

LA FACULTAD DE INTERPRETACIÓN TRIBUTARIA DEL SII Y LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

Yuri Alberto Varela

Magíster en Derecho Tributario,
Abogado
Colaborador CET UChile



La facultad que posee el Director del Servicio de Impuestos Internos para interpretar administrativamente las disposiciones tributarias se encuentra establecida en el Art. 6, letra A, N° 1 del Código Tributario y en el Art. 7, letra b) del DFL N° 7, de 1980, que contiene su Ley Orgánica.

La esencia de dicha labor interpretativa consiste en esclarecer el correcto alcance de una norma jurídica, por definición general y abstracta, cuando se aplica a un caso concreto. Pero además, en el ámbito tributario, se agrega la dificultad objetiva de que la ley tributaria, por su propia naturaleza, recae sobre hechos económicos, contingentes y mutables¹⁸⁸.

¹⁸⁸ Expresiones entregadas personalmente por el profesor Guido Aguirre de la Rivera.

Ante esto, puede surgir la siguiente pregunta:

¿Es razonable que el mismo órgano que fiscaliza el cumplimiento de las disposiciones tributarias posea la facultad de interpretarlas administrativamente?

Y la respuesta pareciera ser que sí. Por diversas razones, entre otras, porque se trata de temas altamente técnicos y complejos, que requieren no sólo de un acabado conocimiento de las normas legales, sino también de amplia experiencia, por lo que en rigor, no cualquier entidad puede absorber satisfactoriamente dicha responsabilidad - no obstante que en derecho comparado hay experiencias de países que otorgan la facultad de fiscalización y de interpretación a órganos diversos-. Además, se puede agregar que dicha interpretación no es vinculante para los contribuyentes, ni menos para los Tribunales de Justicia, sino sólo para los funcionarios del Servicio¹⁸⁹.

Así, son muchos los casos que podrían citarse en los cuales tal prerrogativa ha sido ejercida con acertado criterio y prudencia por parte del órgano fiscalizador, introduciendo seguridad allí donde el legislador no ha podido llegar y, en alguna medida, contribuyendo al mejor funcionamiento del sistema tributario.

Sin embargo, existen algunos casos bastante paradigmáticos, en los cuales el ejercicio de dicha facultad -independiente de las autoridades que la desempeñan-, ha introducido innecesarias dudas y confusión entre los contribuyentes.

Nos referimos, por ejemplo, al caso de la aplicación del IVA a las empresas de selección y colocación de personal; a la determinación del costo tributario de los derechos sociales; al caso de las rentas calificadas originalmente por el Servicio como “exentas” de acuerdo al antiguo Art. 18ter de la Ley de la Renta (hoy Art. 107) y a los criterios de fiscalización de las empresas con pérdidas que solicitan devolución de los pagos provisionales por utilidades absorbidas (PPUA).

En relación al primer ejemplo, en materia de IVA, el Servicio dictó el 11 de enero de 2011 el Oficio N 30, a través del cual señaló que el servicio de selección de personal (sea total o parcial) se encuentra afecto a IVA, pero agregó que otros servicios como los servicios consistentes exclusivamente en realizar evaluaciones psicológicas a los postulantes, mediante la aplicación de un test y la entrega posterior de un informe al cliente, no se encuentran gravados con IVA, pues no provienen del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los N 3 ó 4, del Art. 20, de la Ley de la Renta y

¹⁸⁹ Ver obra del mismo autor titulada: “*La consulta tributaria vinculante en el Estado de Derecho*”, Editorial Legal Publishing, Santiago, Chile, 2009, pág. 65 y ss.

tampoco se gravan con IVA las simples consultorías y asesorías que la sociedad realiza por escrito, porque se clasifican en el Art. 20, N° 5.

No obstante lo reciente de dicho pronunciamiento, el pasado 17 de febrero, se dictó el Oficio N° 440, mediante el cual se cambió el criterio anterior volviendo a la situación original, en cuanto a que el órgano fiscalizador considera que todas las actividades que presta la empresa de selección y colocación de personal, precisamente por estimarla como “agencia de negocios”, se encuentran afectas a IVA.

Sin perjuicio de que es posible formular algunos cuestionamientos -tanto a la calificación jurídica de aquella empresa como “agencia de negocios” como a la tesis del Servicio de estimar que todos los servicios que presta dicha empresa se encuentran afectos a IVA-, llama la atención que en el ejercicio de la facultad interpretativa del SII, no se especifica cuáles son sus argumentos de fondo para fundamentar dicho cambio de criterio de un año para otro. Únicamente se señala que: “Lo expuesto constituye un cambio de criterio por parte de esta Dirección Nacional, como consecuencia de un nuevo estudio sobre la materia y de los antecedentes proporcionados en la presentación”, sin indicar cuáles son.

