

CERTEZA JURÍDICA: UN EJE ESENCIAL Y NECESARIO DEL PROYECTO DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA

- La iniciativa legal sobre modernización tributaria busca, entre otros fines, otorgar mayor certeza jurídica de cara a la aplicación de la legislación y normativa tributaria, su interpretación y fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos (SII) y la imposición de eventuales sanciones.
- Brindar mayor seguridad jurídica a través de normas que generen marcos de acción bien definidos para los contribuyentes y para la autoridad impositiva, debiera ser un objetivo transversal, toda vez que la incertidumbre genera trabas para el desarrollo económico y desconfianzas entre la ciudadanía y el Estado.
- Los cambios tendientes a otorgar mayor seguridad jurídica al sistema tributario chileno no implican debilitar a la autoridad fiscalizadora. Un marco normativo claro, que reduce los espacios de actuación discrecional por parte de la administración del Estado, con la consecuente litigiosidad que ello conlleva, fortalece el quehacer del fiscalizador.

En términos simples, la certeza jurídica podría conceptualizarse como saber a qué atenerse con respecto a la regulación vigente y a las actuaciones o facultades interpretativas y fiscalizadoras de las autoridades llamadas a velar por el cumplimiento de la misma. La incertidumbre jurídica, por el contrario, genera un estado de indefensión respecto al marco jurídico y a la forma en que éste se aplicará y fiscalizará. Un ordenamiento jurídico incapaz de brindar certeza termina, a la postre, impidiendo el desarrollo de diversas actividades por parte de los ciudadanos y genera una inconveniente y no deseable relación de desconfianza entre la ciudadanía y el Estado.

La seguridad jurídica se vincula con el principio de legalidad bajo el cual los sistemas jurídicos han de asentarse sobre la base de leyes y normas claras; susceptibles de ser conocidas por la ciudadanía; que, por regla general, se aplican a conductas que ocurren con posterioridad a su entrada en vigencia; estables en el tiempo, y que han sido dictadas por una autoridad investida de las competencias y facultades necesarias para hacerlo y de acuerdo a los procedimientos contemplados al efecto. Así, la certeza jurídica implica que los ciudadanos pueden desenvolverse con pleno

conocimiento de las consecuencias de sus actos y del marco regulatorio vigente, conociendo, asimismo, los criterios, transparentes y claros, de la autoridad llamada a interpretarlo y aplicarlo. Por ello, la certeza jurídica no se limita a la literalidad de las normas, sino que busca proteger a las personas en cuanto a sus perspectivas, a través de interpretaciones plausibles, razonables y adecuadas a sus fines.

Se vincula, asimismo, con el principio de igualdad ante la ley y con el de tipicidad, bajo el cual el supuesto de hecho descrito en la norma, y para el cual se ha previsto su aplicación, debe estar rigurosamente perfilado y con sus contornos bien definidos, a fin de evitar que se introduzcan criterios subjetivos en su puesta en práctica. Bajo el principio de tipicidad y legalidad, se excluyen las interpretaciones normativas por analogía o por extensión, exigiéndose una interpretación estricta, lo que se opone categóricamente al actuar discrecional por parte de la administración del Estado.

Para el derecho tributario tales principios -recogidos por lo demás en nuestra Constitución- constituyen un elemento de la esencia y vienen a limitar los criterios de interpretación tradicionales de las normas jurídicas. De esta manera, la obligación tributaria sólo puede exigirse cuando se realicen actos u operaciones que estén suficientemente tipificados en la ley. Si esos actos no están tipificados en el derecho tributario, son irrelevantes para el mismo.

No debe olvidarse que los tributos importan una extracción de las rentas de los contribuyentes, de manera que esa intervención solo se justifica cuando ha sido autorizada *ex ante* por una ley expresa, clara en sus determinaciones, que rige hacia adelante, y que respeta los principios de no confiscación y de igualdad (tratamiento idéntico para situaciones idénticas, y en que ambas partes, contribuyente y Fisco están en igualdad de condiciones ante los tribunales de justicia), surgiendo entonces la obligación para los contribuyentes.

¿CÓMO CONTRIBUYE EL PROYECTO DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA A ESTE FIN?

Los aspectos principales de la iniciativa legal que, a nuestro juicio, contribuyen a brindar mayor certeza jurídica a nuestro sistema tributario son:

