



LIBERTAD Y DESARROLLO

SERIE INFORME **LEGISLATIVO**

Certeza Jurídica Tributaria

Natalia González B.

SERIE
INFORME
LEGISLATIVO
ISSN 0717 - 1544

Diciembre 2018

52

NATALIA GONZÁLEZ B.

es abogado de la Pontificia Universidad Católica de Chile, Máster en Derecho (LLM) de la Universidad de Chicago, becaria Fulbright, CONICYT y de la Universidad de Chicago. Actualmente se desempeña como Subdirectora de Asuntos Jurídicos y Legislativos de Libertad y Desarrollo.

CONTENIDOS

RESUMEN EJECUTIVO **05**

1. INTRODUCCIÓN 06

2. CERTEZA JURÍDICA TRIBUTARIA 10

**3. ACTUALIZACIÓN DEL REPORTE EN
CERTEZA TRIBUTARIA DE LA
OCDE Y DEL FMI PARA EL G20
DEL 2018 12**

**4. PROYECTO DE MODERNIZACIÓN
TRIBUTARIA PRESENTADO
POR EL GOBIERNO DEL PRESIDENTE
PIÑERA AL CONGRESO NACIONAL EL
AÑO 2018: ¿CÓMO CONTRIBUYE A LA
SEGURIDAD JURIDICA? 16**

5. CONCLUSIONES 23

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS 25

3.1 Herramientas prácticas para fomentar la
certeza jurídica tributaria 15

Resumen Ejecutivo

En la gran mayoría de las jurisdicciones del mundo occidental, el sistema jurídico que rige a las sociedades se basa en una serie de principios o reglas fundamentales, que envuelven determinadas restricciones a quienes detentan el poder político, y que tienen por cimiento y misión proteger libertades individuales y servir de base para orientar a la legislación y a la normativa. Estas reglas primordiales y esenciales se plasman en ordenamientos constitucionales que permiten dar un marco a las decisiones políticas, a la legislación y regulación y a las políticas públicas, todas las cuales deben ser diseñadas, adoptadas e implementadas dentro y con respeto de ese marco general. Como indicábamos, este marco establece límites o protecciones a diversas esferas de libertades personales por la vía de plasmar derechos fundamentales. Lo anterior incluye también a las libertades económicas, sin las cuales cualquier sociedad, así como el desarrollo económico, permanecería altamente vulnerable a interferencias generadas por grupos o coaliciones interesadas. Al final del día, se trata de reglas que contribuyen a generar más y mejor democracia, al constituir un contrapeso a los poderes públicos en pos de la ciudadanía y del mismo resguardo del poder adquirido en democracia y, en consecuencia, resulta muy relevante entender que su respeto fortalece los procesos democráticos.

Una de esas reglas o principios básicos es la seguridad jurídica. Dicho principio se asienta sobre la base del respeto de otras máximas esenciales, una de las cuales y tal vez crucial para estos efectos es el principio de legalidad o *rule of law*. El principio de legalidad gobierna el orden constitucional así como el actuar de las administraciones públicas y es una de las piedras angulares de la democracia. Puede resumirse como la suma de la certeza, de la legalidad construida sobre reglas claras y sobre la jerarquía y publicidad de la normativa aplicada coherentemente y de manera uniforme, de la irretroactividad de las normas desfavorables y la interdicción de la arbitrariedad, todo lo cual permite promover la justicia y la igualdad ante la ley. Así, la seguridad jurídica, que coloquialmente puede ser referida como el saber a qué at-

nerse, puede describirse, desde un aspecto positivo, como la certeza, y desde uno negativo, como la prohibición de la arbitrariedad.¹

Cuando hay certeza jurídica, los individuos conocen las consecuencias de sus actos y los de los demás y saben entonces qué esperar, y qué podrá exigir el cumplimiento de tales actos. Desde la perspectiva negativa, los órganos del Estado tienen descartado el actuar arbitrario o caprichoso, debiendo atenerse a reglas preestablecidas que deben aplicar coherente e invariablemente. Lo anterior es aplicable a todas las esferas normativas y al actuar de los poderes públicos, y el derecho tributario y el comportamiento de los agentes del Estado encargados de velar por el cumplimiento tributario no son ni deben ser ajenos a lo anterior, por muy particulares que puedan ser las características que describan a este sistema jurídico. Se trata de una rama del derecho, de la normativa y en consecuencia, no está ajena al cumplimiento estricto del marco constitucional imperante, lo que incluye los principios, derechos y reglas esenciales en el plasmado. En este sentido, no debe olvidarse que el poder para aplicar impuestos y tributos otorgado por el pueblo a la autoridad no es otra cosa que una forma de expropiación. Tal vez la diferencia esencial entre aplicar un impuesto y expropiar es que en el primero se aplican los consabidos requisitos de uniformidad, generalidad, igualdad ante la ley, legalidad y no discriminación arbitraria, al menos en rangos relevantes.

Desde un punto de vista de la concreción de tales principios en materia de regulación tributaria y su aplicación, cabe recordar que en julio de 2018, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Fondo Monetario Internacional (FMI) publicaron un reporte sobre certeza en materia tributaria. El reporte es muy atinente a los planteamientos que esbozábamos en los párrafos anteriores y a la discusión que actualmente se tiene en Chile en la materia a propósito del proyecto de ley sobre modernización tributaria presentado por el Gobierno del Presidente Sebastián Piñera. En efecto, uno de los ejes centrales de la iniciativa

¹ "Seguridad Jurídica y Desarrollo Económico", Fernando Vives.

dice relación con la introducción de una serie de enmiendas y cambios tanto al Código Tributario como a la Ley de Impuesto a la Renta y otros instrumentos legales, para otorgar mayor certeza jurídica a nuestro sistema tributario nacional. Los requerimientos de certeza tributaria, en que la autoridad impositiva y los contribuyentes actúan conforme a reglas legales y normativas claramente establecidas, precisas y predecibles en cuanto a sus efectos, resultan cruciales para prevenir consecuencias desfavorables para los individuos, la inversión y el desarrollo del comercio, y evitar las influencias negativas en cuanto a la localización de inversiones.

Conforme al reporte, las fuentes de incerteza legal están vinculadas a la operación y ejecución de las disposiciones contenidas en las leyes tributarias (por ejemplo, cambios abruptos e intempestivos a la legislación tributaria, cambios con efecto retroactivo, disposiciones transitorias); la pobre redacción de la legislación y normativa tributaria, muchas veces deficiente por razones de complejidad y falta de elementos técnicos; imprevisibilidad de la regulación; surgimiento de nuevos modelos de negocios (economía digital); interacción de diversos modelos de tributación transfronterizos, a lo que se suma la considerable burocracia asociada al debido cumplimiento de la legislación tributaria, lo que incluye una serie de exigencias documentales (declaraciones por ejemplo) y al tratamiento inconsistente por parte de las autoridades tributarias tanto en el plano normativo como a nivel de resolución de conflictos.

Aun cuando es difícil de medir en forma empírica, la literatura indica que con una alta probabilidad, la incertidumbre en materia tributaria puede producir efectos perversos en la inversión y en consecuencia, en el crecimiento y el desarrollo. En general, la incertidumbre deriva en planificación de estructuras tributarias complejas y en ocasiones agresivas, lo que a su vez contribuye a generar mayor incerteza.

La incertidumbre tributaria puede aliviarse con políticas

públicas tanto a nivel doméstico, como internacional. En el plano interno, quienes crean las políticas públicas en este ámbito deben aspirar a planificar la regulación tributaria de manera adecuada, con procesos de consultas para advertir los nudos y focos de incerteza que pueden generarse posteriormente en la práctica, y con normas que sean redactadas en forma clara, bien comunicadas y con un proceso de reforma que asegure que se consideren adecuadamente las visiones. A nivel internacional, se debe aspirar a la cooperación y al desarrollo de visiones conjuntas y comunes, transparentes y que no dañen la competencia.

En nuestro país, el gobierno del Presidente Sebastián Piñera ha presentado a discusión en el Congreso Nacional una iniciativa legislativa sobre modernización a la legislación tributaria que busca, justamente, simplificar la regulación al tiempo que dedicar buena parte de sus disposiciones a otorgar mayor certeza jurídica a los contribuyentes, facilitando el cumplimiento tributario. Se trata de una iniciativa positiva cuyos detalles, en materia de certeza jurídica tributaria, también serán comentados en este documento.

1. INTRODUCCIÓN

En términos generales, y más allá de lo técnico y especializado que resulta el derecho tributario y su práctica, el marco constitucional y sus restricciones nos ofrecen una oportunidad única para sostener, desde una visión más global, un debate más general y, en principio, teórico respecto de un área (como la tributaria) que suele tener un impacto que trasciende a la regulación de impuestos propiamente tal. A su turno, nos llama a la reflexión que el derecho tributario chileno, tal y como lo indica la alocución, es una rama del derecho y se encuentra inserto en el contexto y en el campo y margen de acción que dispone la Constitución Política de la República de Chile, en general, para todas las áreas del derecho, las normas y la regulación.

