



UNIVERSIDAD DE CHILE

FACULTAD DE DERECHO

DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO

**ANÁLISIS LEGAL Y CONSTITUCIONAL DE LAS
PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL DERECHO
TRIBUTARIO**

CARLOS IGNACIO ESSUS JIMÈNEZ

**MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIADO EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES**

PROFESOR GUÍA: FRANCISCO SELAMÉ MARCHANT

SANTIAGO DE CHILE

NOVIEMBRE DE 2015

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN.....	7
INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO I. PRESUNCIONES, FICCIONES Y NORMAS DE VALORACIÓN	12
1. DE LAS PRESUNCIONES	12
1.1. Concepto	12
1.2. Elementos de la Presunción	17
1.2.1. Hecho Base	18
1.2.2. Hecho Presunto.....	20
1.2.3. Nexo Lógico	23
1.2.4. Consecuencia Jurídico Material.....	26
1.3. Naturaleza Jurídica.....	28
1.3.1. Relación con el “Onus Probandi” o Carga de la Prueba	34
1.4. Clasificación de las Presunciones	41
1.4.1. Presunciones Judiciales “Hominis”	43

1.4.2. Presunciones Legales “ <i>Iuris Tantum</i> ”	49
1.4.3. Presunciones Judiciales “ <i>Iuris Et de Iure</i> ”	54
2. DE LAS FICCIONES	60
2.1. Concepto	60
2.2. Naturaleza Jurídica.....	64
2.3. Diferencias entre las Presunciones Absolutas y las Ficciones	69
2.3.1. <i>Ámbito de Eficacia</i>	70
2.3.2. <i>Relación con la Realidad Pre-jurídica</i>	72
2.3.3. <i>Estructura</i>	75
3. DE LAS VERDADES INTERINAS	77
4. DE LAS NORMAS DE VALORACIÓN.....	80
CAPÍTULO II. PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO.....	85
1. Artículo 21 de la LIR: de la “Presunción” de Retiros por el Uso y Goce de los Bienes del Activo de la Empresa.....	90
2. Artículo 21 de la LIR: de la Recalificación de Préstamos Efectuados por Empresas a sus Propietarios como Retiros Encubiertos.....	95

3. Artículo 38 de la LIR: de las Agencias, Sucursales u otras Formas de Establecimientos Permanentes como Contribuyentes Separados e Independientes de su Matriz	97
4. Artículo 64 del CT: de la Facultad de Tasación del SII	101
5. Artículo 41 E de la LIR: de los Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas	105
6. Artículo 41 G de la LIR: del Reconocimiento en Chile de Rentas Pasivas Provenientes de Entidades Controladas en el Extranjero	112

CAPÍTULO III. LIMITES AL USO DE PRESUNCIONES Y FICCIONES

.....	119
1. La Potestad Tributaria como Fuente de la Obligación Tributaria	120
2. Límites a la Potestad Tributaria del Estado	124
3. Límites Generales al Uso de Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario.....	129

CAPÍTULO IV. PRESUNCIONES, FICCIONES Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

1. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	134
1.1. Concepto	134
1.2. Extensión.....	136

1.3. Consagración en Chile	143
1.4. Presunciones, Ficciones y el Principio de Legalidad	145
2. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD.....	148
2.1. Concepto	148
2.2. Consagración en Chile	152
2.3. El Principio de Capacidad Contributiva como Medida de Igualdad	154
2.4. Presunciones, Ficciones y el Principio de Igualdad	156
3. EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD	158
3.1. Concepto	158
3.2. Consagración en Chile	160
3.3. Presunciones, Ficciones y el Principio de Generalidad	161
4. EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.....	162
4.1. Concepto	162
4.2. Consagración en Chile	165
4.3. Presunciones, Ficciones y el Principio de No Confiscatoriedad .	166
5. LA GARANTÍA DE PROTECCIÓN JURISDICCIONAL.....	167
5.1. Concepto	167

5.2. Consagración en Chile	169
5.3. Presunciones, Ficciones y el Principio de Protección Jurisdiccional	170
CAPÍTULO V. COLISIÓN DE PRINCIPIOS EN LA APLICACIÓN DE ESTOS INSTRUMENTOS.....	175
1. El Deber de Contribuir	178
2. Ponderación de Intereses Jurídicamente Protegidos.....	181
CAPÍTULO VI. DE LA RENTA ATRIBUIDA EN EL PROYECTO DE LEY DE REFORMA TRIBUTARIA ORIGINAL (MENSAJE N° 24-362 DE 1 DE ABRIL DE 2014)	185
1. La Renta Atribuida como Ficción Jurídica	187
2. Vulneración de Garantías Fundamentales de los Contribuyentes	194
CONCLUSIONES	206
BIBLIOGRAFÍA.....	212

RESUMEN

El uso de presunciones y ficciones en el ámbito tributario como mecanismo contra el fraude fiscal, e incluso como medio para facilitar la actividad fiscalizadora de la autoridad administrativa, se posiciona como una tendencia generalizada en los ordenamientos jurídico tributarios. Precisamente, dada la efectividad de este tipo de instrumentos para el interés recaudatorio del fisco, es que existe en la práctica una delgada línea entre la necesidad y el abuso, lo cuál en el peor de los casos puede llegar a vulnerar las garantías fundamentales que asisten a los contribuyentes.

Desde una premisa práctica, se observa en Chile una insuficiencia del tratamiento que se le ha dado a este tipo de mecanismos legales, tanto de parte del legislador como de la jurisprudencia, los que parecieran tener una responsabilidad no menor en los problemas asociados a su establecimiento y posteriormente en su aplicación. El análisis de normas específicas del ordenamiento jurídico en general, así como de las normas de Derecho Tributario chileno, soporta la apreciación anterior.

La reciente discusión parlamentaria en torno a la Reforma Tributaria del año 2014, y que culminaría con la dictación de la Ley N° 20.780, volvió a resaltar la problemática en la utilización de presunciones y ficciones en las leyes tributarias, sobre todo en lo relativo al que fuera uno de los ejes más importantes de la Reforma: el sistema de tributación sobre renta atribuida.

INTRODUCCIÓN

El empleo de expresiones como “se presume”, “presunción de derecho” o “presunción simplemente legal” son comunes a lo largo de nuestro ordenamiento jurídico. El Derecho Tributario no es la excepción, y lo que es más, su empleo es incluso más frecuente que en el resto de las ramas del Derecho. Los ejemplos en nuestro ordenamiento tributario son numerosos, pero su estudio en nuestro país no ha sido necesariamente tratado con la importancia que le asiste.

Caso aún más difuso es el de las ficciones, ya que su empleo no suele ir acompañado de expresión alguna que permita identificar que se está frente a una de estas figuras, como sí suele ocurrir en el caso de las presunciones. Peor aún, la redacción del legislador suele no ser la más afortunada en esta materia, utilizando expresiones como “se presumirá” cuando en realidad lo que se está incorporando es una ficción u otras figuras afines, lo que suele ser fuente importante de confusiones, sobre todo a la hora de distinguir las de las presunciones absolutas.

Por esta entre otras razones, distinguir entre presunciones y ficciones puede ser más complejo de lo que se podría pensar, y no obstante, de una relevancia no menor, sobre todo si se considera que las herramientas que tiene el contribuyente para defenderse u oponerse a unas y a otras adecuadamente no son las mismas, y quedarán por lo tanto determinadas según se trate de una ficción o de una presunción (y de qué tipo de presunción se trate).

Por otra parte, fuera de su aspecto meramente técnico, el uso de estas herramientas legales tiene, asimismo, límites. Si bien su establecimiento por el legislador se justifica –entre otras cosas- como medio para facilitar la actividad fiscalizadora y recaudatoria de la autoridad administrativa, y como medio para combatir la elusión, su aplicación y alcance tiene límites, encontrando el más poderoso de ellos en el respeto y la no vulneración de las garantías constitucionales del contribuyente. Por lo tanto, existe la posibilidad cierta de que el uso de estas técnicas legales colisione eventualmente con alguna de las garantías establecidas en la carta fundamental.

El objetivo del presente trabajo es servir como un acercamiento a esta problemática en nuestro país, donde poco y nada se ha escrito al respecto, pero que puede ser fuente de importantes consecuencias prácticas sobre todo en lo que se refiere a una eventual defensa del contribuyente.

Para este propósito, comenzaremos con identificar y conceptualizar cada uno de estos mecanismos jurídicos, para posteriormente delinear ciertos criterios que nos permitan diferenciar unas de otras. A continuación analizaremos la utilización de presunciones, ficciones y normas de valoración específicamente adscritas al ámbito tributario, para lo cual profundizaremos en ciertas normas del ordenamiento jurídico tributario chileno que, a nuestro juicio, se perfilan como particularmente problemáticas. Luego nos avocaremos al estudio de los límites al establecimiento de estos instrumentos legales, y particularmente, a los límites que representan las garantías fundamentales de los contribuyentes. Por último, analizaremos un caso reciente en la legislación nacional en el que la discusión sobre presunciones, ficciones y garantías constitucionales fue particularmente intensa, a saber, el sistema de tributación sobre renta atribuida.

I. PRESUNCIONES, FICCIONES Y NORMAS DE VALORACIÓN

Descripción y definición de estas técnicas legales y elementos generales de diferenciación entre ellas

DE LAS PRESUNCIONES:

1.- Concepto

Tal vez Rosenberg haya denunciado de buena manera la dificultad que representa este punto cuando afirmó que “en ninguna otra parte existe tal confusión entre el lenguaje y los conceptos como en la doctrina relativa a las presunciones”¹.

Esto no quiere decir, por cierto, que no existan caracterizaciones y definiciones del concepto de presunción. De hecho, son múltiples los autores que han dado su propio concepto de dicha figura jurídica. Sin embargo, tiene razón dicho autor en que, sobre todo por la forma en la cual éstas se han introducido en el ámbito jurídico, y a causa del lenguaje

¹ ROSENBERG, LEO, “*La Carga de la Prueba*”, E.J.E.A., Buenos Aires, 1972. pág. 179.

ocupado por el legislador, lo que aparenta ser claro en doctrina no siempre parece acompañar a la práctica en este ámbito.

Se suma a esto “la coexistencia junto al concepto técnico jurídico, de un concepto en sentido vulgar, utilizado, igualmente, en el ámbito jurídico, lo cual, por desgracia, da lugar a infinidad de equívocos y conflictos, tanto a nivel práctico como teórico”². Muchas veces, en su uso cotidiano el término “presumir” puede ser reemplazado perfectamente por otro concepto de significado análogo como “suponer”, “creer”, “juzgar”, o “estimar”. No obstante, su uso indistinto en el lenguaje jurídico es fuente de múltiples conflictos a la hora de identificar cuándo estaremos frente a una presunción en su acepción estricta (técnico jurídica).

En otras palabras, el lenguaje utilizado por el legislador no sólo lleva en ocasiones a confundir las presunciones con otras figuras diferentes como las ficciones –como se verá más adelante– sino que también con el concepto de presunción en su sentido vulgar, y no propiamente técnico jurídico.

² BENAVENTE CUESTA, JULIAN, “*Presunciones Tributarias. Claves para su Correcta Aplicación*”, Editorial Lex Nova, 2013. pág. 39.

¿Qué es entonces una presunción?

La jurisprudencia nacional ha definido a las presunciones como “un razonamiento, que partiendo de un hecho conocido, proporciona certeza sobre el hecho desconocido por la vinculación o relación lógica existente entre uno y otro”³.

En doctrina, Julián Benavente ha dicho que “en un *sentido estricto*, la presunción es la institución jurídica por medio de la cual se otorgan efectos probatorios a un hecho ignoto del cual no se conserva ningún medio de prueba que acredite su realización (hecho deducido) fundamentándose en la existencia de un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, respecto a un hecho sobre el que sí existen, por el contrario, medios de prueba que acreditan su realización (hecho base)”⁴.

Ernesto Esverri por su parte, entrega un concepto general de presunción adscrita a su estudio en el ámbito tributario, diciendo que “es un proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho –llamado

³ Casación, 1º de Septiembre de 1965. Rev., T. 62 Sec. 4ª, pág. 387. Citado en RIOSECO ENRIQUEZ, EMILIO, “*La Prueba ante la Jurisprudencia*”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1989.

⁴ BENAVENTE, Op. Cit., pág. 65.

hecho base–, se concluye en la confirmación de otro que normalmente le acompaña –el hecho presumido– sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos”⁵.

En otras palabras, las presunciones se presentan como un mecanismo que sirviéndose de la lógica y la experiencia permiten dar por conocido o acreditado un hecho desconocido o incierto. Una presunción es, por lo tanto, un juicio de lo que ocurre en el ámbito de los hechos.

Pese a ello, como bien advierte Benavente, dicho juicio y su conclusión, que da por acreditada la ocurrencia o existencia de un hecho, tiene una particularidad, a saber, que la conclusión alcanzada es sólo *probable*. Sin embargo, también es cierto que “las decisiones adoptadas de esta forma, cuentan con la ventaja de que resultan con una probabilidad muy alta de ser correctas”⁶.

El estudio de las presunciones históricamente las ha vinculado casi siempre con el proceso, y como consecuencia se les ha visto siempre como figuras

⁵ ESVERRI MARTINEZ, ERNESTO, “*Presunciones Legales y Derecho Tributario*”, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1995., pág. 7.

⁶ BENAVENTE, Op. Cit., pág. 34.

que agotan su eficacia en el ámbito del derecho formal, dentro del procedimiento.

Más concretamente, su estudio las ha ubicado siempre en el ámbito de la prueba, destacando en las presunciones su relación con el *onus probandi*, o carga de la prueba, por los efectos procesales que tiene una presunción al verificarse.

Sin perjuicio de ello, como se puede extraer de la definición de Esverri, existe un elemento que es más bien propio de las presunciones en el ordenamiento jurídico –y especialmente el tributario–, a saber, la consecuencia jurídico material que se deriva del cumplimiento de la presunción.

Esto resulta de suma importancia, ya que para comprender el empleo de las presunciones y su eficacia en el ámbito tributario, es necesario entender que en esta rama del Derecho, las presunciones resultan ser una institución que se encuentra al borde entre el derecho meramente formal y el derecho material.

Como anticipa Benavente, “las presunciones en Derecho Tributario no están ideadas para ser aplicadas únicamente en el proceso judicial sino, al contrario, para su aplicación con anterioridad en el procedimiento de liquidación (administrativo)”⁷.

Sin perjuicio de que volveremos sobre este punto más adelante, por ahora, en un sentido meramente técnico, ambas definiciones nos dan luces acerca de lo que sí es consenso en doctrina, esto es, cuál es la estructura y cuáles son los elementos básicos de toda presunción.

2.- Elementos de la Presunción

Como puede extraerse de las definiciones antes dadas, la construcción de toda presunción deberá apoyarse en tres elementos: el hecho base, el hecho presumido y el nexo lógico.

Esta estructura es imprescindible en toda presunción, al punto de que “la ausencia de alguno de los tres elementos citados nos conduce de manera

⁷ *Ibíd.*, pág. 47.

inexorable a negar la existencia de una presunción en su sentido técnico jurídico (*concepción estricta*)”⁸.

Corresponde revisar entonces, en qué consiste cada uno de ellos.

2.1.- Hecho Base

El hecho base constituye el punto de partida de cualquier presunción. Como apunta Miguel Gutiérrez, el hecho base “constituye la pieza basilar en la que se fundamenta o apoya la presunción; su existencia y verificación es crucial para que la presunción comience a ser operativa”⁹.

Este elemento –el hecho base– corresponde a aquel hecho sobre el que sí existe prueba; aquel hecho conocido, al que generalmente acompaña el hecho desconocido cuya ocurrencia se busca probar y que a través de la presunción se da por cierto.

Es común también en doctrina la denominación del hecho base como “hecho indicio”, ya que de la sola palabra indicio –definida por la Real

⁸ *Ibíd.*, pág. 53.

⁹ GUTIERREZ BENGOCHEA, MIGUEL, “*Las Presunciones y Ficciones en el Ámbito Tributario y su Aplicación a las Rentas Societarias*”, Editorial Comares, Granada, 2012, pág. 13.

Academia Española como “fenómeno que permite conocer o inferir la existencia de otro no percibido”¹⁰– se puede extraer el rol del hecho base dentro del razonamiento presuntivo.

La importancia del hecho base es enorme, y como bien explica Benavente desde la posición de los obligados tributarios, de los tres elementos es probablemente al que mayor atención deben prestar, tanto cuando les perjudica como cuando les beneficia, pues con su realización se activa la aplicación de la presunción legal¹¹.

Su prueba no sólo activa la presunción, sino que incluso una vez activada la prueba en contrario del hecho base, suele ser la defensa más común para el perjudicado. Al “desaparecer” el hecho base como un hecho cierto, desaparece asimismo la certeza del hecho presumido, por carecer de fundamento el razonamiento presuntivo. De ahí que se diga que el hecho base es fundamento y requisito de toda presunción.

¹⁰ Definición disponible en www.rae.es. Véase asimismo BENAVENTE, Op. Cit., pág. 55.

¹¹ BENAVENTE, Op. Cit., pág. 55.

2.2.- Hecho Presunto

Este elemento es el hecho desconocido, el cual en virtud de un razonamiento lógico-deductivo, y de la experiencia, se logra dar por cierto o por realizado.

El Código Civil (CC) establece en su artículo 47 que “se dice *presumirse* el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas”. Si bien pareciera que el legislador tuvo la intención de definir qué es una presunción, en realidad lo que está describiendo es precisamente el hecho presunto.

El hecho presunto entonces, “es aquel hecho problemático de probar, en la medida que es muy difícil o imposible su prueba para una de las partes (obligado tributario o Administración), porque, por ejemplo, la prueba está en poder de la otra parte o ésta no existe”¹².

Desde un punto de vista teleológico, la razón de ser de las presunciones es precisamente la prueba de este hecho desconocido, que ya por razones

¹² *Ibíd.*, pág. 57.

prácticas o de justicia material, el legislador establece que se debe dar por probado.

Ahora bien, existen quienes estiman que es más correcto referirse a este elemento como “hecho deducido” más que “hecho presunto”, toda vez que este último calificativo, “presunto”, indica posibilidad de certeza mientras que el objetivo de la presunción es, por el contrario, calificar tal hecho de verdadero con efectos jurídicos probatorios¹³.

No obstante, creemos que si bien es acertado que el objetivo de la ley pueda ser calificar de cierto o verdadero un hecho a través de una presunción (lo que a su vez puede ser aplicable tal vez sólo respecto de las presunciones absolutas), en el plano de la realidad o de los hechos, la búsqueda de la verdad material escapa en cierta medida a las posibilidades del derecho, el que se conforma más bien con un grado de certeza o convicción aceptable, y no necesariamente absoluta¹⁴. Lo que es más, las presunciones aparecen

¹³ *Ibíd.*, pág. 58.

¹⁴ No siendo el propósito el hacer de este trabajo un tratado sobre la prueba, pareció importante hacer la precisión al respecto. La discusión sobre los objetivos de la prueba en el Derecho es fértil y existen múltiples autores que han tratado la dicotomía verdad procesal/verdad material, acercándose más la primera al concepto de certeza aceptable, que al de certeza absoluta. En este sentido Manuel Miranda cuando dice que “la finalidad de la prueba no es el logro de la verdad, sino el convencimiento del Juez en

precisamente cuando ni siquiera es “posible alcanzar tal grado de conocimiento, por lo que en muchas ocasiones el legislador, el juez o el intérprete han de conformarse con llegar a estados de opinión sobre la verdad de los hechos que excluyen la certeza, debiendo satisfacer en tal caso su deseo de conocer con la simple **probabilidad** respecto a la veracidad de tal hecho”¹⁵.

Independiente de lo anterior, parece no haber discusión en que el hecho presunto es la razón de ser de las presunciones, al dar por acreditada su prueba mediante el mecanismo de la presunción. Por lo tanto, desde un punto de vista práctico, es quizás el más relevante, ya que es el elemento al que –en el ámbito de aplicación de los tributos–, al darse por acreditado, la norma impone una consecuencia jurídico material.

torno a la exactitud de las afirmaciones realizadas en el proceso. La finalidad de la prueba debe ser objetivo procesalmente realizable, y resulta obvio que éste no puede identificarse con la verdad”. MIRANDA ESTRAMPES, MANUEL, *“La Mínima Actividad Probatoria en el Proceso Penal”*, José María Boch Editor, Barcelona, 1997. pág. 45. Véase también a modo de ejemplo LIEBMAN, ENRICO TULLIO, *“Manual de Derecho Procesal Civil”*, Ediciones Jurídicas Europa América, 1980. Buenos Aires. págs. 275 y 276.

¹⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, E., y PÉREZ DE AYALA, J.L., *“Presunciones y Ficciones en Materia Tributaria”*, Revista Crónica Tributaria, núm. 61, 1992, pág.48. Citado en ESVERRI, Op. Cit., pág. 23.

2.3.- Nexo Lógico

Como su nombre lo indica, este elemento es aquel que hace de puente o conexión entre los dos elementos anteriores (el hecho base o probado, y el hecho presunto o deducido).

Lo constituye el razonamiento lógico-deductivo que permite concluir que, si ocurre “A”, se puede presumir que razonablemente en la mayoría de los casos ocurrirá también “B”.

Como dice Benavente, el nexo lógico o deductivo “está conformado, en primer lugar, por *reglas del criterio humano* extraídas de la realidad, es decir, reglas que la experiencia demuestra que se cumplen con un criterio de normalidad, y, en segundo lugar, por *un componente de juicio o racionalidad*, la argumentación de la inferencia entre el hecho probado y el deducido”¹⁶.

La relación entonces entre el hecho base y el hecho presunto es una relación principalmente de causalidad basada en las máximas de la experiencia, esto es, tiene un fundamento probabilístico, frecuencial o estadístico.

¹⁶ BENAVENTE, Op. Cit., pág. 57.

Este razonamiento lógico-deductivo viene dado por el legislador en la misma norma en las llamadas presunciones legales, o construido por el juez o autoridad administrativa en las llamadas presunciones *hominis*.

En las presunciones judiciales el juez está obligado a expresar cómo construyó este razonamiento, por mandato expreso de la ley cuando le exige que las resoluciones judiciales deben ser fundadas¹⁷. No obstante existen ocasiones en que en las presunciones legales, el legislador no necesariamente plasma con claridad el razonamiento que hace concluir que probado un hecho se presume otro. Ernesto Esverri estima que en estos casos “la ausencia en la letra de la ley del proceso deductivo, esto es, del

¹⁷ Véase los Artículos 170 N° 4, 171 y 768 N° 5 del Código de Procedimiento Civil (CPC):

El primero establece como requisito que las sentencias definitivas contengan las consideraciones de hecho y de derecho que les sirven de fundamento; el segundo hace extensivo este mismo requisito para las sentencias interlocutorias, y el último resguarda el cumplimiento de dicho mandato al determinar que el no cumplimiento de los requisitos del artículo 170 del CPC será causal del recurso de casación en la forma. Ejemplar resulta a este respecto la Ley de Enjuiciamiento Civil Española (LEC), que en su artículo 386, relativo a las presunciones judiciales, junto con dar un concepto de presunción, establece específicamente la obligación de manifestar el razonamiento lógico-deductivo mediante el cual se construyó la presunción. Así, dice dicho artículo que “a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. La sentencia en la que se aplique el párrafo anterior deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción”.

planteamiento extraído de la reflexión lógica, determina que la norma en objeto de análisis no sea, en rigor, una norma de presunción”¹⁸.

Si bien esto puede ser razonable, existen quienes estiman que el reflejo del elemento deductivo en la norma no es determinante para denegar la categoría de norma de presunción, si no que el que esté escrito en la letra de la ley sería más bien una cuestión de conveniencia y de seguridad jurídica. Creemos que lo que esto quiere decir, es que en ocasiones el razonamiento lógico-deductivo viene implícito en la norma, y será trabajo de quien la aplica exteriorizarlo a través de su búsqueda en las máximas de la experiencia.

De todas formas, lo que sí es claro y determinante –como veremos más adelante– es que el apoyo de las presunciones (legales o judiciales) en las máximas de la experiencia (realidad fáctica o empírica) resulta fundamental, al punto de que si la presunción no tiene su fundamento en una regla extraída de la realidad fáctica (regla predicable para la generalidad de los casos) no se trata en sentido estricto de una presunción¹⁹,

¹⁸ ESVERRI, Op. Cit., pág. 7.

¹⁹ BENAVENTE, Op. Cit., pág. 57.

lo que será fundamental para diferenciarlas de otras instituciones afines como las ficciones.

2.4.- Consecuencia Jurídico-Material

Una de las diferencias a destacar entre las presunciones legales y las presunciones judiciales, son las consecuencias jurídico materiales que otorgan al hecho deducido. Por lo tanto, este cuarto elemento no se encontrará en todas las presunciones.

Este elemento constituye la parte material de la presunción, que tiene efectos jurídicos materiales, a diferencia de los tres elementos previos que constituyen la parte formal de la misma, y que tienen efectos jurídicos probatorios. Como dice Benavente “la existencia de estas dos partes es la causante de que las presunciones legales participen tanto del Derecho procesal como del Derecho material”²⁰.

En el ámbito del Derecho Tributario, a diferencia del Derecho Procesal Civil, no es factible concebir a las presunciones con un carácter estrictamente procesal. Y ello porque -como mencionamos con

²⁰ *Ibíd.*, pág. 61.

anterioridad- en el Derecho Tributario están pensadas precisamente para producir efectos jurídicos en el ámbito material (en la liquidación y determinación de la carga contributiva del contribuyente) y no solamente en el ámbito estricto del procedimiento²¹.

Según se verá más adelante, las presunciones legales en el derecho tributario son establecidas por el legislador porque se percata de que resulta muy difícil probar la realización de un hecho, el cual es necesario para la producción de las consecuencias jurídicas sustantivas recogidas por la norma²², como por ejemplo, la verificación de un hecho gravado, lo que se justificará por razones de política tributaria como combatir la evasión y evitar el fraude fiscal.

En cierta medida entonces, la razón de ser última de las presunciones legales en el ordenamiento tributario es que se verifique la consecuencia jurídico material que prevé la norma.

²¹ *Ibíd.*, pág. 66.

²² *Ibíd.*, pág. 70.

Dicho de otro modo, las presunciones legales son instrumentales para el derecho tributario, en la medida que son necesarias para que se verifique la consecuencia jurídico material.

Como las presunciones en el ámbito tributario ceden por regla general a favor de la Administración, la consecuencia jurídico-material se verá reflejada en una amplia gama de efectos como, por ejemplo, aumentos en la base imponible, cambio de tasas de un determinado impuesto, o cambios en el régimen de tributación aplicable, razón por la cual prácticamente nunca le será indiferente al contribuyente si se aplica o no una presunción en su contra.

3. Naturaleza Jurídica

Como apuntábamos más arriba, históricamente las presunciones se han vinculado siempre al ámbito probatorio, destacando sobre todo sus efectos sobre la carga de la prueba.

No es casualidad que se le trate en ocasiones como si constituyeran un medio de prueba, y suelen ser estudiados en conjunto con los demás medios probatorios que consagra el ordenamiento.

Precisamente, éste es el caso de nuestra legislación. El Código de Procedimiento Civil (CPC) regula a las presunciones como un medio de prueba más, junto con los demás medios probatorios. Así, establece en su artículo 341 que “los medios de prueba de que puede hacerse uso en juicio son: Instrumentos; Testigos; Confesión de parte; Inspección personal del tribunal; Informes de peritos; y Presunciones”. De igual manera, el CC establece en el inciso segundo de su artículo 1698, a propósito de la prueba de las obligaciones, que “las pruebas consisten en instrumentos públicos o privados, testigos, presunciones, confesión de parte, juramento diferido, e inspección personal del juez”.

Sin embargo, creemos que no resulta muy afortunado el tratamiento ni la ubicación que le ha dado el legislador, toda vez que las presunciones no son un medio de prueba. Y no lo son porque, a diferencia de los verdaderos medios de prueba, las presunciones en sí mismas no aportan nada material al proceso sino un razonamiento deducido de los propios medios.

