

## LAS ARISTAS DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE ABRE LA REFORMA TRIBUTARIA

- Las nuevas facultades que se entregan al Servicio de Impuestos Internos (SII) implica considerar al contribuyente como sospechoso que debe ser vigilado y probablemente intervenido.
- Ciertas normas del proyecto de reforma tributaria constituyen una vulneración a derechos como la libertad de asociación, el debido proceso, la autonomía de los cuerpos intermedios y el derecho de propiedad.
- Perseverando el proyecto tal cual como está concebido es previsible que el debate constitucional termine litigándose caso a caso, ante los tribunales superiores de justicia –vía acción de protección– y el TC –vía inaplicabilidad–.

### MAS INFORMACIÓN

[http://www.lyd.com/wp-content/files\\_mf/tp1.153reformatributariangmlll.pdf](http://www.lyd.com/wp-content/files_mf/tp1.153reformatributariangmlll.pdf)

[http://www.lyd.com/wp-content/files\\_mf/fp7expropiacionregulatoriacuandounindividuo13072006.pdf](http://www.lyd.com/wp-content/files_mf/fp7expropiacionregulatoriacuandounindividuo13072006.pdf)

[http://www.lyd.com/wp-content/files\\_mf/fp2inconstitucionalidaddelosjuecesdelegados20092005.pdf](http://www.lyd.com/wp-content/files_mf/fp2inconstitucionalidaddelosjuecesdelegados20092005.pdf)

En el marco de la reforma tributaria, han surgido diversos cuestionamientos en torno a la constitucionalidad de normas específicas del proyecto de ley presentado por la Presidenta Bachelet ante el Congreso Nacional<sup>i</sup>. Dichos cuestionamientos que no han bajado en intensidad en el marco de las indicaciones presentadas posteriormente por el Ejecutivo<sup>ii</sup>. Toda norma legal –y todo proyecto de ley que busca transformarse en norma– debe ajustarse material y formalmente a la Constitución Política de la República (CPR). Ello es exigido por el principio de supremacía constitucional, y la Carta Fundamental establece mecanismos para velar por la eficacia de dicho principio.

Tempranamente comenzaron a surgir dudas de constitucionalidad en algunos de los puntos de la reforma tributaria que hoy se discute. En primer lugar, sobre el tratamiento especial tributario de las rentas de ciertas autoridades políticas –discriminación que podría ser arbitraria, en términos no tolerados por la CPR<sup>iii</sup>–; luego, el alza de impuesto a las bebidas catalogadas con alto contenido de



LIBERTAD Y DESARROLLO

TEMAS PÚBLICOS

[www.lyd.org](http://www.lyd.org)

Nº 1.155

25 de abril 2014

ISSN 0717-1528

**Existe una alta probabilidad que los conflictos constitucionales que genere la reforma sean resueltos por el Tribunal Constitucional (vía requerimiento parlamentario o inaplicabilidades en el caso concreto) o por las Cortes (vía acción de protección).**

azúcar lo que implicaría igualmente una discriminación arbitraria<sup>iv</sup>.

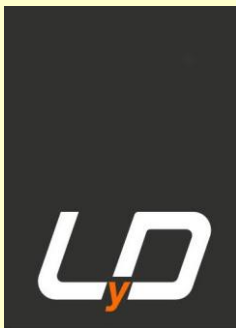
Sin perjuicio de lo anterior, existen otras normas específicas que cuyo no sólo atentan contra reglas constitucionales expresas, y de amplio reconocimiento en la jurisprudencia constitucional como se verá, sino que descansan sobre cimientos institucionales profundos que han evolucionado a través de siglos de constitucionalismo en su intento por limitar el poder estatal para garantizar las libertades individuales<sup>v</sup>.

Ni más ni menos que eso está en juego cuando se examinan algunas de las nuevas atribuciones, genéricas, exorbitantes y desproporcionadas, que se le entregan al Servicio de Impuestos Internos (SII).

En este escenario, existe una alta probabilidad que los conflictos constitucionales que genere la reforma sean resueltos por el Tribunal Constitucional (TC) (vía requerimiento parlamentario o inaplicabilidades en el caso concreto) o por las Cortes (vía acción de protección).