De esta forma, la exigencia de fundamentación surge, sea que se califique o no el acto en el cual se contiene la interpretación tributaria del SII como un acto administrativo¹⁹⁰, por cuanto, en cualquier caso, todo acto o decisión de autoridad pública, debe necesariamente expresar los fundamentos que justifican su decisión¹⁹¹.

El segundo ejemplo, en materia de Renta, se refiere al cambio de criterio que realizó el Servicio con la dictación de la Circular 69 del año 2010 en materia de determinación del costo tributario en la enajenación de los derechos sociales a partes no relacionadas

¹⁹⁰ Al efecto, se debe tener presente que el Art. 3 de la Ley N° 19.880 de 2003, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, consigna dentro del concepto de acto administrativo lo siguiente: “Constituyen, también, actos administrativos los dictámenes o declaraciones de juicio...”.

¹⁹¹ En el caso del acto administrativo propiamente tal, la obligación de fundamentación se contiene en el Art. 40 de la Ley N° 19.880, ya citada, a propósito de la finalización del procedimiento administrativo al disponer: “Las resoluciones contendrán la decisión, que será fundada”. Pero, incluso, en el caso que se estime que el acto que contiene la interpretación administrativa del SII posee una naturaleza jurídica diversa del acto administrativo, igualmente requiere de una MOTIVACIÓN, no sólo por ser la regla general en un Estado de Derecho, sino también porque constituye la fijación de los elementos jurídicamente relevantes para explicar la decisión que se adopta. Este último no es un mero requisito formal del acto jurídico tributario, sino un requisito de fondo, esencial porque sirve de soporte jurídico al resultado indicado en la parte dispositiva de la decisión.

en el caso de contribuyentes que tributan con renta efectiva mediante un balance general, según contabilidad completa, de acuerdo al N° 9 del Art. 41 de la Ley de la Renta, por cuanto, hasta ese momento, los contribuyentes debían determinar dicho costo en base al denominado VPP Tributario, vigente desde la Circular 100 de 1975, hasta la entrada en vigencia de dicha Circular 69, la cual innovó estableciendo la aplicación del costo corregido ajustado, indicándose como fundamento que: “se ha decidido cambiar dicho criterio, puesto que el ejemplo en cuestión (de la Circular 100/1975) no refleja fielmente las instrucciones impartidas por la propia Circular citada, dado que se aparta del tenor literal de la norma...”. Cambio de interpretación para el cual no detalló sus razones técnicas, aun cuando a través de él se vieron afectados muchos contribuyentes.

El tercer ejemplo, se refiere a lo ocurrido en el año 2001 con la dictación de la Ley N° 19.768, que introdujo diversos beneficios tributarios dentro del mercado de capitales, entre otras cosas, el antiguo artículo 18ter de la Ley de Impuesto a la Renta (hoy Art. 107), el cual pretendía liberar del impuesto a la renta a las enajenaciones de acciones de sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil, en determinadas condiciones.

Sin embargo, el Servicio con ocasión de la “Operación Renta 2002”, interpretó a través del *Suplemento Tributario* de la época, que dicha nueva disposición legal establecía una “exención” y no un “ingreso no renta”, con la importante diferencia de que en el primer caso, el contribuyente debe sumar tales rentas para determinar la escala de su impuesto global complementario (aumentándolo) y, posteriormente, rebajarla como un crédito. Lo anterior, dio origen a un arduo debate en la época, lo que obligó al legislador a dictar la ley N 19.801 de 2002, con el único propósito de intercalar las palabras “ni se declarará” para zanjar la discusión¹⁹².

El cuarto ejemplo, también en materia de Renta, se refiere a la situación que enfrentan las denominadas “empresas con pérdidas tributarias” cuando, por ejemplo, se solicita la devolución de los Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas (PPUA), procedimiento establecido en el inciso segundo del N° 3 del Art. 31 de la Ley de la Renta.

Atendida la importancia de este tipo de contingencias tributarias y el número de contribuyentes involucrados, se estima conveniente detenerse brevemente en su análisis más sistemático.

¹⁹² Ver “Los problemas de la interpretación administrativa de la ley tributaria” de Eduardo Morales Robles en Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae, año VI, N° 6, 2002.

En un primer acercamiento, desde el punto de vista conceptual, se debe destacar que resulta extraño considerar que las “pérdidas de arrastre”, esto es, los resultados negativos de ejercicios anteriores puedan ser considerados como un gasto necesario para producir la renta del presente ejercicio, es decir, que sean gastos obligatorios o ineludibles para ello.