Desde la perspectiva del derecho constitucional, la imposición de tributos constituye una excepción toda vez que importa una autorización al legislador para establecer y exigir impuestos, los que no son otra cosa que una excepción, concordada por la sociedad, al derecho de propiedad sobre ciertos bienes. Después de todo, los impuestos constituyen una forma de expropiación, sin compensación, autorizada por los ciudadanos -a través de sus representantes- en la que el propósito final para el que se cobran no debe darse por sentado. Para evitar abusos de poder, y como no nos gobiernan ángeles², cobra todo sentido la necesidad de que se establezcan contrapesos y controles adecuados al ejercicio de ese poder. En este sentido, el Poder Legislativo, el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo, en tanto estos últimos adoptan, interpretan, implementan y fiscalizan la legislación, debieran considerarse socios en este negocio, debiendo velar no sólo por el cumplimiento de lo establecido en la ley a este respecto, sino también

por lo establecido en el marco constitucional general. Y es que tanto la legislación, como la Constitución son o debieran ser una protección en contra de la interferencia de arbitrariedades.

Los principios de igualdad y certeza jurídica, que dan vida a esta protección, son fundamentales. La regulación tributaria se ha convertido en un instrumento muy relevante de política pública de los gobiernos en general, algunos de los cuales buscan alcanzar, a través de ella, determinado estado de bienestar y así, llevar a cabo políticas redistributivas a nivel social, económico, cultural, de salud y hasta ambiental, surgiendo la tensión entre el poder de la autoridad para aplicar impuestos y las libertades de los individuos y en consecuencia, con las restricciones constitucionales justamente dispuestas para proteger tales libertades. Resulta que el legislador se ve frecuentemente tentado para introducir esquemas en que, de alguna u otra manera, persigue discriminar arbitrariamente en la materia, lo que implica violar el principio de igualdad ante la ley. El imperio de la ley (no de los hombres) está dotado de la virtud de ser general y estable en el tiempo, pero eso significa que han de existir compromisos en otros aspectos de gran relevancia como lo son la promulgación y publicación de leyes claras y con efecto hacia adelante o hacia el futuro. El problema es que muchas veces se utiliza la política tributaria para la consecución de una serie de objetivos no fiscales, cambiantes en el tiempo, lo que resulta en modificaciones de la legislación tributaria, más frecuentes que lo recomendado y, en ocasiones, poco reflexivas, por factores que primen por sobre la consistencia en el tiempo y la claridad y simplicidad que han de inspirar el sistema. El asunto es que la población objetivo de la legislación valora

² En el número 51 de *The Federalist*, James Madison escribía en defensa de una propuesta de constitución nacional que estableciera una estructura de "controles y contrapesos entre las distintas áreas" del gobierno y, en consecuencia, la restricción de la opresión de la opinión pública por el gobierno. Al realizar este argumento, Madison escribió el siguiente párrafo, que está cerca de ser un curso breve de ciencia política:
"La gran seguridad contra una concentración gradual de varios poderes en el mismo departamento consiste en dar a quienes administran cada departamento los necesarios medios constitucionales y motivos personales para resistir las invasiones de los otros. La provisión de defensa debe en este, como en todos los demás casos, ser proporcional al peligro de ataque. Las ambiciones deben contrarrestar a las ambiciones. El interés del hombre

debe estar conectado con los derechos constitucionales del lugar. Puede ser un reflejo de la naturaleza humana que esas disposiciones deban ser necesarias para controlar los abusos del gobierno. ¿Pero qué es el propio gobierno sino el mayor de todos los reflejos de la naturaleza humana? Si los hombres fueran ángeles, no sería necesario ningún gobierno. Si los ángeles gobernaran a los hombres, no sería necesario ningún control externo ni interno sobre el gobierno. Al enmarcar un gobierno que va a ser administrado por hombres sobre hombres, la gran dificultad reside aquí: debes primero permitir al gobierno controlar a los gobernados y después obligarle a controlarse a sí mismo. Una dependencia del pueblo es, sin duda, el control principal del gobierno, pero la experiencia ha enseñado a la humanidad la necesidad de precauciones auxiliares."

enormemente la certeza jurídica. La predictibilidad de la ley protege a quienes son sujeto de su aplicación, de la interferencia arbitraria de la autoridad en sus vidas y les permite planificar su futuro. Aun cuando no constituya un absoluto, la falta de claridad y la aplicación inadecuada de leyes con efecto retroactivo constituyen el mayor problema y frustran a la población, con efectos justamente en su desarrollo y bienestar, de manera que a lo menos se debe exigir que la regulación cumpla con ciertas condiciones a fin de que la certeza tributaria sea considerada un norte esencial en cualquier proceso legislativo. Constituye así o debiera constituir una pieza fundamental, muchas veces descuidada en dicho proceso.

En nuestro país, tanto a nivel de diseño y del debate de la regulación, como en su implementación práctica, resulta innegable el rol de colegislador y de co-regulador que le cabe al Poder Ejecutivo. La mayoría de las iniciativas legales que se promueven y discuten en el parlamento son impulsadas por el Ejecutivo o son de su iniciativa. Lo anterior es así en materia tributaria, donde el Ejecutivo goza de iniciativa exclusiva en la materia, más allá de los acuerdos que sea necesario adoptar conforme a las mayorías parlamentarias imperantes para aprobar la legislación que se propone. En ese proceso, tanto el Poder Ejecutivo como el Poder Legislativo no deben soslayar el respeto a la Constitución Política de la República y los derechos y principios fundamentales que ésta establece como restricciones al poder del Estado para afectar las libertades de los ciudadanos, más allá de los objetivos de política pública que las normas se propongan. Lo anterior es plenamente consistente con que los poderes públicos sólo han de actuar en el marco o ámbito de competencias que la propia Carta Fundamental y las leyes les confieren, sin tener otras atribuciones que las así otorgadas. Al final del día, la certeza jurídica se irroga como una protección a los ciudadanos, pero también constituye una suerte de seguro para quienes se desempeñan en la esfera pública; ir más allá importará, por cierto, una infracción normativa y conduce hacia un régimen de autoridad abusivo.

Cabe notar que el incremento o proliferación de la legislación tributaria en los últimos años en Chile y en el mundo se debe, en parte, a fenómenos de objetivo político, donde la política tributaria se utiliza como herramienta para la consecución de objetivos de otro orden (sociales o económicos) y por otra parte, a los esfuerzos del legislador por contar con políticas públicas en este ámbito en particular que sean efectivas y oportunas para hacerse cargo de una sociedad dinámica, creciente y compleja, que desarrolla modelos de negocios diversos a los tradicionalmente abordados por la regulación. Evitar la evasión, por ejemplo, que se concreta en planificaciones tributarias agresivas y que ciertamente deben ser objeto de atención del legislador, lamentablemente y no menos frecuente, suele desembocar en legislación maximalista que puede resultar contraproducente para los fines propuestos. En otros casos,

el resultado es dañino al dejar un amplio margen de discrecionalidad a la autoridad tributaria, incompatible con las libertades individuales, y con sus competencias bien definidas, la que termina entonces por no aplicar ese margen de discreción por temor a infringir el ordenamiento constitucional. En otros casos, el casuismo y la regulación al extremo detallada requerirán de constantes cambios para adecuarse a las nuevas estructuras, siempre dinámicas.

De manera creciente y con mayor frecuencia, el legislador interfiere con las libertades de los ciudadanos en orden a comandar el timón hacia el destino que la autoridad estima debe arribarse. Así, a través de una amplia gama de actividades, los estados de bienestar, por ejemplo, a través del uso de legislación tributaria, buscan fines ajenos a los fiscales como una parte integrante de las políticas del gobierno. En este sentido, cabe llamar la atención que los políticos, dadas las dinámicas propias en que ellos se desenvuelven, están demasiado llanos a sacrificar libertades y principios constitucionales, dando así una visión instrumental al derecho tributario que amenaza con erosionar derechos fundamentales consagrados en la Constitución, como así también, la integridad de la regulación tributaria. Lo anterior es particularmente relevante si se considera la abundancia y proliferación de poderes conferidos a la administración tributaria -que debe interpretar y concretar los mandatos legales a través de normas administrativas- facultades que derivan generalmente, en una nueva especie de legislación. Así la legislación primaria, acordada entre el Poder Ejecutivo y el Legislativo, no tiene los incentivos para preservar los principios constitucionales vigentes ni menos resguardar la generalidad e integridad del sistema tributario, siendo ampliamente superada y excedida por una infinidad de infra-normas, complejas, emitidas en procesos en que la discrecionalidad puede llegar a ser la tónica. La actitud instrumental del legislador termina entonces por acrecentar los poderes de las administraciones públicas, del Leviatán, con una confianza infinita en el actuar del Estado quien termina por determinar cuáles serán, en efecto, las normas concretas a ser aplicadas. El derecho tributario se transforma en el gobierno de las múltiples normas administrativas, lo que es contradictorio con el principio de legalidad. Así el principio de legalidad muchas veces se ha transformado en el principio de la regulación administrativa, donde las normas son diseñadas por la autoridad tributaria sin contrapesos o controles efectivos para ajustarse a su propio norte político, en desmedro de los ciudadanos, pero asociada a un discurso revestido justamente de los argumentos contrarios.

Así, el contenido de lo legislativo comúnmente va tomando forma según sean los intereses de la autoridad tributaria. El contrasentido de lo anterior es que justamente la simpleza y generalidad de la regulación legal constituyen una bendición para el fiscalizador, al facilitar los procesos de supervisión y evitar conflictos y disputas costosas para el Estado y poco eficientes para el desempeño de la sociedad en general.

