

LOS CAMBIOS APROBADOS AL CÓDIGO TRIBUTARIO TRAS SU PASO POR LA COMISIÓN DE HACIENDA

- Tras votarse el “primer capítulo” de la Modernización Tributaria en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, referido a los cambios al Código Tributario, aunque representan un avance, el balance tiene de dulce y agraz.
- Si bien se valora que la referida Comisión, de mayoría opositora al Gobierno, haya dado luz verde a una serie de cambios que refuerzan los derechos de los contribuyentes y a brindar mayor certeza jurídica en los procedimientos de fiscalización y judiciales, otras importantes modificaciones se rechazaron, tales como los cambios a la Norma General Anti-Elusión y a las actuales facultades de tasación del Servicio de Impuestos Internos (SII).
- Lo más lamentable es que, en general, los rechazos obedecen más a razones políticas -como defender la reforma de 2014- que a reparos técnicos relacionados con el diseño o implementación de las propuestas de cambios.

La Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados terminó de votar el primer capítulo del proyecto de ley sobre Modernización Tributaria (MT), esto es, aquellas disposiciones contenidas tanto en la iniciativa original como en las indicaciones presentadas, referidas a los cambios al Código Tributario (CT). Recordemos que, en buena medida, estos cambios tenían o tienen por objeto introducir mayores niveles de certeza jurídica para los contribuyentes y para la autoridad tributaria. Terminada la votación de este acápite, es conveniente hacer un balance de sus resultados.

CAMBIOS AL CÓDIGO TRIBUTARIO: ¿DAN MAYOR CERTEZA JURÍDICA?

El siguiente cuadro resumen muestra, en términos generales, el resultado de las principales materias aprobadas y rechazadas respecto del CT, síntesis que es explicada con mayor detalle a continuación. Si bien resulta valiosa la aprobación de diversas propuestas de cambios al CT, no debe soslayarse que la entidad o importancia de las materias que fueron rechazadas -Norma Anti-Elusión y la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos (SII)- deben ser objeto de un llamado

de atención. A nuestro juicio, el Ejecutivo debiera reponer, en lo que queda del debate, las propuestas de cambios originalmente impulsadas en estas materias.

MATERIAS	APROBADO	RECHAZADO
Interpretación de la normativa tributaria y Norma General Anti-Elusión		X
Facultades del Director Nacional y de los Directores Regionales del SII	✓	
Nuevas definiciones	✓	
Derechos de los contribuyentes y mecanismo de amparo	✓	
Facultad de tasación del SII		X
Fiscalización	✓	
Procedimiento judicial y sanciones	✓	

NORMA GENERAL ANTI-ELUSIÓN

El nuevo marco propuesto para la Norma General Anti-Elusión (NGA), que buscaba acotar o eliminar los espacios de discrecionalidad de la autoridad impositiva, quedó bastante mermado tras su paso por la Comisión de Hacienda, generando inconsistencias que deberán ser objeto de corrección en etapas posteriores de la tramitación. Contra todo pronóstico, se rechazó el numeral que venía a reemplazar el actual artículo 4 bis del CT y que establecía expresamente que la elusión contraviene las leyes tributarias chilenas y que las obligaciones tributarias y hechos gravados contenidos en ellas no podían ser evitadas mediante elusión. Dicho numeral precisaba de manera importante cuándo se configuraría la elusión, esto es, en los casos de abuso o simulación, ambos definidos en los artículos siguientes.

El asunto es que, a pesar de rechazarse la conceptualización general de la elusión, ya referida, se aprobó a continuación el nuevo artículo 4 ter del CT que define lo que constituye abuso, que involucra la realización de hechos, actos o contratos notoriamente artificiosos, siendo ese concepto asimismo definido en el articulado. La norma aprobada también señala que no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos o contratos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico o contrato escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de los actos y contratos realizados en conformidad al ordenamiento jurídico, y no se configure elusión. Aun

cuando la aprobación del artículo 4 ter nuevo es positiva, al haberse rechazado la norma anterior que le servía de antecedente, se generan ciertas inconsistencias no sólo en el contexto del proyecto de ley en trámite sino también de cara a la NGA actualmente vigente. A su turno, se rechazó el nuevo artículo que venía a reemplazar la actual definición de simulación, precisando de manera relevante este concepto en términos jurídicos y venía, además, a hacer la distinción respecto de los casos en que la simulación constituye un delito tributario.