1) Derechos de los contribuyentes: la iniciativa legal reemplaza el artículo 8 bis del Código Tributario, que contiene el listado de derechos del contribuyente. En el nuevo catálogo que se viene proponiendo, se incorporan derechos adicionales que distan de ser declaraciones de buenas intenciones, disponiéndose de un procedimiento reglado en caso de vulneración de los mismos. El reconocimiento de estos derechos

es de la mayor importancia para el equilibrio de las relaciones entre los contribuyentes y el SII. Entre los derechos listados destacamos: **(i)** el derecho de los contribuyentes a ser informados sobre el ejercicio de sus derechos; que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y a obtener información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en que tenga la calidad de interesado; **(ii)** derecho a que no se vuelva a fiscalizar ni revisar, ni en el mismo ejercicio ni en los períodos siguientes, las partidas, criterios jurídicos o antecedentes probatorios que ya fueron objeto de un proceso de fiscalización; **(iii)** certeza de que los efectos tributarios de sus actos o contratos son aquellos previstos por la ley, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización que corresponda de acuerdo con la ley; **(iv)** derecho a que se respeten los plazos de prescripción o caducidad tributaria establecidos en la ley, sin que pueda efectuarse ninguna clase de solicitud de su renuncia por parte del contribuyente, ni aun a pretexto de evitar una liquidación o giro, de llegar a un avenimiento del artículo 132 ter o de evitar alguna sanción **(v)** derecho a que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe. El reconocimiento de este derecho es en extremo importante. Si un funcionario obra sobre la base de la mala fe del contribuyente le solicitará antecedentes imposibles de ser cumplidos, quedando éste en un estado de indefensión; y **(vi)** derecho a que las actuaciones del SII se lleven a cabo en la forma que resulte menos gravosa para el contribuyente, siempre que no signifique el incumplimiento de las disposiciones tributarias y a que las actuaciones del SII se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias.

2) Silencio positivo: se trata de una norma novedosa que viene a consagrar al silencio positivo como la regla por defecto en materia tributaria. Esto quiere decir que salvo disposición legal en contrario, se entenderá que el SII no se opone a las solicitudes, presentaciones y recursos de cualquier tipo o naturaleza que redunden en un acto administrativo final, presentadas ante el SII y que no sean resueltas dentro del plazo legal y siempre que el peticionario comunique al SII sobre la proximidad del vencimiento del plazo.

3) Exigencia de resoluciones fundadas: en términos generales, el proyecto de ley refuerza el concepto de que las actuaciones del SII deben ser razonadas, esto es, fundamentadas en el ordenamiento jurídico. Esta materia tiene especial relevancia, por ejemplo, cuando el SII decide prescindir de los antecedentes aportados por los contribuyentes. Hoy la norma dispone que el SII no puede ignorar tales antecedentes a menos que no sean fidedignos. Sin embargo, basta con que el SII no se refiera al carácter de los documentos para prescindir de ellos, lo que termina transfiriendo la carga de la prueba al contribuyente. La nueva propuesta exige que para desatender tales antecedentes, el SII deberá emitir una resolución fundada, en que se argumente

explícitamente por qué no son fidedignos, con la oportunidad del contribuyente para impugnar tal resolución ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

4) Emisión de documentos tributarios: la propuesta reitera el derecho de los contribuyentes a que se les autoricen los documentos tributarios que sean necesarios para el desarrollo de su giro o actividad, pero acotando de manera importante las posibilidades que actualmente tiene el SII para diferir, revocar o restringir esta emisión. Así, establece que las autorizaciones otorgadas podrán ser diferidas, revocadas o restringidas por la Dirección Regional, mediante resolución fundada, a contribuyentes que se encuentren en alguna situación excepcional o grave (descritas en las letras b), c) y d) el artículo 59 bis)¹, y sólo mientras subsistan las razones que fundamentan tales medidas, y a contribuyentes respecto a los cuales se haya dispuesto un cambio total de sujeto de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3° del Decreto Ley N°825, de 1974. La norma actualmente vigente dispone, en cambio, que la Dirección del SII, mediante resolución fundada, puede diferir, revocar o restringir la emisión cuando a su juicio exista causa grave que lo justifique, listando algunos ejemplos de causas graves. Así, la propuesta de cambio redonda en mayor certeza y busca evitar posibles malos usos de la atribución por parte del SII.

5) Procesos de fiscalización: en esta materia, y sin perjuicio de lo señalado previamente respecto a que los procesos de fiscalización sólo podrán llevarse a cabo dentro de los plazos de prescripción, se señala expresamente que el SII no podrá fiscalizar ni revisar, ni en el mismo ejercicio ni en los períodos siguientes, las partidas, criterios jurídicos o antecedentes probatorios que ya fueron objeto de un proceso de fiscalización, sea que en dicho proceso se haya emitido o no una citación, un giro, liquidación o resolución. Por su parte, se re-establecen los plazos en que deberá llevarse a cabo la fiscalización (derogados en la reforma anterior), de manera que cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deban ser presentados al SII por el contribuyente, se dispondrá del plazo máximo **de 9 meses (ampliable a 12 en algunas hipótesis que indica el artículo 59 del Código Tributario o de 18 meses ampliable por 6 más si se requiere información de una entidad extranjera)**, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar al contribuyente para que éste presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior, liquidar o formular giros cuando corresponda, o bien declarar, si el contribuyente así lo solicita, que no existen diferencias derivadas del proceso de fiscalización. El funcionario a cargo tendrá un plazo de 10 días contados desde que recibió los antecedentes solicitados, para realizar dicha certificación. Vencidos los plazos establecidos sin que el SII haya

notificado una citación, una liquidación o giro, según corresponda, el SII, a petición del contribuyente, certificará que el proceso de fiscalización ha finalizado.