En suma, el proceso legislativo en materia tributaria suele resultar en menores salvaguardas a los principios fundamentales como certeza, igualdad ante la ley, no discriminación arbitraria y neutralidad. Los actores involucrados fallan en detectar estas deficiencias y en defender controles adecuados sobre los gobiernos y sus administraciones tributarias. En ocasiones estos vacíos o contradicciones son detectadas por la judicatura -ya sea constitucional y/o de derecho común o especial tributaria- la que remedia el problema en base a tales principios y reglas fundamentales consagradas en la Constitución; sin embargo, en ocasiones contribuye a exacerbarlo.³

³ Informe N° 11, del Observatorio Judicial, "Tribunales Tributarios y Aduaneros: ¿problemas de expectativas?", publicado el 23 de julio del 2018. Para acceder al informe completo, visitar: <http://www.observatoriojudicial.org/tribunales-tributarios-y-aduaneros-problemas-de-expectativas/>.

2. CERTEZA JURÍDICA TRIBUTARIA

Tal y como señalaba Adam Smith en su libro *La Riqueza de las Naciones*, una de las máximas en relación con la imposición de tributos consiste en que el impuesto que cada individuo es obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. La arbitrariedad es la gran amenaza en contra de la libertad. Señalaba que el momento del pago, la forma del mismo y la cantidad a pagar deben resultar meridianamente claros para el contribuyente y para cualquier otra persona.

¿Pero de qué hablamos cuando nos referimos a certeza tributaria? Su contenido preciso es difícil de detallar. De acuerdo a Lon Fuller⁴, la ley constituye el emprendimiento de sujetar el comportamiento humano a determinadas reglas. Cuando hablamos de tributación, estas reglas conciernen la porción individual justa de impuestos a pagar para hacerse cargo de los costos de la sociedad. El principio de legalidad, en este sentido, es un principio servil o instrumental a la de certeza jurídica tributaria (y al de igualdad en tal sentido).

Fuller también menciona la generalidad de la ley. Las reglas generales promueven la certeza jurídica, junto con la promulgación y publicación de las leyes para que los ciudadanos las conozcan *a priori*, lo que les permitirá predecir las consecuencias de sus comportamientos y tener una visión crítica de las mismas. Asimismo, las leyes deben regir hacia adelante y no con efectos retroactivos (aun cuando se admiten excepciones); la claridad también es un elemento para controlar y conducir la conducta humana. Otro elemento constitutivo del principio es que las reglas no deben requerir acciones contradictorias por parte de los sujetos de aplicación; las leyes no deben requerir lo imposible y finalmente, la estabilidad, de manera que no se requieran cambios frecuentes pues ello atenta contra la posibilidad que las personas adapten sus actividades a la ley. Esto ayuda a la predictibilidad, la consistencia y refuerza la confianza de los ciudadanos en el legislador.

La autoridad tributaria, concebida como una agencia de la administración pública, debe cumplir la ley en su relación con los contribuyentes, a pesar de las prerrogativas que detenta y de su capacidad de ejercer cierto nivel de discreción, el que en todo caso está sujeto al principio de legalidad, al cumplimiento normativo y al respeto por los derechos y libertades individuales. En jurisdicciones del *common law*, la administración pública tradicionalmente no está sujeta a regulación legal expresa, sino más bien a la jurisprudencia. Sin perjuicio de ello, sus decisiones están de todas formas sujetas a un estricto escrutinio judicial, las que serán evaluadas a la luz del respeto al principio del debido proceso y de los derechos fundamentales y a reglas construidas a lo largo del tiempo a la luz de los fallos de los casos prácticos. En efecto, tanto las jurisdicciones del *common law* como en las de raíz romana, las decisiones de la administración pueden ser controvertidas en tribunales. En este sentido, en muchas jurisdicciones se han establecido tribunales especiales con competencia para conocer de asuntos contenciosos administrativos y son diferentes a las cortes civiles.

El principio de legalidad está en el corazón de la certeza jurídica. De hecho puede considerarse como una particular manifestación del *rule of law* y de ahí deriva el respeto al debido proceso y a los derechos que encarna este último. La pregunta es si la legislación tributaria es consistente con la certeza jurídica y el principio de legalidad, el de proporcionalidad y el deber de fundamentar los actos de la administración tributaria⁵, y cómo lo anterior genera un impacto que va más allá de lo jurídico o legal, con efectos en el desarrollo de las naciones.

En esta línea, cabe señalar que una de las principales barreras a la productividad se encuentra en la regulación. Conforme a datos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Chile tiene la mayor complejidad de procesos regulatorios y figura dentro de los países

⁴ Autor citado en el artículo de Peña Freire, Antonio, "There must be rules": Gobierno de reglas y legalidad", Universidad de Granada, Eonomía, Revista en Cultura de la Legalidad, N° 10, abril - septiembre 2016, pp. 57-77, ISSN 2253-6655.

⁵ Deak, Daniel, "Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and the Effective Protection of Tax Payers' Rights". Documento publicado en la Acta Jurídica Hungárica 49, N° 2, pp 177-201 (2008).

con mayores barreras al emprendimiento. En el informe denominado "Política Regulatoria en Chile: la Capacidad del Gobierno para Asegurar una Regulación de Alta Calidad", del año 2016, la OCDE entregó una serie de recomendaciones al gobierno chileno, entre las que destaca el deber de procurar la mejora regulatoria mediante la adopción de un instrumento de política del gobierno, en su conjunto, que sea oficial, explícito, vinculante y coherente. Asimismo, la política regulatoria debe ayudar a establecer marcos regulatorios y procedimientos administrativos claros, transparentes y herramientas para una mejor evaluación de las políticas públicas. La política regulatoria debe ser un mecanismo que conduzca a producir mejores resultados regulatorios que contribuyan a estimular la actividad económica, la innovación, la competencia y la cohesión social.

Por otro lado, se recomienda avanzar en materia de simplificación administrativa. En muchos países de la OCDE (Dinamarca, Países Bajos, Reino Unido), la simplificación administrativa se ha convertido en un paquete integral de herramientas y medidas que ayudan a reducir costos a empresas y ciudadanos y a apoyar el desarrollo de las Pymes mediante la formalización de su participación en la elaboración de normas.

En este sentido, cabe destacar que el Acuerdo Nacional por el Desarrollo Integral (fruto de la mesa de trabajo convocada por el Presidente Piñera en 2018) entregó recientemente 100 propuestas para retomar la senda del crecimiento y alcanzar el progreso de forma gradual y responsable⁶. Elevar la productividad es uno de los principales medios para asegurar un crecimiento sostenible en el tiempo. La mesa propuso 14 medidas concretas para elevar la productividad entre las que se encuentran el simplificar las regulaciones existentes y generar una cultura de revisión constante de la regulación, bajo el rol de una Comisión Nacional de Productividad institucionalizada de manera permanente y con un rol más amplio; avanzar en una mejor medición del

impacto en productividad de las políticas públicas, para lo cual se requiere que los informes de productividad cuenten con una alta calidad técnica, de manera de introducir el debate sobre productividad en la discusión pública y que sea un elemento relevante a la hora de deliberar sobre un proyecto de ley. La regulación tributaria, por cierto, no se encuentra ajena o aislada de tales propuestas. En efecto, buena parte de la propuesta contenida en la iniciativa legal sobre modernización tributaria del Presidente Piñera apunta en la dirección de simplificación recomendada, disminuyendo considerablemente la complejidad de la normativa y avanzando para dar mayor certeza jurídica a los contribuyentes, lo que además se encuentra en línea con el Reporte en Certeza Tributaria de la OCDE y del FMI para el G20, tanto del año 2017, como para el 2018.

⁶ Informe "+100 Propuestas para el Desarrollo Integral de Chile", de noviembre de 2018.

3. ACTUALIZACIÓN DEL REPORTE EN CERTEZA TRIBUTARIA DE LA OCDE Y EL FMI PARA EL G20, DEL AÑO 2018

La OCDE, en conjunto con el Fondo Monetario Internacional (FMI), ha emitido recientemente su informe denominado *"Update on Tax Certainty, IMF/OCDE Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, July 2018"* (Actualización en Certeza Tributaria, de julio de 2018). En dicho documento, la OCDE y el FMI, en respuesta a la solicitud de los líderes del G20, actualizan el comprensivo reporte efectuado en el año 2017 en materia de certeza jurídica tributaria. En ambos documentos se da cuenta de los múltiples beneficios que irroga la certeza jurídica para promover la inversión, la innovación y el libre comercio, y de cómo, por el contrario, la incertidumbre genera múltiples riesgos que terminan por desincentivar la actividad comercial y la inversión.

Según el mencionado reporte y su actualización a 2018, las principales causas de incertidumbre tributaria provienen de prácticas administrativas difíciles de predecir, de inconsistencias en la interpretación y la aplicación de la legislación por parte de la autoridad tributaria y de problemas diversos relacionados con los mecanismos de resolución de disputas en materia tributaria. En ambos reportes, se identifican una serie de factores que han contribuido a generar falta de certeza jurídica tributaria, tales como la expansión de nuevos modelos de negocios, planificación tributaria agresiva, políticas públicas poco coherentes y fragmentadas, decisiones judiciales ambiguas y algunas actualizaciones de reglas tributarias internacionales. Indica que si bien los factores varían en las distintas regiones y que las diversas jurisdicciones han progresado en el combate a la evasión y la planificación tributaria agresiva a través de mayores medidas de información y transparencia, también es muy importante enfocarse en generar certeza jurídica en materia tributaria para los contribuyentes con el objeto de promover el comercio, la inversión y el crecimiento económico, toda vez que aquello debiese constituir una prioridad para los gobiernos y el sector privado.