No obstante, ello no supone de modo alguno concederles un menor grado probatorio; en otras palabras, cuentan con la misma fuerza probatoria que los medios de prueba. Las presunciones por ende, legales y judiciales, no

son un medio de prueba, sino más bien un mecanismo de naturaleza probatoria²³.

Esta conclusión, y a pesar de la letra de la ley, es ampliamente aceptada en doctrina. A pesar de ello, existen quienes restringen su alcance, como es el caso, en nuestra doctrina nacional, de Emilio Rioseco. Este autor considera que la conclusión de que las presunciones no son un medio de prueba “es valedera tratándose de la presunción de derecho, en la cual no es preciso establecer el hecho presunto pues lo determina la ley sin admitir prueba contraria; pero no ocurre lo mismo con la presunción simplemente legal y con la judicial, en que es necesario “establecer” el hecho que trata de probarse pues éste se encuentra sujeto a contradicción en el proceso y mientras ello no ocurra se desarrolla el sistema probatorio, dentro del cual el razonamiento lógico del juez no es algo extrínseco al mismo sino que lo integra, al igual que en todas las probanzas, y por eso constituye un medio, método o camino para llegar a la demostración final. De aquí que la presunción, en estos casos, se ha considerado un medio de prueba legal”²⁴.

²³ BENAVENTE, Op. Cit., pág. 45.

²⁴ RIOSECO, Op. Cit., pág. 110.

A nuestro juicio, el problema que tiene la apreciación que expone dicho autor es que cuando dice que se consideran medios de prueba pues constituyen un “medio, método o camino para llegar a la demostración final”, confunde a los medios de prueba en sentido técnico, con la fuerza probatoria que tienen las presunciones, que como se mencionó, es la misma fuerza probatoria con la que cuentan los medios de prueba, en el sentido de que sirven para dar por verificado un determinado hecho. La diferencia es que, como se dijo, las presunciones a diferencia de los medios de prueba, no introducen nada nuevo al procedimiento, sino que son el resultado de un juicio lógico extraído de los hechos que sí han sido acreditados en un juicio mediante los verdaderos medios de prueba. Si se considera que el concepto “medio de prueba” ha sido definido en un sentido amplio como, “elemento que se aporta al proceso, por las partes o el tribunal actuando de oficio, y que sirve para convencer al juez de la existencia de un dato procesal”²⁵, más aún se puede contrastar con el hecho de que las presunciones no se “aportan” al proceso, sino que por el contrario, se extraen de él.

²⁵ MATURANA MIQUEL, CARLOS CRISTIÁN, *“Plazos, Actuaciones Judiciales, Notificaciones, Resoluciones Judiciales y el Juicio Ordinario Conteniendo la Teoría General de la Prueba”*, Apuntes de Clases, Universidad de Chile, Santiago, 2014., pág. 403.

Es por esto que creemos acertada la apreciación de Esverri cuando dice que “la presunción **no es un medio de prueba, sino un juicio de probabilidad ante un hecho probado** a través del cual se facilita la actuación comprobadora de los órganos de gestión tributaria, puesto que el razonamiento lógico que se plantea a través de la norma que contiene una presunción permite llegar a fijar unos hechos y evita, con ello, acudir a los oportunos instrumentos de prueba”²⁶.

Un ejemplo de un tratamiento más preciso y adecuado se puede encontrar en la ubicación que tienen las presunciones en el derecho procesal español, lo cual se comprueba porque éstas tienen un tratamiento separado de los demás medios de prueba. Así, el Capítulo VI del Título I, del Libro II de la LEC, se titula “De los medios de prueba y las presunciones”, y consecuentemente las presunciones tienen un tratamiento aparte en la Sección 9^a del mismo capítulo titulada “De las presunciones”. Lo que hizo el legislador con esto fue dejar en claro que las presunciones no constituyen un medio de prueba en un sentido técnico.

²⁶ ESVERRI, Op. Cit., pág. 22.

Un caso aún más explícito lo contiene el Código Procesal Civil del Perú. El Título VIII de la Sección Tercera, del Título Preliminar, que se refiere a los medios de prueba, trata en su Capítulo VIII a los “sucedáneos de los medios probatorios”, dentro del cual incluye a las presunciones y a las ficciones legales, diferenciándolos de los medios de prueba propiamente tales.

No obstante, si bien no son un medio de prueba, esto no implica que deba despreciarse el concepto de prueba en las presunciones, ya que siempre existe una actividad probatoria que antecede a la operatividad de la presunción, a saber, la prueba del hecho base. Como dice Jorge Montecinos “el auxilio de estos medios técnicos establecidos a favor de la Administración, le significará el deber –en el procedimiento tributario– y más tarde la carga de la prueba –en el proceso tributario– de probar los hechos ciertos y conocidos que le permiten acudir a ellos.- En los supuestos de presunción, cualquiera sea su modalidad, la prueba es indispensable”²⁷.

De todas maneras lo único que demuestra esto, una vez más, es la íntima conexión que tienen las presunciones con la institución de la prueba, ya que

²⁷ MONTECINOS ARAYA, JORGE, “*Reflexiones en Torno a la Prueba en el Derecho Tributario*”, Revista de Derecho, Universidad de Concepción, 2013, pág. 16.

sin ser un medio de prueba, dependen de estos en la medida que la prueba del hecho base es el que las activa.

3.1.- Relación con el “*Onus Probandi*” o Carga de la Prueba

Cuestión aparte es la relación que tienen las presunciones con el “*onus probandi*” o carga de la prueba. Habiendo despejado la interrogante acerca de si son o no las presunciones un medio de prueba, no se puede desatender el que sea probablemente el efecto más notorio que se les atribuye, y que nuevamente las vincula con la institución de la prueba, a saber, la incidencia que tienen sobre la distribución de la carga de la prueba entre las partes.

La importancia de la carga de la prueba radica, no tanto en que precisa quién es el encargado de probar un determinado hecho, sino en que establece quién es el que debe soportar las consecuencias de que aquel hecho no resulte probado. Como dice Jorge Montecinos, “el tema del peso de la prueba (...) sólo se presentará si el juez no logra formar su

convencimiento acerca de la prueba de un hecho, debiendo en tal caso, determinar cuál de las partes debe sufrir las consecuencias”²⁸.

Por regla general, en nuestro ordenamiento la carga de la prueba le corresponde a quien introduce hechos nuevos al procedimiento. Este principio consagrado ampliamente en nuestra legislación se desprende claramente del artículo 1698 del CC que establece en su inciso primero que “incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta”.

Esta regla general se rompe, en materia tributaria, en el procedimiento administrativo de liquidación de los tributos, como se puede apreciar de lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario (CT) cuando establece que “corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”. Con esto la ley no sólo le impone la carga de la prueba al contribuyente de los hechos nuevos introducidos en el procedimiento –sea

²⁸ *Ibíd.*, pág. 18.

que los introduzca él o la administración– sino que además le impone el deber de colaborar con la administración si no quiere empeorar sustancialmente su situación procesal.

Esto se explica porque en el procedimiento administrativo, en materia probatoria, predomina el denominado principio inquisitivo²⁹, debiendo la Autoridad Administrativa –en Chile, el Servicio de Impuestos Internos (SII)– “realizar dentro de éste todas las investigaciones tendientes a determinar los hechos, teniendo las partes una intervención sólo en el carácter de coadyuvantes en él”³⁰.

Este mismo principio, vinculado con otros, justifica, como se verá más adelante, la introducción de presunciones y ficciones, las que entran a apoyar la función fiscalizadora de la administración cuando no puede probar un hecho, evitando que recaiga sobre ella la consecuencia de que un

²⁹ Si bien esta conclusión es valedera, es cierto también que debe matizarse. El artículo 8 bis N°9 del CT le reconoce al contribuyente el derecho, en el procedimiento administrativo, no sólo a presentar antecedentes sino también a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente. Sin embargo, esto no implica que en el procedimiento deje de regir el principio inquisitivo, ya que si bien la autoridad debe hacerse cargo de la prueba para darle valor o para quitárselo, siendo la administración juez y parte en el procedimiento tributario, esta última determinación finalmente dependerá exclusivamente de ella.

³⁰ MATURANA, Op. Cit., pág. 179.

hecho no resulte probado. Como dice Jorge Montecinos, a diferencia del procedimiento civil, “en el procedimiento tributario, en tanto, el deudor no queda liberado si la autoridad administrativa no está en condiciones de probar los hechos en que funda su pretensión, pensemos, por ejemplo, por falta de los libros contables y/o de la respectiva documentación soportante.- La autoridad, en tal caso, recibe el apoyo de otros instrumentos auxiliares, como la facultad de tasar la base imponible con los antecedentes que obren en su poder, las presunciones y ficciones legales, etc.”³¹. La forma en que estas actúan para cumplir este fin no obstante, no siempre es incidiendo en el *onus probandi*.

Por cierto que los principios que rigen en materia probatoria en el procedimiento administrativo tributario, son diferentes que los que rigen en el proceso tributario propiamente tal. En el proceso tributario las partes se encuentran jurídicamente en un pie de igualdad ante el tribunal, a diferencia del procedimiento administrativo en que si bien tanto administración como contribuyente se encuentran sometidos al derecho algunas de las facultades de la administración pueden parecer exorbitantes en relación con el proceso

³¹ MONTECINOS, Op. Cit., pág. 4.

propiamente tal. Sin embargo, es cierto también que el proceso, en materia tributaria, sólo existirá en la medida que el contribuyente impugne el acto de determinación de la deuda impositiva, efectuado por la Administración, interponiendo el reclamo respectivo, en tiempo y forma, ante el Tribunal Tributario y Aduanero³². Este puede ser precisamente el caso en que la determinación de la deuda o una parte de ella hayan quedado determinadas por aplicación de una presunción, y que el contribuyente se vea en la necesidad de rebatirla ante un tercero imparcial. De esta forma, esta es la etapa en la que el contribuyente puede defenderse con todas las armas probatorias de las que dispone para desvirtuar las presunciones que esgrimió la administración en la liquidación. Por lo tanto, en lo que nos incumbe, es en el proceso tributario en el que la discusión sobre la carga de la prueba cobra todo su sentido.

Ahora bien, ¿existe realmente una inversión de la carga de la prueba con la aplicación de las presunciones?

La respuesta a esta pregunta dependerá en gran medida del tipo de presunción ante la que nos encontramos.

³² *Ibíd.*, pág. 16.

Así, en primer lugar corresponde precisar que la discusión sobre una eventual inversión de la carga de la prueba sólo tiene sentido respecto de las presunciones legales y en ningún caso respecto de las judiciales, toda vez que estas últimas son introducidas por el juzgador al valorar la prueba con ocasión de la dictación de la sentencia, con posterioridad a toda diligencia probatoria, razón por la que no se puede decir que modifica al encargado de probar un determinado hecho.

Dicho esto, dentro de las presunciones legales la respuesta dependerá asimismo de si se trata de una presunción de derecho o de una presunción simplemente legal.

Como explica Maturana “frente a una presunción de derecho sólo se podrá rendir prueba para destruir el hecho conocido, pero jamás se podrá con dicha prueba destruir el hecho presumido, existiendo respecto de este último una exclusión de prueba”³³. La presunción de derecho, por lo tanto, importa una exclusión de cualquier actividad probatoria destinada a destruir el hecho presumido más que una inversión del *onus probandi*.

³³ MATURANA, Op. Cit., pág. 334.

Una presunción simplemente legal, por otra parte, sí puede en principio dar a entender que lo que está ocurriendo con su introducción es efectivamente una inversión de la carga de la prueba. Y así lo ha entendido tradicionalmente la doctrina. Según dice Maturana “si no existiere la presunción simplemente legal el hecho presumido debería ser acreditado por la parte que lo invoca. Sin embargo, la ley, mediante el establecimiento de esta clase de presunciones, altera la carga de la prueba y será ahora la parte en contra de quien se invoca el hecho presumido la que deberá rendir prueba para destruir éste”³⁴.

Sin embargo, estimamos que esta consideración no se debe interpretar en sentido estricto debido a que si bien este tipo de presunciones procuran el alivio de probar a quien afirma, ese beneficio no supone ni la ausencia de actividad probatoria por parte de quien afirma, ni tampoco una inversión de la carga de la prueba, sino, sencillamente, alterar el objeto de la prueba.

Lo que ocurre en realidad es que “la parte sobre la que recaía la carga de la prueba de un hecho (hecho deducido), ahora tiene la carga de la prueba sobre un hecho distinto (hecho base), en principio más fácil de probar. Por

³⁴ *Ibíd.*

el contrario, a la otra parte (la perjudicada) se le traslada la carga de probar, ahora, la no realización del hecho deducido³⁵.

De esta forma el órgano administrativo que afirma debe igualmente probar el hecho base del que parte para llegar al hecho presumido, por lo que a éste también le incumbe probar, si bien con menos intensidad de la que derivaría en el ejercicio normal de este tipo de actuaciones³⁶.

En definitiva, podemos concluir que con la presunción simplemente legal lo que ha cambiado es el objeto de la prueba, pero de la carga de la prueba no se ha relevado totalmente el favorecido con la presunción.

4.- Clasificación de las Presunciones

En términos generales, tanto la doctrina como la legislación positiva reconocen que en el ámbito jurídico existen básicamente dos clases de presunciones: las legales (integradas por las presunciones simplemente legales y las presunciones de derecho) y las judiciales.

³⁵ BENAVENTE, Op. Cit., pág. 72.

³⁶ ESVERRI, Op. Cit. 50.

Esta distinción es recogida por el CC cuando establece en su artículo 1712 que “las presunciones son legales o judiciales”. Por su parte, el artículo 47 establece que “se dice *presumirse* el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinadas por la ley, la presunción se llama *legal*”. Contrario sensu, cuando son determinadas por el juez, la presunción se llama *judicial*.

Un segundo criterio de clasificación, esta vez dentro de las presunciones legales, viene dado en función de si es posible o no la prueba en contrario. Si no es posible, se denominan presunciones *iuris et de iure*, de derecho o absolutas. Si en cambio, la prueba en contrario está permitida, se denominan presunciones *iuris tantum*, simplemente legales o relativas.

Esta segunda distinción también está contenida en el CC y se extrae de los incisos tercero y cuarto del artículo 47 cuando dice que “se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias. Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume *de*

derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”.

Corresponde ahora referirse brevemente a las particularidades de cada una, comenzando con las judiciales.

Anticipamos que para los efectos de nuestro estudio son las presunciones legales las que revisten real importancia, y en lo sucesivo nos centraremos principalmente en ellas, por lo que nos referiremos sólo sucintamente a las presunciones judiciales.

4.1.- Presunciones Judiciales “*Hominis*”

La jurisprudencia ha definido las presunciones judiciales como “los razonamientos por los cuales los jueces del fondo establecen la verdad de un hecho desconocido por la relación entre este y otros hechos conocidos”³⁷.

Este tipo de presunciones se encuentran reguladas por el artículo 426 del CPC que establece que “las presunciones como medios probatorios, se

³⁷ Casación, 24 de Junio de 1970. Rev., T. 67 Sec. 1^a, pág. 219. Citado en RIOSECO, Op. Cit., pág. 129.

regirán por las disposiciones del artículo 1712 del Código Civil. Una sola presunción puede constituir plena prueba cuando, a juicio del tribunal, tenga caracteres de gravedad y precisión suficientes para formar su convencimiento”. Por su parte, el artículo 1712 del CC establece que “las presunciones son legales o judiciales. Las legales se reglan por el artículo 47. Las que deduce el juez deberán ser graves, precisas y concordantes”.

Dichas normas definen las tres características esenciales que deben reunir este tipo de presunciones para tener eficacia probatoria: gravedad, precisión y concordancia.

La jurisprudencia ha desarrollado estos requisitos cuando ha dicho que “las presunciones son graves cuando los hechos que se deducen son convincentes y concluyentes; son precisas, cuando todas ellas encaminan a la conclusión que se trata de probar y no adolecen de ambigüedad o vaguedad; son concordantes, cuando guardan relación y conexión entre sí, sin que se adviertan contradicciones que pudieran destruirlas”³⁸.

³⁸ Corte de Concepción, 31 de Julio de 1984. Rev., T. 81 Sec. 2^a, pág. 81. Citado en RIOSECO, Op. Cit., pág. 136.

Lo importante a destacar es que todas estas características o requisitos esenciales se relacionan con el razonamiento deductivo mismo, más que con los hechos base de la presunción, es decir, miran a la fidelidad lógica con que debe actuar el tribunal³⁹. No cualquier razonamiento puede dar lugar a una presunción: debe necesariamente cumplir con aquellos requisitos para tener eficacia probatoria dentro del proceso. Esto se debe a que en las presunciones *hominis* el razonamiento lógico deductivo no viene dado de antemano por la ley, sino que es el resultado de un ejercicio mental del juez dentro del proceso, materializado en la dictación de la sentencia.

En las presunciones legales, según se verá, probado el hecho base es el legislador el que establece el nexo lógico (la mayoría de las veces implícito en la norma) fijando una deducción abstracta que con posterioridad concretará el juez en el caso particular. El legislador, de cierta forma, se adelanta (o previene) un problema probatorio que puede plantearse en el futuro.

³⁹ RIOSECO, Op. Cit., pág. 130.

Por ello, al momento de aplicar las presunciones *iuris tantum*, la función del juez se reduce a verificar como probado el hecho base en conformidad a la norma para dar por construida y verificada la presunción.

Las presunciones judiciales por el contrario se presentan para resolver un problema probatorio presente, y aparecen como “último recurso probatorio” cuando se constate la inexistencia o ausencia de pruebas directas⁴⁰. En estas presunciones la validez de la presunción viene dada casi exclusivamente por el razonamiento del juez, ya que es él el que fija todos los elementos en base a las reglas del criterio humano o máximas de la experiencia, que forman parte del patrimonio cultural del juzgador, como de toda persona de nivel cultural medio⁴¹.

Tanto las presunciones legales como judiciales se basan –o deberían basarse si es que pretenden tener la calidad de presunciones– en las máximas de la experiencia. La diferencia empero es que en las presunciones *hominis* el juez se ve compelido a argumentar y exponer de manera más contundente el razonamiento que de ellas se deduce (a diferencia de las legales en que ese

⁴⁰ BENAVENTE, Op. Cit., pág. 102.

⁴¹ ALESSANDRI, ARTURO y SOMARRIVA, MANUEL, “Curso de Derecho Civil”, Nacimiento, Santiago, 1971. pág. 88.

razonamiento ya lo fijó el legislador de antemano)⁴², que en la estructura de la presunción se identifica con el nexo lógico, lo que explica que el interés de la regulación de estas presunciones se focalice sobre todo en este elemento.

Así, si el juez presume que una persona que presta un servicio o entrega algunos bienes, está recibiendo una remuneración o contraprestación, deberá explicar cómo es que llega a esa conclusión, aduciendo que, por ejemplo, según la experiencia y observando la vida diaria comprobamos como la regla general que las personas físicas –y también las jurídicas– presten sus servicios o entreguen sus bienes a cambio de recibir una retribución, económica o en especie⁴³. A falta de este razonamiento (o en presencia de un razonamiento deficiente), la presunción no podrá verificarse, y por lo tanto, no tendrá efectos probatorios.

⁴² Como dice Emilio Rioseco “es importante destacar que el cuerpo de la presunción judicial es el proceso deductivo del juez, a diferencia de la presunción legal en que este se limita a valorar la prueba positiva o negativa del hecho base exigido por la ley, pues el hecho presunto queda fijado perentoriamente por esta última como consecuencia de estar probado el hecho base, si contra éste no se rinde prueba opuesta”. RIOSECO, Op. Cit. pág. 130.

⁴³ Véase BENAVENTE, Op. Cit., pág. 49.

No obstante, según comenta Emilio Rioseco, incluso si la presunción *hominis* se haya suficientemente fundada por el juez, “la diferencia entre la presunción legal y la judicial radica no sólo en la conformación del hecho base, que en la legal lo determina la ley y en la judicial depende del concepto del tribunal, sino que también en cuanto a la valoración de una y otra. La presunción legal no desvanecida por prueba contraria es siempre una plena prueba (art. 47 del Código Civil), mientras que la judicial puede constituir plena prueba, semiplena o ninguna prueba según la calificación del juez (art. 426, inc. 2º del Código de P. Civil)”⁴⁴.

Ahora bien, el uso de las presunciones *hominis* en el ámbito tributario no ha quedado exento de controversia, según se verá más adelante.

Sin embargo, dado el alcance particular y casuístico que revisten por lo general este tipo de presunciones, a diferencia de las presunciones legales que tienen alcance general y abstracto, y dada también la poca proliferación que tienen en el Derecho Tributario en comparación con las que establece el legislador, que son múltiples y variadas (y algunas también más

⁴⁴ RIOSECO, Op.Cit., pág., 120.

controvertidas), en lo sucesivo serán estas últimas las que ocupen principalmente nuestro estudio.

4.2.- Presunciones Legales “*Iuris Tantum*”

Según se dijo, las presunciones legales son aquellas en que el razonamiento para llegar al hecho desconocido es realizado por el propio legislador al recoger una regla extraída de la realidad por la que se constata que, para realizar el hecho deducido (hecho presunto), es necesario (en la generalidad de los casos) que se haya realizado primero el hecho base o, también, a la inversa⁴⁵.

Dentro de las presunciones legales, las simplemente legales, *iuris tantum* o relativas son las más utilizadas por el legislador, caracterizándose principalmente porque la presunción obtenida admite la prueba en contra: el sujeto que no se vea favorecido por el despliegue de sus efectos, intentará

⁴⁵ BENAVENTE, Op.Cit., pág. 101.

enervar sus consecuencias jurídicas mediante lo que se denomina prueba en contra o contraprueba⁴⁶.

Estos últimos términos –“prueba en contra” y “contraprueba”– representan (en la terminología del autor Miguel Gutiérrez Bengoechea) las principales formas de defensa que tiene el afectado por la presunción, donde el primer término se utiliza cuando lo que se quiere desvirtuar es el hecho presunto, mientras que la segunda expresión hace referencia a la anulación del hecho base.

Esta es una diferencia importante con las presunciones absolutas, las que, según veremos más adelante, proscriben la prueba en contra del hecho presunto, limitando las alternativas que tiene el afectado para defenderse de las consecuencias de la presunción.

Sin perjuicio de lo anterior, según se desprende del artículo 47 del CC, la regla general es que se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba.

⁴⁶ GUTIERREZ, Op. Cit., pág. 4.

Por defecto, entonces, todas las presunciones son *iuris tantum*. Así, aunque la norma no contenga la coletilla “salvo prueba en contrario”, se debe entender que sí admiten la prueba en contrario⁴⁷.

La razón de que las presunciones admitan como regla general la prueba en contrario se debe a que están constituidas por un juicio lógico-probabilístico extraído de la realidad fáctica, por lo que al ser un juicio de causalidad (basado en que un determinado hecho “A” ocurre en la mayoría de los casos en que ocurre un hecho “B”), bien puede suceder que la conclusión determinada en abstracto por la norma legal no se condiga con los hechos ocurridos en el caso particular, por ser de aquellos que escapan a la “mayoría de los casos”.

La forma en que operan las presunciones constituye por tanto, al mismo tiempo que fija un determinado nexo causal entre dos hechos y su consecuencia como la situación que ocurrirá en la gran mayoría de los casos, un reconocimiento a que la certeza alcanzada mediante dicho razonamiento lógico-deductivo no es absoluta, y puede estar equivocado en

⁴⁷ BENAVENTE, Op.Cit., pág. 106.

la aplicación a un caso concreto. Bien puede suceder que si ocurre “A” no ocurra “B” sino que “Z”.

Pensemos por ejemplo en el Artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR) que establece que “se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas”. Asimismo, establece en su inciso segundo que si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones se presumirá que son rentas derivadas del capital o del trabajo, afectas al Impuesto de Primera Categoría o al Impuesto de Segunda Categoría, respectivamente.

Lo que establece la norma, es que la experiencia dice que si una persona tiene gastos, de alguna parte está obteniendo el dinero para efectuarlos, y que por regla general las personas obtienen dichas rentas de alguna actividad lucrativa (ya sea que prime el capital o el trabajo). Por ende, basada en esta máxima de la experiencia, la ley presume que la persona goza de una determinada renta a lo menos equivalente a sus gastos, en aquellos casos en que no ha sido posible determinarla fehacientemente.

Sin embargo, puede suceder que una persona que sólo tiene gastos en realidad haya obtenido el dinero, por ejemplo, de un crédito, y que no tenga ninguna otra fuente de ingresos, sino que sólo esté gastando dinero que debe, razón por la cual en el caso concreto no existiría propiamente tal una renta, entendida esta como un incremento patrimonial, ni siquiera en los términos netos que establece la ley⁴⁸. Por esta misma razón, la ley deja abierta la posibilidad de que el interesado pruebe lo contrario.

Esto último es una de las razones por las que actualmente existe, como veremos a continuación, una cierta reticencia en considerar como verdaderas presunciones a las presunciones *iuris et de iure*, ya que se estima que una presunción, por definición, deberá admitir la prueba en contrario⁴⁹.

⁴⁸ El Artículo 2 N° 1 de la LIR establece que “se entenderá por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación”.

⁴⁹ Como dice Julián Benavente “la regla general es que algo que es presumido no es totalmente cierto. Por ello todas las auténticas presunciones establecidas por las normas jurídicas admiten la prueba en contrario. (...) En consecuencia, todas las presunciones establecidas por las normas jurídicas pueden ser destruidas. Por ello, las llamadas presunciones *iuris et de iure* o absolutas, aunque se las denomine así, en verdad, no son presunciones”. BENAVENTE, Op. Cit. pág. 35.

4.3.- Presunciones Legales “*Iuris Et de Iure*”

Según hemos dicho, las presunciones legales *iuris et de iure* son aquellas establecidas por el legislador de manera general mediante una norma, pero que tienen la particularidad de que no admiten la prueba en contra del hecho que se presume.

No obstante, dijimos que la regla general dentro de las presunciones legales es que admiten prueba en contrario, por lo que este tipo de presunciones son excepcionales y sólo existirán cuando el legislador expresamente excluya la prueba en contrario. Para estos propósitos el legislador suele utilizar expresiones como “se presumirá de derecho”, o que la conclusión alcanzada mediante la presunción “no admite prueba en contrario”. De ahí que a estas presunciones se las denomine también presunciones de derecho o presunciones absolutas.

La defensa del contribuyente ante estas presunciones, por lo tanto, queda delimitada a la prueba en contra de la realización del hecho base, pero jamás procederá contra el hecho que mediante la norma se presume.

El hecho de que este tipo de presunciones no admitan la prueba en contra ha generado que gran parte de la doctrina estime que las presunciones absolutas no serían auténticas presunciones -entendidas como aquellas situadas dentro del ámbito probatorio- sino que serían en realidad normas de Derecho Material.

En este sentido, se ha dicho que al no admitir la prueba en contra, este tipo de presunciones desvirtúan de facto la naturaleza procedimental que las caracteriza⁵⁰.

El legislador, conscientemente, impide al afectado con la presunción absoluta demostrar que, si bien se verificó el hecho base en el caso particular, no ha ocurrido en la práctica el hecho presumido, sino que otro hecho distinto, o ninguno.

Así, se ha dicho que “en las presunciones absolutas se ordena una relación jurídica que desvirtúa el juicio de probabilidad que previamente el legislador aplicó; este hecho ocurre desde el momento en el que el ordenamiento prohíbe que, una vez acreditado el hecho base, pueda

⁵⁰ GUTIERREZ, Op. Cit., pág. 33

demostrarse la incerteza de lo que hubiera debido constituir el hecho presunto”⁵¹.

De esta manera, es posible concluir que desde un enfoque finalista este tipo de presunciones son auténticas normas de derecho material precisamente por la firmeza del juicio lógico deductivo entre el hecho base y el hecho presunto. Como ha dicho De Trazegnies “una presunción que no puede ser enervada es una realidad para el derecho”⁵².