6) Mayor certeza respecto del ejercicio de la facultad de tasación por parte del SII: para otorgar certeza jurídica a los contribuyentes respecto del ejercicio de esta facultad por parte de la autoridad administrativa, se incorporan ejemplos de las circunstancias que deben considerarse al ejercerla; se establece el derecho del contribuyente de aplicar cualquier método de valoración basado en técnicas de general aceptación para efectos de justificar el precio o valor respectivo y se establecen presunciones en las que los contribuyentes se pueden asilar respecto de los valores que pueden considerar para realizar ciertas operaciones.

Asimismo, la propuesta introduce normas más modernas de reorganización de grupos empresariales, que exigen darles una mirada consolidada, para efectos de calificar sus efectos tributarios o de fiscalizarlas, y se regula dicho procedimiento. Se otorgan también seguridades respecto de los medios de prueba que puede utilizar el contribuyente para acreditar los valores utilizados.

7) Cambios a la Norma General Anti-Elusión (NGA): se incorporan ajustes a la NGA, para otorgar un mayor grado de certeza a los contribuyentes, en orden a qué pueden y qué no pueden hacer, de acuerdo al principio de legalidad y tipicidad establecido en la Constitución. Sobre estos cambios, cabe hacer notar que la complejidad y ambigüedad de la norma actual ha implicado que en los años que lleva vigente no se haya aplicado nunca, de manera que las precisiones introducidas también redundarán en que la autoridad fiscalizadora pueda poner en práctica la norma. Se trata entonces de aclaraciones del sentido y alcance de la actual normativa, manteniendo la NGA con sus mismas características y definiciones.

Las principales modificaciones dicen relación con explicitar que para desconocer las formas de los actos jurídicos, el SII deberá necesariamente invocar elusión, en los términos establecidos en los artículos 4 ter y 4 quáter del Código Tributario, esto es, en caso de abuso de forma jurídica o en caso de simulación (aclarándose que puede ser absoluta o relativa), y seguir necesariamente el procedimiento administrativo y judicial que el legislador ha establecido al efecto. Asimismo, se aclara que en los casos que el SII inicie un proceso de fiscalización de acuerdo a una norma especial anti elusión, no podrá posteriormente iniciar un proceso por NGA por los mismos actos jurídicos y contratos. Lo mismo ocurre en sentido contrario, cuando el SII haya decidido aplicar la NGA.

Por su parte, la norma es objeto de importantes precisiones. Actualmente, para la configuración de la hipótesis de “abuso de formas”, la norma requiere que los actos o negocios no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos “relevantes” para el contribuyente o un tercero. La relevancia, a su vez, es primeramente determinada por el SII, que tiene todos los incentivos puestos en recaudar. Dado lo anterior y la ambigüedad que encierra el concepto, se elimina el término de la norma. Por su parte, se adiciona la categoría de “notoriamente” artificiosos a los actos de manera que para que exista abuso, no basta la existencia de una operación poco usual, sino que derechamente debe ser una operación falsa o ficta. Asimismo, se efectúa un ajuste relativo al alcance y ámbito de aplicación de la figura de la “economía de opción”. La interpretación actual del SII ha sido que la economía de opción o legítima opción de conductas y alternativas se restringe a las franquicias tributarias u opciones expresamente reguladas en la legislación tributaria, lo cual limita la autonomía de la voluntad y hace inaplicable, en los hechos, la economía de opción a gran parte de los actos y contratos por no encontrarse expresamente contemplados en la legislación tributaria. En este sentido, la propuesta avanza para hacerla compatible con el resto del ordenamiento jurídico.

CONSIDERACIONES FINALES

Cerrar espacios de discrecionalidad en al actuar de órganos de la administración del Estado constituye un fin al que todos los ciudadanos debiéramos aspirar en un Estado de derecho. Lo anterior, no sólo por la protección inherente que ello implica para las personas en general, sino para que las normas tengan, en definitiva, un efecto útil. Normas bien definidas y sin ambigüedades contribuyen no sólo a la simpleza y racionalidad del sistema jurídico sino también al correcto proceder, dentro de sus atribuciones, de la propia autoridad administrativa llamada a aplicarlas e interpretarlas, contribuyendo a un actuar coherente del poder público, el que entonces sale fortalecido.

ⁱ Los casos son de aplicación estricta: Se trata de contribuyentes que incurran reiteradamente en las infracciones establecidas en los números 6, 7 o 15 del artículo 97 (infracciones por no exhibir los libros, no llevar contabilidad de acuerdo a la ley, por no concurrir a atestiguar o a prestar declaraciones juradas estando obligado a hacerlo). Para estos efectos, se entenderá que existe reiteración cuando se cometan tres o más infracciones en un período inferior a 3 años; o respecto de aquellos que, con base en los antecedentes en poder del SII, se acredite fundadamente que el contribuyente no mantiene las instalaciones mínimas necesarias para el desarrollo de la actividad o giro declarado ante el Servicio; o de contribuyentes formalizados o acusados conforme al Código Procesal Penal por delito tributario o sea condenado por este tipo de delitos mientras cumpla su pena.