#### **NORMA GENERAL ANTI-ELUSIÓN**

En términos generales las nuevas facultades del SII revelan un cambio de enfoque global, no solo de sustancia sobre forma para efectos tributarios, sino de considerar al contribuyente como un sospechoso que debe ser vigilado y probablemente intervenido. Un claro ejemplo de esto es la norma general anti elusión contenida en el proyecto de ley. Tal como se comentó en un Tema Público anterior<sup>vi</sup>, se propone incorporar al Código Tributario una norma en base a la cual se faculta al SII a desatender las formas jurídicas de las transacciones que buscan o produzcan ahorros en la carga tributaria de los contribuyentes. Lo anterior cuando a juicio exclusivo de este servicio, esos arreglos sean considerados “artificiosos” o “impropios” y no hayan producido efectos económicos “relevantes” distintos de los meramente tributarios y de los efectos que hubieran obtenido con los actos o negocios



LIBERTAD Y DESARROLLO

TEMAS PÚBLICOS

[www.lyd.org](http://www.lyd.org)

Nº 1.155

25 de abril 2014

ISSN 0717-1528

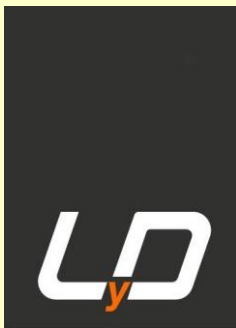
**El SII por vía administrativa y de manera discrecional podrá decidir si un determinado negocio jurídico corresponde efectivamente a lo que se ha convenido por las partes o no, determinará la existencia de un hecho gravado y la tasa a aplicar. Aspecto que claramente vulnera el principio de legalidad tributaria.**

“usuales o propios”. Los impuestos que deben pagarse son los que el SII, actuando como juez y parte, determine conforme a los hechos económicos que los originan, con independencia de la formalidad jurídica adoptada por las partes.

El SII por vía administrativa y de manera discrecional decidirá si un determinado negocio jurídico corresponde efectivamente a lo que se ha convenido por las partes o no, determinará la existencia de un hecho gravado y la tasa a aplicar. Todo lo anterior vulnera ampliamente el principio de legalidad tributaria (reconocido como derecho constitucional) en el artículo 19 N° 20 y en el artículo 63 N° 14 inciso de la Constitución Política. Por su parte, el artículo 19 N° 20 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”.

Por otro lado, el artículo 63 N° 14 señala que “solo son materias de ley: las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”. Esta última disposición unida al artículo 65 inciso 4° N° 1<sup>vii</sup> dan cuenta que es materia de ley la imposición, supresión, reducción o condonación de tributos, así como sus exenciones, su forma, proporcionalidad y progresión.

En consecuencia, no puede ser un reglamento, un decreto, ni menos una resolución administrativa o circular los que definan y determinen los elementos del tributo, que por mandato de la Constitución, le competen exclusivamente a la ley. Así lo ha señalado el TC en su jurisprudencia al disponer que “el ejercicio de la facultad reglamentaria debe limitarse a la aplicación de la ley, limitándose las facultades discrecionales, de manera que siempre exista solo una solución jurídicamente procedente. El ámbito de ejercicio de esta facultad se limita a desarrollar aspectos técnicos que la ley no puede determinar, siempre dentro de contornos claramente definidos por el legislador. La ley debe, al menos hacer determinable el tributo”<sup>viii</sup>. Estos contornos no están claramente definidos en la propuesta de reforma tributaria, ni menos determina solo una sola solución



LIBERTAD Y DESARROLLO

TEMAS PÚBLICOS

[www.lyd.org](http://www.lyd.org)

Nº 1.155

25 de abril 2014

ISSN 0717-1528

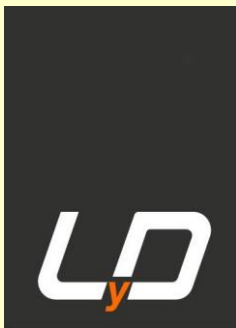
**El SII al actuar como juez y parte en un procedimiento administrativo que no deja espacios para que el contribuyente sea debidamente notificado y a partir de ahí ejercer su derecho a defensa, deja en total indefensión al contribuyente.**

jurídicamente procedente. Muy por el contrario, se habilita al SII para que discrecionalmente determine por vía administrativa diferentes resultados en cada caso, sin perjuicio del recurso de reclamación que se contempla.