A pesar de esto, existen quienes estiman que éstas sí serían verdaderas presunciones, toda vez que en ellas hay un juicio de probabilidad que enlaza a dos supuestos fácticos, propio de cualquier norma presuntiva⁵³. Asimismo, el profesor Eduardo Couture, si bien reconoce que las presunciones absolutas se han ido acercando cada vez más al Derecho

⁵¹ *Ibíd.*

⁵² DE TRAZEGNIES GRANDA, FERNANDO, “*La Responsabilidad Extracontractual*” (Biblioteca Para Leer el Código Civil. Vol. IV), Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1988, t. I, pág. 157. Citado en ZAVALA TOYA, SALVADOR, “*Las Presunciones en el Derecho Civil*”, tesis para optar al grado de magister en Derecho con mención en Derecho civil, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1991, pág. 105.

⁵³ Véase por ejemplo GUTIERREZ, Op. Cit., págs. 5-6.

sustantivo, estima que no se las puede excluir del campo probatorio, ya que siempre habrá que probar el hecho base en que se apoyan⁵⁴.

Ahora bien, existen ciertos autores en doctrina comparada, como Ernesto Esverri, que estiman que la afirmación de que la presunción absoluta no permite prueba en contrario, no debe interpretarse en el sentido de impedir cualquier acción del interesado en orden de enervar la utilización de la presunción absoluta por el órgano administrativo encargado de aplicarla. En efecto, nada evitaría “que el particular intente emplear cuantos argumentos estime oportunos al efecto de impulsar al órgano administrativo para que no llegue a emplear la norma de presunción, por ejemplo, advirtiéndole de que la evidencia de los hechos contrastada con su realidad es contraria al resultado del proceso deductivo que se alcanza con la aplicación de la norma de presunción”⁵⁵.

⁵⁴ COUTURE, EDUARDO, “*Fundamentos del Derecho Procesal Civil*”, 3ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, pág. 228.

⁵⁵ ESVERRI, Op. Cit., págs. 31-32. De hecho, en nuestra legislación, el artículo 8 bis N°9 del CT le reconoce al contribuyente el derecho, en el procedimiento administrativo, no sólo a presentar antecedentes sino también a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.

Y esto sería así precisamente porque, según el autor, las presunciones son un instrumento probatorio, por lo que tanto ella, como la norma que la contiene, podrían ser discrecionalmente empleadas en el curso del procedimiento tributario por el órgano que lo incoa.

Se debe añadir a esto, que al regir en el procedimiento tributario el principio inquisitivo, que obliga al órgano administrativo a buscar la convicción por todos los medios, se hace posible que este pueda desatender el planteamiento de la presunción de derecho en la medida en que tenga constancia de que la realidad material difiere de la señalada a través del nexo causal que la presunción plantea.

En otras palabras, estas normas facilitarían la actividad probatoria de la Administración, pero en ningún caso la sustituyen, por lo que si el órgano administrativo en ciertas situaciones se siente en condiciones de apreciar la verdad material, desechando la formal, que le proporciona la presunción normativa, en el ejercicio de su actuación discrecional puede y debe evitar la norma que establece la presunción absoluta⁵⁶.

⁵⁶ GUTIERREZ, Op. Cit. pág. 35.

Con todo, si bien esta última apreciación deja abierta la posibilidad de que por vía indirecta se pueda lograr la no aplicación de la norma en un caso concreto, en nada modifica la conclusión de que este tipo de presunciones no admiten la prueba en contra del hecho presumido. La defensa contra el hecho presumido dentro del procedimiento es y será discrecional del órgano administrativo.

A pesar de este argumento, y de lo razonable que pueda parecer en la teoría, nos parece que dado el estado actual de la legislación y la jurisprudencia en Chile, difícilmente se podría defender en la práctica ante la autoridad que la aplicación de las presunciones absolutas en el ámbito tributario resulta discrecional para la administración, en la medida que simplemente existirían para auxiliar su actividad probatoria. El tratamiento que se le ha dado históricamente a este tipo de normas ha sido siempre el de reglas de aplicación imperativa que, desde este punto de vista, las sitúa al borde de otras figuras similares como las ficciones.

DE LAS FICCIONES

1.- Concepto

Si bien las ficciones se encuentran ampliamente aceptadas e incorporadas en nuestro Derecho, el concepto jurídico de ficción no se encuentra consagrado expresamente en nuestro ordenamiento, por lo que ha sido principalmente la doctrina la que ha dado forma a dicha figura.

En el derecho comparado por otra parte, sí encontramos casos en que el legislador ha definido a las ficciones, como es el caso del Código Procesal Civil del Perú, que en su artículo 283 define a la ficción legal como la conclusión que la ley da por cierta y que es opuesta a la naturaleza o realidad de los hechos y que no permite prueba en contrario.

Dentro de la doctrina, Martín Oviedo define a la ficción como “una técnica de construcción jurídica mediante la cual se establece de modo imperativo

una realidad o verdad jurídica que es constitutivamente distinta de la realidad o verdad natural subyacente”⁵⁷.

La ficción jurídica entonces –y a diferencia de las presunciones– ignora deliberadamente la realidad fáctica o natural y la reemplaza por otra realidad netamente jurídica. Como dice Pérez de Ayala “la ficción ni falsea, ni oculta la verdad real, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real”⁵⁸.

Se puede afirmar por lo tanto, que para hablar de ficción jurídica es necesario que exista un concepto o valoración jurídica y una realidad pre-jurídica, de forma que exista una discrepancia entre una y otra.

Como ha dicho el profesor Legaz Lecambra “la ficción jurídica existe siempre que la norma trate algo real ya como distinto siendo igual, ya como

⁵⁷ MARTÍN OVIEDO, JOSÉ MARÍA, *“Las Ficciones en el Derecho Tributario”*. Memoria de la asociación Española de Derecho financiero de 1968, Madrid, 1970, pág. 381.

⁵⁸ PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS, *“Las Ficciones en el Derecho Tributario”*, Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1970, pág.16.

inexistente habiendo sucedido, ya como sucedido siendo inexistente, aun con conciencia de que <<naturalmente>> no es así”⁵⁹.

Es importante advertir que al igual como ocurre con el caso de la presunción existe un concepto vulgar de “ficción” que no necesariamente coincide con el concepto técnico jurídico, vinculado principalmente con el fraude y la simulación por tratarse de “ficciones de voluntad”, en los cuales se oculta, no la realidad jurídica, sino la realidad económica del negocio ficticio⁶⁰.

Sin embargo, el mayor problema en la conceptualización de las ficciones radica en la difícil diferenciación existente entre éstas y las presunciones *iuris et de iure*. Y esto se debe en buena parte, “a que la técnica legislativa no ha sabido precisar en la letra de la norma escrita las notas que impulsan a unas y otras, de tal modo que en ocasiones y buscando el efecto inmediato que conlleva el establecimiento de la presunción absoluta, esto es, buscando la negación de la prueba ante la afirmación de unos hechos y, por tanto, debiendo ser establecida una presunción de derecho y por derecho –

⁵⁹ LEGAZ LECAMBRA, LUIS, “*Filosofía del Derecho*”, Barcelona, 1961. Citado en NAVARRINE, SUSANA y ASOREY, RUBEN, Op. Cit. pág. 3.

⁶⁰ Véase NAVARRINE, SUSANA y ASOREY, RUBEN, Op. Cit. pág. 3.

absoluta— la ley se ha limitado a crear una ficción jurídica, y viceversa, al plantear una ficción jurídica se ha trazado como una presunción absoluta”⁶¹.

Se suma a esta dificultad que a diferencia de las presunciones el legislador no utiliza nunca expresiones como “se fingirá” o “ficción”, que permitan identificar la figura que se está incorporando, sino que, o no usa ninguna expresión afín y se limita a redactar la norma como una consecuencia de obligado cumplimiento en caso de verificarse ciertos supuestos, o suele echar mano a otro concepto que si bien tiene similitudes no es equivalente, a saber, la expresión “presumir”⁶².

Así, como veremos más adelante, es común que incluso en aquellas normas donde se utiliza la expresión presumir, y aunque de hecho parezca una presunción, lo que en realidad subyace a la norma es una ficción jurídica y no una presunción.

⁶¹ ESVERRI, Op. Cit. pág. 20.

⁶² Según los autores NAVARRINE y ASOREY la explicación de este fenómeno tendría una raíz histórica que provendría de la identificación hecha por los glosadores entre presunciones absolutas y ficciones jurídicas, doctrina asumida posteriormente por las legislaciones contemporáneas. NAVARRINE, SUSANA y ASOREY, RUBEN, Op. Cit. pág. 5.

2. Naturaleza Jurídica

Existe amplio consenso en doctrina en que la naturaleza jurídica de las ficciones es aquella de una norma imperativa de derecho material. Por ende, éstas despliegan su eficacia no ya en el campo probatorio, sino que en el material, constituyendo directamente parte del derecho.

La manera en que se incorporan al derecho material es calificando jurídicamente determinados hechos y creando una realidad jurídica separada de la realidad fáctica, ignorando esta última y presentándose para todos los efectos como certeza jurídica de aplicación indiscutible, que obviamente no admite prueba en contrario. Según plantea Esverri, la norma que contiene una ficción introduce en definitiva una realidad artificial no discutible⁶³.

Ahora bien, la razón de que el legislador violente deliberadamente la realidad mediante las ficciones no es aleatoria. En su momento, al referirse a las ficciones el académico Rudolph Von Ihering las definió como “mentiras técnicas consagradas por la necesidad”⁶⁴. Y esto es así ya que

⁶³ *Ibíd.*, pág. 21.

⁶⁴ IHERING, RUDOLPH VON, *“El Espíritu del Derecho Romano”*, Madrid, 1912, Tomo IV, pág. 329. Citado en FIGUEROA YAÑEZ, GONZALO, *“El Patrimonio”*,

suele suceder que la realidad social sobrepase en complejidad a la realidad jurídica creada por el Derecho. La ficción en este sentido, es una invención del legislador que crea, modifica, o extingue una realidad jurídica y que está destinada a adecuar la norma a la realidad social⁶⁵.

Tómese por ejemplo el artículo 8º del CC, que establece que “nadie podrá alegar ignorancia de la ley después que esta haya entrado en vigencia”. En otras palabras, lo que se establece es que la ley entiende que una vez entrada en vigencia una norma legal particular (que en el caso de la ley, ocurre desde su publicación en el diario oficial), esta se entiende automáticamente conocida por todos los habitantes dentro del territorio de la República.

Como se podrá apreciar, no obstante, asumir que todos los habitantes del país conocen absolutamente todas las leyes que se dictan dentro del mismo es en la realidad, a lo menos, iluso.

Segunda Edición Actualizada con la Ley Nº 19.335 de 1994, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1997, pág. 151.

⁶⁵ BUSTOS SALDÍAS, RAÚL ABEL, “*Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario Chileno*”, Memoria para Optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción, Concepción, 1994, pág. 27.

Lo que ocurre es que el legislador, a sabiendas de que en la práctica es imposible que todas las personas conozcan absolutamente todas las leyes vigentes, ignora ese hecho en pos de mantener la integridad del ordenamiento jurídico en su conjunto, reemplazándolo por una verdad o realidad netamente jurídica. No es muy difícil imaginar la eficacia ilusoria que tendría el derecho si todos alegaran ignorancia de las normas legales a su conveniencia, incluso si genuinamente no las conocen⁶⁶.

De esta manera, al igual que las presunciones, desde un punto de vista teleológico las ficciones se presentan como un instrumento muy útil para el ordenamiento jurídico al facilitar la aplicación del derecho: mientras las primeras lo hacen auxiliando la actividad probatoria del beneficiado con la presunción, las segundas derechamente crean una norma imperativa que, al ser parte del derecho material, obliga en forma directa a conseguir el resultado buscado por la norma.

⁶⁶ En este sentido, la jurisprudencia ha dicho que “la presunción del conocimiento de la ley que consagra el artículo 8º del Código Civil es de derecho y resulta indispensable para la defensa y conservación del ordenamiento jurídico del Estado. Se ha aceptado para no caer en un verdadero nihilismo legal”. C.Talca, 5 julio 1991. G. J. N° 135, sent. 2ª, p. 120 (C. 3º, p. 120). Hágase la salvedad de que este tribunal en particular (y otros en fallos diferentes) entendió que la norma introducía una presunción absoluta, cuando en realidad, dado que la conclusión es imposible de ocurrir en la realidad fáctica, lo que subyace a la norma es una ficción jurídica. Por lo demás, esto se corrobora al observar que ni si quiera existe la estructura básica de una presunción HechoBase-NexoLógico-HechoPresumido, indispensable a cualquier norma presuntiva.

Las ficciones responden en general a variados fines, ya sea para mantener la integridad del ordenamiento jurídico en su conjunto –como el artículo 8° del CC–, ya sea para facilitar el intercambio y la actividad comercial en el mundo jurídico, como la institución de la personalidad jurídica⁶⁷, y así sucesivamente.

Con todo, “el fin primordial que cumplen las ficciones en el Derecho tributario es su función de prevenir y combatir conductas fraudulentas al mutar las relaciones jurídicas y fruto de ello, regular mediante este artificio legislativo la posible norma de cobertura utilizada por los obligados tributarios”⁶⁸.

Como dice Esverri “la previsible falta de colaboración ciudadana no sólo conduce a las leyes fiscales al establecimiento de presunciones, sino que en ocasiones la apariencia jurídica nace porque la norma tributaria no desea asumir la realidad económica que le rodea o el negocio jurídico que se estipula, y es su deseo crear <<su>> propia realidad jurídica (...) En tales

⁶⁷ El artículo 545 del CC dispone en su inciso primero que “se llama *persona jurídica* una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente”. Este artículo ha sido utilizado por la doctrina para argumentar que en Chile la institución de la personalidad jurídica sigue la teoría de la personalidad jurídica como ficción jurídica.

⁶⁸ GUTIERREZ, Op. Cit. pág 47.

casos, la Ley Tributaria no describe realidades, sino que las finge en su afán por anticiparse a las conductas fraudulentas de los sujetos pasivos”⁶⁹. Y así, la Ley señala el criterio para determinar cuándo las partes intervinientes en operaciones transfronterizas se entienden relacionadas (artículo 41 E de la LIR) sin presumir dicha circunstancia, sino directamente disponiendo cuándo se entiende que existe relación; o dispone que las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile se consideran, para efectos de la LIR, como empresas totalmente separadas e independientes de su casa matriz (artículo 38 de la LIR), cuando para todo el resto del Derecho son en realidad la misma persona jurídica. En ambos casos, la ley ni si quiera se molesta en verificar si en el caso particular puede ocurrir lo contrario: dispone –y crea– la realidad que desea que ocurra en la práctica.

Dada la tremenda eficacia que tienen las ficciones, su utilización como mecanismo predilecto para combatir el fraude fiscal o facilitar la aplicación del derecho y actividad fiscalizadora de la administración resulta muy tentadora para el legislador tributario. Sin embargo, y según veremos más

⁶⁹ ESVERRI, Op. Cit. pág. 19.

adelante, existen límites que frenan de cierto modo la proliferación indiscriminada de este mecanismo que puede resultar tan “agresivo” como es el de las ficciones.

3. Diferencias entre las Presunciones Absolutas y las Ficciones

Como anticipamos, una de las mayores dificultades que envuelve al tema que nos ocupa es la obscura diferenciación que existe –en gran parte a causa del lenguaje utilizado por el legislador, los tribunales y la administración– entre las presunciones *iuris et de iure* y las ficciones jurídicas.

Esta confusión tiene su causa principalmente en que, en principio, el resultado de una y otra son idénticos: fijan como verdadero un determinado hecho que no admite prueba en contrario.

Sin embargo, las presunciones absolutas tienen diferencias importantes con las ficciones que inciden directamente en la práctica para efectos de oponerse o defenderse de sus consecuencias. Entender estos criterios diferenciadores resulta fundamental para una eventual defensa por parte del afectado.

a) Ámbito de Eficacia

Una primera diferencia que ya fue anticipada, se refiere a su ubicación dentro del ordenamiento jurídico y su ámbito de eficacia: mientras las presunciones existen dentro del ámbito del Derecho Formal, las ficciones existen y despliegan toda su eficacia dentro del ámbito del Derecho Material.

No obstante, esta afirmación debe matizarse. Según los autores Navarrine y Asorey, si bien la presunción ha surgido siempre como una necesidad en materia procesal, insertada principalmente en el ámbito de la prueba, con la evolución del instituto a lo largo del tiempo la ha ido convirtiendo en una institución de derecho sustancial, relegando su carácter procesal a un aspecto meramente histórico⁷⁰.

Como se señaló anteriormente en relación a las presunciones absolutas, desde un enfoque práctico este tipo de presunciones son auténticas normas de derecho material precisamente por la firmeza del juicio lógico deductivo entre el hecho base y el hecho presunto; lo que no admite prueba en

⁷⁰ NAVARRINE, SUSANA y ASOREY, RUBEN, Op. Cit. pág. 6.

contrario es en realidad una verdad para el derecho y pasa a formar parte de él⁷¹.

Con todo, las presunciones legales absolutas sin llegar a ser un medio de prueba, sí están a disposición del beneficiado con la norma para facilitarles sus actividades probatorias (por regla general en materia fiscal, a los órganos de administración tributaria). Por el contrario, la ficción tiene como trasfondo normas de Derecho sustantivo y su objetivo es la regulación de las partes que integran la relación jurídico tributaria⁷²: crear una realidad jurídica y con ello crear Derecho.

En otras palabras, aunque las presunciones absolutas participen en los hechos del Derecho material, su finalidad está orientada a suplir una eventual falta o insuficiencia de pruebas, y no propiamente a crear una norma de Derecho sustantivo, y por lo tanto, la posibilidad de su no-aplicación queda teóricamente abierta para el juez o la administración si les

⁷¹ Según Hedemann “las presunciones de derecho son cuasificaciones, esto es creaciones híbridas que no reuniendo todos los caracteres de las verdaderas ficciones no pueden tampoco ser consideradas presunciones porque carecen de las circunstancias comunes a toda presunción cual es la de dejar abierto el camino a su impugnación, que permita hacer efectivo el margen de probabilidad que contiene”. HEDEMANN W., JUSTUS, *“Las Presunciones en el Derecho”*, Madrid, pág. 48. Citado en BUSTOS SALDÍAS, RAÚL ABEL, Op. Cit. pág. 41.

⁷² BENAVENTE, Op. Cit. pág. 48.

consta que la norma no se condice con la realidad material, cosa que no ocurre con la ficción que es de aplicación obligada.

Se debe añadir a esto también que a pesar de que es innegable que las presunciones absolutas participan en parte del Derecho sustantivo, esta conclusión no es excluyente del campo probatorio, porque siempre hay que demostrar el hecho base en que la presunción debe apoyarse.

b) Relación con la Realidad Pre-jurídica

Como se ha adelantado, en el uso de estas técnicas la realidad fáctica y la normativa no siempre coinciden. Esto puede ocurrir de manera “no intencionada” por el legislador como consecuencia de prohibir probar que realidad fáctica y jurídica no coinciden en un caso particular (como ocurre con las presunciones absolutas), o por el contrario, deliberadamente creando una realidad jurídica totalmente desentendida de la realidad fáctica o pre-jurídica (como ocurre con las ficciones).

En el caso de las presunciones de derecho la realidad jurídica puede coincidir –y de hecho debiese coincidir en la mayoría de los casos– con la

realidad pre-jurídica. En el caso de las ficciones esa coincidencia no existirá jamás.

Esto ocurre debido a que “las presunciones, a diferencia de las ficciones (*fictio legis*), encuentran su fundamento en el mundo fáctico, en reglas primero experimentadas en la realidad las cuales otorgan un grado de certeza máximo, aunque no total (...). Las ficciones por otra parte, ignoran totalmente la naturaleza pre-jurídica de dicha realidad”⁷³.

La realidad normativa contenida en una presunción *debe* ser obtenida de la realidad fáctica, de naturaleza jurídica o no, al punto de que el incumplimiento de esta condición es suficiente para excluir de la categoría de presunción a aquellas figuras jurídicas en las que, a diferencia de las presunciones legales, la realidad que contienen no es captada de la “realidad fáctica” sino que es una realidad que bien podemos calificarla de “artificial”⁷⁴.

El fundamento obtenido del mundo fáctico en el que se apoyan las presunciones, se corresponde con lo que en doctrina se ha denominado

⁷³ *Ibíd.*, pág. 51.

⁷⁴ *Ibíd.*, pág. 49.

“máximas de la experiencia”, que se pueden definir como “aquellas reglas obtenidas de la observación de la realidad, las cuales corroboran que ciertos hechos o sucesos se comportan reiteradamente de determinada manera”⁷⁵. Es, en otras palabras, un criterio probabilístico.

Así por ejemplo, y como se ha mencionado, observando la vida diaria comprobamos como la regla general es que las personas presten sus servicios o entreguen sus bienes a cambio de recibir una retribución, económica o en especie. Y del mismo modo, la ley puede establecer con propiedad que, basado en lo que ocurre en la generalidad de los casos, si existe un faltante de inventario, entonces, lo más probable es que corresponda a ventas omitidas y, en consecuencia, procede la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, como dispone la legislación nacional en el artículo 8 letra d) del D.L. N° 825.

En las ficciones por el contrario, la conclusión alcanzada en nada se condice con la realidad fáctica, y de hecho, en la mayoría de los casos la contradice deliberadamente. Y esto es así ya que “las ficciones, en suma, no se orientan a fijar una realidad empírica, sino a atribuir a ciertos hechos el

⁷⁵ *Ibíd.*, pág. 48.

mismo tratamiento jurídico previsto para otros hechos claramente distintos”⁷⁶, por lo que la consecuencia que de ellas se deriva es explícita y deliberadamente ficticia: no proviene de la generalidad de los casos y ni si quiera intenta parecerlo.

c) Estructura

Una consecuencia directa de lo anterior se refleja en la diferente estructura observable entre las presunciones y las ficciones.

En las presunciones, como se dijo, existe un nexo lógico que enlaza al indicio o hecho conocido y el hecho que se presume a través de la presunción. En la presunción, el razonamiento extraído de la realidad fáctica –de las máximas de la experiencia– se identifica en su estructura con el nexo lógico.

En las ficciones por el contrario, no existe por regla general nexo lógico alguno: la norma se limita a establecer que verificado un determinado hecho “A” se produce necesaria e indiscutidamente un hecho “B”, sin prestar

⁷⁶ GASCÓN ABELLÁN, MARINA, “*Los Hechos en el Derecho, Bases Argumentales para la Prueba*”, Marcial Pons, tercera edición, Madrid, 2010, págs. 132 y 133. Citado en MONTECINOS ARAYA, JORGE, Op. Cit., pág. 14.

atención a lo que ocurre en la generalidad de los casos y a sabiendas de que probablemente la conclusión que impone ni siquiera ocurra en la realidad. En otras palabras, la ficción no encierra un razonamiento lógico-deductivo para llegar a la conclusión, sino que simplemente la impone forzosamente.

La existencia de esta estructura no obstante, –hecho base, nexo lógico, hecho presumido– es imprescindible para poder calificar una determinada norma como presunción, y fundamental por ende, para diferenciarla de otro tipo de figuras afines. De hecho, una de las razones más importantes de que sigamos hasta el día de hoy hablando de “presunciones” de derecho, y no se les haya quitado totalmente dicha calificación, es precisamente porque mantienen la estructura propia de toda presunción.

DE LAS VERDADES INTERINAS

Según se ha dicho, el lenguaje y expresiones utilizadas por el legislador para incorporar presunciones y ficciones suelen ser equívocas e inducen a confusiones importantes, utilizando con toda laxitud las expresiones “presumir” o “presunción” en situaciones cuando lo que se está incorporando mediante la norma no es una presunción propiamente tal.

Este es precisamente el caso de las verdades interinas, llamadas también presunciones aparentes.

Ejemplos de estas figuras son las famosas “presunción de buena fe” y “presunción de inocencia”. Sin embargo –y como veremos a continuación– estas figuras no son presunciones propiamente tales.

Tomemos por ejemplo la presunción general de buena fe del poseedor. Consagrada en el artículo 707 del CC dispone en su inciso primero que “la buena fe se presume, excepto en los casos en que la ley establece la presunción contraria”.

Sin embargo, se puede observar a simple vista que tal como está establecida, la norma no cumple con la estructura fundamental común a toda presunción. ¿Cuál sería la afirmación base de la cual partiría la presunción? No existe. ¿Cuál es el enlace que une la afirmación base con la afirmación resultado? Tampoco existe, y no existirá en vista de que no tiene una afirmación base de la cual partir, para luego unirla con la afirmación resultado (que es lo que se presume). Simplemente <<se presume>> *per se* la buena fe del poseedor⁷⁷.

En otras palabras, es condición *sine qua non* para hablar de presunciones que exista como mínimo dos afirmaciones. No cabe por ende presumir un hecho sin más, *per se*. Cuando la ley declara que la buena fe o cualquier otra circunstancia “se presumen”, sin agregar la afirmación o hecho desde el cuál se presumen, no nos encontramos ante una verdadera presunción, sino a lo más ante una dispensa de prueba⁷⁸.

En este sentido, Rosenberg ha dicho que se ha llamado verdades interinas o provisionales a las presunciones aparentes “porque mediante ellas, sin otra

⁷⁷ ZAVALA, Op. Cit., pág. 112.

⁷⁸ *Ibíd.*, pág. 111.

suposición previa, cambia por completo el tema y la carga de la prueba y la carga correspondiente pasa a su adversario; de este modo las ha separado de las presunciones verdaderas, que sólo permiten a la parte probar un hecho distinto del que en realidad debería probar, porque de la existencia de ese hecho el juez, gracias a la prescripción legal, tiene que concluir que también existe este último”⁷⁹.

En definitiva “las verdades interinas tan sólo son exoneraciones ficticias de la carga de la prueba; son normas que distribuyen la carga de la prueba en razón de la justicia distributiva que impone la prueba de los hechos a la parte que más fácil y más cerca tiene de hacerlo”⁸⁰. Las verdades interinas, por lo tanto, no son presunciones.

⁷⁹ ROSENBERG, Op. Cit., 187.

⁸⁰ CORTÉS DOMINGUEZ, VALENTÍN, en AA.VV.: “*Derecho Procesal Tomo I, Parte General Proceso Civil*”. Ed Tirant lo Blanch. Valencia, 1987, pág. 411. Citado en GUTIERREZ, Op. Cit., pág. 6.

DE LAS NORMAS DE VALORACIÓN

Otra técnica similar a las presunciones, y que suele ser casi exclusiva del Derecho Tributario, la encontramos en las llamadas reglas o normas de valoración, que son aquellas reglas, criterios o normas a través de las cuales “se señala el valor de bienes, rentas, productos, patrimonios y derechos a los efectos de un tributo determinado sin permitir la prevalencia de cualquier otro valor que no sea el determinado por la ley o, en su caso, por disposición reglamentaria”⁸¹.

Estas técnicas funcionan como estimaciones de las realidades económicas sujetas a imposición, por medio de las cuales la ley permite “crear” una base imponible donde se aprecia una sustancial falta de colaboración social de los sujetos pasivos con los órganos de la inspección tributaria⁸².

Al igual que en el caso de las presunciones y ficciones, estas técnicas son introducidas en la ley por “la necesidad de determinar el contenido de las obligaciones tributarias y de prevenir que la actuación de los órganos de la Administración tributaria en el ejercicio de ese logro se vea no

⁸¹ ESVERRI, Op. Cit., pág. 45.

⁸² *Ibíd.*, págs. 17 y 18.

correspondida por la falta de colaboración social de los obligados tributarios”⁸³. Así, mientras unas auxilian a la Administración tributaria a determinar los hechos fundamentales para el nacimiento del hecho gravado, las otras lo valoran y le entregan una apreciación económica de obligado acatamiento.

Como se puede apreciar, de cierta manera estos mecanismos se complementan. Es común, de hecho, encontrar normas de valoración junto con presunciones o ficciones dentro de una misma norma⁸⁴.

Tómese por ejemplo el artículo 41 E de la LIR. Dicha norma –que fija las reglas relativas a precios de transferencia en operaciones transfronterizas entre partes relacionadas– establece cuándo existe relación entre las partes (mediante criterios rígidos no controvertibles, propio de una ficción) y además, fija para efectos tributarios el valor que ha de considerarse en las

⁸³ *Ibíd.*, pág. 17.