Para fortalecer la certeza jurídica tributaria, el informe identifica medidas concretas tendientes a mejorar el diseño de las políticas públicas y de la legislación tributaria nacional

como internacional, así como también cuestiones relacionadas con la administración tributaria. En el reporte del año 2017 se identificaron áreas con potencial de mejora tales como abordar la complejidad de la regulación en aras a su simplificación; incrementar la claridad de la legislación y su predictibilidad, lo que incluye las normas anti-elusión, entre otras, así como también herramientas para hacer más consistentes las prácticas administrativas, caminar hacia la prevención efectiva de disputas y contar con mecanismos robustos de resolución de controversias.

En este sentido, releva el hecho que, aun cuando teóricamente pudiese discutirse el efecto concreto que la falta de certidumbre genera en la actividad económica, la evidencia empírica es clara y sugiere que la incertidumbre jurídica tributaria produce efectos adversos en la inversión y en el comercio. Tanto en el reporte del año 2017 como en el de 2018, se observan dos grupos de factores que influyen en las decisiones de inversión y en la localización de tales inversiones:

- (i) Factores de negocio/mercado
- (ii) Factores tributarios

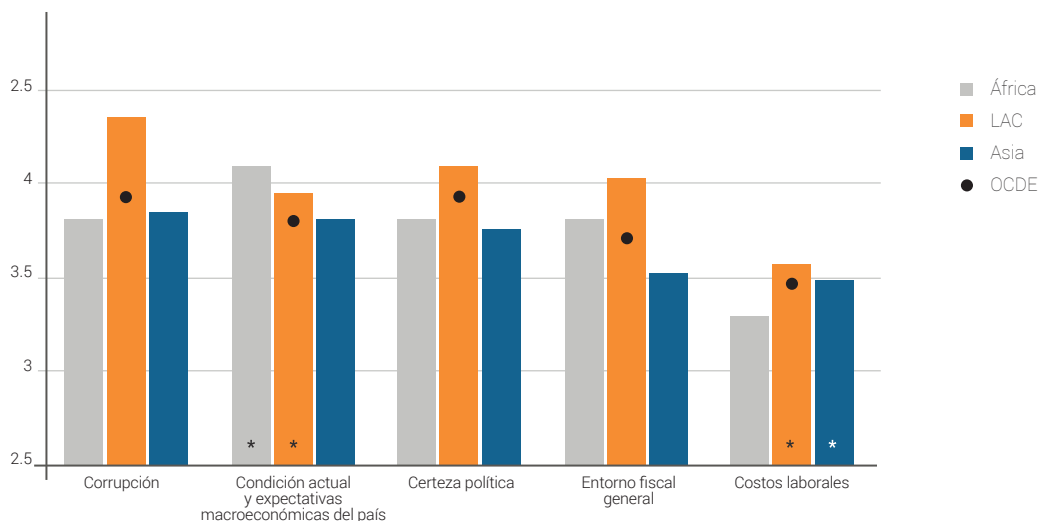
Entre los primeros factores, el reporte muestra que los cinco más importantes son la percepción de corrupción en una jurisdicción; la certeza o estabilidad política; el entorno general de tributación y aplicación de impuestos; las condiciones macroeconómicas actuales y esperadas del país en cuestión y los costos laborales. El gráfico a continuación, tomado del reporte del año 2018, muestra la incidencia de estos factores en las distintas regiones y su grado de relevancia respecto de cada región.

Respecto de los segundos (variables tributarias), los factores más relevantes son: la incerteza respecto a la tasa de impuesto efectiva a ser aplicada sobre las utilidades, la anticipación de la tasa efectiva sobre las utilidades, la incerteza sobre los créditos tributarios aplicables y los reembolsos, e incerteza sobre la base imponible y la carga tributaria relacionada con el IVA y otros impuestos al con-

Gráfico 1

LOS 5 PRINCIPALES FACTORES DE NEGOCIOS QUE AFECTAN LAS DECISIONES DE INVERSIÓN O UBICACIÓN

Nota: Los resultados de la pregunta "Según su experiencia, evalúen la importancia de cada uno de los siguientes factores que influyen en las decisiones de inversión y ubicación de su empresa. Por favor use una escala de 5 a 1 donde 5 es extremadamente importante y 1 indica que no es en absoluto importante. Si no tiene experiencia o no sabe, seleccione n/a."
* denota significación al 5%, diferencia entre la región y la OCDE.



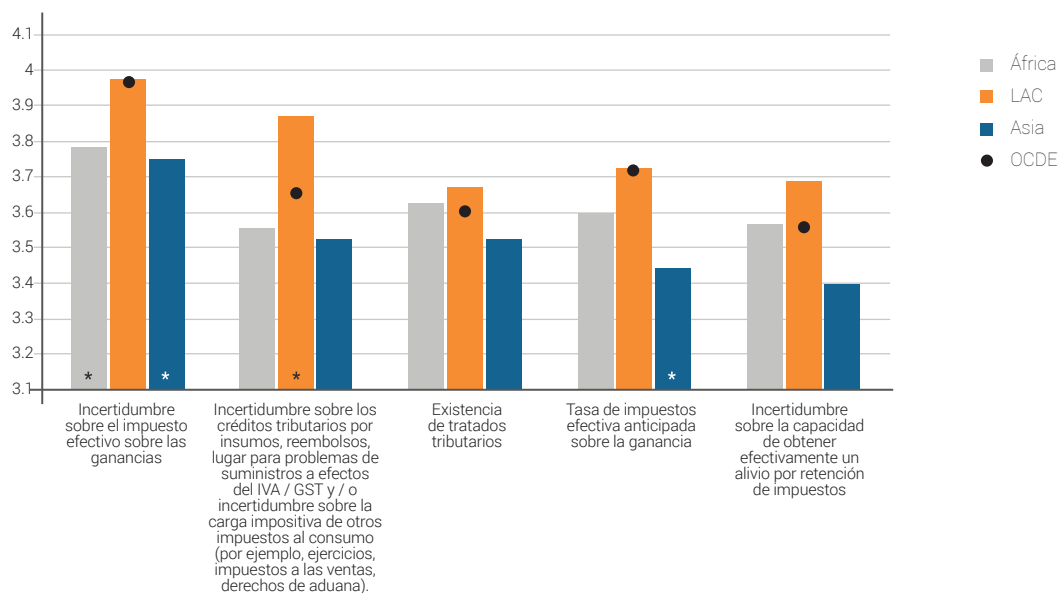
sumo; la existencia de tratados tributarios, los que aparecen con mayor grado de incidencia en las decisiones de inversión en 2018 que en 2017 y la incertidumbre sobre la capacidad de lograr una reducción de la retención. Los factores varían de alguna manera cuando se consideran las respuestas de las compañías multinacionales, en que

se posicionan como prioritarios la existencia de tratados tributarios internacionales y la incerteza sobre la habilidad de obtener algún alivio o reducción en materia de impuestos de retención. El Gráfico N° 2, tomado del reporte del año 2018, muestra la incidencia de los factores antes mencionados en las distintas regiones y su grado de relevancia.

Gráfico 2

5 FACTORES TRIBUTARIOS, MÁS RELEVANTES, QUE AFECTAN LA INVERSIÓN O LA LOCALIZACIÓN DE LA INVERSIÓN

Nota: Los resultados para la pregunta "¿Qué factores fiscales específicos afectan las decisiones de inversión y ubicación de su firma? Según su experiencia, evalúe la importancia de cada uno de los siguientes factores". Los encuestados podían elegir entre una escala de 5 a 1, donde 5 es extremadamente importante y los números más bajos indican que el factor es progresivamente menos importante.
* denota significación al 5%, diferencia entre la región y la OCDE



En ambos reportes se profundiza sobre las fuentes de la incerteza tributaria. Aun cuando se observan variadas causas o relaciones de asociación, el sector privado o productivo identifica como las principales⁷:

- (i) Asuntos relacionados con la administración tributaria, los que figuran como el mayor *driver* de incerteza jurídica en los sistemas tributarios. La considerable burocracia para dar cumplimiento a la legislación tributaria, incluidos los requerimientos de completar y llenar una infinidad de documentación al efecto, aparece como el factor más importante en materia de incertidumbre jurídica tributaria. Asimismo, la inconsistencia y la falta de predictibilidad del tratamiento tributario para uno y otro caso similar, por parte de la autoridad fiscalizadora, aparece prácticamente en igual nivel de preocupación.
- (ii) Inquietudes relacionadas con la falta de consistencia en la aproximación de las diversas autoridades tributarias en la aplicación de estándares tributarios internacionales (como sucede por ejemplo, en materia de transferencia de precios).
- (iii) Asuntos relacionados con la resolución de disputas, incluyendo los extensos plazos de solución por parte de la autoridad administrativa y el poder judicial o tribunales especializados.