En estos casos, la interpretación del Servicio a través de diversos oficios¹⁹³, consiste en sostener que las pérdidas sufridas por un contribuyente en un ejercicio comercial - supongamos 1986- e informadas y declaradas en el Formulario 22 de la Operación Renta del año tributario siguiente 1987-, y que posteriormente absorben utilidades recibidas en el ejercicio comercial 2011, situación que se declara en el Formulario 22 del año 2012, deberían ser acreditadas o justificadas por dicho contribuyente en el año 2012 y no en el año 1987.

De acuerdo a lo anterior, una posibilidad es entender que las “pérdidas del ejercicio 1986” no debían cumplir en ese momento con la exigencia legal de encontrarse debidamente respaldadas y de ser un gasto real y efectivo, sino hasta el año en que dicha empresa obtuviera utilidades que fueran absorbidas por aquellas (PPUA). Así por lo menos se da a entender en el Oficio N° 164 de 1997, al señalar que “las pérdidas de arrastre conforme al artículo 31 N° 3 inciso segundo de la Ley de la Renta, constituyen un gasto del ejercicio donde se producen las utilidades a las cuales se imputan”.

Pero otra forma de entender dicha tesis, es que la empresa, en realidad debía cumplir con las exigencias de acreditación y justificación de sus pérdidas, y con todos los demás requisitos, tanto en el año 1986 (AÑO DE ORIGEN) de las pérdidas; como también durante todo el tiempo intermedio en que tales “pérdidas de arrastre” se informaron y declararon en los respectivos Formularios 22 ante la autoridad fiscalizadora (AÑOS DE CONSERVACIÓN) y además, en el año en que finalmente se imputa dicha “pérdida de arrastre” a las utilidades recibidas en un ejercicio comercial posterior (AÑO DE IMPUTACIÓN), que es lo que probablemente ocurra con muchos contribuyentes en la próxima “Operación Renta 2012”.

Pero el tema, desde el punto de vista dogmático, consiste en dilucidar si en nuestro ordenamiento jurídico existe una norma legal que ampare dicha tesis o, más bien, si desde el punto de vista del derecho público chileno, el órgano fiscalizador cuenta con facultades suficientes como para poder traslapar temporalmente los efectos de las declaraciones de impuestos presentadas por el contribuyente a través de los años y decidir libremente cuándo les atribuirá efectos para fiscalizarlas, porque según el

¹⁹³ Por ejemplo, Oficio N° 231 de 1986; Oficio N° 164 de 1997 y Oficio N° 393 de 2005.

ejemplo propuesto, nada le impediría revisar las mismas pérdidas de arrastre en el año 1996, independiente de que exista en ese año una solicitud de devolución de impuestos por PPUA.

Porque afirmar que como es en el año tributario 2012 cuando las pérdidas del ejercicio 1986 realmente se imputan a las utilidades del ejercicio 2011 pueden fiscalizarse, es lo mismo que decir que como la renta de un contribuyente es un proceso continuo en el tiempo, que se va determinando durante toda su ciclo de vida, el SII en realidad puede “revisar” todos los años anteriores al año 2012 sin ningún límite de prescripción, porque no lo haría para “fiscalizar” declaraciones de impuestos anteriores, sino porque tales imputaciones de utilidades y pérdidas tendrán efectos matemáticos en la próxima declaración de renta, lo que equivale a sostener que en el Derecho Tributario chileno existirían dos tipos de facultades fiscalizadoras o de comprobación, verificación, investigación, y control del Servicio: las prescriptibles -sea en 3 o en 6 años según el Art. 200 del Código Tributario- y las imprescriptibles. El problema es que una prerrogativa de tal magnitud, por aplicación del principio de legalidad, debería estar consagrada, precisamente en la Ley, norma que a su vez debería pasar por el cedazo de una revisión de constitucionalidad, indispensable para tener certeza jurídica acerca de su contenido, elementos y efectos¹⁹⁴.

Por el contrario, pudieran mencionarse diversos argumentos para ilustrar lo cuestionable de este criterio interpretativo.