⁸⁴ Según Esverri, esto último suele darse más en el caso de las ficciones que de las presunciones ya que la ficción jurídica es una apariencia de verdad creada por el Derecho concientemente falsa, que en ocasiones arrastra como consecuencia la necesidad de que la ley determine un criterio o regla para cuantificarla, ya que de lo contrario no habría forma de magnificar su valor. Por su parte, la norma de presunción perseguiría únicamente facilitar la constatación de unos hechos a través del razonamiento lógico y no le preocuparía por regla general si el hecho presumido va a ser valorado posteriormente. Véase *ESVERRI, Op. Cit.*, págs 46-48.

operaciones llevadas a cabo entre ellas, a saber, precios, valores o rentabilidades normales de mercado (criterio o norma de valoración), independiente del valor real en que las partes hayan transado el bien o servicio respectivo.

A pesar de lo dicho, las normas de valoración suelen ser confundidas con las presunciones y las ficciones. Desde luego que existen similitudes con estas técnicas legislativas (sobre todo con las ficciones), pero también es cierto que existen diferencias importantes que les dan un *status* distinto de las otras técnicas afines.

La diferencia más evidente entre normas de valoración y las presunciones y ficciones, viene dada en que lo que es posible presumir –o, en su caso, aparentar– y lo que se puede valorar es distinto: se presumen los hechos o situaciones y se valoran magnitudes y bienes⁸⁵.

Por lo tanto, estas técnicas jurídicas tienen aplicación en momentos distintos: unas previo a la constatación de un hecho, facilitando su

⁸⁵ *Ibíd.*, pág. 45.

constatación o creándolo, y las otras en un momento posterior a la fijación de los hechos, valorándolos.

Esto también implica que analizados desde un punto de vista teleológico el fin de estas instituciones sea diferente. Las presunciones tienen por objeto facilitar la constatación de un hecho y por lo tanto sin ser medios de prueba, despliegan su eficacia en el ámbito probatorio; las normas de valoración por otra parte únicamente pretenden magnificar o apreciar dichos hechos ya verificados, y actúan en el ámbito del derecho material.

Dado su planteamiento más simple, es indiferente a las normas de valoración si el resultado al que llega se condice o no con la realidad de las operaciones o hechos que valora. Las normas de valoración constituyen normas obligatorias que no pueden dejar de ser aplicadas por la autoridad tributaria, a diferencia de las presunciones, que al ser un método auxiliar a su actividad probatoria, teóricamente podrían ser desestimadas si al órgano le consta que la realidad es otra.

Si bien esta técnica se acerca más a la figura de las ficciones dada la indiferencia con la que trata la realidad fáctica, las normas de valoración

siguen siendo mecanismos netamente magnificadores de realidades jurídicas pre constatadas (coincidan estas o no con la realidad fáctica) y no creadoras de la misma.

II. PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Análisis del uso de estas técnicas adscrito al ámbito tributario.

Probablemente en ninguna otra área del Derecho sea tan frecuente el uso de presunciones y ficciones como en el Derecho Tributario. Una explicación para aquello la podemos encontrar en primer lugar en las particularidades del Derecho Fiscal, que la diferencian de otras ramas del Derecho donde el uso de estas técnicas no es tan usual, esto es, el nacimiento de la obligación jurídico tributaria como una imposición del Estado, y la previsible falta de cooperación de parte del contribuyente con la autoridad fiscal. Según se dijo en el capítulo anterior, el legislador no suele –ni puede, según veremos en el siguiente capítulo– incorporar estas técnicas legales por mero capricho, sino que por necesidad.

La obligación tributaria, siguiendo la clasificación tradicional del artículo 1437 del CC, “es una obligación legal, cuyo nacimiento viene impuesto unilateralmente, y en que la voluntad de los particulares no juega ningún rol preponderante.- Una vez verificado el hecho gravado, ella nace aun contra

la voluntad del contribuyente e incluso aunque éste lo ignore”⁸⁶. Esta circunstancia, puede llevar a una resistencia por parte del contribuyente frente al impuesto, quien podrá no declarar y enterar en arcas fiscales lo adeudado, sea mediante conductas elusivas, evasivas, fraudulentas, etc.

Así, y dado que en materia tributaria el principio constitucional de legalidad es particularmente poderoso –según veremos más adelante– no podrá por vía de interpretación o integración analógica crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes, por lo que el hecho gravado no se puede extender más allá que a las situaciones que la misma norma dispone.

Esto implica que el contribuyente pueda buscar a través de los actos y contratos consagrados en las leyes de orden privado uno que le acomode para lograr el fin económico que pretende conseguir o, en subsidio, construir un nuevo acto o negocio (en virtud de la autonomía de la voluntad) que no esté sancionado en forma expresa por el legislador, y por

⁸⁶ MONTECINOS, Op. Cit., pág. 3.

medio de él, eludir el impuesto mediante la no configuración del hecho gravado⁸⁷.

Asimismo, en otras ocasiones el contribuyente derechamente recurre a procedimientos dolosos con la finalidad de evadir el impuesto sin apoyarse en una norma de cobertura que “legitime” de cierta manera el no pago del impuesto. En estos casos se realiza el hecho imponible y surge la deuda tributaria, pero los obligados tributarios ocultan total o parcialmente la cuantía de la obligación (por ejemplo, disminuyendo su base imponible mediante la utilización de facturas ideológicamente falsas).

Producto de los evidentes problemas que generan estas previsibles conductas del contribuyente para el interés fiscal, el legislador se adelanta facilitando la actividad probatoria del órgano encargado de aplicar las normas tributarias (Administración tributaria) mediante la incorporación de presunciones, o derechamente creando una realidad jurídica orientada a dificultar o limitar la materialización de conductas elusivas, evasivas o fraudulentas por parte del contribuyente, mediante la incorporación de ficciones jurídicas.

⁸⁷ BUSTOS, Op. Cit, pág. 53.

Se puede decir así que la introducción de estas técnicas legales persigue un objetivo “inmediato”, a saber, dar por acreditado un determinado hecho jurídicamente, así como también un objetivo “mediato” cual es obtener resultados que trascienden el ámbito de la prueba, como la facilitación de la aplicación del derecho y el combate contra el fraude fiscal⁸⁸.

Desde un punto de vista práctico, la función de las presunciones y ficciones en el Derecho tributario sería cubrir vacíos. Como consecuencia, y por regla general, “la incertidumbre de un “non liquet” que ocurre en el proceso civil y penal por “falta de prueba”, no existe en el procedimiento tributario.- En el proceso civil si el juez no logra adquirir convicción acerca de las proposiciones de hecho esgrimidas por el actor desechará la demanda.- En el proceso penal, en tanto, dicha falta de convicción impondrá la absolución del imputado.- En el procedimiento tributario, en tanto, el deudor no queda liberado si la autoridad administrativa no está en condiciones de probar los hechos en que funda su pretensión, pensemos, por ejemplo, por falta de libros contables y/o de la respectiva documentación soportante.- La autoridad, en tal caso, recibe el apoyo de otros instrumentos auxiliares,

⁸⁸ *Ibíd.*, pág. 43.

como la facultad de tasar la base imponible con los antecedentes que obren en su poder, las presunciones y ficciones legales, etc.⁸⁹“.

Ahora bien, los problemas de diferenciación entre las diversas técnicas legales incorporadas para estos fines –como ya anticipamos en el capítulo anterior– son una constante en el Derecho Tributario, en que la técnica legislativa no ha sido la más afortunada en este respecto. Muchas veces el legislador habla de presunción cuando en realidad lo que se incorpora es una ficción, lo que provoca que no sea tarea sencilla identificar cuándo se está frente a una presunción, una ficción o una norma de valoración.

Esta identificación, no obstante, es de suma importancia para una eventual defensa del contribuyente, ya que la sede y los medios para defenderse de una norma de derecho formal (como las presunciones) son diferentes a la sede y los medios para defenderse de normas de derecho material (como las ficciones y las normas de valoración). En las primeras, la defensa lógica es la prueba en contra dentro del proceso (del hecho base y del hecho presumido, o sólo el primero, según sea el caso); en las segundas, la única defensa posible suele ser en sede constitucional.

⁸⁹ MONTECINOS, Op. Cit., pág 4.

Sin ánimo de abarcar todas los casos que se pueden encontrar en el Derecho Tributario chileno, y únicamente a modo ejemplar, analizaremos en lo sucesivo algunas normas que a nuestro juicio revisten importancia práctica para nuestro trabajo, y que incorporan alguna o varias de estas figuras, e intentaremos dilucidar su naturaleza jurídica utilizando los criterios de diferenciación ya expuestos en las páginas anteriores.

a) Artículo 21 de la LIR: de la “presunción” de retiros por el uso y goce de bienes del activo de la empresa

El artículo 21 del Decreto Ley N° 824 de 1974 (Ley sobre Impuesto a la Renta) contiene cuatro incisos: el primero da cuenta todas las operaciones atribuibles a la empresa; el inciso segundo se hace cargo de las exenciones sin distinguir si son sociedades de capital o de personas; el inciso tercero incluye cuatro figuras tributarias, y el inciso final algunas normas de relación. En el literal i) del inciso tercero se encuentran las partidas del número 1, del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos (gastos rechazados); en el literal ii) se encuentran los préstamos que las empresas efectúen a sus propietarios en general; luego, en el literal iii) encontramos los retiros presuntos, y

finalmente, en el literal iv) se regula el tratamiento tributario de las garantías ejecutoriadas de bienes de las empresas entregados por obligaciones tomadas por sus propietarios⁹⁰.

El que nos interesa a nosotros, en primer lugar, es el literal iii) del inciso 3° del artículo 21 de la LIR, a saber, la “presunción” de retiros por el uso y goce de bienes del activo de la empresa.

Hasta la dictación de la Ley N° 20.630 de 2012 el inciso primero del artículo 21 establecía que los empresarios individuales y las sociedades que determinaban la renta imponible sobre la base de la renta efectiva demostrada por medio de contabilidad, debían considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo –entre otras cantidades– el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, por el empresario o socio, por el cónyuge o hijos no emancipados legalmente de éstos, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva, que no sea necesario para producir la renta.

⁹⁰ CALDERÓN TORRES, PABLO, “*Artículo 21 de la LIR*”, pág. 2. [En línea]; http://www.cetuchile.cl/images/docs/06_Articulo_21_de_la_LIR_Pablo_Calderon.pdf [consulta: 17 de noviembre 2015].

Según explicó en su momento el SII⁹¹, esta disposición se incluyó en sus orígenes en la Ley para corregir la elusión de la tributación de los impuestos Global Complementario o Adicional, que ocurría mediante el uso para fines personales por parte del propietario, accionista o socio de la empresa o sociedad, y las demás personas enunciadas en la norma, de los bienes de propiedad de la respectiva empresa o sociedad, evitando con esto efectuar un retiro de utilidades para financiar dichos gastos, o pagando a la empresa una cantidad inferior al valor real al que correspondía por el uso de los referidos bienes.

De esta manera, al considerar esas cantidades como retiradas, se debían agregar a la RLI del socio o accionista beneficiado, lográndose con ello que se pagara sobre esas cantidades el Impuesto Global Complementario (IGC) o el Impuesto Adicional (IA) según correspondiese⁹².

⁹¹ Véase la Circular del SII N° 37 de 1995, así como el Oficio del SII N° 4564 de 2001, entre otros.

⁹² Para efectos de focalizar y simplificar el análisis, no nos referiremos a los demás impuestos que contempla dicho artículo y que se aplican como impuesto sanción sobre dichas partidas, que a nuestro entender son anexos a la finalidad principal de la norma, cual es el pago del IGC e IA.

A pesar de que la Ley no utilizaba la expresión “presunción de retiros”, tanto el SII como la doctrina utilizaban regularmente dicho concepto⁹³. Si bien la Ley N° 20.630 de 2012 modificó la redacción del antiguo artículo 21 eliminando la referencia que este hacía a la supuesta “presunción de retiros” (se eliminó la expresión “retiro”) por este concepto, el efecto práctico de la disposición sigue siendo el mismo: el socio o accionista beneficiado, debe agregar dichas cantidades a sus rentas personales y pagar el IGC o IA sobre ellas, según corresponda⁹⁴. Por lo mismo, en la práctica se ha continuado estimando que lo que incorpora la norma sería una “presunción” de retiros⁹⁵.

Pero, ¿estamos realmente ante una presunción de retiros propiamente tal?

En nuestra opinión, no.

⁹³ En este sentido, por ejemplo, el Oficio del SII N° 465 de 1993 en el que se sostuvo que: “La modificación incorporada al texto del artículo 21 de la Ley de la Renta, presume como retiros de la empresa el beneficio que represente el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, por el empresario o socio, por el cónyuge o hijos no emancipados legalmente de estos, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva”.

⁹⁴ En este sentido la Circular del SII N° 45 de 2013: “cabe tener presente que la tributación que se establece sobre estas partidas tiene por propósito gravar con IGC o IA, más su tasa adicional, el beneficio que representa para los contribuyentes de dichos tributos, el uso o goce de los bienes del activo de la empresa, sin que efectúen el retiro de tales bienes de la empresa o de los recursos necesarios para su adquisición”.

⁹⁵ En este sentido CALDERÓN TORRES, PABLO, Op. Cit.

El legislador tiene claro que en la práctica no ha existido retiro alguno desde la empresa o sociedad. De hecho, según se dijo, el propósito de la llamada “presunción de retiros” por uso y goce de los bienes del activo de la empresa es precisamente obligar o configurar forzosamente el hecho gravado “retiro”, en circunstancias en que el socio o accionista de la empresa, habiendo debido configurarlo para financiar el uso de aquellos bienes, no los efectuó.

En definitiva el legislador, deliberadamente, crea una realidad jurídica diferente a la que ocurre en la realidad fáctica, obligando a concluir que el uso por aquellos bienes que cedan en beneficio personal del socio, accionista o las demás personas que la norma establece, tiene un valor económico determinado y corresponde a un retiro de utilidades efectuado por el individuo beneficiado con aquellas partidas.

En otras palabras, la “presunción” de retiros que establece el literal iii) del inciso 3° del artículo 21 de la LIR es en realidad una ficción jurídica y no una presunción.

b) Artículo 21 de la LIR: de la recalificación de préstamos efectuados por empresas a sus propietarios como retiros encubiertos

El literal ii) del inciso tercero del artículo 21 de la LIR dispone que los préstamos que una empresa, establecimiento permanente, comunidad o sociedad, con excepción de las sociedades anónimas abiertas, efectúe a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes del IGC o IA, quedarán afectas con dichos impuestos, según corresponda, en la medida que el SII determine de manera fundada que constituyen un retiro, remesa o distribución encubierta de cantidades afectas a impuestos finales.

Para estos efectos, la norma establece ciertos elementos –o indicios– que deberá considerar el SII al momento de determinar que un préstamo determinado corresponde en realidad a un retiro, remesa o distribución encubierto.

Nuevamente, esta norma de control del artículo 21 de la LIR, grava determinadas partidas que se consideran retiros encubiertos, y su objeto es precisamente evitar que por el expediente del otorgamiento de un préstamo por parte de una empresa, establecimiento permanente, comunidad o

sociedad se encubra el reparto de utilidades afectas al impuesto final correspondiente, sin pagar los tributos que establece la Ley.

Sin embargo, a diferencia con el literal iii) recién analizado, la técnica legislativa utilizada por este literal no obliga a considerar un determinado préstamo como retiro encubierto, sino que otorga la facultad a la autoridad administrativa para que, haciendo uso de determinados indicios que la misma norma explicita (i.e. el plazo para el pago del préstamo, sus prórrogas, utilidades retenidas en la empresa, tasa de interés, etc.), construya un razonamiento lógico-deductivo tendiente a demostrar que la operación efectuada es en realidad un retiro. En otras palabras, la norma no construye directamente una presunción, sino que anticipa que en presencia de ciertos indicios (hecho base) existe una probabilidad alta que un préstamo hecho por una empresa a sus propietarios se trate en realidad de un retiro encubierto (hecho presunto), encargando a la autoridad construirla cuando proceda.

Por esta razón, desde nuestro punto de vista, y dada la técnica utilizada por el legislador creemos que lo que establece el literal en análisis es una guía para que la autoridad fiscal construya una presunción judicial a través de la

cual pueda recalificar determinados préstamos como un retiro encubierto, debiendo el contribuyente afectado probar, a través de los recursos y en la instancia probatoria correspondientes, que la conclusión o los elementos utilizados por la autoridad no son efectivos en la práctica.

c) Artículo 38 de la LIR: de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes como contribuyentes separados e independientes de su matriz.

El artículo 38 de la LIR establece, en su inciso primero, que la renta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, se determinará sobre la base de los resultados obtenidos por éstos en su gestión en el país y en el exterior que les sean atribuibles de acuerdo a las disposiciones de dicho artículo.

Junto con establecer qué rentas son las que deberán tomarse en consideración para determinar los resultados atribuibles a los establecimientos permanentes, la norma dispone que dichos contribuyentes (agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes) deberán determinar sus resultados sobre la base de un balance general según

contabilidad completa, considerándose como si se tratara de una empresa totalmente separada e independiente de su matriz, tanto respecto de las operaciones que lleve a cabo con ella; con otros establecimientos permanentes de la misma matriz; con empresas relacionadas con aquella en los términos del artículo 41 E, o con terceros independientes.

En otras palabras, de conformidad con esta norma, para efectos de la LIR, las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras en Chile, se deben considerar contribuyentes separados e independientes de su casa matriz.

Sin perjuicio de ello, jurídicamente las agencias han sido siempre concebidas como entidades accesorias a la sociedad matriz, cuya personalidad jurídica no difiere de la de ésta última. En otras palabras, jurídicamente las agencias no tienen personalidad jurídica propia.

En esta línea, el SII ha señalado a través de varios pronunciamientos, que “las agencias o sucursales que las sociedades anónimas extranjeras establecen en el país, no constituyen una persona jurídica distinta de aquellas, sino que por el contrario forman parte de ellas, y representan sólo

el medio por el cual la empresa extranjera prolonga sus actividades en el país, de lo que se concluye que la agencia en Chile, no es más que la misma persona jurídica de la sociedad extranjera que desarrolla actividades en el país”⁹⁶.

El mismo argumento aplicaría para los establecimientos permanentes en general toda vez que no serían sino “una prolongación efectiva, en otro país, de la actividad empresarial de su casa central, que puede o no estar relacionado con un lugar de operaciones, constituyéndose, en definitiva, como la misma persona jurídica que su matriz”⁹⁷.

En definitiva, “se ha aceptado en forma mayoritaria, tanto por la doctrina como la jurisprudencia nacional y extranjera, que el establecimiento permanente y su matriz, para efectos jurídicos, constituyen una misma entidad, situación que no se aleja de la realidad si consideramos que el primero desarrolla la actividad económica de la segunda. Sin perjuicio de lo

⁹⁶ Oficio N° 4107 de 2007.

⁹⁷ FAUNDEZ UGALDE, ANTONIO, “*Establecimientos Permanentes en Chile como Contribuyentes de IVA: Problemáticas de Lagunas Normativas*”, pág. 3. [En línea]; <http://www.ichdt.cl/userfiles/Establecimientos%20permanentes%20IVA%20Afaundez.pdf> [consulta: 17 de noviembre 2015].

anterior, el tratamiento tributario entre ambos se producirá bajo la perspectiva de que constituyen dos empresas separadas e independientes”⁹⁸.

En este sentido, la LIR contradice directamente la naturaleza jurídica real de las agencias y demás establecimientos permanentes. La ley tributaria dispone, a sabiendas de que la agencia es la misma persona jurídica que su matriz, que para efectos de determinar y aplicar los impuestos que establece la LIR se deberán considerar necesariamente como contribuyentes diferentes.

De esta forma, creemos que este artículo incorpora claramente una ficción jurídica, toda vez que crea una realidad netamente jurídica ignorando deliberadamente la realidad fáctica. No es que el legislador haya desconocido que la naturaleza jurídica de los establecimientos permanentes sea la de una misma persona con su matriz, sino que deliberadamente, por razones de política fiscal (para facilitar la determinación y el cobro de impuestos por actividades de contribuyentes extranjeros en Chile) ⁹⁹,

⁹⁸ *Ibíd.*, pág. 4.

⁹⁹ El Oficio N° 1650 de 2010 enumeró en este sentido una serie de obligaciones tributarias que afectan a un establecimiento permanente por el hecho de ser considerado un contribuyente independiente. Así, dispone dicho Oficio que “constituido el establecimiento permanente, no sólo está obligado a obtener RUT, sino también a

decidió que para efectos tributarios debían considerarse como contribuyentes independientes.

d) Artículo 64 del CT: de la facultad de tasación del SII.

El artículo 64 del Decreto Ley N° 830 (Código Tributario) dota al Servicio de Impuestos Internos de la facultad de tasar la base imponible de los impuestos, con los antecedentes que tenga en su poder, o para comprobar que el precio o valor que los contribuyentes asignen al objeto de la enajenación o de los servicios prestados y que sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, corresponde a valores normales de mercado, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, que se determina según un procedimiento legal.

presentar declaración de inicio de actividades, timbrar documentos, declarar la renta efectiva de su actividad sobre la base de los resultados reales obtenidos de su gestión en Chile determinados mediante contabilidad completa, pagar impuestos a la renta de Primera Categoría y retener el Adicional del artículo 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; es sujeto del Impuesto al Valor Agregado si realiza operaciones gravadas sea como vendedor o prestador de servicios, y en general se encuentra afectado por las obligaciones e impuestos establecidos por la legislación tributaria”.

La norma distingue en suma varias hipótesis de tasación¹⁰⁰ que se pueden agrupar en dos modalidades, a saber, la tasación de la base imponible y la tasación del valor de la enajenación de bienes o prestaciones de servicios que se alejen del precio o valor de mercado. Sin embargo, nos llama particularmente la atención la segunda modalidad ya que creemos que su naturaleza jurídica ha sido erróneamente calificada por la doctrina.

“Tasar” significa, “desde el punto de vista económico, valorar activos o parte de los activos de una empresa; y, desde el punto de vista del lenguaje corriente, tasar significa fijar o graduar el precio o valor de una cosa o de un trabajo, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. En todo caso, sea que se considere la palabra tasar como una palabra de la ciencia económica o del lenguaje corriente, el significado jurídico no varía,

¹⁰⁰ El SII mediante el Oficio N° 548 de 2010 ha enumerado dichas hipótesis de la siguiente manera: a) Al determinar la base imponible del impuesto, cuando el contribuyente no concurra a una citación formulada conforme al artículo 63 del Código Tributario, o concurriendo no cumplieren las exigencias que se le formulen o al cumplir con ellas no subsane las diferencias comprobadas o que se comprueben; b) Para determinar el precio o valor de los inmuebles o muebles objeto de una enajenación o cuando tales precios o valores sean elementos de base para determinar el impuesto; c) Cuando el Servicio deba determinar la base imponible del impuesto prescindiendo de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente por no ser fidedignos; d) Cuando el Servicio deba fijar el impuesto de un contribuyente que estando obligado a presentar declaraciones, no lo haya hecho; e) En el caso del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario (declaraciones maliciosamente incompletas o falsas). Nótese que la última hipótesis corresponde en realidad al artículo 65 del CT y no al artículo 64.

ya ambas expresiones indican claramente la operación de que se trata (valorar, fijar o graduar el valor de una cosa)”¹⁰¹.

En lo que respecta a la tasación fiscal de bienes y servicios, ésta tiene como finalidad “evitar que los contribuyentes manipulen los precios de mercado para no configurar el hecho gravado o reducir la carga impositiva. Se trata, por tanto, de una actuación dolosa, que justifica la tasación o valoración fiscal de bienes o servicios, de modo que el precio o valor que las partes asignan al negocio jurídico sobre enajenación de bienes o prestación de servicios se ajuste, realmente, a los valores medios de mercado entre partes independientes. Dicho con otras palabras, la tasación fiscal de bienes y servicios pretende evitar la manipulación de los precios de mercado que debe ser la base real para la valoración tributaria de dichos bienes y servicios”¹⁰².

¹⁰¹ VERGARA HERNÁNDEZ, SAMUEL EMILIO, “*Tasación Fiscal como Medida Antielusión o Antievasión*”, en *Revista de Estudios Tributarios* N° 2 /2010, Santiago, 2010., pág. 117.

¹⁰² *Ibíd.*, pág. 95.

Si bien existen quienes han estimado que la utilización de la facultad de tasación correspondería a una presunción *hominis*¹⁰³, creemos que resulta claro que, desde el momento que la ley fija el valor que necesariamente debe asignársele a las operaciones contempladas por la norma –esto es, el precio o valor que corresponda a los corrientes en plaza o los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación, o en otras palabras, el valor de mercado– nos encontramos en realidad ante una norma o regla de valoración.

En estos casos el valor real de la operación se conoce (valor notoriamente inferior o superior a los valores normales de mercado) pero el legislador, por motivos de política fiscal –principalmente combatir la elusión– ordena que estas se valoren según los precios de mercado. Al valorar ficticiamente la operación, la norma se aleja de los caracteres fácticos de una presunción, reafirmando su carácter como norma de valoración de obligado cumplimiento.

¹⁰³ En este sentido Raúl Bustos, que siguiendo al autor Pedro Massone califica la facultad de tasación como una presunción judicial. Véase BUSTOS, Op. Cit., pág .45.

e) Artículo 41 E de la LIR: de los Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas

El artículo 41 E de la LIR establece en su inciso primero que para los efectos de dicha ley “el Servicio podrá impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero y no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades de mercado”.

Al igual que en el artículo 64 del CT, este artículo dota al SII con la facultad de tasar las operaciones transfronterizas entre empresas relacionadas, cuyo precio o valor se aleje de los precios normales de mercado. En otras palabras, la facultad que contempla esta norma sería una

variante de la facultad amplia de tasación con la que la ley tributaria inviste al SII¹⁰⁴.

La finalidad de esta norma, asimismo, es evitar que partes relacionadas, residentes en países diferentes, manipulen los precios de transferencia de sus operaciones, evitando la activación del hecho gravado en Chile o disminuyendo su monto, manipulando a conveniencia su carga impositiva en el país. Así por ejemplo, las partes pueden alterar los precios para lograr que los beneficios y/o costos obtenidos por empresas relacionadas queden radicados en diferentes jurisdicciones tributarias con distintas tasas impositivas; situar las utilidades en países de baja o nula tributación a efectos de reducir la carga tributaria, o intentar situar costos en países de tributación más alta¹⁰⁵.

Al fijar los precios de transferencia que deben cobrarse entre partes relacionadas, la norma evita o dificulta que los contribuyentes incurran en este tipo de conductas. Se puede afirmar por ende que la normativa que

¹⁰⁴ En este sentido, SALCEDO GABRIELLI, CLAUDIO, “*Precios de Transferencia: Situación Actual en Chile y Sugerencias Para Una Mayor Certeza Jurídica de los Contribuyentes*”. [En línea]; <http://www.cetuchile.cl/images/docs/40-63.pdf> [consulta: 17 de noviembre 2015].

¹⁰⁵ *Ibíd.*, pág. 42.

regula los precios de transferencia se presenta como un mecanismo para combatir la elusión.

De esta forma, y según la manera en que operan los tres primeros incisos de esta norma, al determinar que las operaciones transfronterizas entre partes relacionadas deben ajustarse a precios, valores o rentabilidades normales de mercado de manera obligatoria, creemos que nos encontramos nuevamente frente a una norma de valoración de obligado cumplimiento¹⁰⁶.

Ahora bien, interesa asimismo para nuestro análisis los incisos siguientes de la norma, que fijan los criterios para determinar cuándo se considera que entre las partes intervinientes existe relación. Es importante considerar que la norma de precios de transferencia no se aplica a cualquier operación transfronteriza, sino que sólo a aquellas en que exista relación entre las partes intervinientes, según los criterios que fija la misma norma.