Por su parte, al ser consultadas, las administraciones tributarias identifican ciertos comportamientos de los contribuyentes como fuente de incerteza tributaria, principalmente relacionados con la falta de cooperación y la planificación tributaria agresiva. Conjuntamente con lo anterior, se reconoce como una fuente de incertidumbre, de manera destacada, la complejidad en la legislación, la poca claridad en las iniciativas legales que se discuten, y la frecuencia y

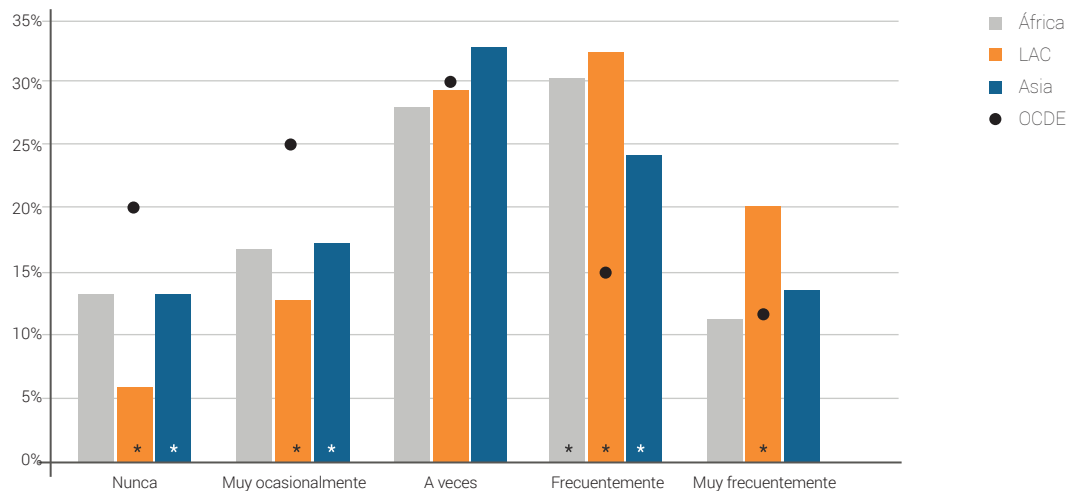
profundidad de los cambios en la regulación.

Finalmente, tanto el sector empresarial como las autoridades tributarias identifican como un área clave de preocupación y de incerteza jurídica el hecho que el diseño de la política tributaria y la legislación resultan defectuosos dada su alta complejidad y la pobre redacción, lo que trae aparejada la proliferación de interpretaciones ambiguas y cambios legislativos frecuentes, contrarios a la estabilidad y la certidumbre.

El Gráfico 3, tomado del reporte del año 2018, sugiere la frecuencia con que la incertidumbre jurídica tributaria ha afectado decisiones de inversión significativas. La figura da cuenta cómo la falta de certidumbre jurídica tributaria tiene un efecto mayor o más frecuente en las regiones de América Latina y el Caribe (LAC), África y Asia que en las pertenecientes a la OCDE, lo que es especialmente complejo para el caso de LAC, en que es significativamente mayor que en la OCDE.

Gráfico 3
FRECUENCIA CON QUE LA INCERTIDUMBRE JURÍDICA TRIBUTARIA HA AFECTADO SERIAMENTE LAS DECISIONES DE INVERSIÓN

Nota: Para las respuestas a la pregunta ¿Con qué frecuencia la incertidumbre en el sistema tributario tiene un impacto serio en sus decisiones empresariales? Se pidió a los encuestados que usaran una escala de 5 a 1, donde 5 indicaron con mucha frecuencia, 4 frecuentemente, 3 a veces, 2 muy ocasionalmente, y 1 nunca.
La pregunta representada en esta tabla se hizo por separado para cada país seleccionado por los encuestados. Cada encuestado podía seleccionar un máximo de 4 países.
* denota significación al 5%, diferencia entre la región y la OCDE.



⁷ El reporte es claro en señalar que las fuentes de incertidumbre jurídica en materia tributaria varían en rangos de importancia entre países desarrollados y aquellos en vías de desarrollo. Sin embargo, más allá que el nivel de relevancia en uno u otro caso varíe, las fuentes son recurrentes en ambos casos.

El reporte también muestra resultados que resultan elocuentes respecto a cómo las empresas que operan en las tres regiones ya señaladas, distintas de la OCDE, exigen un mayor premio por riesgo (mayor tasa de retorno) respecto de potenciales inversiones en las mismas, cuando la incertidumbre tributaria es mayor.

3.1 Herramientas prácticas para fomentar la certeza jurídica tributaria.

Sin intentar entregar estándares mínimos, tanto en el reporte del año 2017 como en el de 2018 se delinean una serie de recomendaciones y aproximaciones prácticas para promover la certeza jurídica tributaria en los países del G20 y entre los miembros de las OCDE, así como también en países en vías de desarrollo. El reporte da cuenta sobre cómo los países en desarrollo tienen desafíos distintos y pueden requerir herramientas alternativas o adicionales para abordar adecuadamente los desafíos de otorgar mayor certeza jurídica a los contribuyentes y las administraciones tributarias.

Aun cuando se reconoce que los gobiernos y las distintas administraciones tributarias han dado pasos importantes en este sentido, tanto a nivel doméstico como internacional, los reportes destacan los beneficios de continuar reduciendo la incertidumbre en el menor plazo, señalando que cuando ello no fuere posible, resulta entonces esencial considerar e implementar mecanismos efectivos y eficientes de resolución de conflictos (sin perjuicio que también se avance en ello de manera independiente).

De manera específica se señalan las siguientes herramientas prácticas para fomentar la certeza jurídica tributaria, para lo cual se considera la opinión tanto del sector empresarial como de las administraciones tributarias encuestadas:

- contar con regímenes domésticos de resolución de disputas y la alineación de las reglas domésticas con los estándares internacionales.
- Reducir la extensión y complejidad de la legislación tributaria, avanzando hacia una mayor claridad en la redacción de la legislación tributaria, mediante un mejor diseño de la regulación y de la política pública. Se sugiere el desarrollo de una legislación basada en el respeto a principios robustos; establecer un sistema de monitoreo y seguimiento de la misma; así como medidas para mejorar la claridad y reducir la complejidad de la normativa, incluyendo evitar la introducción de normas retroactivas cuando resultan inapropiadas; fomentar mecanismos adecuados de consulta respecto de cambios legislativos por venir y una adecuada guía al efecto, junto con reducir la frecuencia de los cambios.
- En lo que se refiere al área de administración tributaria, se sugiere la implementación de mecanismos que per-

mitan reducir la burocracia en el cumplimiento tributario; el establecimiento de mecanismos efectivos de resolución de disputas; mayor claridad y transparencia por parte de la administración en relación a su aproximación al cumplimiento tributario, con guías o *guidelines* que puedan asistir a los contribuyentes en el debido respeto de la normativa; mejorar la comunicación con los contribuyentes, lo que incluye el debido aviso de la realización de auditorías.

- En el contexto internacional, destaca la recomendación para los países del G20 y miembros de la OCDE de fomentar mecanismos de prevención de disputas y programas para la temprana resolución de conflictos, tales como programas de cumplimiento cooperativo y auditorías conjuntas. Asimismo, se propone la implementación de robustos y efectivos mecanismos de resolución de disputas internacionales, como procedimientos de acuerdo mutuo y el uso de arbitraje cuando así los países lo establezcan.
- Asimismo se sugiere avanzar hacia un cobro más simple y efectivo de los impuestos de retención.
- Proceder con la actualización de tratados internacionales en materia tributaria, utilizando la convención denominada *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, de lo cual se hace seguimiento en el reporte del año 2018.
- Se propone una mayor cooperación y coordinación en el desarrollo de estándares internacionales que sean coherentes, y generar guías o programas de cumplimiento, junto con una implementación que sea consistente.

Respecto de los países en vías de desarrollo, el reporte del año 2018 da cuenta de una serie de talleres consultivos o *workshops* efectuados con las autoridades tributarias de ciertas naciones, de los que se desprenden ideas para adaptar la política tributaria y los procesos legislativos, a los fines mencionados. Entre ellos destacan la necesidad de profundizar y aumentar el diálogo con los *stakeholders* relevantes, de manera que la autoridad pueda continuar profundizando su proceso de interiorización y comprensión sobre la forma de realizar negocios y las prácticas comerciales actuales y para intensificar los esfuerzos del sector privado hacia el cumplimiento tributario; mejorar los mecanismos de resolución de conflictos para relevar las características de independencia, accesibilidad por parte de los contribuyentes y eficiencia en la resolución; mejorar la transparencia y coherencia en el diseño y establecimiento de incentivos tributarios; y establecer mecanismos de consulta a *stakeholders* internos y externos y con expertos antes de introducir cambios a la legislación tributaria de manera de considerar diversas visiones y la mayor cantidad de variables.

4. PROYECTO DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA PRESENTADO POR EL GOBIERNO DEL PRESIDENTE PIÑERA AL CONGRESO NACIONAL EL AÑO 2018: ¿CÓMO CONTRIBUYE A LA SEGURIDAD JURÍDICA?

En línea con las recomendaciones antes resumidas y con los planteamientos efectuados al inicio de este trabajo, el proyecto de ley sobre modernización tributaria presentado a discusión al Congreso Nacional por el gobierno del Presidente Sebastián Piñera durante el presente año (y que actualmente se encuentra en su primer trámite legislativo ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados), contiene una serie de propuestas de modificaciones que buscan otorgar mayor certeza jurídica a los contribuyentes de cara a la aplicación de la normativa tributaria, la fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos (SII o el Servicio) y la imposición de eventuales sanciones.