FACULTADES DEL DIRECTOR NACIONAL Y DE LOS DIRECTORES REGIONALES DEL SII

Respecto de las normas que modifican facultades del Director Nacional (DN):

- a) A la actual atribución de absolver las consultas que le formulen los funcionarios del SII o las autoridades sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias, la Comisión acordó aprobar la disposición que amplía esta atribución a las consultas que formule cualquier otra persona, debiendo en este caso el SII, mediante resolución, regular el plazo en que deberá pronunciarse, la forma de presentación de la consulta y su tramitación, contemplando un procedimiento que permita al consultante imponerse sobre el estado de la misma. Asimismo, el SII mantendrá un reporte actualizado y de carácter público en su sitio web, informando la fecha de presentación de las consultas formuladas, nombre o razón social y rol único tributario del petitionario, un extracto de la materia y su fecha de respuesta.
- b) Conforme a lo aprobado en buena hora por la Comisión, le corresponderá además conocer del recurso jerárquico, el que procederá en contra de lo resuelto en el recurso de reposición administrativa y sólo podrá fundarse en la existencia de un vicio o error de derecho al aplicar las normas o instrucciones impartidas por el DN o de las leyes tributarias, cuando éste incida sustancialmente en la decisión recurrida.

Respecto del Director Regional (DR):

- a) A la actual facultad para condonar total o parcialmente los intereses penales por la mora en el pago de los impuestos, se acordó agregar que éste deberá ceñirse estrictamente a las políticas de condonación fijadas por el Ministerio de Hacienda, previa circular conjunta del SII y Tesorerías. La condonación de intereses o sanciones deberá ser total (actualmente “puede ser total”), si el SII incurriere en error al determinar un impuesto o cuando dichos intereses o sanciones se hubieren originado por causa no imputable al contribuyente. Para

rechazar la solicitud de condonación total en estos casos, el DR deberá emitir una resolución donde fundadamente las razones por las que se trata de una causa imputable al contribuyente.

- b) Respecto de la facultad actual -relativa a resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, incluso corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos-, se aprobó que el procedimiento se lleve a cabo mediante expediente electrónico, debiendo promover soluciones y evitar dilaciones innecesarias, contemplándose la debida audiencia al contribuyente. El SII deberá resolver fundadamente dentro del plazo de 60 días contados desde la presentación de la petición administrativa. De estimarlo necesario, el SII deberá requerir, por la vía más expedita, antecedentes adicionales que permitan resolver la petición. La prueba rendida deberá apreciarse fundadamente y lo resuelto no será susceptible de recurso o reclamación.

NUEVAS DEFINICIONES

El proyecto presentado por el Ejecutivo, así como las indicaciones, contienen una serie de nuevas definiciones, las cuales fueron aprobadas por la Comisión, lo que es positivo pues se clarifican conceptos y se uniforma su interpretación, al ser tales de uso reiterado en la Ley de Impuesto a la Renta y demás legislación tributaria (salvo que la propia ley establezca otra definición). Así, conforme propuso el Ejecutivo, se contemplan nuevas definiciones para “residentes”, “grupo empresarial” (haciendo referencia a la Ley de Mercado de Valores), “relacionados” (partes relacionadas) y una nueva definición de “sitio personal del contribuyente” (dentro del sitio web del SII con el objeto de comunicarse con éste, efectuar trámites personales o tomar conocimiento de las actuaciones de aquel, que contendrá la carpeta tributaria electrónica y los expedientes electrónicos, siendo responsabilidad del SII velar por su almacenamiento, integridad y protección, evitando su pérdida o modificación posterior, y contemplándose el deber de reserva de los antecedentes).

DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES Y MECANISMO DE AMPARO

Más allá de los derechos contemplados en la Constitución Política de la República y las demás leyes, la Comisión aprobó prácticamente todos los nuevos derechos de los contribuyentes que se propusieron en la iniciativa original y en las indicaciones del Ejecutivo, los que incluyen, entre otros: **(i)** que las actuaciones del SII indiquen las razones que la motivan y que toda actuación del SII deberá ser fundada; **(ii)** que