Para estos efectos la norma establece que existe relación entre las partes intervinientes –entre otros criterios– cuando “las operaciones se lleven a cabo con partes residentes, domiciliadas, establecidas o constituidas en un

¹⁰⁶ Miguel Gutiérrez llega a esta misma conclusión respecto de una norma similar en el Derecho Tributario español. Véase GUTIERREZ, Op. Cit., pág. 90 y ss.

país o territorio incorporado en la lista a que se refiere el número 2 del artículo 41 D¹⁰⁷, salvo que dicho país o territorio suscriba con Chile un acuerdo que permita el intercambio de información relevante para los efectos de aplicar las disposiciones tributarias, que se encuentre vigente”.

Lo que en definitiva establece este criterio de relación, es que si una de las partes intervinientes es residente, domiciliado, establecido o constituido en un país o territorio que sea considerado como paraíso fiscal, o como país con un régimen fiscal preferencial nocivo, ambas partes se encuentran necesariamente relacionadas entre sí, y no se admite la prueba en contrario.

Según instrucciones impartidas por el propio SII, los Precios de Transferencia son definidos como “los precios que se pagan o cobran entre empresas que forman parte de un grupo multinacional, por transferencia de bienes o servicios”¹⁰⁸. A lo que se apunta con esto (y de hecho todos los demás criterios de relación parecen reconocer esta circunstancia) es que las normas de precios de transferencia tienen aplicación fundamentalmente en

¹⁰⁷ La lista a la que se refiere dicho artículo se encuentra contenida en el Decreto N° 628 de 2003, elaborado por el Ministerio de Hacienda, que fija la lista de los países o territorios considerados paraísos fiscales o regímenes preferenciales nocivos para efectos del número 2 del artículo 41 D de la LIR. A la fecha dicha lista no ha sido modificada.

¹⁰⁸ Circular del SII N° 3 de 1998.

situaciones en que una de las partes pueda influir en las decisiones de la otra para alterar los precios de mercado en operaciones entre ellas y de esta forma manipular su carga impositiva a conveniencia. Este suele ser precisamente el caso de dos empresas que forman parte de un mismo grupo multinacional.

En el caso de los paraísos fiscales, y dado que la carga impositiva de este tipo de territorios es bajísima o prácticamente nula, resulta particularmente tentador manipular los precios en operaciones transfronterizas mediante triangulaciones a través de entidades localizadas en paraísos tributarios, para que la utilidad (o al menos la mayor parte de ella) sea reconocida en dichos territorios y no en otros con mayores cargas impositivas. En otras palabras, existe una alta probabilidad de que en operaciones transfronterizas con una entidad domiciliada en un paraíso fiscal exista manipulación de precios con motivos elusivos.

Por otra parte, considerando que en condiciones normales de mercado donde intervienen partes independientes, lo natural es que las operaciones se hagan respetando los “precios, valores o rentabilidades normales de mercado” (entendiéndose por éstas los que hayan o habrían acordado u

obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables) hay una alta probabilidad de que exista relación entre las partes intervinientes si eso no ocurre, ya que partes independientes difícilmente aceptarán pagar más o cobrar menos de lo que normalmente pagan o cobran otros en circunstancias similares.

A sabiendas de esta circunstancia, y para evitar los efectos erosivos del uso de paraísos fiscales para los intereses del erario público, es que la ley incorporó esta norma, estableciendo que las partes residentes, domiciliadas, constituidas o establecidas en un paraíso fiscal siempre se considerarán partes relacionadas en operaciones con contribuyentes chilenos, y así hacer aplicable la norma de precios de transferencia que obliga a que las operaciones transfronterizas con entidades relacionadas se hagan siempre a precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

Si bien la fuerza del juicio lógico deductivo sitúa a la norma al borde de una ficción jurídica, es el sustento recogido de la realidad fáctica –a saber, que hay una alta probabilidad que en operaciones transfronterizas con una entidad domiciliada en un paraíso fiscal exista manipulación de precios con motivos elusivos, y junto con ella, relación entre las partes– la que le otorga

la naturaleza jurídica de una presunción de derecho. Según dijimos anteriormente, en el caso de las presunciones de derecho la realidad jurídica puede coincidir –y de hecho debiese coincidir en la mayoría de los casos– con la realidad pre-jurídica. En el caso de las ficciones esa coincidencia no existirá jamás.

De hecho, según instrucciones del SII, se considerará que el contribuyente domiciliado o residente en Chile se encuentra relacionado con la contraparte en el exterior cuando, “existiendo o no una relación directa o indirecta entre las partes, las operaciones se lleven a cabo con partes residentes, domiciliadas, establecidas o constituidas en un país o territorio listado, salvo que dicho país o territorio suscriba con Chile un acuerdo que permita el intercambio de información relevante para los efectos de aplicar las disposiciones tributarias, que se encuentren vigentes”¹⁰⁹.

Lo que esto significa, en otras palabras, es que la norma asume que puede o no existir una relación directa o indirecta en un determinado caso, pero a pesar de eso, basándose implícitamente en que en la mayoría de los casos esta relación sí existirá –y como mecanismo para combatir la elusión fiscal–

¹⁰⁹ Circular del SII N° 29 de 2013.

fija esta última circunstancia como verdad no rebatible, incorporando una presunción absoluta y descartando la posibilidad de no aplicar el criterio de relación que esta establece.

f) Artículo 41 G de la LIR: del Reconocimiento en Chile de Rentas Pasivas Provenientes de Entidades Controladas en el Extranjero

La Ley N° 20.780 de 2014 (Reforma Tributaria) incorpora una nueva norma de control sobre las rentas pasivas de las filiales de sociedades chilenas en el extranjero conocidas como Normas CFC (por sus siglas en inglés, “*Controlled Foreign Corporation*” Rules), cuyo objetivo es reducir el diferimiento del impuesto sobre la renta pasiva de fuente extranjera.

Esta norma la incorpora el nuevo Artículo 41 G de la LIR, que señala que las entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile que, directa o indirectamente, ejerzan el control sobre entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán reconocer las rentas

pasivas¹¹⁰ de sus entidades controladas extranjeras, que excedan las UF 2.400 (aproximadamente \$60.000.000.-) como percibidas o devengadas.

En otras palabras, las entidades (incluyendo fondos y otro tipo de patrimonios), residentes o domiciliados en Chile reconocerán sobre base devengada -es decir cuando existe un derecho personal sobre la misma- la renta pasiva devengada o percibida por sus entidades controladas no residentes ni domiciliadas en Chile.

En suma, las llamadas “*CFC Rules*” conminan a que una persona se atribuya el ingreso que corresponde a un tercero con personalidad jurídica y patrimonio propio, pero sobre la cual ejerce un control tal que le permite diferir el reconocimiento del ingreso por propia voluntad, a pesar de que pudiera tratarse de utilidades disponibles¹¹¹.

¹¹⁰ Estas rentas corresponden entre otras a dividendos, intereses, royalties, y en definitiva, a aquellas rentas que según la definición de la norma se diferencian de las rentas operativas de una empresa, propias del desarrollo de un negocio productivo. Lo normal, es que un negocio reciba tanto este tipo de rentas como rentas operativas. Para un listado de las rentas consideradas pasivas véase la letra C del artículo 41 G de la LIR.

¹¹¹ ROA JACOBO, JUAN CARLOS, “*Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana*”, pág. 20. [En línea]; https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/91/Becarios_091.pdf [consulta: 17 de noviembre 2015].

Esta norma reviste especial importancia para nuestro análisis ya que incorpora una serie de presunciones, y una ficción, todas dentro de un mismo artículo. Si bien no revisaremos cada una de ellas, hay algunas que llaman especialmente nuestra atención ya que dejan dudas sobre su naturaleza jurídica.

Ahora bien, como se dijo, la norma restringe su alcance exclusivamente a las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades extranjeras “controladas”. Así, para efectos de su aplicación, la norma establece los criterios para determinar cuándo las entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en el extranjero, se considerarán controladas por un contribuyente chileno¹¹².

De igual forma, y como parte de estos criterios, la norma incorpora ciertas presunciones en virtud de las cuales se debe concluir que una entidad extranjera es controlada, a menos que se pruebe lo contrario.

¹¹² Se considerarán controladas cuando dicho contribuyente posea, directa o indirectamente, por sí o en conjunto con sus partes relacionadas –de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 100 de la Ley del Mercado de Valores– el 50% o más de: (i) El capital; (ii) El derecho a las utilidades; o (iii) De los derechos a voto. Del mismo modo, se considerarán relacionadas cuando por sí o a través de personas relacionadas, puedan elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores de las entidades en el exterior, o posean facultades unilaterales para modificar los estatutos, o para cambiar o remover a la mayoría de los directores o administradores.

Así, la norma establece que “salvo prueba en contrario, se presumirá que se trata de una entidad controlada para los fines de este artículo, cualquiera sea el porcentaje de participación en el capital, las utilidades o el derecho a voto que tenga directa o indirectamente el contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile, cuando aquélla se encuentre constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación”.

Esta disposición adopta claramente la forma de una presunción relativa o simplemente legal, toda vez que establece expresamente que se presumirá controlada “salvo prueba en contrario”. A pesar de esto, y de que técnicamente adopte la figura y la estructura de una presunción, nos asisten dudas acerca de la plausibilidad del razonamiento deducido de la realidad fáctica sobre el que se apoya la norma. En este sentido, creemos que no necesariamente porque una entidad esté constituida en un paraíso fiscal o territorio de baja o nula tributación, ésta le otorga automáticamente poder de control a una entidad residente, domiciliada, constituida o establecida en Chile. Si por ejemplo una sociedad chilena participa solamente en un 5% en el capital, las utilidades o los derechos a voto de una empresa domiciliada

en un paraíso fiscal, difícilmente va a poder influir en las decisiones de dicha entidad, lo que a la vez le impide tener el control para poder diferir el pago de impuestos en Chile a su conveniencia. Por lo tanto, esta es una hipótesis que a lo menos en el campo de los hechos no se sustenta por sí misma.

A pesar de aquello, bajo esta “presunción” se establece que no importa el porcentaje de participación en el capital, las utilidades o derecho a voto para configurar el control. ¿Cómo se prueba que no se configura el control entonces, si no es probando que no se cumple con los porcentajes o las circunstancias mínimas que establece la norma? La redacción de la norma en este sentido permite más de una interpretación y puede llevar a confusiones importantes.

Una alternativa sería interpretar que lo que en realidad está haciendo la norma es desechar el criterio –que ella misma estableció– del porcentaje mínimo (50%) de participación en el capital, las utilidades o el derecho a voto para configurar el control en entidades residentes en paraísos fiscales. Por lo tanto, la única salida que le deja al contribuyente para probar que no existe control sería probar que no tiene, respecto de la sociedad domiciliada

en el paraíso, las otras facultades que la norma utiliza para determinar el control, es decir, que no tiene poder de decisión suficiente para elegir a la mayoría de los directores o administradores; que no puede modificar unilateralmente los estatutos, y que no puede remover a la mayoría de los directores o administradores.

La otra alternativa es considerar que existe en realidad un error de técnica y lenguaje legislativo. Se puede interpretar así que la razón por la que esta norma adopta en su redacción la figura de una presunción relativa (sin ser una propiamente tal) es simplemente para provocar una inversión en la carga de la prueba de la Administración hacia el contribuyente, “presumiendo” el control y partiendo de la base de que en esta hipótesis el control existe *a priori*. Sin embargo, difícilmente pasa los exámenes objetivos para ser considerada una presunción propiamente tal, y se trataría simplemente de una regla de inversión del *onus probandi*.

Otra regla que incorpora la norma y que llama nuestra atención, es la que establece que “si las rentas pasivas a que se refiere este artículo representan el 80% o más del total de los ingresos de la entidad controlada constituida,

domiciliada o residente en el extranjero, el total de los ingresos de esta serán considerados como rentas pasivas para los efectos de este artículo”.

Resulta que en esta hipótesis se sabe perfectamente la magnitud verdadera que representan las rentas pasivas en el total de los ingresos de la entidad controlada, a saber, un 80% o más (v.gr. 85%; 90%; etc.). Por lo tanto, la norma tiene claro que en la realidad las rentas pasivas no corresponden al 100% de los ingresos, sino a un número diferente.

No obstante, la norma desecha la realidad fáctica subyacente (que las rentas pasivas corresponden a menos del 100%) y la reemplaza por una realidad netamente jurídica, esto es, que para efectos del artículo 41 G el 100% es renta pasiva. Y lógicamente se puede apreciar que la norma impone este porcentaje, sin permitir al afectado con ella probar lo contrario. Creemos por lo tanto que no cabe duda que esta norma incorpora una ficción jurídica.

III. LÍMITES AL USO DE PRESUNCIONES Y FICCIONES

De la potestad tributaria y los límites generales a este tipo de técnicas

Según dijimos, tanto presunciones como ficciones son establecidas por el legislador por la necesidad de permitir y facilitar la aplicación de las normas tributarias, así como cubrir vacíos en el ordenamiento tributario (sea facilitando la actividad probatoria del órgano de administración tributaria, o derechamente incorporando disposiciones al derecho material), y con ello mantener la integridad del mismo, evitando que su eficacia se erosione en la práctica por conductas elusivas o evasivas de los obligados tributarios.

No es ningún misterio que la enorme mayoría de las presunciones y ficciones contenidas en las leyes tributarias ceden en favor del Fisco, permitiendo y facilitando su actividad fiscalizadora, y con ello, su afán recaudatorio, lo que ha generado en ocasiones críticas ante la utilización de estas figuras legales.

Sin embargo, no es posible juzgar la bondad o maldad implícita de las presunciones o ficciones en general, sino que para aquello es necesario analizar la norma particular que establezca alguna de estas técnicas legales.

Y lo que es más, podemos decir con propiedad que mientras se mantengan dentro de ciertos límites, la incorporación de este tipo de mecanismos jurídicos está, en principio, justificada.

1.- La Potestad Tributaria como Fuente de la Obligación Tributaria

Las relaciones entre el contribuyente (obligado tributario) y el Estado (Fisco) están –en un Estado Social de Derecho– determinadas por las leyes, y más importante, por la Constitución Política.

En este orden de cosas, la Constitución contempla y otorga a los órganos que forman parte del aparato estatal potestades denominadas “potestades públicas”, que se definen como aquellos “poderes-deberes jurídicos conferidos por la Constitución y las leyes a diversos órganos del Estado, que ejercen sus diferentes funciones, razón por la cual se las conoce como potestad legislativa, potestad judicial, potestad contralora y potestad administrativa”¹¹³.

¹¹³ MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO, “*Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional*”, Revista Ius Et Praxis, Santiago, 2002, pág. 301

La facultad para imponer tributos se perfila como una variante de la potestad pública, y así, los tributos son establecidos por el legislador en virtud de la llamada “Potestad Tributaria” o “Poder Tributario”.

La potestad tributaria ha sido definida en doctrina como “la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir tributos con respecto a personas o bienes que se encuentren dentro de su jurisdicción”¹¹⁴.

Investido por la Constitución y las leyes, la potestad tributaria es exclusiva y privativa del Estado, el cual la ejerce a través del Poder Legislativo, creando tributos (pues por el principio de legalidad la potestad de crear tributos es exclusiva del legislador), a través del Poder Ejecutivo, ya que éste debe aplicar la ley tributaria y proveer la esfera administrativa para su cumplimiento), y a través del Poder Judicial (cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado, o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la

¹¹⁴ ZABALA ORTIZ, JOSE LUIS, “Manual de Derecho Tributario”, Lexis Nexis, Santiago, 2003, pág. 15. Citado en MORBIDUCCI PONCE, ALICIA PIA, “*Enfrentamiento de la Potestad Tributaria con las Garantías a la Propiedad y Libertad Económica del Contribuyente; Marco Normativo, Opiniones Doctrinas y Jurisprudencia en Chile y Argentina*”, Memoria para Optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago, 2012, pág. 134.

actuación de dichos poderes, es decir, el administrativo o ejecutivo y el legislativo)¹¹⁵.

No obstante, el poder del Estado en que se radica principalmente la potestad tributaria es en el Poder Legislativo. En esta línea, Juan Eduardo Figueroa ha replanteado la definición de potestad tributaria como “la facultad que tiene el Estado de establecer tributos por ley, modificarlos y derogarlos”¹¹⁶.

En efecto, en nuestra legislación, la potestad tributaria se desprende de diversas disposiciones de la Constitución Política de la República (CPR), y todas van dirigidas fundamentalmente al legislador. Así tomando del artículo 19 N° 20, en concordancia con el artículo 63 N° 14, en concordancia a su vez con el artículo 65 inciso 4° N° 1 de la CPR, se establece que la facultad de imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma proporcionalidad o progresión, *sólo puede ser materia de ley*.

¹¹⁵ MASBERNAT, Op. Cit, pág. 302.

¹¹⁶ FIGUEROA VALDES, JUAN EDUARDO, “*Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980*”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985, pág. 18.

En definitiva, y como conclusión provisoria, la creación (e imposición) de la obligación tributaria se encuentra justificada por aquel poder inherente al Estado.

Respecto de los fundamentos y justificación de la potestad tributaria en sí han existido distintas aproximaciones, entre las que destacamos la que encuentra su justificación en el poder general del Estado como poder de imperio; y quienes sostienen que encuentra su justificación y fundamento en el deber constitucional de contribuir al financiamiento público, con arreglo a la capacidad económica y la ley¹¹⁷.

Si bien actualmente dentro de la doctrina nacional predomina la primera tesis¹¹⁸, desde nuestro punto de vista no serían interpretaciones excluyentes, sino que complementarias. En nuestra opinión, producto de que existe el deber constitucional de contribuir al mantenimiento de las cargas

¹¹⁷ MASBERNAT, Op. Cit., págs. 302 y 303.

¹¹⁸ Véase por ejemplo FIGUEROA, Op. Cit., pág. 19.

públicas¹¹⁹, se justifica que el Estado haga uso de su poder de imperio e imponga tributos a los ciudadanos mediante la actividad legislativa.

Ahora bien, debido a la necesidad de construir un ordenamiento jurídico que asegure y facilite al Estado la recaudación necesaria para cumplir con el mandato constitucional de contribuir con el bien común de las personas, el legislador puede utilizar variadas alternativas jurídicas en la construcción de la norma tributaria, una de las cuales está constituida por el uso de presunciones y ficciones legales.

Sin embargo, según veremos a continuación, el alcance de la Potestad Tributaria del Estado en el establecimiento de obligaciones impositivas está lejos de ser ilimitado.

2.- Límites a la Potestad Tributaria del Estado

Según expone Carlos Giuliani, existen dos órdenes de limitación al poder tributario: uno de carácter general, que corresponde a los principios jurídicos de la tributación, y que al encontrarse incorporados en la

¹¹⁹ Según veremos más adelante, si bien este deber no tiene consagración literal en la constitución existe consenso unánime en que este se desprendería del deber de contribuir con el bien común que establece la CPR en su artículo 1º inciso 3º.

Constitución, asumen el carácter de principios jurídicos constitucionales de orden general; y otro derivado de la organización política del Estado y de coexistencia de orden internacional, que se vinculan al problema de doble tributación¹²⁰.

Si bien no existe uniformidad en doctrina para sistematizar los límites que afectan a la potestad tributaria del Estado, la mayoría reconoce que existen límites “internos” y límites “externos” a la misma. En este sentido, parte de la doctrina nacional expresa que la potestad tributaria es una exteriorización de la soberanía, y como expresión de ésta reconoce sus mismos límites, establecidos en nuestra Carta Fundamental, en el artículo 5 inciso 2º, a saber, el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana y que tienen naturaleza anterior y superior al Estado¹²¹. Aquellos serían los límites internos. Los límites externos por el otro lado, sería el respeto a la soberanía de los otros Estados sobre un territorio determinado y los tratados internacionales que con ellos se suscriban, y que no son sino un reconocimiento de esta circunstancia.

¹²⁰ GIULIANI FONROUGE, CARLOS, actualizado por NAVARRINE, SUSANA y ASOREY, RUBÉN; Derecho Financiero, Buenos Aires, La Ley, 2004 2v. Citado por MORBIDUCCI, Op. Cit., pág.144.

¹²¹ MASBERNAT, Op. Cit., pág. 305.

Ambas son de cierta manera expresiones de autolimitación de la potestad tributaria. En este marco de ideas, “la Constitución sería la manifestación más permanente de esa autolimitación del poder estatal dentro de las fronteras nacionales, y los tratados internacionales constituirían el instrumento en que se da fe de esta autolimitación frente al exterior”¹²².

Ahora bien, siendo aquellas las expresiones de autolimitación ¿qué hace que los Estados auto limiten su potestad tributaria?

No nos referiremos aquí al origen histórico de la incorporación de las garantías fundamentales en las Constituciones, pero baste señalar que desde el nacimiento del “Estado de Derecho” que los Estados han auto limitado su poder, supeditándolo a la ley y principalmente a las garantías fundamentales de las personas, como lo hace entre nosotros el ya mencionado artículo 5º de la CPR.

La explicación en el ámbito externo se relaciona principalmente con los problemas de doble tributación internacional.

¹²² *Ibíd.*, pág. 306.

Por regla general “los países no estarán dispuestos a ceder su jurisdicción animosamente para recaudar impuestos cuando las actividades sean llevadas a cabo dentro del propio país por terceros no residentes, o bien, éstas se desarrollen en otros países por residentes del primero. Esta discusión toma real importancia por cuanto el establecer impuestos se considera parte de la soberanía de los estados. Los estados en teoría pueden adoptar cualquier principio para gravar a los contribuyentes, naturalmente se requiere que existan claras conexiones entre el país que cobrará los impuestos y el sujeto que terminará pagándolos”¹²³.

Así, “conviniendo que los países no estarán dispuestos a ceder su jurisdicción tributaria en términos voluntarios, para efectos de la recaudación de impuestos cuando los principios impositivos de sujeción se extiendan más allá de las fronteras, es evidente que se presentará el

¹²³ JAQUE LÓPEZ, JAVIER, “*Principios e Introducción a la Doble Tributación Internacional*”, Artículo publicado en la revista Impuestos N° 162 Noviembre-Diciembre 2010, Editorial LEGIS, Bogotá, 2010, pág. 1. [En línea]; <http://www.cetuchile.cl/reportetributario/12/articulodelmes12.pdf> [consulta: 17 de noviembre 2015].

fenómeno de la Doble Tributación Internacional, ya sea Jurídica y/o Económica”¹²⁴.

La Doble Tributación Internacional ha sido definida por la OCDE como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo¹²⁵.

La necesidad de eliminar los efectos nocivos de la doble imposición en el intercambio de bienes, servicios, capital, tecnología y personas, por cuanto son obstáculos que imposibilitan el desarrollo económico de las relaciones entre países de una manera eficiente, ha llevado a los países a negociar bilateralmente los límites de su potestad tributaria en el ámbito internacional, o a autolimitar unilateralmente su potestad tributaria mediante la adopción de políticas (en la forma de crédito, de exención o de deducción o gasto) para eliminar o reducir la carga impositiva de la doble tributación sobre sus residentes¹²⁶.

¹²⁴ *Ibíd.*, pág. 9.

¹²⁵ Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, July 2012. Traducción libre.

¹²⁶ JAQUE, *Op. Cit.*, pág. 8.

Dicho lo anterior, para efectos de nuestro estudio nos centraremos en lo sucesivo principalmente en el límite que significan las garantías constitucionales del contribuyente a la potestad tributaria del Estado, y en consecuencia, al establecimiento en el uso de esta potestad de figuras legales como las presunciones y ficciones tributarias.

3.- Límites Generales al Uso de Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario

En lo que concierne a los límites al uso de presunciones y ficciones en el Derecho Tributario en general, creemos que existen principalmente dos grandes límites: uno “interno” derivado de los caracteres esenciales que deben incorporar estas técnicas para mantener su naturaleza jurídica; y uno “externo” representado principalmente por el límite que imponen las garantías constitucionales de los contribuyentes.

El primero de los límites aplica principalmente a las presunciones, y no a las ficciones.

Según mencionamos al referirnos a las presunciones, “el primer filtro a superar por una presunción tributaria es que la realidad recogida en las

normas se acomode a la <<realidad social>>, es decir, la presunción esté fundamentada en situaciones ciertas obtenidas de la realidad y predicables, con carácter de normalidad, en la generalidad de los supuestos”¹²⁷.

Lo que es más, “resulta esencial que el nexo lógico entre el hecho base y el hecho deducido se cumpla en la vida real en un porcentaje muy elevado. Tal es su importancia, que si las presunciones no se apoyan en la verdadera y auténtica realidad (...) en puridad, no nos encontramos ante una presunción en el sentido jurídico del término”¹²⁸.

De tal forma, si la supuesta presunción contenida en la norma no se corresponde con la verdadera realidad, no merece ser considerada una presunción

Esto es en extremo importante, ya que una norma con estructura de norma presuntiva alejada de la realidad se convierte en una “norma tóxica” que puede generar indefensión en el obligado tributario, indefensión que “no proviene de que al interesado no se le ha permitido probar o de que la

¹²⁷ BENAVENTE, Op. Cit., pág. 125.

¹²⁸ *Ibíd.*, pág. 126.

acción probatoria ha devenido imposible, sino que es consecuencia del erróneo planteamiento con que la presunción legal ha sido trazada”¹²⁹.

En definitiva, el primer límite al que se ven enfrentadas las presunciones – para ser consideradas como tales– es el filtro de la realidad social o la adecuación de realidad fáctica con la realidad normativa, a la que tantas veces nos hemos referido. De ahí que este límite no se aplique a las ficciones, ya que éstas son una expresión precisamente de una transgresión a este principio.

Por el contrario, el segundo límite o límite “externo” aplica transversalmente tanto a presunciones como a ficciones.

Según dijimos, en el área del Derecho relativa a los tributos el principio de legalidad es particularmente poderoso al punto que un tributo sólo puede ser creado por la ley. A excepción de las presunciones *hominis*, tanto presunciones legales como ficciones jurídicas deben ser creadas exclusivamente por la ley. Y como dijimos, la creación de la ley tributaria es la expresión más explícita de la potestad tributaria del Estado.

¹²⁹ ESVERRI, Op. Cit., págs. 27 y 28.

Por lo tanto, como expresión de la potestad tributaria del Estado, cualquier ley que incorpore una presunción o una ficción deberá respetar los límites ya enunciados al poder tributario. Nos referimos fundamentalmente a los derivados de las garantías constitucionales de los contribuyentes.

IV. PRESUNCIONES, FICCIONES Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Enumeración y análisis de las garantías constitucionales como límite al uso de estas técnicas legales.

Según ha expuesto la doctrina, “la intensa vinculación de una política tributaria con las garantías constitucionales económicas es muy directa y estrecha, lo que supone, y aún más, exige de parte del intérprete ubicar con precisión los bienes jurídicos protegidos por la institucionalidad fundamental y la forma como ellos pueden ser afectados por las otras potestades públicas”¹³⁰.

Siendo la ley tributaria la concreción de políticas tributarias, y debiendo ser las presunciones y ficciones establecidas siempre por ley, esta tarea resulta de vital importancia para analizar la legitimidad de las normas que incorporan estas técnicas legales.

En consecuencia, en el presente capítulo identificaremos y analizaremos algunas de las garantías fundamentales del contribuyente reconocidas y

¹³⁰ EVANS DE LA CUADRA, ENRIQUE y EVANS ESPÍÑEIRA, EUGENIO, “*Los Tributos ante La Constitución*”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1997, pág. 7.

consagradas en la Constitución, que por estar incorporados en ella, actúan como principios generales del ordenamiento, de obligado acatamiento por el legislador y los demás poderes del Estado.

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

1.- Concepto

Según expone Juan Eduardo Figueroa, la garantía de legalidad impositiva constituye la más antigua garantía de que goza el contribuyente. Su origen se remontaría al siglo XIII con la renombrada Carta Magna inglesa, no obstante la existencia de ciertos antecedentes anteriores. En este documento, por primera vez, se reconocía formalmente por parte del Rey, en conjunto con otros derechos y limitaciones al poder real, que el monarca no podría imponer tributos unilateralmente sino sólo con consentimiento previo del Gran Consejo¹³¹.

¹³¹ FIGUEROA, Op. Cit., pág. 49. En efecto, rezaba dicho documento que “ninguna contribución puede ser impuesta en nuestro reino sin el consentimiento general de éste, salvo que sea para el rescate de mi persona, para hacer caballero a nuestro hijo mayor y

Con el paso de los años este principio fue evolucionando hasta convertirse en el principio de legalidad tributaria, de aplicación general, que establece que no puede haber tributo sin una ley previa que lo establezca, y que hoy resumimos en el latinismo “*nullum tributum sine lege*”.