Dar mayor seguridad jurídica a las personas y empresas, y que la autoridad impositiva cuente con un marco de acción bien definido debiera ser un objetivo transversal y apolítico. Esto, porque es un beneficio directo para todos los contribuyentes, especialmente para aquellos que no están en condiciones de contratar asesorías costosas en términos de tiempo y recursos, como las micro, pequeñas y medianas empresas (MiPymes y Pymes) y porque, en caso alguno, constituyen un debilitamiento de la autoridad fiscalizadora. Por el contrario, una autoridad supervisora que actúa dentro del marco jurídico, que ciñe su actuar a la Constitución Política de la República y las leyes, y que ve reducido los espacios de interpretación y de consecuente litigiosidad es una autoridad que sale fortalecida. Asimismo, y como hemos advertido de los reportes que ha emitido la OCDE y el FMI en la materia, la falta de certeza jurídica sí tiene efectos empíricos en las decisiones de inversión y su localización de manera que avanzar en la materia resultaría beneficioso para promover la inversión y el crecimiento económico.

En términos generales, el proyecto de ley aborda la problemática traduciéndola en propuestas de cambios concretos tendientes a una mayor certeza jurídica tributaria. Lo anterior se visualiza claramente en propuestas que buscan que el SII fundamente sus determinaciones y resoluciones en diversos ámbitos (tasaciones, etc.); en establecer pla-

zos perentorios para el actuar de la autoridad fiscalizadora, evitando fórmulas que contemplen términos abiertos o en que el SII pueda determinarlos a su juicio exclusivo, sin limitaciones, o más allá de los plazos de prescripción; en que las solicitudes de antecedentes o declaraciones que solicite el SII a los contribuyentes deban serlo respecto a materias puntuales y específicas; en que no se entorpezca el quehacer diario del contribuyente en los procedimientos de fiscalización y en que se resguarde su privacidad y se guarde reserva de los antecedentes e información del caso.

Más allá de este enfoque general que contribuye a dar un marco de acción seguro y más concreto para los contribuyentes y para la autoridad fiscalizadora, a continuación se resumen los principales cambios al Código Tributario (CT):

a) **Un nuevo catálogo de derechos del contribuyente**

El proyecto de ley reemplaza el artículo 8 bis del Código Tributario, que contenía el listado de derechos del contribuyente, por uno nuevo. En este nuevo catálogo, se incorporan nuevos derechos, cuestión de la mayor importancia para el equilibrio de las relaciones entre aquellos y el SII. Entre otros derechos que contempla la norma, destacamos:

1. El derecho a ser informado sobre el ejercicio de sus derechos; el que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el derecho a obtener información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en que tenga la calidad de interesado.
2. Se contempla que en las actuaciones del SII, constituyan parte de procedimientos o no, el contribuyente tendrá 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, sea que en dicho proceso se haya emitido o no una citación, un giro, liquidación o resolución.

Cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deban ser presentados al SII, se dispondrá del plazo máximo de nueve meses, contados desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar para los efectos referidos en el artículo 63 del CT, 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 el plazo de 10 días, contados desde que recibió los antecedentes solicitados, para realizar dicha certificación.

3. Certeza que los efectos tributarios de sus actos o contratos son aquellos previstos por la ley, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización que corresponda de acuerdo con la ley. Al respecto, el SII deberá publicar en su sitio web los oficios, resoluciones y circulares, salvo aquellos que sean reservados en conformidad con la ley. Asimismo, deberá informar los oficios, circulares y resoluciones dictados previamente y que pierden vigencia en virtud de las nuevas instrucciones.

4. Para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, el contribuyente tiene 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.

En efecto, en el artículo 21 del Código Tributario se hace expresa mención a que el Servicio no podrá solicitar antecedentes anteriores a los plazos de prescripción, lo que incluye la revisión de capital propio tributario, pérdidas tributarias y remanente de crédito fiscal. Sólo se podrá excepcionar de los plazos de prescripción la situación especial y excepcional, cuando así se establezca mediante resolución fundada, y partiendo de la presunción que la pérdida y el remanente de crédito fiscal IVA se corresponden con los antecedentes presentados por el contribuyente. Respecto del capital propio tributario, el SII debe revisar las reorganizaciones, partidas, actos, contratos u operaciones que tengan incidencia en dicho capital propio, dentro de los plazos de prescripción tributaria, sin que pueda pedir antecedentes anteriores a dichos plazos.

5. Derecho a que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe.

6. Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez fi-

nalizado el procedimiento respectivo, la devolución de los documentos originales aportados.

7. Derecho a que en los actos de fiscalización se respete la vida privada y se protejan los datos personales en conformidad con la ley; y que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por el CT.

8. Derecho a que las actuaciones del Servicio 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, asimismo, a que las actuaciones del Servicio se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.

b) Establecimiento de un procedimiento en caso de vulneración de los derechos

Con el objeto que la consagración expresa de los derechos de los contribuyentes no quede meramente en una declaración de buenas intenciones, el proyecto de ley viene regulando un procedimiento específico para hacer efectivos derechos que han sido vulnerados. En este sentido se contempla la queja administrativa, que el contribuyente podrá presentar al considerar vulnerados sus derechos producto de un acto u omisión del SII, ante el competente Director Regional o ante el Director Nacional en su caso, si la actuación es realizada por el Director Regional, en un plazo de 10 días, debiendo recibirse todos los antecedentes que el contribuyente acompañe a la presentación para fundar el acto u omisión que origina la queja. Recibida la queja administrativa, ésta deberá resolverse fundadamente dentro de 5 días, ordenando se adopten las medidas que corresponda. Toda prueba que sea rendida deberá apreciarse conforme con la sana crítica.

De lo resuelto por el Director Regional se podrá reclamar ante el Juez Tributario y Aduanero.

Sin perjuicio de lo anterior, alternativamente, los contribuyentes podrán reclamar en forma directa en contra de actos u omisiones del SII que vulneren cualquiera de los derechos establecidos en el artículo 8 bis del CT ante el Juez Tributario y Aduanero.

c) Silencio positivo

Se trata de una norma novedosa que, en síntesis, consagra al silencio positivo como la regla de *default* 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 Servicio, que no sean resueltas dentro

del plazo legal y siempre que el peticionario comunique al Servicio sobre la proximidad del vencimiento del plazo.

d) 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, acotando la posibilidad que tiene actualmente 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 algunas de las situaciones a que se refieren las letras b), c) y d) el artículo 59 bis⁸, 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 Servicio de Impuestos Internos, 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 del proyecto resulta en mayor certeza para los contribuyentes y redundante en que no se cometan abusos mediante el uso de esta facultad.

f) Aclaración del concepto de persona relacionada

Se introduce una nueva definición de persona relacionada. La nueva definición aclaratoria señala que son personas relacionadas:

i. El controlador y las controladas. Se considerará como controlador a toda persona, entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas.

ii. Para estos efectos, se entenderá que existe un acuerdo explícito de actuación conjunta cuando se verifique una convención entre dos o más personas o entidades que participan simultáneamente en la propiedad de la sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma.

iii. Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común.

iv. Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

v. El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que es partícipe en más del 10%.

vi. Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los literales iii) y iv) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de i) y ii) ya mencionadas, se considerarán relacionadas entre sí. Los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores con la respectiva entidad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos.

vii. Las matrices o coligantes y sus filiales o coligadas, en conformidad a las definiciones contenidas en la Ley N° 18.046.

g) No se podrá prescindir de los antecedentes presentados por el contribuyente a menos que no sean fidedignos, declaración que, tras la propuesta del proyecto, debe ser por resolución fundada y puede ser objeto de impugnación

El CT señala 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.

El SII no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos y así se declare mediante resolución fundada en base a los antecedentes de hecho y de derecho tenidos a la vista. Esta resolución podrá impugnarse junto con la reclamación de la liquidación o giro respectivo.

h) Transparencia de los antecedentes del contribuyente y para el contribuyente, que obren en poder del SII

del Servicio, 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.

⁸ 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 del CT. Para estos efectos, se entenderá que existe reiteración cuando se cometan tres o más infracciones en un período inferior a tres años; o respecto de aquellos que, con base en los antecedentes en poder

El Servicio podrá llevar, respecto de cada contribuyente, uno o más expedientes electrónicos de las actuaciones que realice y los antecedentes aportados por el contribuyente en los procedimientos de fiscalización. El contribuyente podrá acceder a dicho expediente a través de su sitio personal, disponible en la página web del Servicio, y será utilizado en todos los procedimientos administrativos relacionados con la fiscalización y las actuaciones del Servicio, siendo innecesario exigir nuevamente al contribuyente la presentación de los antecedentes que el expediente electrónico ya contenga.

Los funcionarios del SII que accedan o utilicen la información contenida en los expedientes electrónicos deberán cumplir con los deberes de reserva establecidos en el CT, la Ley sobre Protección de la Vida Privada, así como con las demás leyes que establezcan la reserva o secreto de las actuaciones o antecedentes que obren en los expedientes electrónicos.

