERNÁNDEZ Provoste, Héctor. 1952. Principios del Derecho Tributario. Chile, Editorial Jurídica.
- FERREIRO Lapatza, José. 2003. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal, en Tratado de derecho tributario, a cura di De Barros Carvalho, Paulo. Lima, Editorial Palestra.
- FIGUEROA, Patricio. 2007. Conversaciones Tributarias del Instituto Chileno de Derecho Tributario Sentencias del Tribunal Constitucional en Materia de Impuesto Territorial [en línea] <<http://www.ichdt.cl/sentencia.htm>> [consulta: 02 febrero 2015]
- FUEYO, Fernando. 1990. Instituciones de Derecho Civil Moderno. Santiago, Editorial Jurídica.
- GALLO, Franco. 2011. Las razones del fisco. Madrid, Marcial Pons.
- GARCÍA Escobar, Jaime. 2014. Sombras Chinescas se Otean en Lotananza: Clausula o Norma General Antielusiva. [En línea] En el Instituto Chileno de Derecho Tributario. <<http://www.ichdt.cl/userfiles/Articulo%20clausula%20antielusiva.pdf>> [consulta: 02 febrero 2015]
- HABERMAS, Jurgen. 2010. Facticidad y validez. España, Trotta
- IRIBARRA Sobarzo, Eduardo. 2014. Análisis sobre el Fallo Tributario de Coca Cola Embonor contra el Servicio de Impuestos Internos. [en línea] En el Instituto Chileno de Derecho Tributario. <<http://www.ichdt.cl/userfiles/Fallo%20Embonor%20SII%20Eduardo%20Iribarra%202014.pdf>> [consulta: 02 febrero 2015]

- JAKOBS, Günther. 1995. Derecho Penal Parte General. Madrid, Marcial Pons.
- JARACH, Dino. 1996. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires, Abeledo-Perrot.
- JARACH, Dino. 2004. El hecho imponible. Buenos Aires, Abeledo-Perrot.
- JORRAT De Luis, Michael. 2009. La Tributación Directa en Chile: Equidad y Desafíos. Santiago, CEPAL Publicación de las Naciones Unidas.
- KUNKEL, Wolfgang. 1999. Historia del Derecho Romano. España, Editorial Ariel.
- LIKHOVSKI, Assaf. 2004. The Duke and The Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication. [En línea] Cardozo Law Review, Vol. 25. <<http://ssrn.com/abstract=430080> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.430080>> [consulta: 23 febrero 2015].
- LÓPEZ, Ramón; FIGUEROA, Eugenio; GUTIÉRREZ, Pablo. 2013. La ‘parte del león’: Nuevas estimaciones de la participación de los súper ricos en el ingreso de Chile [en línea] Serie de Documentos de Trabajo de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile <<http://www.econ.uchile.cl/uploads/publicacion/306018fadb3ac79952bf1395a555a90a86633790.pdf>> [consulta: 02 enero 2015]
- LUHMANN, Niklas. 2002. El Derecho de la Sociedad. México, Ediciones Universidad Iberoamericana.
- MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2011. Principios Constitucionales Tributarios en la Sentencia Rol N° 1.452-09, del Tribunal Constitucional, de 5 de Agosto de 2010. [en línea] Ius et Praxis.

2011, vol.17, n.2 <<http://www.scielo.cl/pdf/iusetp/v17n2/art20.pdf>> [consulta: 23 febrero 2015]

- MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. El Desarrollo de los Principios Constitucionales Tributarios de Carácter Material en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. [en línea]. Revista de derecho (Coquimbo) vol.19, n.1 <http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532012000100005&lng=es&nrm=iso> [consulta: 02 febrero 2015]
- MONTESQUIEU. 1972. Del espíritu de las Leyes. Madrid, Tecnos. libro XI.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. 2002. The Myth of Ownership. New York, Oxford University Press.
- NACIONES UNIDAS. 2013. Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. [en línea] Nueva York Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Naciones Unidas http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf [consulta: 25 febrero 2015]
- NAVARRO, Enrique. 2011. El Control De Constitucionalidad De Las Leyes En Chile (1811-2011). [en línea] Cuadernos del Tribunal Constitucional. <www.tribunalconstitucional.cl/wp/descargar_documento.php?id=1475> [consulta: 19 febrero 2015]
- OEA. 2015. Quienes somos. [en línea] http://www.oas.org/es/acerca/quienes_somos.asp [consulta: 17 septiembre 2015]
- OEA/BID. 1967. Reforma tributaria para américa latina: Modelo de Código Tributario, Volumen III. Washington, D.C., Unión Panamericana.

- OECD. 2008. Study into the Role of Tax Intermediaries. [en línea] OECD Publishing. <<http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>> [consulta: 10 febrero 2015]
- OECD. 2013. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. [en línea] OECD Publishing <<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>> [consulta: 02 febrero de 2015]
- OECD/Korea Institute of Public Finance. 2014. The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries. OECD Tax Policy Studies, N° 22, OECD Publishing.
- OECD. 2015. About OECD. [en línea] <http://www.oecd.org/about/> [consulta: 17 marzo 2015].
- PREBBLE, Rebecca; PREBBLE, John. 2012. Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law? [en línea] Saint Louis University Law Journal (55). <<http://ssrn.com/abstract=1523043>> [consulta: 02 febrero 2015]
- RAMÍREZ Martínez, Rosa. 2000. Razón y Racionalidad Una Dialéctica de la Modernidad [en línea] Revista convergencia enero-abril 2000, Núm. 21 <<http://convergencia.uaemex.mx/rev21/pdf/ramirez.PDF>> [consulta: 02 marzo 2015]
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. 2012. Diccionario de la lengua española [en línea] 22ª edición. < <http://lema.rae.es/drae/?val=eludir>> [consulta: 11 febrero 2015]
- ROSEMBUJ, Tulio. 1999. El Fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario. Barcelona, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.