Asimismo, este principio es reflejado por la máxima “*no taxation without representation*”, es decir, no puede existir tributo sin representación.

Este aforismo tiene su origen en la revolución de independencia estadounidense y refleja lo que fue una de las causas principales de la misma, esto es, la tributación que se le impuso a las colonias británicas en Norteamérica sin tener estas últimas representación en el parlamento inglés, y por tanto injerencia alguna en su determinación.

Esta máxima refleja el fundamento de este principio que “descansa en la necesidad de garantizar el derecho de propiedad, por cuanto el tributo implica una restricción del dominio, ya que en virtud de él se sustrae a favor del Estado una parte del patrimonio de los particulares. Siendo ello así, es

para casar (una vez) a nuestra hija mayor”. Cita extraída de AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, “*Legalidad Tributaria. Garantía Constitucional del Contribuyente*”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2005, pág. 7.

indispensable que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado”¹³².

En definitiva, no puede existir un tributo sin una ley previa que lo establezca mediante un órgano que asegure representatividad.

2.- Extensión

Superada la exigencia de que el tributo sea creado exclusivamente por una ley, es procedente preguntarse sobre el alcance que debe darse a la expresión “ley”, y por ende a la clase de norma a la que este principio hace referencia. En otras palabras, “determinar si por mandato expreso o por aplicación sistémica de las normas constitucionales, una determinada materia debe ser regulada de manera exclusiva y excluyente, por ley en sentido formal, o si es procedente que sea tratada por la autoridad

¹³² EVANS DE LA CUADRA y EVANS ESPÍÑEIRA, Op. Cit., pág. 50 y 51.

administrativa en uso de su potestad reglamentaria de ejecución o autónoma”¹³³.

Así, el principio de legalidad –también llamado principio de reserva de ley¹³⁴– ha sido conceptualizado, en su formulación clásica, como “el imperativo constitucional de que sea mediante una ley en el sentido formal y material, que se establezca un determinado tributo y sus elementos”¹³⁵.

Por lo tanto, esta postura excluye la posibilidad de que los tributos sean instaurados por una norma de rango inferior a una ley en su sentido formal y material.

El poder impositivo está entregado en nuestro ordenamiento jurídico en forma exclusiva al legislador. Luego, el establecimiento, modificación, supresión o condonación de los tributos por intermedio de resoluciones, decretos o reglamentos provenientes de cualquiera otra autoridad, son

¹³³ MORBIDUCCI, Op. Cit., pág. 220.

¹³⁴ Juan Manuel Figueroa estima que esta denominación es aún más correcta, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado, al entregar un determinado ámbito de la realidad social en forma exclusiva a la ley. Véase FIGUEROA, Op. Cit., pág. 87.

¹³⁵ AVILÉS, Op. Cit., pág. 8. En el mismo sentido NAVARRINE y ASOREY, Op. Cit., pág. 13.

atentatorios de la garantía de legalidad impositiva¹³⁶. Y en consecuencia, a la autoridad administrativa le queda vedada la posibilidad de establecer tributos en uso de la potestad reglamentaria¹³⁷.

Cuestión aparte representa el caso del establecimiento de tributos vía delegación legislativa al Presidente de la República, a través de decretos con fuerza de ley (DFL). Precisamente éstos se presentan como una excepción o atenuante a la formulación ortodoxa del principio de legalidad, ya que sin ser leyes propiamente tales en su sentido formal, sí son procedentes bajo ciertas circunstancias.

En el ámbito tributario, “los D.F.L. consisten en una remisión o transferencia que hace el Poder Legislativo al Poder Ejecutivo de sus facultades para crear tributos, modificar los mismos, suspender su vigencia, derogarlos, aumentar o reducir las tasas o supeditar su vigencia a requisitos reglamentarios”¹³⁸.

¹³⁶ SILVA BASCUÑÁN, ALEJANDRO, *“Tratado de Derecho Constitucional”*, Tomo III, Editorial Jurídica de Chile, 1963, pág. 317. Citado en FIGUEROA, Op. Cit., pág. 102 y 103.

¹³⁷ MASBERNAT, Op. Cit., pág. 312.

¹³⁸ GARCÍA BELSUNCE, HORACIO, *“Temas de Derecho Tributario”*, Editorial Abedo Perrot, Buenos Aires, 1982, pág. 86. Citado en FIGUEROA, Op. Cit., pág. 122.

La facultad del Presidente de la República se encuentra reglada en los artículos 32 N° 3 y 64 de la CPR, los que disponen que podrá para dictar DFL, previa delegación de facultades del Congreso, sobre materias que correspondan al dominio de la ley y que no estén expresamente exceptuadas. Y las materias tributarias cumplen con estos requisitos, por lo que, pese a existir opiniones minoritarias que se resisten a la idea, la procedencia de los DFL en materia tributaria es defendida por prácticamente toda la doctrina nacional¹³⁹.

Hecha esta salvedad, la enorme mayoría de la doctrina y las legislaciones adscriben a esta formulación clásica del principio, en el sentido de que el tributo sólo puede ser fijado por una ley en su sentido formal y material. Sin embargo existen importantes diferencias respecto a la extensión del principio de legalidad para los efectos de precisar qué elementos del tributo deben, necesariamente, quedar fijados por la ley (y consecuentemente cuáles elementos pueden quedar entregados a la potestad reglamentaria).

¹³⁹ Para la opinión minoritaria véase MASBERNAT, Op. Cit., pág. 313. Un ejemplo paradigmático de un decreto con fuerza de ley regulando materias tributarias la encontramos en el DFL N° 2 de 1959, Sobre Plan Habitacional, el cuál establece una serie de beneficios tributarios para las viviendas con superficies útiles menores a 140 m².

Existen principalmente dos grandes posturas: aquellas que visualizan al principio de reserva de ley en sentido restringido, y las que la toman en un sentido amplio.

La primera teoría (reserva legal restringida) sostiene que la ley debe abarcar la obligación tributaria en sus aspectos sustanciales o esenciales, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos mediante delegaciones estrictamente limitadas¹⁴⁰.

La segunda teoría (reserva legal amplia) sostiene que la ley en sentido formal debe reunir la totalidad de los elementos del tributo; todos los elementos de la relación tributaria deben encontrar en la ley su determinación.

En nuestra doctrina y jurisprudencia nacional parece existir unanimidad en que es en este segundo sentido en el que debe entenderse el principio de reserva de ley.

En esta línea, el Tribunal Constitucional ha definido al principio de legalidad tributaria de manera amplia, al estimar que éste “consiste en que

¹⁴⁰ FIGUEROA, Op. Cit., pág. 111.

la ley es la norma jurídica llamada a determinar los elementos esenciales que configuran la obligación tributaria, cuales son el hecho gravado, la base imponible, el sujeto obligado y la tasa o cuantía del tributo a aplicar”¹⁴¹.

Ahora, si bien es cierto que prácticamente no se discute la adhesión a esta concepción amplia del principio de reserva legal en Chile, sí existen autores que estiman que se deben hacer ciertas salvedades. En este sentido Figueroa Valdés estima que se debe distinguir entre el establecimiento de la base imponible y su determinación, siendo posible que la determinación de la base imponible del tributo quede entregada a la Administración sin vulnerar el principio de legalidad, siempre que el legislador fije las reglas básicas para determinar dicha base, y se le otorguen al contribuyente los recursos jurisdiccionales para reclamar en contra de esta determinación administrativa. Este sería precisamente el caso, por ejemplo, de la Ley N° 17.235 de 1969, sobre Impuesto Territorial, que en su artículo 1° establece un impuesto a los bienes raíces, que se aplicará sobre el avalúo de ellos (establecimiento de la base imponible), avalúo que será determinado por el SII (determinación de la base imponible) mediante criterios y

¹⁴¹ Tribunal Constitucional, 26.11.2007; Rol N° 718/2007.

procedimientos establecidos en la misma ley¹⁴². Es importante destacar que para que los conceptos entregados a la potestad reglamentaria cumplan con el principio de legalidad “deben ser determinables según la ley al punto de excluir toda discrecionalidad y establecer una sola solución jurídicamente procedente”¹⁴³.

En suma, “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 puede regular, pero que éste debe delimitar con suficiente claridad y determinación”¹⁴⁴.

¹⁴² Véase FIGUEROA, Op. Cit., págs. 119-122. La misma postura es sostenida por Víctor Avilés. Véase AVILÉS, Op. Cit., pág. 58. El Tribunal Constitucional, en sentencia Rol N° 718/2007, parece respaldar esta tesis cuando ha dicho que “resulta contraria a la Constitución Política de la República la circunstancia de que la ley otorgue a la autoridad administrativa facultades discrecionales o genéricas para la regulación de los elementos esenciales de la obligación tributaria... 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 así mismo su modificación o supresión”.

¹⁴³ AVILÉS, Op. Cit., pág. 58.

¹⁴⁴ Tribunal Constitucional, 13.11.2007; Rol N° 822/2007.

3.- Consagración en Chile

La garantía de legalidad impositiva se encuentra consagrada y regulada principalmente en los artículos 19 N° 20, 63 N° 14 y 65 inciso 4 N° 1 de la CPR.

De conformidad al artículo 19 N° 20, la Constitución asegura a todas las personas: “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”.

El artículo 63 dispone que “Sólo son materias de ley: N° 14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”.

El artículo 65 complementa esta norma al establecer en su inciso 2° que “Las leyes sobre tributos de cualquier naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la Administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados”. Y agrega en su inciso 4° N° 1 que “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”.

A partir de las normas expuestas –y de las cuales se extrae el principio constitucional de legalidad tributaria en Chile– se pueden inferir principalmente tres aspectos relevantes, a saber:

- 1) La facultad exclusiva del legislador en materia tributaria para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión;

2) Los impuestos son de derecho estricto, y requieren ley expresa, por tanto, en virtud de este principio no podrá por vía de interpretación o integración analógica crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes; y

3) El Presidente de la República, en uso de la potestad reglamentaria, no puede establecer tributos. Debido a lo cual el establecimiento, modificación, supresión o condonación de tributos a través de resoluciones, decretos o reglamentos provenientes de cualquiera otra autoridad que no sea el legislador (con la salvedad de los DFL), es atentatorio de la garantía de legalidad impositiva y por tanto, nulo¹⁴⁵.

4.- Presunciones, Ficciones y el Principio de Legalidad

Según dijimos, la ley es la única encargada de establecer un tributo y de precisar los elementos esenciales de la obligación tributaria, pudiendo la potestad reglamentaria de ejecución (ya que en materia tributaria la potestad reglamentaria autónoma está vedada por este mismo principio) sólo desarrollar aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular.

¹⁴⁵ BUSTOS, Op. Cit., pág. 73.

Del mismo modo, al igual que el tributo en sí, “cualquier obligación accesoria a un tributo debe conformar una unidad con el mismo y, en razón de lo mismo, quedar sujeto al principio de la reserva de ley”¹⁴⁶. A este respecto, ya sostuvimos que tanto ficciones como presunciones –con la sola excepción de las presunciones *hominis*– deben necesariamente ser establecidas por una ley en su sentido formal. Por lo tanto, existiría una vulneración al principio de reserva legal si alguna de ellas llegara a ser establecida con alcance general, digamos, mediante algún dictamen del Servicio de Impuestos Internos.

En lo que concierne a las presunciones *hominis*, gran discusión se presenta en la doctrina extranjera acerca de su admisibilidad en la esfera tributaria. Así, en contra de esta posibilidad se ha dicho: “Admitir que el mero raciocinio de probabilidad por parte del aplicar de la ley sustituya la prueba es concebir la posibilidad... de que se pueda exigir un tributo sin que haya necesariamente ocurrido el hecho gravado”¹⁴⁷.

¹⁴⁶ AVILÉS, Op. Cit., pág. 58.

¹⁴⁷ SCHOUERI, EDUARDO. Citado por MONTECINOS, Op. Cit., pág. 15.

También se ha señalado en apoyo de esta tesis, en materia del acaecimiento del hecho gravado, y en virtud del principio de legalidad, que tales presunciones sólo podrían ser establecidas por el legislador, y no por la Administración, ni por el juez, quienes no podrían suplir la falta de texto legal mediante una suerte de analogía integradora¹⁴⁸. Vulnerarían por tanto el principio de legalidad.

Para Jorge Montecinos, no obstante, no existiría en nuestro país mayor dificultad en el establecimiento de hechos de relevancia fiscal mediante este procedimiento de prueba consistente en las presunciones *hominis*, ya que en último término, siempre el hecho presumido, en este caso, podrá ser destruido mediante prueba en contrario; y, en definitiva, deberá superar el examen del tribunal tributario y aduanero, quien incluso podrá descartar el hecho presumido, porque no comparte la bondad del razonamiento, según las reglas de la sana crítica¹⁴⁹.

¹⁴⁸ MONTECINOS, Op. Cit., pág. 16.

¹⁴⁹ *Ibíd.*, págs. 16 y 17.

EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

1.- Concepto

En doctrina se ha dicho que el principio de igualdad ante la ley consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y, consecuentemente, diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes. No se trata, por consiguiente, “de una igualdad absoluta, sino que ha de aplicarse la ley en cada caso conforme a las diferencias constitutivas del mismo. La igualdad supone, por lo tanto, la distinción razonable entre quienes no se encuentran en la misma condición”¹⁵⁰.

En otras palabras, lo que se persigue a través de este principio –que aplicado al ámbito tributario se traduce en el principio de igualdad impositiva– es que el legislador, a través del sistema impositivo, iguale el sacrificio que experimentan los contribuyentes al pagar los tributos¹⁵¹.

¹⁵⁰ LINARES QUINTANA, SEGUNDO, *“Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado”*, Tomo 4, pág. 263. Citado por EVANS DE LA CUADRA y EVANS ESPÍNEIRA, Op. Cit., pág. 73.

¹⁵¹ FIGUEROA, Op. Cit., pág. 153.

Este principio estaría justificado en una de las finalidades últimas del Derecho, esto es, la de alcanzar o lograr la justicia. Y en el ámbito tributario, “la justicia se manifiesta a través de las garantías constitucionales de igualdad en el reparto de la carga impositiva y de no desproporcionalidad del tributo”¹⁵².

Ahora bien, el principio de igualdad no debe entenderse como una exigencia a que la ley trate todo de la misma manera, ni tampoco –en el ámbito estrictamente tributario– como una exigencia de igualdad numérica. El principio de igualdad consiste más bien “en tratar igual lo que es esencialmente igual, debiendo reconocérsele al legislador la facultad de establecer discriminaciones o diferencias, las cuales deben servir a un interés público general”¹⁵³, y en última instancia, al bien común.

Por lo tanto, la existencia del principio de igualdad tributaria no obsta a la formación de categorías por parte del legislador a fin de distribuir la carga impositiva entre los contribuyentes, y lo que es más, el legislador se verá en la necesidad de discriminar entre distintas situaciones con el fin de velar

¹⁵² *Ibíd.*, pág. 152.

¹⁵³ *Ibíd.*, pág.157.

que las personas soporten un mismo tratamiento tributario, con relación a su poder contributivo o capacidad económica. De ahí que los impuestos proporcionales y progresivos –como por ejemplo, el Impuesto Global Complementario– sean constitucionales¹⁵⁴.

La determinación de cuándo estamos frente a situaciones distintas que merecen un tratamiento diferente está entregada al legislador, facultad que no es absolutamente discrecional, toda vez que las discriminaciones o distingos que efectúe no podrán ser arbitrarios¹⁵⁵.

En otras palabras, si bien el ordenamiento jurídico debe tolerar la discriminación entre situaciones diferentes para poder satisfacer el principio de igualdad contributiva, lo que no se tolera es que aquella discriminación sea arbitraria.

¿Cuándo será arbitraria la discriminación? Según la doctrina, “se dice arbitrario lo que depende del arbitrio, esto es, de la voluntad no gobernada por la razón, sino por el apetito o el capricho (...) Luego este concepto de

¹⁵⁴ MASBERNAT, Op. Cit., pág. 315.

¹⁵⁵ FIGUEROA, Op. Cit., pág. 151. La prohibición de discriminaciones arbitrarias se extienden también a la Administración, por lo que es igual de inconstitucional una resolución dictada por esta que contemple una discriminación arbitraria.

razonabilidad, trasladado al ámbito de la igualdad en el reparto de los tributos, se traduce en que el legislador, al establecer diferencias o discriminaciones entre los distintos contribuyentes o bienes, debe actuar razonablemente, esto es, considerando las circunstancias sociales, económicas y políticas que motivan la discriminación, como asimismo los fines perseguidos a través de ésta, y, en suma, el bien común”¹⁵⁶.

De ahí que, por ejemplo, “no habría discriminación arbitraria, sino, por el contrario, discriminación fundada en el bien común, en el evento, por ejemplo, que una ley eliminara la obligación de pagar tributos a los agricultores de una provincia que ha sido víctima de una sequía”¹⁵⁷. Igual argumento se puede utilizar para justificar el establecimiento de impuestos progresivos, como el Impuesto Global Complementario y el Impuesto de Segunda Categoría, en que las tasas suben a medida que aumentan también los ingresos, asegurando de alguna manera la igualdad de sacrificio entre los que reciben más y quienes reciben menos.

¹⁵⁶ *Ibíd.*, págs. 170 y 171.

¹⁵⁷ Sesión 94, de 12 de diciembre de 1974, Actas de la Comisión de Estudio de la Constitución. Citado en FIGUEROA, *Op. Cit.*, pág. 156.

Con todo, para establecer legítimamente estas diferencias el legislador deberá adoptar algunos de los criterios formulados por la doctrina económica, esto es, el de la capacidad contributiva, el del origen de las rentas, el del beneficio del contribuyente, u otros parámetros que estime convenientes¹⁵⁸. A pesar de ello, el más importante de estos parámetros es probablemente el de capacidad contributiva, el cual según analizaremos subsecuentemente, ha sido elevado en muchas ocasiones como un principio fundamental en sí mismo.

2.- Consagración en Chile

La garantía de igualdad impositiva se encuentra consagrada y regulada principalmente en el artículo 19 N° 2, N° 20 y N° 22 de la CPR.

De conformidad al artículo 19 N° 2, la Constitución asegura a todas las personas: “La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupos privilegiados (...) Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias”.

¹⁵⁸ Para mayor desarrollo de estos parámetros véase FIGUEROA, Op. Cit., págs.164 y ss.

Se asegura asimismo en su N° 20 inciso primero “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”.

Por último, en su N° 22, la Constitución asegura a todas las personas “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 a 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”.

De esta manera se puede observar que si bien la Constitución reconoce la igualdad ante la ley, la igual repartición de los tributos (como un subprincipio de la igualdad general ante la ley) no debe ser entendida en términos absolutos, admitiendo ella misma la posibilidad de tributos proporcionales o progresivos, proscribiendo sin embargo, la discriminación arbitraria por parte del Estado y sus organismos en estas materias.

3.- El Principio de Capacidad Contributiva como Medida de Igualdad

En el ámbito tributario es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, al ser ésta la medida principal de la igualdad.

Este principio se ha definido como “la aptitud económica personal para soportar las cargas tributarias”¹⁵⁹.

En otras palabras, este principio se presenta como un juicio de razonable objetividad para discriminar entre contribuyentes y así lograr una igualdad de sacrificio entre ellos al momento de pagar los tributos.

A pesar de que en la mayoría de los casos es tratado como un subprincipio de la igualdad impositiva, existen quienes consideran a este principio como un principio autónomo y no sólo como un principio en función de la igualdad¹⁶⁰.

¹⁵⁹ BERNAL, JUAN ALFONSO, Ponencia Nacional Colombia, XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, ILADT, Bogotá, 1985, pág. 335. Citado en BUSTOS, Op. Cit., pág. 76.

¹⁶⁰ Véase por ejemplo NAVARRINE y ASOREY, Op. Cit., págs. 28-30.

Lo cierto es que nuestra Constitución no contempla la existencia de este principio autónomamente, a diferencia de otras legislaciones que lo han incorporado expresamente a sus constituciones¹⁶¹. Esto no obsta, sin embargo, a que se estime que se encuentra implícito al instaurar el principio de igualdad, toda vez que el artículo 20º de la CPR garantiza la igual repartición de los tributos “en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley”.

Independiente de que se considere o no autónomo, es innegable que estos dos principios (igualdad y capacidad contributiva) están íntimamente relacionados, y que en la generalidad de los casos, la única manera de cumplir con los postulados de la igualdad impositiva será respetando el principio de capacidad contributiva.

¹⁶¹ Así por ejemplo, la Constitución de la República Italiana dispone en su artículo 53 que “todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad”. Disponible en su versión en español en [En línea] <http://www.italianoinfamiglia.it/documenti/costituzione-in-spagnolo.pdf> [consulta: 17 de noviembre 2015].

4.- Presunciones, Ficciones y el Principio de Igualdad

Dicho lo anterior, queda claro que tanto presunciones como ficciones, sea que estén relacionadas con la configuración del hecho gravado, en su faz objetiva, o en sus aspectos temporales, con la atribución de la calidad de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, deben respetar el principio de igualdad impositiva. No es justificable por lo tanto que mediante estos instrumentos se establezcan en la práctica diferencias que puedan devenir en arbitrarias (es decir, que no sean razonables ni estén basadas en el bien común).

Como en la realidad la determinación de las capacidades contributivas verdaderas es difícil o a veces, prácticamente imposible, la introducción de estas técnicas a manera de revelar estos indicadores resulta una herramienta útil, e incluso necesaria, para la consecución de la igualdad en las cargas públicas.

En definitiva, para juzgar el cumplimiento con los postulados de la igualdad, debe mirarse el resultado alcanzado por la presunción o ficción introducida por la norma y no sólo sus objetivos, como puede ser facilitar la

actividad probatoria o prevenir el fraude fiscal. De tener como resultado la incorporación de una diferenciación o una categoría especial, debe necesariamente estar respaldada por criterios como el de la capacidad económica.

De lo contrario, se corre el riesgo de que mediante estos instrumentos - sobre todo las presunciones absolutas y las ficciones que fijan realidades no rebatibles- se graven capacidades económicas ficticias o que no corresponden con la realidad material, lo cual lejos de contribuir al principio de igualdad, lo lesiona derechamente.

Por eso Esverri Martínez sostuvo que “una norma reguladora de la Ley de Impuesto sobre la Renta que estableciera una apariencia jurídica de renta contraria al concepto mismo de esa realidad económica atentaría frontalmente contra el principio de capacidad económica contributiva o contra la idea de igualdad, y por lo mismo, una presunción que parte de una probabilidad incoherente, irracional o ilógica sería censurable por opuesta a la certeza jurídica”¹⁶².

¹⁶² ESVERRI, Op. Cit., pág. 33.

EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

1.- Concepto

El principio de generalidad se puede definir como aquel en virtud del cual “el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo debe quedar sujeta a él, no debiendo resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirán carácter persecutorio o de discriminación odiosa”¹⁶³.

Por lo tanto, la ley tributaria debe tener aplicación sobre todos los contribuyentes que se encuentren en las circunstancias que ha contemplado el legislador para establecer un determinado tributo. Esto implica que incluso en aquellos casos en que el legislador discrimine y establezca categorías con arreglo a la igualdad, la ley se deberá aplicar necesariamente a todos los que queden contemplados en esa categoría por igual.

En muchas ocasiones este principio suele ser abordado como una expresión de la garantía de igualdad, presentándose el respeto del primero como una

¹⁶³ FIGUEROA, Op. Cit., pág. 186.

exigencia para que el segundo se cumpla¹⁶⁴. No obstante, gran parte de la doctrina lo aborda asimismo –y sin desconocer su íntima relación con el principio de igualdad– como un principio autónomo¹⁶⁵.

Considerado como principio autónomo, lo relevante del estudio de este principio lo constituye principalmente su relación con las exenciones. Siguiendo a Figueroa Valdés, las exenciones constituyen una excepción al principio de generalidad impositiva, toda vez que la ley declara no obligada al pago total o parcial del tributo a una persona o a una categoría de personas, que aplicando las normas de la propia ley, quedarían comprendidas dentro de los sujetos pasivos¹⁶⁶. En otras palabras las exenciones actúan sobre tributos cuyos hechos gravados sí han ocurrido en la práctica, absolviendo al deudor que, de otro modo y por aplicación de la ley, debería pagar esos impuestos.

Sin embargo, las exenciones son toleradas por el ordenamiento, y no importan un quebrantamiento de la garantía de generalidad e igualdad

¹⁶⁴ Patricio Masbernat cita autores en este sentido como al chileno Pedro Massone y al español Francisco Carrera Reyes. Para este último, igualdad y capacidad económica concretarían la idea de generalidad. Véase MASBERNAT, Op. Cit., pág. 317 y 318.

¹⁶⁵ Véase por ejemplo, FIGUEROA, Op. Cit., págs. 185 y ss.; MASBERNAT, Op. Cit., pág. 316 y ss.; NAVARRINE y ASOREY, Op. Cit., págs. 24 y 25.

¹⁶⁶ FIGUEROA, Op. Cit., pág. 186.

tributaria, en la medida que su establecimiento corresponda a motivaciones que no sean discriminatorias y se fundamenten en circunstancias de orden económico, social o político razonablemente justificadas por el legislador, y con el propósito de lograr una efectiva justicia fiscal (por ejemplo, mediante exención a rentas más bajas) o de fomentar el desarrollo de regiones o actividades determinadas¹⁶⁷.

2.- Consagración en Chile

Si bien el principio de generalidad no tiene consagración literal, éste se puede extraer de las normas que regulan el establecimiento de exenciones.

De esta manera el artículo 19 N° 22 inciso segundo de la CPR establece que sólo en virtud de una ley y siempre que no signifique discriminación arbitraria, se podrán autorizar ciertos beneficios directos o indirectos (exenciones) a favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes que afecten a unas o a otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá acompañarse anualmente en la ley de presupuestos.

¹⁶⁷ LARA BERRÍOS, BERNARDO, “*Derechos y Garantías de los Contribuyentes en Chile*”, Revista del SII, año 2002. Citado por MASBERNAT, Op. Cit., pág. 317.

Por su parte el artículo 65 inciso cuarto N° 1 de la CPR dispone que el Presidente de la República tiene la iniciativa exclusiva de las leyes que establezcan exenciones o modifiquen las existentes.

En definitiva, la Constitución fija la incorporación de exenciones como excepcionales dentro del ordenamiento. Por ello, podemos concluir que la regla general, o el principio de aplicación general, es precisamente el contrario, es decir, que los tributos se aplican de manera general a todas las personas cubiertas por la norma que los establezca, sin ningún tipo de libertad o beneficio que pueda constituir privilegios personales.

3.- Presunciones, Ficciones y el Principio de Generalidad

Según se puede extraer de los postulados de este principio, las exenciones son toleradas por el ordenamiento, y no importan un quebrantamiento de la garantía de generalidad e igualdad tributaria, sólo en la medida que su establecimiento corresponda a motivaciones que no sean discriminatorias y se fundamenten en razones de justicia fiscal.

En este sentido, sería contraria al principio de generalidad la circunstancia en que una norma equiparara, mediante una ficción jurídica, situaciones de

hecho que en principio no debiesen quedar cubiertas por una exención determinada (porque no formaban parte de la situación que se quería remediar con la exención), pero que en presencia de la ficción sí se verían beneficiadas, si es que no ha cambiado en forma alguna la razón que justificó el establecimiento de la exención en un principio.

EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

1.- Concepto

El principio de no confiscatoriedad impositiva se ha considerado –entre otros principios¹⁶⁸– como una expresión de la garantía de respeto a la propiedad privada.

Estos principios están íntimamente ligados, ya que precisamente la confiscatoriedad es un concepto que sólo tiene sentido respecto al derecho de propiedad.

¹⁶⁸ Masbernat enumera como otros subprincipios de la garantía de respeto a la propiedad privada la irretroactividad de la ley tributaria y el respeto por los contratos leyes. Véase MASBERNAT, Op. Cit., pág. 321. Igual desgloce del principio hace Figueroa Valdés en FIGUEROA, Op. Cit., 199 y ss.