Los antecedentes que obren en los expedientes electrónicos podrán acompañarse en juicio en forma digital y otorgárseles valor probatorio conforme a las reglas generales.

i) Limitación respecto de los antecedentes otorgados con anterioridad a los plazos de prescripción

El proyecto establece que el Servicio no podrá, ni para efectos de fiscalización ni para ningún otro efecto, exigir antecedentes otorgados con anterioridad a los plazos establecidos en el artículo 200 del CT. Lo anterior también se aplicará a la revisión y determinación del capital propio tributario, a la utilización de pérdidas tributarias o de remanentes de crédito fiscal de impuesto al valor agregado. Cuando el Servicio revise reorganizaciones, partidas, actos, contratos u operaciones que tengan incidencia en la determinación del capital propio tributario o en la utilización de pérdidas tributarias o en el remanente de crédito fiscal, no podrá exigir antecedentes anteriores a los plazos establecidos en el artículo 200 (plazos de prescripción).

En ningún caso se podrán exigir formalidades o solemnidades no contempladas por la ley para el acto, contrato u operación de que se trate.

Sin perjuicio de lo anterior, en los casos de utilización de pérdidas tributarias y remanentes de crédito fiscal de IVA que se originen en operaciones ocurridas en períodos anteriores a los señalados en el artículo 200 (plazos de prescripción), sólo por excepción el SII podrá exigir antecedentes relativos a dichas operaciones, para cuyo efecto el Director Regional deberá dictar una resolución fundada, especificando los antecedentes relevantes de hecho y de derecho requeridos. En estos casos, se presumirá que las pérdidas y remanente señalados anteriormente se corresponden con los antecedentes informados por el contribu-

yente, salvo que el Servicio los controvierta con otros antecedentes, en forma precisa y fundada. Para estos efectos, no será suficiente la mera aserción que los antecedentes proporcionados por el contribuyente no forman convicción o no son suficientes para probar sus afirmaciones”.

j) Gastos del giro

Se contempla una nueva definición de gasto que puede ser deducido de la renta, disponiendo que serán tales los que cumplan las siguientes condiciones: (a) que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiéndose por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios; (b) que sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso; (c) que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30; (d) que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente; (e) que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y (f) que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos.

Adicionalmente, se incorporan en el catálogo del artículo 31 del CT nuevos gastos especiales, tales como los gastos relacionados con responsabilidad social empresarial y gastos por obligaciones legales de responsabilidad objetiva de indemnizar o compensar.

Lo anterior resulta acertado dada la aplicación e interpretación en extremo restrictiva que el SII estaba dando a la definición de gasto necesario para producir la renta.

k) Medidas preventivas y de colaboración por parte del SII

A fin de evitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias, sea por errores del contribuyente o por su conocimiento imperfecto de las disposiciones u obligaciones tributarias, el Servicio podrá, con los antecedentes que obren en su poder, ejecutar algunas medidas preventivas y de colaboración de cumplimiento voluntario por parte del contribuyente, debiendo notificar al contribuyente previamente, aclarándole que no se trata de un procedimiento de fiscalización. Esta medida es positiva en tanto abandona la visión “antagónica” entre el SII y el contribuyente, y en el que el primero pone a disposición su *expertise* para colaborar con el segundo.

l) Norma general de tasación

Para otorgar certeza jurídica a los contribuyentes respecto del ejercicio de esta facultad por parte de la autoridad ad-

ministrativa, se incorporan ejemplos de las circunstancias que deben considerarse al ejercer esta facultad; se decreta 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 que otorgan puertos seguros a los contribuyentes 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, propia de su naturaleza, para efectos de calificar sus efectos tributarios o de fiscalizarlas, y se regula dicho procedimiento. Asimismo, se otorgan seguridades respecto de los medios de prueba que puede utilizar el contribuyente para acreditar los valores utilizados.

m) Norma de interpretación en materia tributaria

El derecho tributario no debiera ser interpretado con prescindencia de las normas de derecho común, superponiéndose en determinados casos a la normativa general establecida en otros cuerpos legales, con miras a recalificar ciertos actos o buscar la real intención de las partes al celebrar un acto jurídico en particular, aun cuando dicho acto, sus elementos y sus efectos se encuentren expresamente regulados en la ley. El artículo 4 del Código Tributario regula actualmente la imposibilidad de ocupar el derecho tributario para afectar la validez o efectos de actos o contratos en otras ramas del derecho, teniendo un efecto relativo enmarcado exclusivamente en un ámbito tributario, sin afectar los derechos y obligaciones en materia civil u otras ramas del derecho. El proyecto incorpora un nuevo inciso que señala que, sin perjuicio de las materias que la normativa regule de manera específica ("principio de especialidad"), la interpretación y aplicación de las disposiciones tributarias, de los actos jurídicos y de los contratos deberá considerar las normas del derecho común, incluyendo criterios interpretativos y principios generales de derecho.

n) 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. Todo ello, de acuerdo al principio de legalidad y tipicidad establecido en la Constitución Política de la República. También se pretende que la NGA sea una herramienta que el SII pueda aplicar en la práctica de modo eficiente. Sobre este punto cabe hacer notar que la complejidad y ambigüedad de la norma ha implicado que en los años que lleva vigente no se haya aplicado nunca.

Se trata de aclaraciones del sentido y alcance de la actual normativa. La NGA se mantiene con sus mismas características y definiciones. Se mantienen entonces los artículos

4 bis y siguientes en su misma estructura, esto es, en los casos en que el Servicio busque llevar a cabo una recalificación tributaria debe hacerlo necesariamente invocando elusión, en los términos definidos en los artículos 4 ter y 4 quáter, esto es, en caso de abuso de forma jurídica o en caso de simulación. Se aclara o reafirma que los únicos casos en que el SII puede desatender la "forma" -para buscar y hacer efectiva una "sustancia" que no coincida con ellas- son las hipótesis de elusión que la ley reglamenta (abuso y simulación), para lo cual necesaria e ineludiblemente debe seguir el procedimiento administrativo y judicial que el legislador ha establecido al efecto.

Se establece que en los casos que el Servicio 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 Servicio haya decidido perseverar en la aplicación de la NGA.

También se hacen ajustes al término "relevancia" exigido en la configuración de las hipótesis de "abuso de formas". La norma actual requiere que los actos o negocios no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos "relevantes" para el contribuyente o un tercero, relevancia que a su vez debe ser medida o analizada por el Servicio y luego por los tribunales. ¿Qué es relevante? Dada la ambigüedad que encierra y dificultades en su aplicación se elimina el término de la norma. Se adiciona la categoría de "notoriamente" artificiosos para los actos de manera que para que exista abuso, no basta la existencia de una operación no habitual o usual, sino que derechamente falsa, ficticia.

Asimismo, se efectúa un ajuste relativo al alcance y ámbito de aplicación de la figura de la "economía de opción". La interpretación actual del Servicio respecto del inciso segundo del artículo 4 ter 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 restringe gravemente la autonomía de la voluntad y además hace en la práctica inaplicable la economía de opción a gran parte de los actos y contratos incluso regulados, por no encontrarse expresamente contemplados -como es de toda lógica- en la legislación tributaria. Se propone su compatibilidad con el resto del ordenamiento jurídico

En cuanto a las clases de simulación susceptibles de ser constitutivas de elusión, existe la simulación absoluta (se celebra un acto aparente en circunstancias que en verdad no se quería celebrar ninguno) y la simulación relativa (se celebra un acto aparente en circunstancias que en verdad se quería celebrar uno distinto). En rigor, para que se configure la simulación tributaria lo relevante es que el contribuyente desee encubrir una determinada cuestión de índole netamente impositiva (configuración del hecho gravado, de los elementos de la obligación, su monto o data), siendo

indiferente para que se configure la elusión si la simulación fue absoluta o relativa. Se explicita en el artículo 4 quater que puede configurar elusión tanto la simulación absoluta como la relativa, en cuanto se trata de términos unívocos para la doctrina y jurisprudencia nacional.

Finalmente, se armonizan las sanciones distinguiendo los casos de elusión y simulación.

Así, los cambios de la Norma General Anti-elusión apuntan a resguardar la concreción del principio de legalidad tributaria, poniendo al centro de la norma el cumplimiento de las garantías constitucionales que nos rigen. La ambigüedad de la norma actual ha inhibido al propio SII de actuar dado el principio de legalidad tributaria que éste debe respetar. Aun cuando la incertidumbre pudiera retraer ciertas conductas que se buscaban evitar, también ha inhibido conductas legítimas, que generan actividad económica y mayor recaudación. Parece así un contrasentido mantener la NGA tal y como está, confusa, tendiente a generar decisiones discrecionales por parte de la autoridad y sujeta a una alta litigiosidad. De esta forma, los cambios que propone el proyecto de ley resultan positivos.

o) Más precisiones y certeza en los procesos de fiscalización

Se reestablecen plazos en la materia, 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 nueve meses (ampliable a 12 en algunas hipótesis que indica el artículo 59 del CT 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 para los efectos referidos en el artículo 63, 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 el plazo de 10 días contados desde que recibió los antecedentes solicitados para realizar dicha certificación.

Vencidos los plazos establecidos sin que el Servicio haya notificado una citación en los términos del artículo 63 del CT, una liquidación o giro, según corresponda, el SII, a petición del contribuyente, certificará que el proceso de fiscalización ha concluido.