Dicho principio de legalidad tributaria no está dispuesto de manera caprichosa o irracional, sino que en la línea de proteger al contribuyente persigue dos objetivos claros. En primera instancia garantizar el principio de auto imposición, lo que implica la idea de que los contribuyentes solo paguen aquellos tributos que han consentido en su establecimiento (no hay impuestos sin representación). En una segunda instancia, se intenta resguardar de los abusos de la administración, el derecho de propiedad<sup>ix</sup>. Con la norma propuesta por el proyecto de ley de reforma tributaria se incumplen ambos objetivos buscados por dicho principio.

Un segundo punto constitucional relacionado con la norma en cuestión es el atentado al debido proceso reconocido en el artículo 19 N° 3 de la Carta Fundamental. El procedimiento administrativo constituye una garantía de defensa de los interesados. En esta línea, el perjuicio más grave que puede surgir del procedimiento es la indefensión, si se da podemos decir que el procedimiento está viciado. Esto último no solo visto desde el punto de vista de la garantía constitucional, sino que en la propia Ley de Bases Procedimiento Administrativo (Ley N° 19.880) se destaca la importancia de la posibilidad de defensa del interesado. En efecto, los actos de mero trámite solo son impugnables cuando determinen la imposibilidad de continuar un procedimiento o produzcan indefensión<sup>x</sup>. Además, en el artículo 13 de dicha ley al referirse al vicio de forma que puede tener un procedimiento, se exigen dos requisitos: que recaiga en un elemento esencial y, además, que cause un perjuicio; y ese perjuicio sería la indefensión.

El SII al actuar como juez y parte en un procedimiento administrativo -que no deja espacios para que el contribuyente sea debidamente notificado y a partir de ahí ejercer su derecho a defensa- deja en total indefensión al contribuyente, quien por



LIBERTAD Y DESARROLLO

TEMAS PÚBLICOS

[www.lyd.org](http://www.lyd.org)

Nº 1.155

25 de abril 2014

ISSN 0717-1528

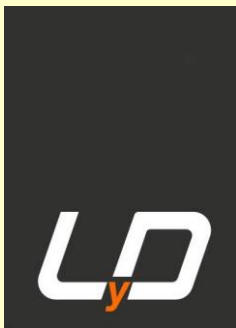
**El SII se está atribuyendo facultades propias de los tribunales de justicia, es decir un órgano administrativo –con poca independencia política- pasará a resolver conflictos jurídicos al recalificar los contratos libremente celebrados por las partes.**

lo demás tiene la carga de la prueba. Es decir, será el contribuyente quién cargaría con tener que probar un hecho negativo (su actuar no fue impropio o artificioso), lo que claramente lo perjudica. Solo al concluir este procedimiento se contempla la posibilidad para el contribuyente de interponer un recurso de reclamación en contra de la liquidación, giro o resolución que se haya practicado o dictado en virtud de la declaración administrativa que constate la existencia del “abuso” o “simulación”.

En esta línea, el TC en su jurisprudencia a partir del control de constitucionalidad respecto del proyecto de ley sobre transparencia, límite y control del gasto electoral<sup>xi</sup> ha sido claro en señalar la importancia del derecho a la defensa jurídica en todos los estados del procedimiento<sup>xii</sup>.

Más allá de que no exista un debido proceso administrativo -en términos que no se da la oportunidad de defenderse al interesado- lo que es más grave es que el SII se está atribuyendo facultades propias de los tribunales de justicia, es decir un órgano administrativo –con poca independencia política- pasará a resolver conflictos jurídicos al recalificar los contratos libremente celebrados por las partes. ¿Puede un servicio administrativo determinar si una compraventa es un contrato distinto al celebrado? Ciertamente no. La CPR es clara en disponer que la facultad de conocer las causas civiles, de resolverlas y hacer ejecutar lo juzgado le pertenece exclusivamente a los tribunales establecidos en la ley<sup>xiii</sup>.

Sin embargo, en el proyecto de reforma tributaria se permite al SII que recalifique operaciones comerciales, es decir que resuelva si hubo simulación o fraude por parte de los contratantes. Además, se le otorga además la facultad de determinar las consecuencias de dicha recalificación a su total arbitrio, al determinar cuánto impuesto corresponde pagar con la nueva calificación. ¿Esto significa que órganos administrativos no debieran aplicar sanciones por ejemplo? Claramente no. Todos los ordenamientos jurídicos modernos reconocen que, en ciertas hipótesis y bajo ciertas condiciones,



LIBERTAD Y DESARROLLO

TEMAS PÚBLICOS

[www.lyd.org](http://www.lyd.org)