Según la RAE, “confiscar” consiste en “penar con privación de bienes, que son asumidos por el fisco”¹⁶⁹.

No obstante, si bien los tributos siempre representan una limitación al derecho de propiedad privada –limitación que es tolerada por el ordenamiento jurídico por el fin social que el Estado debe cumplir por mandato de la Constitución Política¹⁷⁰ y en última instancia por el fin social que la misma CPR (artículo 19 N° 24) le reconoce a la propiedad– no todos los tributos son confiscatorios.

Así, se ha dicho que un tributo es confiscatorio “cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que ocurre cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o en cualquiera de sus atributos, esto es, cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad”¹⁷¹.

Pese a esto, el carácter confiscatorio de un gravamen no puede ser establecido en abstracto, sino como consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hecho que rodean su aplicación, toda vez que no ha

¹⁶⁹ Definición disponible en www.rae.es.

¹⁷⁰ MASBERNAT, Op. Cit., pág. 318.

¹⁷¹ FIGUEROA, Op. Cit., pág. 201.

sido posible elaborar normas que permitan determinar con relativa precisión la racionalidad o razonabilidad del tributo. En otras palabras, no es posible fijar de antemano un porcentaje después del cual pueda considerarse confiscatorio¹⁷².

Según ha dicho el Tribunal Constitucional: “en ningún caso, el constituyente fijó un monto o rango para este tipo de gravámenes, pero sí señaló al legislador un límite conceptual que le impide desproporciones o injusticias injustificables o irracionales, y ellas se producen cuando son manifiestas (...), esto es, patentes, claras”¹⁷³.

Una de las formas de determinar la confiscatoriedad de un tributo lo representa la prohibición que tiene actualmente el legislador de afectar las garantías constitucionales en su esencia (artículo 19 N° 26 CPR). Por ello, un tributo que signifique una limitación al derecho de propiedad o a cualquiera de sus atributos, de tal magnitud que lo transforme en ilusorio atendido su carácter de derecho subjetivo, será un tributo que bien puede calificarse de confiscatorio o expropiatorio.

¹⁷² *Ibíd.*, pág. 200.

¹⁷³ Tribunal Constitucional, 31.07.1995; Rol N° 219/1995.

En definitiva, el carácter de confiscatorio o no de un tributo es una cuestión de hecho. Por esto, es particularmente importante la relación de este principio con el de capacidad contributiva, ya que éste suele ser un parámetro que refleja adecuadamente el sacrificio patrimonial (es decir, en su propiedad) que significa para un grupo homogéneo de contribuyentes un determinado tributo. De ahí que si este sacrificio resulte desproporcionado, el tributo tendrá carácter confiscatorio respecto de aquellos contribuyentes.

Por esta razón se ha identificado este principio con la exigencia de proporcionalidad o razonabilidad de los tributos, que según señalamos, es una manifestación directa de la justicia en el ámbito tributario.

2.- Consagración en Chile

La garantía de no confiscatoriedad impositiva se desprende en nuestro ordenamiento de los artículos 19 N° 20 inciso segundo y el artículo 19 N° 24 en relación con el N° 26 del mismo artículo, todos de la CPR.

El artículo 19 N° 20 establece en su inciso segundo que “en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”.

El artículo 19 N° 24 asegura a todas las personas “el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales e incorporales” y en su inciso tercero establece que “nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae o de alguno de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional calificada por el legislador”.

El artículo 19 N° 26 por su parte, asegura “la seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio”.

3.- Presunciones, Ficciones y el Principio de No Confiscatoriedad

En línea con lo dicho, una norma podría vulnerar este principio si, por ejemplo, mediante el establecimiento de una ficción o una presunción de derecho diera por ocurrido ciertos hechos de manera no rebatible, que en la

práctica ampliasen la base imponible de un determinado hecho gravado a tal punto que en los hechos terminase siendo un impuesto confiscatorio.

Lo mismo podría decirse de otros elementos del tributo como por ejemplo la tasa o alícuota, la cual aunque sea modificada por una ficción, no podrá significar en el establecimiento de tributos “manifiestamente desproporcionados o injustos”.

LA GARANTÍA DE PROTECCIÓN JURISDICCIONAL

1.- Concepto

La garantía de protección jurisdiccional, en el ámbito de los tributos, consiste en “el derecho del contribuyente a que las diferentes controversias que puede mantener con el Fisco sean resueltas siempre por un juez idóneo e independiente y a través de un procedimiento racional y justo”¹⁷⁴.

Esta garantía constitucional suele identificarse con la garantía constitucional a un debido proceso legal, el cual se conforma de un cúmulo de otras varias

¹⁷⁴ FIGUEROA, Op. Cit., pág. 264.

garantías. Esto implica que se deba entender por “procedimiento racional y justo” aquél que observe, entre otros requisitos, “el trato igualitario ante la justicia, el derecho a la defensa, la bilateralidad de la audiencia, la libre aportación de las pruebas y su examen, la fundamentación de los fallos, el establecimiento de recursos ante un superior jerárquico igualmente independiente e imparcial”¹⁷⁵.

El reconocimiento de este principio llevó a una larga y ardua discusión en nuestro país por la manera flagrante en que esta garantía era violada en los procedimientos legales de reclamación tributaria, en los cuales el “juez competente” en primera instancia era el Director Regional del SII respectivo, por lo que se hacía evidente que la única tribuna que tenía el contribuyente en primera instancia era ante un organismo que era juez a la vez que era también parte. Esto fue solucionado con la introducción de los Tribunales Tributarios y Aduaneros mediante la Ley N° 20.322 de 2009, a través de la cual se sustrajo el conocimiento de las reclamaciones tributarias del Director Regional, otorgándose a un tribunal imparcial.

¹⁷⁵ VERDUGO MARINKOVIC, MARIO; PFFEFER URQUIAGA, EMILIO y NOGUEIRA ALCALÁ, HUMBERTO, “*Derecho Constitucional*”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1994, pág. 222. Citado en MASBERNAT, Op. Cit., pág. 324.

2.- Consagración en Chile

La garantía de protección jurisdiccional en materia tributaria se encuentra consagrada a través del derecho a un racional y justo procedimiento, como asimismo del establecimiento de mecanismos de protección de los derechos constitucionales, como son el recurso de protección y el de inaplicabilidad por inconstitucionalidad.

De esta manera, el artículo 19 N° 3 de la CPR asegura a todas las personas “la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos” y complementa en su inciso sexto que “todas sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos”. Esta disposición se encuentra complementada por lo prescrito en su inciso cuarto, cuando establece que “nadie podrá ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que señalare la ley y que se hallare establecido por ésta con anterioridad a la perpetración del hecho”.

Por su parte, el artículo 20 consagra el recurso de protección ante la Corte de Apelaciones respectiva, para todo aquel que por causa de actos u omisiones arbitrarios o ilegales sufra privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de los derechos y garantías establecidos en los numerales del artículo 19 de la CPR que ahí se especifican.

Por último, el artículo 93 N° 6 de la CPR consagra el recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, en contra de aquellos preceptos legales cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución.

3.- Presunciones, Ficciones y el Principio de Protección Jurisdiccional

Ahora bien, especial interés ha generado en doctrina este principio en su relación con el establecimiento de presunciones legales y su relación con el llamado derecho de defensa, parte fundamental este último del debido proceso legal.

Según dijimos, las presunciones legales conllevan alteraciones importantes en la actividad probatoria tanto de los obligados tributarios como de la

Administración tributaria, modificando principalmente el objeto sobre el que habrá de recaer la prueba. Y no es ningún misterio que esta circunstancia suele beneficiar a la Administración y perjudicar al contribuyente. La pregunta sin embargo es si esta circunstancia implica un recorte intolerable al derecho de defensa de los afectados por la presunción.

Por supuesto que la respuesta a esta pregunta será distinta en función de si las presunciones admiten o no prueba en contrario. Según sostuvimos, mientras que en las presunciones relativas el obligado tributario puede cuestionar tanto el hecho base como el hecho presumido, e incluso el nexo lógico utilizado para vincular ambos hechos, en las presunciones absolutas el contribuyente sólo puede cuestionar la existencia del hecho base.

En esta línea existen quienes han abogado derechamente por la inconstitucionalidad de las presunciones de derecho, ya que estiman que al no permitir la prueba en contrario se vulnera flagrantemente el derecho de defensa¹⁷⁶. Así por ejemplo, famoso ha sido en este sentido el pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Europea en el llamado “Asunto Molenheide” en el cual estableció que a

¹⁷⁶ Véase GUTIÉRREZ, Op. Cit., pág. 17.

diferencia de las presunciones *iuris tantum*, las presunciones *iuris et de iure* vulneran el principio de necesidad, pues este tipo de disposiciones van más allá de lo que es necesario para garantizar una recaudación eficaz, impidiendo además el control jurisdiccional efectivo de los derechos al no permitirse al sujeto pasivo aportar prueba en contrario¹⁷⁷. Quienes así argumentan estiman que este tipo de presunciones producen *siempre* indefensión en el contribuyente, lo cual no se justifica, por desproporcionado, en la consecución del fin del legislador por asegurar la recaudación.

Pese a ello, existen muchos autores que estiman que no es posible argumentar que este tipo de presunciones produzcan *a priori* indefensión en los obligados tributarios.

Así, Julián Benavente estima que desde un punto de vista formal las presunciones absolutas son perfectamente constitucionales por cuanto no cercenan totalmente el derecho a la prueba y permiten al contribuyente

¹⁷⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, 18.12.1997 (Asunto Molenheide). En efecto, dispone dicho pronunciamiento que “procede, pues, declarar que, a diferencia de una presunción *iuris tantum*, una presunción *iuris et de iure* iría más allá de lo que es necesario para garantizar una recaudación eficaz y menoscabaría el principio de proporcionalidad, en la medida en que no permitiría al sujeto pasivo aportar la prueba en contrario bajo el control jurisdiccional del Juez de embargos”.

defenderse, si bien limitadamente, aportando prueba en contra del hecho base.

Desde el punto de vista material no obstante, el autor estima que en el análisis de esta garantía es necesario primero atender a dos criterios fundamentales, a saber, la posibilidad de desvirtuar la presunción, y segundo, la facilidad para su obtención. En su opinión, cuando se establecen presunciones la carga de la prueba debe recaer en la parte en la cual resulte más fácil demostrar la “verdad”. No olvidemos que las presunciones se establecen para facilitar la actividad probatoria de la Administración, precisamente con el argumento de que esa información siempre será más accesible para el contribuyente que para ella.

En otras palabras, lo que no se tolera es que mediante la introducción de presunciones se exija en definitiva al obligado tributario una *probatio diabolica* de hechos negativos. De esta manera dice Benavente que “la carga de la prueba del hecho base debe recaer sobre un hecho que resulte más fácil de probar para la parte beneficiada que el hecho deducido, siempre que resulte posible y fácil para la parte perjudicada la prueba en contrario; es decir, que no se traduzca en la práctica en la imposibilidad de

prueba en contrario del hecho deducido. Si la norma de presunción no contempla, en los términos antes señalados, la posibilidad de prueba en contrario (...) resultaría inconstitucional”¹⁷⁸.

En definitiva, la vulneración del derecho a defensa no vendría dada por la prohibición de prueba en contra del hecho presunto, sino en la medida en que la única opción de defensa que entrega al contribuyente sea en realidad ilusoria o de imposible materialización.

¹⁷⁸ BENAVENTE, Op.cit., pág. 147

V. COLISIÓN DE PRINCIPIOS EN LA APLICACIÓN DE ESTOS INSTRUMENTOS

Del deber de contribuir y la ponderación de intereses jurídicamente protegidos

De lo expuesto en los capítulos anteriores, podemos concluir con propiedad que de los instrumentos analizados los que más posibilidades tienen de vulnerar los derechos fundamentales de los contribuyentes son las presunciones absolutas y las ficciones.

Así, y a grandes rasgos, “mientras las ficciones jurídicas serán contrarias al orden establecido en la medida en que vulneren los principios que fundamentan el deber de contribuir conforme a los postulados de la justicia –por no responder a criterios de igualdad contributiva, de capacidad económica, ser contrarias a la idea de generalidad o procurar una desigual distribución de la carga impositiva al margen de las capacidades económicas individuales–, las presunciones serán no conformes a Derecho cuando la conexión entre el hecho presunto y el efecto establecido resulte absurda, incoherente, irracional, arbitraria o imposible de plantear, de forma que la lógica correlación entre el hecho acaecido y el probable conduzca a

una *probatio diabólica* de imposible consecución”¹⁷⁹. Además, atendiendo a que las presunciones absolutas –si bien son un mecanismo de naturaleza probatoria– participan también del ámbito material, se pueden juzgar de la misma manera que las ficciones, es decir, contrastándolas con su respeto a los principios que inspiran la justicia material en el tributo.

Dijimos, asimismo, que en el evento que estas garantías se vean vulneradas por alguno de estos instrumentos, el contribuyente podrá accionar mediante alguno de los mecanismos contemplados en la Constitución para la protección de las garantías fundamentales de las personas, principalmente, mediante el recurso de protección o de inaplicabilidad por inconstitucionalidad.

Sin embargo, es de vital importancia considerar al hacer este ejercicio, que “la interpretación de los derechos fundamentales, en clave constitucional, extrapolándolos al procedimiento de comprobación e inspección de los tributos, sólo puede llevarse a cabo si partimos de la premisa de que el interés ciudadano no es el único que cabe proteger en el desarrollo de ese procedimiento al trasluz de los criterios constitucionales, y por ello, su

¹⁷⁹ ESVERRI, Op. Cit., pág. 33.

salvaguarda ha de llevarse a efecto combinando su garantía con la de otros intereses que, como el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, también son dignos de tutelar al amparo de tan solemnes principios”¹⁸⁰.

Como señala Jorge Montecinos “la licitud constitucional, tanto de las presunciones absolutas, como de las ficciones, dependerá de la naturaleza y de la entidad del interés protegido por el legislador”¹⁸¹.

Por lo tanto, y en otras palabras, no se puede dejar de lado en el análisis sobre la constitucionalidad de las presunciones y ficciones, la existencia de otros principios constitucionalmente protegidos, y que en última instancia justifican el establecimiento de éstas técnicas legales.

En esta línea, hay un concepto que se encuentra al centro de esta cuestión y que es de suma importancia, a saber, el deber constitucional de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos.

¹⁸⁰ *Ibíd.*, pág. 41.

¹⁸¹ MONTECINOS, *Op. Cit.*, pág. 14.

1.- El Deber de Contribuir

El deber de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos es ampliamente reconocido en los ordenamientos jurídicos, jurisprudencia y doctrina comparada.

La Constitución de la República Italiana, por ejemplo, dispone en su artículo 53 que “todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva”¹⁸².

En este mismo sentido, la Constitución Española dispone en su artículo 31.1 que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”¹⁸³.

En el caso de Chile la Constitución Política no contempla actualmente de forma expresa el deber de contribuir con las cargas públicas. Sin embargo,

¹⁸² Constitución de la República Italiana. Disponible en su versión en español en [En línea] <http://www.italianoinfamiglia.it/documenti/costituzione-in-spagnolo.pdf> [consulta: 17 de noviembre 2015].

¹⁸³ Constitución Española. Disponible en [En línea] <http://www.congreso.es/consti/> [consulta: 17 de noviembre 2015].

este deber sí era considerado en el proyecto de Nueva Constitución que fue entregado por la llamada “Comisión Ortuzar” el año 1979.

Rezaba el artículo 25 de dicho proyecto, que “toda persona tiene el deber de contribuir a los gastos públicos en la forma y en los casos que la ley señale”¹⁸⁴. Esta norma desaparece en el texto constitucional del Consejo de Estado porque se habría estimado superflua¹⁸⁵.

Si bien no compartimos aquella apreciación¹⁸⁶, sí es cierto que existen numerosas disposiciones constitucionales de las cuales se puede extraer este deber. Y así, la doctrina y la jurisprudencia, además de la circunstancia obvia de que todas aquellas normas que hacen alusión a tributos no se justificarían si la Constitución no reconociera implícitamente el deber de contribuir, han reconstruido este deber principalmente como una expresión o más bien, una exigencia, del deber de contribuir con el bien común.

¹⁸⁴ Proyecto de la Nueva Constitución, Chile, 1979. Disponible en [En línea] <http://www.blest.eu/lex/anteproyecto.html> [consulta: 17 de noviembre de 2015]

¹⁸⁵ En efecto Figueroa Valdés cita el informe del Consejo del Estado publicado en “El Mercurio” de 9 de julio de 1980. Véase FIGUEROA, Op. Cit., pág. 96.

¹⁸⁶ Creemos que tomando la experiencia del reconocimiento de este deber en el Derecho comparado, su reconocimiento expreso no solamente es útil al reiterar la legitimación de los tributos, sino que asimismo suele ir acompañado de referencias a la capacidad contributiva, lo que refuerza la idea de que el deber de contribuir con las cargas públicas tiene asimismo la limitación de que este deber se exija conforme a criterios básicos de justicia material.

En este sentido, el Tribunal Constitucional ha dicho que “el deber de contribuir con el bien común se traduce, entre otros deberes, en la obligación de pagar impuestos. El fundamento de dicha obligación, para todo contribuyente, es permitir que el Estado y la sociedad, por su intermedio, cuenten con los recursos necesarios para la satisfacción de un conjunto de bienes públicos que el constituyente y el legislador definen sistemáticamente en el marco de la democracia constitucional”¹⁸⁷.

Siguiendo a Esverri Martínez, la existencia de este deber es lo que justifica que la norma jurídica atribuya potestades especiales a los órganos de la Administración tributaria, además de los instrumentos jurídicos que se entienden necesarios para ejercitarlas en la forma más eficaz sin que perjudiquen las garantías que asisten al contribuyente. Y así se entiende que, por ejemplo, la norma jurídica establezca una presunción tributaria facilitando la actividad comprobadora de la Administración sin que por ello se vulnere el derecho a la prueba que convenga a los intereses del contribuyente¹⁸⁸.

¹⁸⁷ Tribunal Constitucional, 15.04.2014; Rol N° 2489/2014.

¹⁸⁸ ESVERRI, Op. Cit., pág. 13.

2.- Ponderación de Intereses Jurídicamente Protegidos

Según hemos dicho entonces, la Constitución reconoce dos intereses que pueden presentarse como contrapuestos en determinadas circunstancias: por una parte, el interés del fisco por asegurar la recaudación según ley amparado por el deber de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, y por la otra, las garantías constitucionales del contribuyente, que previenen que aquella actividad recaudatoria se ejercite con apego a criterios de justicia.

Se presenta la pregunta entonces acerca de cuál de los dos debe primar en caso de conflicto.

En el caso que nos compete, es cierto que, *a priori*, de la dualidad entre las pretensiones de la administración y los intereses jurídicos de los contribuyentes, pueden surgir conflictos constitucionales con la aplicación de las presunciones, al conferir éstas a la administración una posición excesivamente privilegiada en la relación jurídico tributaria¹⁸⁹.

¹⁸⁹ Véase GUTIERREZ, Op. Cit., pág. 15.

Sin embargo, la existencia del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas como expresión del deber de contribuir con el bien común es lo que justifica que recortes a otras garantías fundamentales sean toleradas por el ordenamiento en ciertas ocasiones. En otras palabras, los derechos del contribuyente tienen que ceder en ocasiones en aras a la observancia del deber contributivo¹⁹⁰.

Las conductas evasivas o elusivas por parte de ciertos contribuyentes significan una erosión no sólo de la recaudación en términos económicos, sino también de otros principios constitucionales ya estudiados como el de la igualdad. Si algunos contribuyentes están pagando en la práctica menos de lo que por aplicación de la ley les corresponde, vulneran el mandato constitucional de aportar al mantenimiento de las cargas públicas, así como también importa una violación a la exigencia de igualdad y justicia en dicha contribución al transgredir el (sub)principio de capacidad contributiva. Evidentemente no es justo para quienes pagan correctamente sus tributos, que otras personas, debiendo contribuir en la forma que establezca la ley, no lo hagan o lo hagan en menor medida de lo que corresponde.

¹⁹⁰ ESVERRI, Op. Cit., pág. 16.

De ahí que en el establecimiento de presunciones y ficciones, como instrumentos para permitir el justo cumplimiento del deber de contribuir y evitar el fraude fiscal, juegue más de un principio tan digno de protección constitucional como las garantías de los contribuyentes. Es importante entender por lo tanto que ambos intereses contrapuestos son en principio, dignos de prevalecer. No se debe perder de vista por lo demás, que la pretensión recaudatoria del Fisco tiene un fin claramente delimitado en la Constitución, cual es la de servir como medio para la consecución de su fin último, esto es, el bien común (artículo 1º inciso tercero de la CPR) cuya protección es también una protección a los intereses particulares de las personas.

En respuesta a la pregunta que nos hicimos, por lo tanto, no se puede determinar en abstracto qué intereses deben prevalecer, sino que será necesaria una ponderación de intereses jurídicamente protegidos caso a caso, lo que trasladado al ámbito tributario significa que hay que combinar

los intereses perseguidos por el Fisco con los intereses particulares de los contribuyentes amparados por la justicia tributaria¹⁹¹.

En definitiva, y para salvar eventuales problemas, tanto el legislador como la administración tributaria, al querer proteger el interés fiscal deben respetar los principios constitucionales antes descritos, de tal manera que no exista desproporción entre los fines perseguidos y los medios utilizados para su consecución, para que así exista un adecuado equilibrio entre las pretensiones del Fisco y de los obligados tributarios.

¹⁹¹ GUTIERREZ, op. Cit. pág. 15

VI. DE LA RENTA ATRIBUIDA EN EL PROYECTO DE LEY DE REFORMA TRIBUTARIA ORIGINAL (MENSAJE N° 24-362 DE 1 DE ABRIL DE 2014)

Nos corresponde ahora hacernos cargo de la que sea probablemente la más importante ficción introducida por la Reforma Tributaria, o por lo menos, la que más dudas levantó en lo que respecta a la constitucionalidad de su incorporación, ya que según se discutió en las instancias legislativas en su momento, su establecimiento tal como se propuso originalmente vulneraba una serie de principios constitucionales del contribuyente.

Nos referimos al concepto de “renta atribuida” incorporado en la LIR por el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria (Mensaje presidencial N° 24-362 de 1 de abril de 2014).

Anticipamos que, para los efectos de nuestro análisis, nos centraremos en el debate que se dio principalmente en las discusiones parlamentarias y las exposiciones de especialistas, en torno al primer proyecto de ley presentado por el Ejecutivo.

El texto definitivo de la Reforma Tributaria contenido en lo que se transformaría con posterioridad en la Ley N° 20.780 de 2014, eliminó el régimen en base a rentas atribuidas como única opción posible, permitiendo ahora al contribuyente escoger entre dos regímenes de tributación: uno sobre base atribuida (Art. 14, letra A de la LIR) y uno sobre base semi-integrada (Art. 14, letra B de la LIR), similar este último al sistema integrado vigente hasta la reforma (sistema en base a retiros), pero con restricciones al uso de créditos contra los impuestos finales (de ahí su denominación como sistema “semi” integrado).

Este abandono a la idea original de que el régimen atribuido fuera la única opción de tributación para los dueños de sociedades, fue lo que en gran parte diluyó las aprensiones sobre su constitucionalidad: pasó de ser un régimen obligatorio, a uno opcional.

No obstante, varias de las críticas que se le hicieron a este sistema siguen siendo valederas, si bien con consecuencias prácticas atenuadas (ya que, en teoría, a quien no le convenga la elección por este sistema no debiese optar por él). No se debe olvidar que la razón de que se incluyera un segundo régimen de tributación en el texto definitivo de la Ley N° 20.780 fue

precisamente por la compleja discusión que rodeó la introducción de la renta atribuida como régimen obligatorio.

Por esta razón, en lo sucesivo nos ocuparemos del proyecto original de reforma tributaria, donde el debate constitucional por la introducción de este nuevo concepto fue particularmente intenso.

1.- La Renta Atribuida como Ficción Jurídica

El Proyecto de Ley de Reforma Tributaria (en adelante, indistintamente, PLRT) agregaba un nuevo inciso segundo, al número 2 del artículo 2º de la LIR, que disponía que se entiende: *“Por “renta atribuida”, aquella que corresponda al contribuyente conforme a lo dispuesto en el artículo 14”*.

Por su parte el artículo 14, letra A, N° 1, establecía lo siguiente:

“Los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 número 1, comuneros, socios y accionistas de empresas que declaren renta efectiva según contabilidad completa, quedarán gravados en el mismo ejercicio sobre las rentas o cantidades de la empresa, comunidad, establecimiento o sociedad que les sean atribuidas conforme a las reglas del presente

artículo, y sobre los retiros, remesas o distribuciones que efectúen según lo establecido en los números 5 y 6 siguientes.

Las entidades o personas jurídicas que sean a su vez comuneros, socios o accionistas de otras empresas que declaren su renta efectiva según contabilidad completa, atribuirán a sus propios propietarios, socios o accionistas tanto las rentas propias que determinen conforme a las reglas de la Primera Categoría, como aquellas que les sean atribuidas en su calidad de comunero, socio o accionista, y así sucesivamente, hasta que tales rentas o cantidades sean atribuidas en el mismo ejercicio a un contribuyente de los impuestos global complementario o adicional según sea el caso, sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral siguiente”¹⁹².

Disponía asimismo la norma que la atribución de tales rentas debía efectuarse en la forma que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado –cumpliendo ciertos requisitos– o en la misma proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa.

¹⁹² Proyecto de Ley de Reforma Tributaria, Santiago, 1 de abril de 2014. Disponible en <http://reformatributaria.gob.cl/Proyecto.pdf>

Analizando ambos artículos cabe preguntarse: ¿a qué corresponde en realidad este nuevo concepto de “renta atribuida”? ¿Se corresponde con el concepto de “renta” propiamente tal?

Según explica el profesor Juan Manuel Baraona, tradicionalmente en Chile los impuestos a la renta se han centrado en el concepto de “renta” como equivalente de incremento patrimonial o enriquecimiento experimentado durante un determinado período de tiempo¹⁹³.

De hecho, el artículo 2 de la LIR establece que se entenderá por “renta”, *“los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”*.

Por lo tanto, según dispone la norma, y dado el concepto amplio que toma la LIR, se debe entender que la ley grava, a grandes rasgos, todo incremento patrimonial que no quede expresamente exceptuado por la misma ley. Y

¹⁹³ BARAONA, JUAN MANUEL, “Presentación ante la Comisión de Hacienda del Senado”, 2014. Disponible en [En línea] www.senado.cl [consulta: 17 de noviembre 2015].

este incremento patrimonial deberá ser reconocido como tal, desde el momento en que se encuentre percibido o devengado.

El mismo artículo 2 de la LIR se encarga de definir estos conceptos, estableciendo que se debe entender “renta devengada” como *“aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular”*; y define por otra parte “renta percibida” como *“aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona”*. Estas dos circunstancias representan, en definitiva, los momentos en los que la ley tributaria entiende que existe un incremento patrimonial propiamente tal en un contribuyente, que debe ser calificado como renta para efectos impositivos.

Como dice Baraona “conforme a estas disposiciones el concepto de renta ha estado siempre vinculado al de un incremento patrimonial efectivo que se traduce en un incremento neto de activos sobre pasivos en un período tributario determinado. Vale decir enriquecimiento real, verificable y mensurable”¹⁹⁴.

¹⁹⁴ *Ibíd.*, pág. 7.

El concepto de renta atribuida por otra parte, es un concepto nuevo para la ley tributaria chilena cuya denominación resultaría un poco engañosa, ya que no necesariamente se condice con lo que tradicionalmente se ha entendido por “renta”. El Mensaje del Ejecutivo del PLRT expresaba que “a partir de la operación renta 2018, los dueños de las empresas deberán tributar por la totalidad de las utilidades de sus empresas y no sólo sobre las utilidades que retiran. El sistema operará en base devengada”. Sin embargo, el mecanismo de tributación de dueños de empresas sobre base atribuida es un mecanismo nuevo, que excede la definición económica y jurídica de renta; no es tributación sobre base percibida ni devengada.