- RUIZ, Violeta; SEITZ, Georg. 2004. El Fraude a la Ley Tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana). Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos. Septiembre, nº 257-258, p. 3-64. Estudios financieros.
- SAFFIE, Francisco. 2013. Taxes as practices of mutual recognition: Towards a general theory of tax law. Thesis for the Degree of Doctor of Philosophy, University of Edimburgh [inédito]
- TIPKE, Klaus. 2002. Moral Tributaria del Restado y de los contribuyentes. Madrid, Marcial Pons
- UGALDE Prieto, Rodrigo; GARCÍA Escobar, Jaime. 2007. Elusión, planificación y evasión tributaria. Santiago, LexisNexis.
- VALDÉS Costa, Ramón. 1982. Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano. Montevideo, Editorial Rosgal S.A.
- VALDÉS Costa, Ramón. 1983. Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, concordado y anotado. Segunda edición actualizada y aumentada. Montevideo, Ediciones jurídicas Amalio M Fernández.
- VALDÉS Costa, Ramón. 1985. El derecho tributario como una rama jurídica autónoma y sus relaciones con la teoría general del derecho y las demás ramas jurídicas. Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria.
- VALDÉS Costa, Ramón. 1987. Manual de Derecho Financiero. Volumen I. Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria.
- VERGARA Hernández, Samuel. 2006. Planificación Tributaria & Tributación. Santiago, Nova Lex.
- VILLEGAS, Héctor. 2001. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario. Buenos Aires, Ediciones Depalma.

- WILHELM, Heinrich. 2001. El Ahorro de Impuesto, La Elusión Fiscal y La Evasión. En Tratado de Derecho Tributario. Bogotá, Editorial Temis S.A..
- YÁÑEZ Henríquez, José. 2010. Impuesto Global Complementario: Equidad. [en línea] Revista de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile N° 08/2010 <http://www.cetuchile.cl/images/docs/07_impuesto_global_complementario_equidad_jose_yanez_henriquez.pdf> [consulta: 02 febrero 2015]

Legislación

- CHILE. Ministerio de Hacienda. 2010. Ley N° 20.455: Modifica diversos cuerpos legales para obtener recursos destinados al financiamiento de la reconstrucción del país, julio 2010.
- CHILE. Ministerio de Hacienda. 1979. Ley N° 17.235: Ley sobre Impuesto Territorial, diciembre 1979.
- CHILE Ministerio Secretaría General de la Presidencia. 2006. Ley N° 20.050: Reforma Constitucional que introduce diversas modificaciones a la Constitución Política de la República, agosto 2006.
- CHILE. Ministerio del Interior. 2005. Ley N° 20.033: Modifica la ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial, Julio 2005.
- CHILE. Ministerio del Interior. 2001. Ley N° 19.712: Ley del Deporte, febrero de 2001.
- CHILE. Ministerio de Hacienda. 1965. Ley N° 16.271: Ley de Impuesto a la Herencia, Asignaciones y Donaciones, Julio 1965.
- CHILE. Ministerio de Hacienda. 2014. Ley N° 20.780: Reforma

Tributaria que modifica el sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes al Sistema Tributario, septiembre 2014.

- CHILE. Ministerio de Hacienda. 1977. Decreto con Fuerza de Ley N° 341: Sobre zonas francas, junio de 1977.
- CHILE. Ministerio de Obras Públicas. 1959. Decreto con Fuerza de Ley N° 2: Sobre plan habitacional, junio de 1959.
- CHILE. Ministerio de Justicia. 2000. Decreto con Fuerza de Ley N° 1: Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil; de la ley 4.808, mayo de 2000.
- CHILE Ministerio Secretaría General de la Presidencia. 2014. Decreto Ley N° 100: Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República, mayo 2014.
- CHILE. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley N° 830: Código tributario, diciembre 1974.
- CHILE. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley N° 824: Ley de Impuesto a la Renta, diciembre 1974.
- CHILE. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley N° 825: Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, diciembre 1974.
- CHILE. Ministerio de Hacienda. 2003. Decreto N° 638: Fija lista de Países o territorios considerados paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos para efectos del número 2 del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, diciembre 2003.
- CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2001. Circular N° 45: Modificaciones Introducidas al Artículo 64 del Código Tributario por la Ley N° 17.705, del año 2000, julio 2001.

Jurisprudencia

- CORTE DE APELACIONES DE ARICA. Recurso de Apelación. Rol N° 3 del año 2012.
- CORTE SUPREMA. Recurso de Casación en el Fondo. Rol N° 5.118 del año 2012.
- CORTE SUPREMA. Recurso de Casación en el Fondo. Rol N° 4.38 del año 2001.
- CORTE SUPREMA DE COLOMBIA C-776 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV. Jaime Araújo Rentería) del año 2003.
- CORTE SUPREMA DE COLOMBIA C-094 (MP. José Gregorio Hernández Galindo) del año 1993.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad. Rol N° 2.614 del año 2013.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad. Rol N° 1.452 del año 2009.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad. Rol N° 759 del año 2007.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad. Rol N° 718 del año 2007.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Proceso de oficio sobre la inconstitucionalidad de precepto legal. 681 del año 2006.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Requerimiento por inconstitucionalidad de proyecto de precepto legal Rol N° 247 de 1996.

- TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE ARICA Y PARINACOTA. Reclamación Tributaria RUC N° 11-9-0000168-3 del año 2012.