Nº 1.155

25 de abril 2014

ISSN 0717-1528

**Bajo la reforma tributaria esa renta de la empresa de todas maneras deberá ser “atribuida “a todos los accionistas de la misma quienes deberán pagar impuesto global complementario por una renta respecto de la cual nunca tuvieron derecho a cobro ni menos percibieron.**

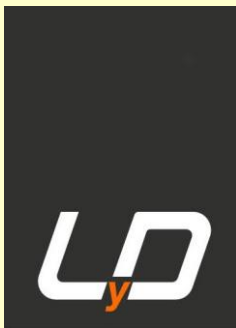
existen infracciones cuyo conocimiento puede y debe ser entregado al menos en primera instancia, a la Administración y no al poder judicial<sup>xiv</sup>. No obstante, distinto es que se le entregue la facultad de determinar cuándo estamos en presencia de una simulación de contrato o fraude a un órgano de la administración y a ese mismo servicio se le atribuya la potestad sancionatoria, en base a su propia resolución.

#### **RENTA “ATRIBUIDA”**

El proyecto de ley presentado cambia la base de tributación de las personas, la que pasa de una en base “percibida” a una “atribuida” (no devengada como se venía proponiendo en el programa de Gobierno de la Presidenta Bachelet). Así cada empresa o sociedad deberá “atribuir” a sus dueños, socios o accionistas la totalidad de las rentas de la empresa. De esta forma, los contribuyentes del impuesto global complementario pasarán a tributar no sobre sus rentas efectivas, pero tampoco sobre las rentas devengadas (son aquellas respecto de las cuales se tiene un derecho de cobro, que constituyen un crédito para su titular) sino sobre las expectativas de mayores ingresos.

En efecto, una sociedad anónima podría -tras la celebración de su junta de accionistas- acordar que no se distribuirán dividendos en un año determinado, de manera que en principio no hay derecho a cobrarlos. Sin embargo, bajo la reforma tributaria esa renta de la empresa de todas maneras deberá ser atribuida a todos los accionistas de la misma quienes deberán pagar impuesto global complementario por una renta respecto de la cual nunca tuvieron derecho a cobro ni menos percibieron. Los impuestos se imponen sobre las rentas, no sobre el patrimonio. Ello tiene sentido toda vez que de lo contrario las personas deberían recurrir a fuentes externas, endeudamiento, para pagar sus impuestos lo que pugna con los principios de justicia y proporcionalidad en materia tributaria.

En el proyecto se señala, además, que el SII podrá prescindir, para efectos tributarios de lo pactado en los estatutos,



LIBERTAD Y DESARROLLO

TEMAS PÚBLICOS

[www.lyd.org](http://www.lyd.org)

Nº 1.155

25 de abril 2014

ISSN 0717-1528

**El SII podrá determinar qué contrato o pacto libremente celebrado se escapa de lo que sería un “modelo” de sociedad, quedándose nuevamente el contribuyente con el peso de la prueba para justificar su pacto.**

acuerdos entre socios o accionistas e incluso distribuciones reales que se hayan podido hacer por ellos para “atribuir” la renta a éstos y así gravarlos de acuerdo a la distribución que hubiera correspondido conforme a las “condiciones generales del mercado”. Esta cuestión la determina el SII, fundadamente a su juicio exclusivo. Así éste podrá determinar qué contrato o pacto libremente celebrado se escapa de lo que sería un “modelo” de sociedad, quedándose nuevamente el contribuyente con el peso de la prueba para justificar su pacto. Tomando esto en cuenta, existe una clara afectación a la libertad de asociación (artículo 19 Nº 15) y a la autonomía de los cuerpos intermedios (artículo 1º inciso tercero).

La libertad de asociación es comprendida como una extensión de la propia libertad personal. La lógica que hay detrás es que todo aquello que la persona no pueda lograr individualmente, sí pueda hacerlo asociándose con otros. Esta libertad está comprendida de manera amplia en la CPR, que asegura a todas las personas el derecho de asociarse sin permiso previo, siendo de la esencia de este derecho la facultad de organizar entidades lícitas, de ingresar y permanecer en ellas, y sin otros requisitos que los que voluntariamente se aceptaron al ejecutar alguno de estos actos.