Siguiendo a Baraona, “en la renta percibida o devengada hay un enriquecimiento producto de la actividad del contribuyente o de los frutos de un bien. En la renta atribuida hay simplemente una aplicación por un tercero que puede o no corresponder a la realidad”¹⁹⁵.

Para comprender esto es importante entender que mediante el mecanismo de tributación en base a “renta atribuida” se hace tributar al accionista o socio de la empresa o compañía, que tenga tal condición al 31 de diciembre

¹⁹⁵ *Ibíd.*

de cada año, por su participación en el total de las rentas percibidas o devengadas de la sociedad en la que participa, o que le hayan sido atribuidas a esta última por otras empresas en las que participa, sin que necesariamente el socio al que se le atribuye haya percibido o devengado renta o incremento patrimonial alguno.

Obtenida la utilidad por la empresa, esta continúa bajo la propiedad, disposición y control de la sociedad: es parte de *su* patrimonio. La única manera de que esa utilidad ingrese al patrimonio del socio o accionista de la empresa, y que este experimente un real enriquecimiento patrimonial, es que esa utilidad se perciba mediante un retiro, o se devengue mediante el acuerdo de los socios a repartir dichas utilidades, caso en el que además, sólo tendrá un título o derecho por el porcentaje que acuerde repartir la sociedad.

Por consiguiente, al obligar al socio o accionista a tributar sobre una suma que pertenece a la sociedad y que no ha ingresado a su patrimonio, el concepto de renta atribuida no correspondería propiamente a una renta, esto

es, no se traduce en un beneficio, utilidad o incremento real de patrimonio¹⁹⁶.

En consecuencia, “sólo hay hecho gravado renta cuando existe un incremento de patrimonio realizado o materializado. No existe incremento de patrimonio por el hecho de que una sociedad en la cual la persona natural es socio ha obtenido renta. El incremento de patrimonio es de la sociedad y no del socio. Ambas personas deben tratarse individualmente separados”¹⁹⁷.

“Atribuir” por tanto, en el contexto del PLRT, “equivale a signar o imputar, a veces por un tercero un enriquecimiento aunque este realmente no exista”¹⁹⁸.

Como bien advirtió el profesor Sergio Illanes, “sólo una ficción legal puede suponer que lo que ocurre el 31 de diciembre a nivel de la empresa, ocurre instantánea y simultáneamente en toda la cadena de propiedad aguas arriba hasta llegar al propietario final”.

¹⁹⁶ COLOMBO CAMPBELL, JUAN, *“Síntesis de Conclusiones del Informe sobre Constitucionalidad del Concepto “Renta Atribuida” y sus Efectos en Impuesto a los Socios que Contempla el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria”*, 2014, pág. 3. Disponible en [En línea] www.senado.cl [consulta: 17 de noviembre 2015].

¹⁹⁷ BENÍTEZ, RODRIGO, “Análisis Renta Atribuida y Rentención”, Instituto Chileno de Derecho Tributario, Santiago, 2014, pág. 3.

¹⁹⁸ COLOMBO, Op. Cit., págs. 8 y 9.

En definitiva, el PLRT establecía un mecanismo de tributación en base a “renta atribuida” conforme al cual “se hace tributar al accionista o socio de la empresa o compañía, que tenga tal condición al 31 de diciembre de cada año, sobre la base de una renta hipotética, ficta o de carácter teórica, que no ha sido retirada y tampoco devengada (al carecer de un título o crédito, puesto que las sumas pueden encontrarse aún en poder y dominio social), de forma tal que no se grava un incremento efectivo de la renta o del patrimonio”¹⁹⁹.

La renta atribuida es por tanto, a todas luces, una ficción legal.

2.- Vulneración de Garantías Fundamentales de los Contribuyentes

Sentado el punto anterior, la introducción de esta ficción jurídica por el PLRT causó especial revuelo y discusión entre los expertos, dado que muchos advirtieron que dicho mecanismo vulneraría varias garantías constitucionales de los contribuyentes, entre ellas, el principio de capacidad contributiva (y con ello el de igualdad), y otros relativos al orden público económico como el derecho de libre asociación.

¹⁹⁹ *Ibíd.*, pág. 2.

De estos reparos, uno de los de mayor relevancia para nuestro estudio lo representa las distorsiones que genera el hecho de que el mecanismo en base a renta atribuida prescindiera del beneficiario real de la renta, haciendo tributar a quien aleatoriamente detente la calidad de accionista o socio al 31 de diciembre de cada año, por rentas que no necesariamente ha percibido o devengado²⁰⁰.

Esto generaría distorsiones al punto que existirían situaciones extremas en que contribuyentes deberán pagar impuestos por incrementos de patrimonio ficticios provenientes de cantidades que jamás recibirían. Es fácil percatarse de que este hecho significa una grave transgresión al principio de capacidad contributiva, y con ello, al principio de igualdad impositiva.

Para comprender esto, no se debe perder de vista que al momento de la atribución, el socio o accionista no tendrá título o derecho sobre dichas

²⁰⁰ Para enfocar nuestro análisis exclusivamente a la constitucionalidad de la ficción de renta atribuida, no nos referiremos en el presente trabajo a los otros grandes temas que se discutieron a propósito del artículo 14 que proponía el PLRT, principalmente en lo relativo a la constitucionalidad de las atribuciones del SII para cuestionar y reemplazar la forma en que los socios o accionistas hayan acordado la atribución de rentas, y la retención del 10% que debía efectuar la sociedad a manera de asegurar el pago de los impuestos que correspondían a los socios o accionistas a quienes se atribuyeron dichas rentas. Si bien dichas disposiciones son accesorias o complementarias, técnicamente no forman parte de la ficción de renta.

utilidades. Sólo en el momento en que la sociedad en cuestión acuerde el pago de un dividendo, tendrá dicho socio un título o derecho, y lo tendrá únicamente sobre la proporción que le corresponda en aquella parte de las utilidades de la empresa que se acordó distribuir y no por la totalidad de ellas. Por lo tanto, solo esa porción (percibida o devengada) representará un verdadero incremento de patrimonio para aquel contribuyente. El resto de las utilidades no es parte del patrimonio del socio o accionista, sino de la sociedad.

Por ende, al disponer la norma la obligación del socio o accionista de tributar por el 100% de las utilidades que le correspondan en proporción a su participación en la sociedad, y no por las utilidades sobre las que exista percepción o devengo, el mecanismo de tributación en base a renta atribuida se basa en capacidades contributivas virtuales sobre un patrimonio ajeno, un patrimonio del cual no se dispone, sin que exista obligación de distribuir utilidades o dividendos.

En otras palabras, al no haber un incremento efectivo o real en el patrimonio del contribuyente al que se le atribuye la renta, el tributo se

establece sobre una capacidad contributiva ficticia, que en la gran mayoría de los casos no se corresponderá con la realidad.

Tómese por ejemplo una empresa que en el año uno tiene utilidad por mil millones y no distribuyó esas rentas (porque, por ejemplo, invirtió el 100% de las utilidades en activo fijo). Al segundo año la empresa registra pérdidas por mil doscientos millones. En este escenario, la persona natural debió haber pagado en el año uno por una renta que nunca obtendrá pues fue absorbida por la pérdida del segundo año²⁰¹. Si sólo la empresa hubiese tributado por ese monto, ésta podría recuperar los impuestos pagados mediante el mecanismo del PPUA (pago por utilidades absorbidas) que contempla la ley; sin embargo, habiendo pagado también la persona natural sobre dichas cantidades, no tendrá la posibilidad de recuperarlas, y habrá pagado sobre utilidades que nunca recibirá.

Asimismo, existirían otras situaciones que generarían graves distorsiones y donde nadie tributaría sobre dichas rentas, como aquellos casos en que la atribución se realice a una persona en un tramo bajo de Impuesto Global Complementario, y luego la renta sea percibida por una persona de alto

²⁰¹ Ejemplo extraído de BENÍTEZ, Op. Cit., pág. 4.

global complementario. Tómese por ejemplo el caso en que un estudiante universitario compre acciones, con un préstamo, el 30 de diciembre de un año determinado, y las vende el 2 de enero del año siguiente. La atribución de las rentas se haría el 31 de diciembre al estudiante, que al estar en un tramo bajo o exento de global complementario puede no pagar impuestos por aquellas rentas, y luego para el comprador que reciba el dividendo, ésta será renta exenta, pues al haberse atribuido previamente dichos dividendos, estos ya “pagaron” todos los impuestos correspondientes²⁰².

Estas situaciones generan graves problemas de constitucionalidad ya que se desprecia el verdadero incremento patrimonial, ignorando con ello la capacidad contributiva real de aquellos contribuyentes. Siguiendo a Rodrigo Benítez, la capacidad contributiva en nuestra constitución está dada en que el tributo debe ser en proporción a las rentas o progresión o forma que fije la ley (Art. 19 N° 20 de la CPR). Por lo mismo, “no puede haber impuesto sin renta, como no puede haber proporción ni progresión sin renta de acuerdo a la Constitución. De este modo, no puede existir impuesto sin el hecho económico renta del contribuyente, en la forma que establezca la

²⁰² Ejemplo extraído de la presentación de los abogados Francisco Selamé y Miguel Rencoret de la firma PwC ante la Comisión de Hacienda del Senado. Presentación disponible en [En línea] www.senado.cl [consulta: 17 de noviembre 2015].

Ley, por mandato constitucional. Por tanto, debe haber una relación entre el hecho gravado y el contribuyente, que de origen a la obligación tributaria. No puede ser una mera ficción legal como lo intenta la ley al indicar el criterio de la atribución, puesto que no se ha devengado, no se tiene título o derecho no sujeto a condición, solo existe una mera expectativa o derecho eventual²⁰³.

De esta manera, al existir un impuesto sobre la renta ante la cual no se tiene título o derecho, sino que una mera expectativa o derecho eventual, existe una infracción a la garantía constitucional de igualdad y capacidad contributiva²⁰⁴.

Pero para parte de la doctrina no sólo esa garantía habría resultado vulnerada por la incorporación del mecanismo de tributación en base a renta atribuida. La Constitución asegura a todas las personas en su artículo 19 N° 15 “el derecho a asociarse sin permiso previo”, debiendo constituirse en conformidad a la ley para gozar de personalidad jurídica. Asimismo, la CPR dispone en el inciso tercero del artículo 1°, que “el Estado reconoce y

²⁰³ BENÍTEZ, Op. Cit., pág. 5

²⁰⁴ *Ibíd.*, pág. 6

ampara a los grupos intermedios a través de los cuales se organiza y estructura la sociedad y les garantiza además la adecuada autonomía para cumplir sus propios fines específicos”. Por lo tanto, desde un punto de vista constitucional, toda persona está facultada para crear, convenir, fundar u organizar una sociedad o grupo intermedio, existiendo amplia libertad para incorporarse a la misma, determinar su organización y administración, así como sus fines, políticas, y eventualmente, disolverla.

Uno de los principios fundamentales de toda sociedad es la de poder decidir libremente que las utilidades o beneficios del ejercicio no sean distribuidas y pasen a constituir reservas. Incluso en el caso en que la ley dispone la obligación de repartir una porción mínima de las utilidades, como es el caso de las sociedades anónimas, la misma ley reconoce que los accionistas tienen el derecho a votar en contra de dicha distribución obligatoria, repartiendo menos, o nada, si así lo acuerdan unánimemente los accionistas²⁰⁵.

²⁰⁵ La ley 18.045 Sobre Sociedades Anónimas establece en su artículo 79 la obligación de repartir a lo menos un 30% de las utilidades líquidas de cada ejercicio, salvo acuerdo unánime de los accionistas en contrario.

Sin embargo, la renta atribuida cerraría esta posibilidad al ignorar la voluntad social de no distribuir, vulnerando con ello el contenido esencial del derecho de libre asociación que la misma constitución reconoce²⁰⁶. Del mismo modo, el profesor Colombo sostuvo que vulneraría el derecho de propiedad al obligar a la sociedad a atribuir a los socios sumas de dinero que le pertenecen en propiedad a ella, sin que previamente haya existido pronunciamiento por parte de los socios de repartir las respectivas utilidades²⁰⁷.

En nuestra opinión, dicho argumento confunde atribución con distribución: la norma no obliga técnicamente a distribuir; de hecho, según señalamos, aquellas utilidades siguen en poder y bajo disposición de la sociedad. El problema es que para efectos tributarios, a nivel del socio, la ley estima – mediante una ficción– como si esa distribución sí se hubiese llevado a cabo (o por lo menos, como si aquel socio tuviese un título o derecho sobre aquellas utilidades).

²⁰⁶ COLOMBO, Op. Cit., págs. 3 y 4.

²⁰⁷ *Ibíd.*, pág. 5

Por ende, la vulneración por la ficción de renta no se da propiamente en la sociedad, sino que a nivel del socio al que se le atribuyen dichas “rentas”, el que como ya vimos, ve seriamente violentado su derecho a tributar conforme a su capacidad contributiva real, y no ficticia.

Por otra parte, transgrediría ciertos principios generales del derecho tributario como el Principio de Neutralidad Tributaria, según el cual los impuestos no pueden afectar las decisiones de inversión o económicas del contribuyente de manera relevante²⁰⁸. Esto, pues discrimina a las inversiones en acciones o derechos sociales por sobre el ahorro u otras inversiones.

Si bien legalmente la tasa de impuestos finales con las que tributarían esas inversiones no varía entre unas y otras, económicamente sí establece cargas impositivas diferenciadas.

Según se dijo, el sistema de renta atribuida atribuye al socio o accionista una renta que equivale a su cuota parte en el 100% de las utilidades obtenidas por la sociedad, sin embargo lo más probable es que ese

²⁰⁸ BENÍTEZ, Op. Cit., pág. 11.

accionista sólo reciba dividendos por un porcentaje muy inferior al 100% de la renta imponible de la sociedad de que se trata. De esta forma, si un contribuyente chileno es dueño del 50% de las acciones de una sociedad anónima que a pesar de haber generado \$100 de utilidad sólo reparte \$30, éste deberá tributar con Impuesto Global Complementario por \$50 a pesar de sólo haber recibido \$30. En cambio, si esa misma persona tiene ahorros por los que recibe intereses por \$30, sólo tributará con dicho impuesto sobre la renta que realmente reciba (en este caso \$30) una vez que esta ingrese materialmente a su patrimonio.

Dicho de otra forma, el sistema de renta atribuida hace que sea económicamente más gravoso para los contribuyentes de impuestos finales tener inversiones en acciones, discriminando sobre otros instrumentos financieros, e influyendo de esta manera en las decisiones económicas de los contribuyentes de manera relevante, propiciando un cambio desde la inversión en acciones a otro tipo de instrumentos o directamente al consumo.

En este sentido, junto con vulnerar dicho principio de neutralidad tributaria se vulnerarían asimismo, en este caso, las garantías constitucionales de

igualdad y de no discriminación arbitraria en materia impositiva y económica (Art. 19 N° 2, 20 y 22 de la CPR), toda vez que algunos contribuyentes tributarían sobre una renta efectiva o real, percibida o devengada, mientras otros –quienes tengan inversiones en acciones o derechos sociales– lo harían sobre una mera ficción legal²⁰⁹, que por lo demás, resultará en la mayoría de los casos más gravosa desde un punto de vista económico.

En definitiva, el mecanismo de tributación de los socios o accionistas contribuyentes de impuestos finales en base a la ficción de “renta atribuida”, era un caso en que una ficción era visiblemente atentatoria contra las garantías fundamentales de los contribuyentes, principalmente, contra el principio de igualdad y capacidad contributiva. Esto, según indicamos, motivó el cambio al PLRT, que se transformaría en la Ley N° 20.780, al eliminar el mecanismo de renta atribuida como sistema único y obligatorio de tributación para los contribuyentes mencionados, transformándolo en un sistema facultativo, y a hacerle una serie de ajustes al mecanismo de renta atribuida que sobrevivió en la norma, como la

²⁰⁹ COLOMBO, Op.cit., pág. 5.

eliminación de la controversial retención del 10% que debía efectuar la sociedad que atribuía la renta para asegurar el pago de los impuestos finales sobre aquellas utilidades que se atribuían.

De esta manera, el legislador, sopesando los intereses jurídicamente protegidos, estimó que el deber de contribuir no tenía la suficiente fuerza para justificar este mecanismo defectuoso que introducía el PLRT, ya que, según dijimos en reiteradas ocasiones, el deber de contribuir es en realidad una exigencia a contribuir con arreglo a criterios de justicia, que en la práctica, no se hacían patentes.

VII. CONCLUSIONES

Dicho todo lo anterior, algunos de los aspectos que podemos agrupar dentro de nuestras conclusiones son las siguientes:

- 1) Efectivamente existe en nuestro país un tratamiento defectuoso tanto de las presunciones como de las ficciones jurídicas, el cual se encuentra agravado por la falta de claridad que existe transversalmente acerca de la diferencia entre las ficciones y un tipo particular de presunciones, esto es, las presunciones absolutas.

En este sentido, el legislador se presenta como uno de los principales responsables de dicha confusión, toda vez que la técnica legislativa y lenguaje utilizado en la redacción de las leyes tributarias no ha sido siempre el más afortunado, siendo común encontrarse, por ejemplo, con expresiones como “se presumirá” en normas que al ser analizadas con un poco más de detalle revelan ser en realidad otras figuras jurídicas y no propiamente presunciones.

- 2) Un ejemplo de lo anterior se aprecia al revisar las leyes tributarias, como la Ley sobre Impuesto a la Renta. En efecto, el nuevo artículo

41 G de la LIR establece que “se presumirá, salvo prueba en contrario” que existe control respecto de las entidades extranjeras cuando estén domiciliadas en paraísos fiscales, sin perjuicio de lo cual, bajo un escrutinio más exhaustivo, pareciera no cumplir con los requisitos para ser calificada como una presunción relativa.

Del análisis de otras normas, es posible concluir que la responsabilidad no radica únicamente en el legislador sino que también en la autoridad administrativa, así como en la doctrina. La facultad de tasación que el artículo 64 del CT entrega a la Administración, por ejemplo, ha sido calificada por la doctrina como una presunción *hominis*, cuando en realidad pareciera acercarse más a una norma de valoración. Del mismo modo, tanto la doctrina como el SII calificaban la norma del literal iii) del inciso tercero del artículo 21 de la LIR como una “presunción de retiros”, cuando la norma establecía claramente una ficción jurídica.

Podemos decir que, en definitiva, existe una responsabilidad compartida en el tratamiento deficitario que reciben estos instrumentos en el ordenamiento jurídico tributario chileno.

3) Si bien estos instrumentos jurídicos están justificados, en principio, por la existencia de la potestad tributaria y por constituir en general mecanismos para combatir el fraude fiscal, la alta eficacia de mecanismos como las presunciones y las ficciones para el interés recaudatorio del Fisco hace que en la práctica exista una línea muy delgada entre la necesidad y el abuso.

Sin embargo, existen límites tanto a la potestad tributaria como al establecimiento de presunciones y ficciones en particular. El límite más importante de todos se encuentra en las garantías fundamentales del contribuyente consagradas en la Constitución Política de la República, dentro de las cuales las más relevantes a la hora de determinar la legitimidad de las normas tributarias son: el principio de legalidad; el principio de igualdad; el principio de generalidad; el principio de no confiscatoriedad y la garantía de protección jurisdiccional.

Del mismo modo, es posible concluir que de los instrumentos analizados los que más posibilidades tienen de vulnerar los derechos fundamentales de los contribuyentes son las presunciones absolutas y

las ficciones, principalmente por la firmeza del juicio que hace la norma, que no admite prueba en contrario.

- 4) Por otra parte, podemos afirmar que el límite que representan las garantías fundamentales del contribuyente no es absoluto, y no es posible juzgar la bondad o maldad implícita de las presunciones o ficciones en general, sino que para aquello es necesario analizar la norma particular que establezca alguna de estas técnicas legales. Una de las razones para esto es que el establecimiento de normas en el ámbito tributario se encuentra respaldado por otro principio que tiene consagración constitucional, a saber, el deber de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos. La consecuencia de esto, es que los derechos del contribuyente tendrán que ceder en ocasiones en aras a la observancia del deber contributivo.

Con todo, no es posible determinar en abstracto qué intereses deben prevalecer, sino que será necesaria una ponderación de intereses jurídicamente protegidos caso a caso, lo que trasladado al ámbito tributario significa que hay que combinar los intereses perseguidos

por el Fisco con los intereses particulares de los contribuyentes amparados por la justicia tributaria.

- 5) El concepto de “renta atribuida” incorporado en la LIR por el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria (Mensaje presidencial N° 24-362 de 1 de abril de 2014) introdujo un sistema de tributación sobre la renta de los propietarios de sociedades en base a una ficción jurídica.

Esta ficción fue la que más dudas levantó en lo que respecta a la constitucionalidad de su incorporación, ya que según se discutió en las instancias legislativas en su momento, su establecimiento tal como se propuso originalmente vulneraba una serie de principios constitucionales del contribuyente. En efecto, este sistema de tributación transgredía principios como el de capacidad contributiva, las garantías constitucionales de igualdad y de no discriminación arbitraria en materia impositiva y económica, y para algunos incluso el derecho de libre asociación, así como ciertos principios generales del derecho tributario como el principio de neutralidad tributaria.

Si bien con la incorporación del sistema semi-integrado este régimen dejó de ser un sistema obligatorio pasando a ser un sistema optativo para el contribuyente, gran parte de las críticas originales se mantuvieron.

Toda esta discusión confirmó que el problema de la legitimidad de las presunciones y ficciones se encuentra vigente y no es un tema pacífico, y cuya solución por lo demás, tiene importantes consecuencias prácticas para los contribuyentes y los intereses fiscales. Esperamos que este trabajo sirva, en este sentido, a comprender estos instrumentos y sus límites de mejor manera, y así contribuir a que la discusión en torno a estos importantes mecanismos jurídicos esté a la altura de su importancia.

BIBLIOGRAFÍA

1. ALESSANDRI, ARTURO y SOMARRIVA, MANUEL, “*Curso de Derecho Civil*”, Nacimiento, Santiago, 1971.
2. AVILÉS HERNÁNDEZ, VÍCTOR MANUEL, “*Legalidad Tributaria. Garantía Constitucional del Contribuyente*”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2005
3. BENAVENTE CUESTA, JULIÁN, “*Presunciones Tributarias. Claves para su Correcta Aplicación*”, Editorial Lex Nova, 2013.
4. BENITEZ, RODRIGO, “*Análisis Renta Atribuida y Retención*”, Instituto Chileno de Derecho Tributario, Santiago, 2014.
5. BUSTOS SALDÍAS, RAÚL ABEL, “*Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario Chileno*”, Memoria para Optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción, Concepción, 1994.
6. CALDERÓN TORRES, PABLO, “*Artículo 21 de la LIR*”. Disponible en www.cetuchile.cl
7. COLOMBO CAMPBELL, JUAN, “*Síntesis de Conclusiones del Informe sobre Constitucionalidad del Concepto “Renta Atribuida” y sus Efectos en Impuesto a los Socios que Contempla el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria*”, 2014, pág. 3. Disponible en www.senado.cl
8. COUTURE, EDUARDO, “*Fundamentos del Derecho Procesal Civil*”, 3ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985.
9. ESPAÑA. 2000. Ley 1/2000, de 7 de Enero, de Enjuiciamiento Civil. Disponible en www.boe.es
10. ESPAÑA. 1978. Constitución Española. Disponible en <http://www.congreso.es/>

- 11.ESVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO, *“Presunciones Legales y Derecho Tributario”*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1995.
- 12.EVANS DE LA CUADRA, ENRIQUE y EVANS ESPÍNEIRA, EUGENIO, *“Los Tributos ante La Constitución”*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1997.
- 13.FAUNDEZ UGALDE, ANTONIO, *“Establecimientos Permanentes en Chile como Contribuyentes de IVA: Problemáticas de Lagunas Normativas”*, pág. 3. Disponible en www.ichdt.cl
- 14.FIGUEROA YAÑEZ, GONZALO, *“El Patrimonio”*, Segunda Edición Actualizada con la Ley N° 19.335 de 1994, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1997.
- 15.FIGUEROA VALDÉS, JUAN EDUARDO, *“Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980”*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985.
- 16.GONZÁLEZ GARCÍA, E., y PÉREZ DE AYALA, J.L., *“Presunciones y Ficciones en Materia Tributaria”*, Revista Crónica Tributaria, núm. 61, 1992.
- 17.GUTIÉRREZ BENGOCHEA, MIGUEL, *“Las Presunciones y Ficciones en el Ámbito Tributario y su Aplicación a las Rentas Societarias”*, Editorial Comares, Granada, 2012.
- 18.ITALIA. 1947. Constitución de la República Italiana. Disponible en su versión en español en <http://www.italianoinfamiglia.it/documenti/costituzione-in-spagnolo.pdf>
- 19.JAQUE LÓPEZ, JAVIER, *“Principios e Introducción a la Doble Tributación Internacional”*, Artículo publicado en la revista Impuestos N° 162 Noviembre-Diciembre 2010, Editorial LEGIS, Bogotá, 2010. Disponible en www.cetuchile.cl

20. LIEBMAN, ENRICO TULLIO, *“Manual de Derecho Procesal Civil”*, Ediciones Jurídicas Europa América, Buenos Aires, 1980.
21. MARTÍN OVIEDO, JOSÉ MARÍA, *“Las Ficciones en el Derecho Tributario”*. Memoria de la asociación Española de Derecho financiero de 1968, Madrid, 1970.
22. MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO, *“Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional”*, Revista Ius Et Praxis, Santiago, 2002.
23. MATURANA MIQUEL, CARLOS CRISTIÁN, *“Plazos, Actuaciones Judiciales, Notificaciones, Resoluciones Judiciales y el Juicio Ordinario Conteniendo la Teoría General de la Prueba”*, Apuntes de Clases, Universidad de Chile, Santiago, 2014.
24. MIRANDA ESTRAMPES, MANUEL, *“La Mínima Actividad Probatoria en el Proceso Penal”*, José María Boch Editor, Barcelona, 1997.
25. MONTECINOS ARAYA, JORGE, *“Reflexiones en Torno a la Prueba en el Derecho Tributario”*, Revista de Derecho, Universidad de Concepción, 2013.
26. MORBIDUCCI PONCE, ALÍCIA PÍA, *“Enfrentamiento de la Potestad Tributaria con las Garantías a la Propiedad y Libertad Económica del Contribuyente; Marco Normativo, Opiniones Doctrinas y Jurisprudencia en Chile y Argentina”*, Memoria para Optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago, 2012.
27. NAVARRINE, SUSANA y ASOREY, RUBEN, *“Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario. Doctrina, Legislación y Jurisprudencia.”*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985.

28. NAVARRO BELTRÁN, ENRIQUE, “*Notas Sobre Principios de Derecho Constitucional Tributario*”, en Revista de Derecho Público, Vol. 70, 2008.
29. PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS, “*Las Ficciones en el Derecho Tributario*”, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1970.
30. PERÚ. 1993. Resolución Ministerial No. 10-93-JUS, Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil. Disponible en www.congreso.gob.pe
31. RIOSECO ENRÍQUEZ, EMILIO, “*La Prueba ante la Jurisprudencia*”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1989.
32. ROA JACOBO, JUAN CARLOS, “*Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana*”. Disponible en www.scjn.gob.mx
33. ROSENBERG, LEO, “*La Carga de la Prueba*”, E.J.E.A., Buenos Aires, 1972.
34. SALCEDO GABRIELLI, CLAUDIO, “*Precios de Transferencia: Situación Actual en Chile y Sugerencias Para Una Mayor Certeza Jurídica de los Contribuyentes*”. Disponible en www.cetuchile.cl
35. VERGARA HERNÁNDEZ, SAMUEL EMILIO, “*Tasación Fiscal como Medida Antielusión o Antievasión*”, en Revista de Estudios Tributarios N° 2 /2010, Santiago, 2010.
36. ZAVALA TOYA, SALVADOR, “*Las Presunciones en el Derecho Civil*”, tesis para optar al grado de magister en Derecho con mención en Derecho civil, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1991.