se admita la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebrados en Chile o en el extranjero con los antecedentes que correspondan a la naturaleza jurídica de los mismos y al lugar donde fueron otorgados, sin que pueda solicitarse otras formalidades que no estén establecidas en la ley. Sin perjuicio de lo anterior, el SII, en los casos que así lo determine, podrá exigir que los documentos se acompañen traducidos al español o apostillados; **(iii)** que se certifique, previa solicitud, el plazo de prescripción que resulte aplicable; **(iv)** que el SII no vuelva a iniciar un nuevo procedimiento de fiscalización, ni en el mismo ejercicio ni en los períodos siguientes, respecto de partidas o hechos que ya han sido objeto de un procedimiento de fiscalización. Sólo podrá formular un nuevo requerimiento por el mismo período, o los períodos siguientes, y por los mismos impuestos asociados, si dicho nuevo requerimiento tiene por objeto un procedimiento de fiscalización referido a hechos distintos de los que fueron objeto del requerimiento anterior. También el SII podrá realizar un nuevo requerimiento respecto de casos puntuales detallados en el texto legal; **(v)** que en los actos de fiscalización se respete la vida privada y se protejan los datos personales y que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado; **(vi)** que las actuaciones del SII se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, y en la forma menos costosa para el contribuyente; **(vii)** tener 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. El SII deberá mantener un registro actualizado de los criterios interpretativos emitidos por el Director o por los Directores Regionales, y de la jurisprudencia judicial en materia tributaria; **(viii)** que las actuaciones del SII no afecten el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas, teniendo el contribuyente derecho a que se le notifiquen previamente las razones que fundamentaron las actuaciones y medidas; y **(ix)** a que se les autoricen los documentos tributarios que sean necesarios para el desarrollo de su giro o actividad. Las autorizaciones otorgadas sólo podrán ser diferidas, revocadas o restringidas por la Dirección Regional, mediante resolución fundada a contribuyentes que se encuentren en situaciones excepcionales expresamente descritas en la disposición legal.

Para amparar estos derechos, se aprobó la creación de un recurso de resguardo, el que deberá resolverse fundadamente por el SII. Alternativamente, los contribuyentes podrán reclamar en forma directa en contra de actos u omisiones del SII que vulneren sus derechos ante el Juez Tributario y Aduanero.

FACULTAD DE TASACIÓN DEL SII

Los cambios que el Ejecutivo proponía en esta materia fueron rechazados en su totalidad por la Comisión, lo que resulta preocupante toda vez que para otorgar mayor certeza jurídica a los contribuyentes respecto del ejercicio de esta facultad, las modificaciones buscaban explicitar el derecho del contribuyente de aplicar cualquier método de valoración basado en técnicas de general aceptación para justificar el valor de la operación, además de actualizar el lenguaje de la norma, haciendo referencia a los precios o valores normales de mercado acordados por partes no relacionadas -contra el cual se compararía el de la operación en cuestión- y contemplando presunciones simplemente legales que tenían por objeto resguardar a los contribuyentes, al darles mayor claridad respecto de los valores que éstos pueden considerar al realizar determinadas operaciones. Asimismo, se estipulaban normas especiales para grupos empresariales, se aclaraban los medios de prueba admisibles y se llevaba a rango legal las exclusiones en materia de reorganizaciones empresariales. El rechazo en esta materia constituye una mala noticia al pervivir las incertezas contenidas en la norma actual. Los parlamentarios estimaron que las presunciones simplemente legales establecidas en el proyecto de ley (y en las indicaciones que el Ejecutivo ingresó en un esfuerzo por hacerse cargo de los planteamientos de los diputados) debilitaban al SII, tal y como ocurrió con la NGA. Dada la relevancia de la materia, el Ejecutivo debiese intentar reponer sus propuestas al efecto en el trámite legislativo que resta.

PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN

En esta materia, y a pesar que se rechazaron algunas propuestas de cambios, la mayoría de las proposiciones contenidas en la iniciativa original y en las indicaciones del Ejecutivo obtuvieron luz verde por parte de la Comisión. En general, y sin perjuicio que se profundiza la relación “electrónica” entre el contribuyente y el SII, cuestión que tiene aspectos positivos pero que también levanta ciertas inquietudes, se trata de cambios que buscan que el SII fundamente sus resoluciones o determinaciones, imponer plazos legales claros (sin que éstos queden a la determinación discrecional de la autoridad tributaria), aclarar las normas relativas al mandato o representación de los contribuyentes, regular las notificaciones en general y, particularmente, las efectuadas por correo electrónico y en el sitio personal del contribuyente, la que requerirá de su autorización expresa. Asimismo, se aprobó que, salvo disposición legal en contrario, operarán las reglas de silencio positivo para todas las solicitudes, presentaciones y recursos de cualquier tipo o naturaleza que redunden en un acto administrativo final, presentadas ante el SII que

no sean resueltas dentro de plazo legal y siempre que el peticionario comunique al SII sobre la proximidad del vencimiento del plazo.