Pues bien, la norma expuesta constituye una clara intromisión a la autonomía de la voluntad de los contratantes, quiénes se ven afectados por la prescindencia que el SII puede hacer de su voluntad. En efecto, los contratantes pueden organizarse de la forma y con las reglas que estimen convenientes, no teniendo más limitaciones que la moral, el orden público y la seguridad del Estado. En este sentido, la norma de la renta atribuida al permitirle al SII poder prescindir de la voluntad de las partes y alterarlas, está vulnerando la esencia del derecho a la libertad de asociación<sup>xv</sup>. Parte de la libertad de asociación implica que los asociados no tienen el deber de explicar a la autoridad el por qué formaron la asociación, en la medida que cumplan los requisitos que disponen la CPR y las leyes. Esto último cambia diametralmente con la norma propuesta.



LIBERTAD Y DESARROLLO

TEMAS PÚBLICOS

[www.lyd.org](http://www.lyd.org)

Nº 1.155

25 de abril 2014

ISSN 0717-1528

**En el momento en que el legislador y el SII le “atribuya” ciertas utilidades a los socios o accionistas para efectos de pago de obligaciones tributarias -aunque dicha renta no haya sido percibida, ni menos devengada- no solo es posible hablar de una limitación al dominio, sino que derechamente de una expropiación**

Por otra parte, el TC ha sido claro en señalar que la esencia de la autonomía de los cuerpos asociativos tiene que ver con el hecho de regirse por sí mismos, lo que implica la necesaria e indispensable libertad para organizarse del modo más conveniente y sin autoridades ajenas a la asociación de que se trata. El reconocimiento que la CPR hace a los grupos intermedios implica que puedan existir sin intervención<sup>xvi</sup>. Es contrario al reconocimiento y amparo de dicha autonomía, la facultad que se entrega al SII en orden a poder desconocer los pactos de los socios y atribuir la renta en la forma en que se habría asignado en lo que se ha denominado como “condiciones normales de mercado”.

Por último, estamos en presencia de una afectación del derecho de propiedad (artículo 19 N° 24) recaída sobre bienes incorporales. En este sentido es preciso tener presente que la propiedad está protegida en la CPR tanto para bienes corporales, como para bienes incorporales, lo que ha sido ratificado por el TC en sus sentencias. En el momento en que el legislador y el SII le “atribuya” ciertas utilidades a los socios o accionistas para efectos de pago de obligaciones tributarias - aunque dicha renta no haya sido percibida, ni menos devengada- no solo es posible hablar de una limitación al dominio, sino que derechamente de una expropiación regulatoria.<sup>xvii</sup>

Lo anterior, ya que a partir de lo dispuesto en el proyecto y de la actuación del SII de determinar discrecionalmente cuánto le corresponde recibir a cada socio o accionista, se estaría privando de una de las facultades esenciales del dominio, que sería la facultad de uso de los bienes. Los socios y accionistas son libres para determinar en sus estatutos o pactos la manera en que quieren usar de los bienes que aportan a sus sociedades, y una atribución discrecional por parte del SII que permita “atribuir” dichos bienes, afecta la facultad esencial reconocida por la CPR<sup>xviii</sup>.



LIBERTAD Y DESARROLLO

TEMAS PÚBLICOS

[www.lyd.org](http://www.lyd.org)

Nº 1.155

25 de abril 2014

ISSN 0717-1528

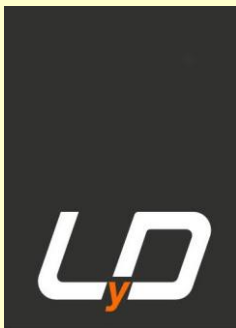
**Es previsible que el debate constitucional termine litigándose caso a caso, ante los tribunales superiores de justicia vía acción de protección y el TC vía inaplicabilidad.**

## REVISIÓN JUDICIAL Y JUDICIALIZACIÓN

Tomando en cuenta los vicios de inconstitucionalidad anteriormente descritos, es muy probable una posible presentación ante el TC, ya sea en la Cámara de Diputados, o en el Senado<sup>xix</sup>. Más aún, de persistir la actitud del Ministerio de Hacienda que ha evitado corregir los defectos antes descritos no solo implicará, -a estas alturas con alta probabilidad- un pronunciamiento por parte del TC gatillado por un requerimiento parlamentario. En efecto, al igual que en la delegación de facultades jurisdiccionales a funcionarios del SII en el pasado por parte de los directores regionales, casos del artículo 116 del Código Tributario, y que terminó en sentencia del TC de inconstitucionalidad. Es previsible que el debate constitucional termine litigándose caso a caso, ante los tribunales superiores de justicia –vía acción de protección– y el TC –vía inaplicabilidad–, y sean los jueces los que determinen, en el caso particular, si se vulneran o no garantías judiciales, o si se produce, respecto de un determinado contribuyente una situación inconstitucional que hace inaplicable una norma tributaria en su caso concreto. Así, la actitud impositiva de Hacienda puede tener efectos sistémicos productos de la judicialización.