Por su parte, respecto de la fiscalización mediante procesos tecnológicos, el proyecto, además de dar mayor certeza sobre quiénes deberán tener sus sistemas por medios tecnológicos y quiénes podrán ser objeto de este tipo de fiscalizaciones, viene a derogar una norma de la ley vigen-

te, mediante la cual si el contribuyente, su representante o el administrador de los sistemas tecnológicos, traba o de cualquier modo interfiere en la fiscalización, el SII debe declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, y esa información no será admisible en un posterior procedimiento de reclamo que incida en la misma acción de fiscalización que dio origen al requerimiento.

Así, en materia de mayor certeza en los procesos de fiscalización, el proyecto de ley constituye un avance al reponer plazos prudentes y estrictos para las actuaciones del SII (y que habían sido eliminados en la reforma anterior) y al explicitar como un derecho del contribuyente el 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; y que para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, el contribuyente tendrá derecho a que se respeten los plazos de prescripción o caducidad tributaria establecidos en la ley. Asimismo, la iniciativa legal modifica el artículo 21 del CT, disponiendo que el SII no podrá exigir antecedentes otorgados con anterioridad a los plazos de prescripción, lo que se aplica para la revisión del capital propio tributario, pérdidas tributarias y el remanente de crédito fiscal de IVA. Más allá de la seguridad jurídica y del respeto al debido proceso que estos cambios envuelven, el establecimiento en forma clara y expresa de estos derechos y plazos de actuación se hace cargo de la enorme dificultad que genera para los contribuyentes el que el SII vaya más allá de los términos dispuestos para ejercer su labor dada la férrea exigencia formal y documental (antecedentes para respaldar años y años de operaciones) que esto conlleva. Otro tanto ocurre con los cambios al artículo 69 del CT relativos al término de giro en que se limita a 60 días el plazo que tiene el SII para fiscalizar y girar diferencias en relación con las declaraciones de término de giro. Si el Servicio no se pronuncia en tal plazo, se entenderá aceptada la declaración del contribuyente, quedando impedido el SII de realizar revisiones o fiscalizaciones posteriores, salvo que acompañe nueva información o que la entregada anteriormente hubiera sido maliciosamente falsa.

En la materia, el proyecto de ley exige y refuerza que las resoluciones que debe emitir la autoridad tributaria han de ser fundadas, esto es, fundamentadas en el ordenamiento jurídico. Este asunto 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.

p) Reposición administrativa

El proyecto de ley contempla expresamente que el contribuyente deberá ser oído en el proceso y que podrá acompañar los antecedentes pertinentes. Además, se consagra un recurso jerárquico en contra de lo resuelto en el procedimiento de reposición administrativa, para pronunciarse sobre los eventuales errores o vicios de derecho incurridos.

5. CONCLUSIONES

La seguridad jurídica es una premisa necesaria para generar confianzas. Sin confianzas, no hay inversión, ni desarrollo económico ni social. Así, la certeza jurídica constituye un presupuesto indispensable en el desarrollo de los pueblos. Para garantizar la seguridad jurídica resulta clave que el sistema normativo ofrezca características de publicidad, claridad, calidad, previsibilidad y estabilidad, todas condiciones necesarias para el desarrollo económico. Las inversiones suelen tener un prolongado período de maduración, de manera que el marco jurídico que les sirve de contexto para su desarrollo no ha de ser desconocido ni poco claro; por el contrario, debe ser público, previsible y estable.

Otro aspecto clave para lograr el objetivo es la existencia de una estructura que garantice la transparencia en la actuación de los poderes públicos, contemplando mecanismos que permitan una participación más activa por parte de los contribuyentes, mediante la puesta a su disposición de información necesaria y suficiente, con lo que se busca desterrar la arbitrariedad en su proceder. Nuestro ordenamiento jurídico así lo dispone en los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República y luego en las leyes orgánicas de cada uno de los organismos como así también, en la legislación pertinente y complementaria. A ello se suma que tanto la administración tributaria, como los tribunales han de contar con una institucionalidad tal que permita a los contribuyentes efectivamente poder ejercer los derechos que la Constitución y la ley les franquean⁹. Y es que la correcta aplicación de la ley es muy relevante. Los poderes públicos deben actuar como garantes del estado de derecho y en consecuencia, de la seguridad jurídica, sin arbitrariedad. Para concretar aquello es necesario que las administraciones públicas actúen estrictamente en la órbita de las competencias que le han sido conferidas por ley con pleno respeto al marco jurídico vigente. En este sentido, los principios y derechos fundamentales consagrados en la Constitución Política de la República deben servir como una importante fuente de control y balance del poder legislativo a la hora de proteger a los ciudadanos contra

las interferencias arbitrarias en sus vidas y en el desempeño de su actividad económica. En particular, el respeto al principio de legalidad, de igualdad y de no confiscación, entre otros, inciden importantemente en esta discusión y su observación no debe ser trivial.

Asimismo se requiere de una justicia imparcial, de calidad, con jueces bien preparados, que cuenten con los recursos y medios humanos para llevar a cabo adecuadamente su labor. El sistema de selección de jueces debiera apuntar en esa dirección, para que apliquen en forma estricta la ley, sin arrogarse facultades que corresponden al poder legislativo, debiendo aplicar el derecho en sus propios términos y dictar resoluciones que se ajusten a la ley, sin ir más allá. La justicia debe ser también oportuna, de lo contrario no llega. Los tiempos de resolución o fallo deben ser los razonables, de lo contrario de nada sirve un sistema claro y predecible si los derechos no pueden hacerse valer oportunamente.

Cerrar espacios de discrecionalidad al actuar de órganos de la administración del Estado y en la judicatura 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. Los cambios para dar mayor certeza al sistema tributario en su conjunto contribuyen también a la simplicidad del mismo, al permitir una adecuada comprensión y aplicación del sistema, lo que implica contar con reglas claras y factibles de ser comprendidas.

En este sentido, los cambios que se proponen en el proyecto de ley sobre modernización tributaria, presentado a discusión por el Presidente Piñera en 2018, se encuentran en

⁹ Vives Fernando, Seguridad Jurídica y Desarrollo Económico.

línea con las recomendaciones efectuadas en los reportes sobre certeza tributaria de la OCDE y el FMI antes comentados y resultan valiosos en tanto apuntan a otorgar mayor certeza jurídica al sistema tributario, lo que contribuye, junto con otras medidas del proyecto de ley, a dar un impulso al desarrollo económico de nuestro país. La actividad de los emprendedores y en general, la actividad económica y empresarial es incompatible con la incertidumbre que producen marcos legales confusos, en que se abren espacios para el actuar reñido con la ley por parte de los mismos contribuyentes, así como para el obrar discrecional de la autoridad pública y en que las expectativas de litigios futuros son altas. Una estructura jurídica adecuada, clara y predecible contribuye así a crear cimientos sólidos para el desarrollo de servicios, nuevas transacciones y negocios, así como también de nuevos proyectos.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- **James Madison**, *"The Federalist No. 51"*, The Federalist (Nueva York: Modern Library), p. 337.
- **Hayek, Friedrich (1959)**. *Los Fundamentos de la Libertad* (Séptima Edición). Madrid: Unión Editorial, 2006. Capítulo 7, "El Gobierno Mayoritario" (pags. 141-158).
- **Smith Adam**, *"La Riqueza de las Naciones"*.
- **Peña Freire, Antonio**, *"There must be rules": Gobierno de reglas y legalidad*, Universidad de Granada, Eonomía. Revista en Cultura de la Legalidad, N°. 10, abril – septiembre 2016, pp. 57-77, ISSN 2253-6655.
- **Deak, Daniel**, *"Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and the Effective Protection of Tax Payers' Rights"*. Documento publicado en la Acta Jurídica Hungárica 49, N° 2, pp 177-201 (2008).
- **Tjernberg, Mats**, *"Legal certainty in taxation at authorities and courts of law: a Nordic view of specialization and unbiasedness"*. Artículo publicado en el Nordic Tax Journal, 2016; 1: 17-28.
- **F. Vives Ruiz**, *Seguridad Jurídica y Desarrollo Económico*, en F. Vives Ruiz, *España: Crecer en la nueva economía global*, págs. 75-89, Fundación de Estudios Financieros, Madrid, julio de 2013. ISBN: 978-84-616-3113.
- Proyecto de Ley originado en mensaje presidencial que "Moderniza la Legislación Tributaria", boletín 12.043-05, ingresado con fecha 23 de agosto de 2018] al Congreso Nacional y actualmente en primer trámite ante la Cámara de Diputados.
- Tema Público N° 1368, de fecha 14 de septiembre de 2018, Libertad y Desarrollo.
- Reseña Legislativa N° 1355, de fecha 26 de octubre de 2018, Libertad y Desarrollo.
- Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers March 2017 (Certeza Tributaria, Marzo de 2017).
- Update on Tax Certainty, IMF/OCDE Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, July 2018" (Actualización en Certeza Tributaria, Julio de 2018).
- Informe de la OCDE intitulado *"Política Regulatoria en Chile: La Capacidad del Gobierno para asegurar una regulación de alta calidad"*, del año 2016.
- Informe *"+100 Propuestas para el Desarrollo Integral de Chile"*, de noviembre de 2018.
- Informe N° 11, del Observatorio Judicial, *"Tribunales Tributarios y Aduaneros: ¿problemas de expectativas?"*, publicado el 23 de julio del 2018. Para acceder al informe completo, visitar: <http://www.observatoriojudicial.org/tribunales-tributarios-y-aduaneros-problemas-de-expectativas/>.