Igualmente, se aprobaron las propuestas relativas a las medidas de colaboración y preventivas que puede adoptar el SII para evitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias por errores del contribuyente o por su conocimiento imperfecto, debiendo el SII notificar al contribuyente que se trata de estas medidas o acciones.

Por su parte, cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una interpretación de las leyes tributarias por parte del SII, tendrá derecho a solicitar la devolución de los impuestos que, como consecuencia de las modificaciones a las circulares y dictámenes, hayan sido pagados en forma indebida o en exceso a contar del ejercicio comercial en que se emitan las respectivas modificaciones.

También se aprobaron los cambios propuestos a los artículos 59 y 60 del CT que establecen claramente que, dentro de los plazos de prescripción, el SII podrá llevar a cabo procedimientos de fiscalización y revisión de declaraciones de los contribuyentes, previa citación de éstos, y que no podrá iniciar un nuevo requerimiento, ni del mismo ejercicio ni en los períodos siguientes, respecto de partidas o hechos que ya han sido objeto de un procedimiento de fiscalización, salvo que se trate de un nuevo requerimiento referido a hechos distintos.

SANCIONES Y PROCEDIMIENTO JUDICIAL

Como en el caso anterior, el balance en esta materia también es positivo, lográndose la aprobación de las modificaciones propuestas del Ejecutivo, en algunos casos, con ciertos cambios en relación a la propuesta original, introducidos por éste vía indicaciones.

El CT actualmente señala que de las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas, aprobando la Comisión una precisión respecto de las personas jurídicas por quienes responderán solidariamente su gerente general, administrador o quienes cumplan las tareas de éstos, y los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento, pero sólo en el caso que los mencionados anteriormente hayan incurrido personalmente en las infracciones.

Por su parte, se aprobó que el SII pueda allanarse al reclamo presentado por el contribuyente en la contestación, debiendo los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) citar a las partes a oír sentencia sin más trámite si el allanamiento fuere total. Asimismo, se aprobaron los cambios propuestos al CT, permanentes, en materia de conciliación y en materia de avenimiento extrajudicial, aunque con algunos ajustes a la propuesta original.

También se estableció que las sentencias definitivas de primera instancia deberán ser publicadas y mantenerse a disposición permanente del público en el sitio electrónico de los TTA. También se aprobó que contra la sentencia que falle un reclamo, procederán no sólo el recurso de apelación (ya existente) sino además, el recurso de casación en la forma. Respecto de la sentencia de segunda instancia, el reclamante o el SII podrán interponer los recursos de casación, estableciéndose que para que proceda el recurso de casación en la forma la sentencia de segunda instancia deberá contener una motivación alejada notoriamente de los antecedentes probatorios o una estimación irracional, ilógica o contraria a la experiencia, que carezca de una fundamentación racional, redacción que a nuestro juicio limita la interposición de este recurso al introducir elementos discrecionales para su admisibilidad como la motivación alejada “notoriamente” de la prueba.

REFLEXIONES FINALES

Sin perjuicio de las normas aprobadas, que son importantes y representan un avance en materia de certeza jurídica, preocupan aquellos cambios propuestos por el Ejecutivo que quedaron en el camino, relativos a la NGA y las facultades de tasación del SII, pues se trata de materias muy relevantes que requieren de modificaciones para resguardar la seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas, tan importante para el buen funcionamiento de las instituciones públicas en un Estado de derecho y para quienes, bajo el marco jurídico que nos rige, actúan en la esfera privada, iniciando emprendimientos, y efectuando inversiones que dan empleo, impulsan la actividad económica y el crecimiento y que contribuyen, además, a la recaudación. En este sentido, resulta muy relevante que el Ejecutivo, en las restantes instancias, persevere en estas propuestas.

ⁱ Sobre la importancia de la certeza jurídica en materia tributaria, ver Temas Públicos N° 1368, del 14 de septiembre de 2018.