## CONCLUSIONES

De lo anteriormente expuesto queda de manifiesto, que no solo la reforma tributaria tendrá efectos económicos importantes (inversión, ahorro, empleo, crecimiento económico) sino que además, presenta una serie de dudas de constitucionalidad. Estas últimas, no solo dicen relación con ciertos aspectos puntuales como sería la inconstitucionalidad del impuesto a las bebidas con alto contenido de azúcar, sino que además se enmarcan en temas centrales de estas medidas (normas anti elusión y renta atribuida). En este sentido, lo sensato sería realizar un análisis profundo de cada una de estas normas a la luz de la CPR, de la legalidad y la institucionalidad.



LIBERTAD Y DESARROLLO

TEMAS PÚBLICOS

[www.lyd.org](http://www.lyd.org)

Nº 1.155

25 de abril 2014

ISSN 0717-1528

<sup>i</sup> Boletín 9290-05, Proyecto de Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta, e introduce diversos ajustes, en el sistema tributario.

<sup>ii</sup> Boletín indicaciones: Oficio 55-362 y Oficio 63-362.

<sup>iii</sup> El tratamiento de las rentas de determinadas autoridades está tratado en el Artículo 1, numeral 33) de la reforma tributaria presentada.

<sup>iv</sup> El impuesto a las bebidas alcohólicas esta tratado en el Artículo 2) numeral 9.

<sup>v</sup> Cuando los colonos americanos exclamaron hace más de dos siglos “no hay impuestos sin representación” (*no tax without representation*) o, frente a las alzas de impuestos desde la corona británica –que terminaría gatillando la revolución norteamericana y el establecimiento de la primera Constitución escrita moderna– “¡Traición y Carta Magna!”<sup>v</sup>, los padres fundadores del sistema republicano de gobierno sostenían la idea simple, pero profunda de que éste no es uno de ángeles, sino uno que requiere ser limitado, y ese precisamente era el sentido de una Constitución.

<sup>vi</sup> Temas Públicos Nº 1.153, 11 de abril de 2014.

<sup>vii</sup> Artículo 65 inciso 4º nº1: “Corresponderá asimismo, al Presidente de la República, la iniciativa exclusiva para: 1º Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión;”.

<sup>viii</sup> Ver en STC 718 (cc. 24, 25, 32 y 33); STC 759, cc. 24, 25, 32 y 33; STC 773, cc. 24, 25, 32 y 33).

<sup>ix</sup> Ver en Ibaceta Medina, David y Meza Encina, Bárbara: “Legalidad en la imposición de tributos. Una mirada constitucional”, Revista de Derecho Público, Vol. 66, Universidad de Chile.

<sup>x</sup> Artículo 15 de la Ley 19.880

<sup>xi</sup> STC 376.

<sup>xii</sup> En dicha sentencia el TC declaró la inconstitucionalidad de ciertas normas basado en que el “derecho a la defensa jurídica debe poder ejercerse, en plenitud, en todos y cada uno de los estados en que se desarrolla el procedimiento, en los cuales se podrán ir consolidando situaciones jurídicas muchas veces irreversibles”.

<sup>xiii</sup> Artículo 76 inciso 1º de la CPR.

<sup>xiv</sup> Ver en Zapata Patricio, “*Justicia Constitucional, Teoría y Práctica en el derecho chileno y comparado*” (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2008).

<sup>xv</sup> También protegido por el artículo 19 Nº26.

<sup>xvi</sup> Ver en STC 184 (c. 7) y STC 1295, c. 57).

<sup>xvii</sup> Las expropiaciones regulatorias pueden ser definidas como “una medida o acto estatal que ha producido un desmedro o privación total de un bien a un particular, que ha ido en beneficio de la comunidad, pero que ha debido soportar individualmente, ya que no ha sido compensado o indemnizado por dicha privación del dominio.”. Ver en “*Expropiación Regulatoria: Cuando un individuo debe soportar el peso de una actuación estatal*”, Fallos Públicos Nº7. Instituto Libertad y Desarrollo, Santiago, 13 de julio de 2006.

<sup>xviii</sup> Artículo 19 Nº24 inciso 3º.