En efecto, podría señalarse por ejemplo, que una cosa son las “pérdidas dentro del ejercicio” que pueden considerarse efectivamente como un GASTO REAL del año - por eso el legislador exige que se encuentren “pagados o adeudados en el ejercicio” y que se acrediten o justifiquen fehacientemente- y otra distinta, son las “pérdidas de

¹⁹⁴ El Tribunal Constitucional, en causa Rol 1234/2008 sostuvo: “‘VIGÉSIMO PRIMERO: Que, en cuanto al principio de legalidad, es del caso precisar que, tal como ya lo ha señalado latamente esta Magistratura (roles N°s 718, 759, 773), éste emana de lo dispuesto en los artículos 6° y 7° de la Ley Fundamental, que fijan el ámbito de actuación de los órganos estatales y, por consiguiente, del legislador. En materia tributaria, se encuentra consagrado en los artículos 19, N° 20, 63 y 65 de la Constitución, y su significado y alcance ha sido precisado por este Tribunal en orden a que los elementos de la obligación tributaria deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley, lo que en definitiva dice relación con el hecho imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones. Se trata de un principio que de acuerdo a sus orígenes históricos se encuentra fuertemente vinculado al principio de soberanía nacional y que, en el ámbito tributario, importa la exigencia de que una ley sea la que determine las cargas fiscales que se deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad.” (En un sentido similar sentencias Rol: 247/96 y Rol: 822/07.

arrastre”, que pueden ser consideradas como un RESULTADO MATEMÁTICO QUE DA ORIGEN A UN MECANISMO TRIBUTARIO¹⁹⁵. Siguiendo una lógica distinta a la anterior, desde el punto de vista técnico no es posible otorgarles el mismo tratamiento legal.

Confirma el criterio anterior, lo dispuesto en el inciso décimo del Art. 16 del Código Tributario, en cuanto señala que “el monto de toda deducción o rebaja permitida y otorgada por la ley deberá ser deducido en el año en que le corresponda, de acuerdo al sistema de contabilidad seguido por el contribuyente para computar su renta líquida.”

En la propia Circular N° 17 del Servicio, de 31 de marzo de 2011, que contiene el Suplemento Tributario con la normativa para efectuar la declaración de impuestos anuales a la renta correspondientes al año tributario 2011, se indica: “Pérdidas de Ejercicios Anteriores (Art. 31 N° 3) (634): Anote en este recuadro el monto de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores no absorbidas por utilidades tributables (ya sea, el monto total o su saldo), debidamente reajustadas, determinadas y actualizadas de conformidad con las normas establecidas por el N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta”, indicando que se trata de pérdidas que no son del propio ejercicio que se declara. Lo anterior, se condice con lo indicado en el reverso del Formulario N° 22, recuadro N° 2 sobre “base imponible de primera categoría”, código N° 634, denominado “pérdidas de ejercicios anteriores (Art. 31 N° 3)”.

Además, desde el punto de vista técnico, se podría llegar a la conclusión de que el N° 3 del Art. 31, que alude a las “pérdidas del ejercicio”, más bien contiene una suerte de “ejemplo” de gasto aceptado tributariamente de acuerdo al inciso primero del Art. 31, que incluso podría no existir normativamente, pero que igualmente se podría concluir que es un gasto aceptado, de acuerdo a los principios generales que rigen la determinación del gasto durante el cálculo de la base imponible, cuestión que no sucede en el caso del mecanismo tributario “pérdidas de arrastre”, porque precisamente, por tratarse de un mecanismo excepcionalísimo, que incluso el legislador fue estableciendo progresivamente en el tiempo (primero 2 años, luego 5 y después indefinido), no puede existir sin una ley expresa que lo consagre, de manera que -insisto- suprimido hipotéticamente el N° 3 del Art. 31, podría igualmente

¹⁹⁵ Como señala Pedro Massone Parodi: “Los criterios y categorías económicos son, no sólo valiosos, sino insustituibles, cuando lo que se trata de investigar son los aspectos económicos que la interpretación, la valoración y explicación de los tributos ofrecen; pero esos mismos criterios y categorías serán ineficaces, y pueden incluso, llegar a ser perturbadores, cuando dentro del fenómeno tributario lo que se indaga sea su aspecto jurídico...”. Ver “El Derecho Tributario y su autonomía” en Revista de Derecho Público, Escuela de Derecho de la Universidad de Chile, Año 1970, N° 11, pág. 108.

sobrevivir el concepto de gasto del ejercicio aceptado tributariamente, no así, el mecanismo de pérdidas de arrastre.

Asimismo, la historia fidedigna del establecimiento del N° 3 del Art. 31 de la Ley de la Renta, demuestra claramente que ambos institutos jurídicos poseen fundamentos, principios y objetivos legislativos distintos, por lo que no sería posible asimilarlos en su tratamiento tributario.

Por otro lado, siguiendo la tesis del Servicio cuando sostiene que la expresión “derecho a crédito fiscal” que consagra el Art. 23 de la Ley del IVA¹⁹⁶ no constituye en rigor un derecho de aquellos que consagra el Código Civil, sino que refleja más bien un “mecanismo tributario” por lo que no es transferible, cedible o transmisible a terceros¹⁹⁷, del mismo modo, las “pérdidas de arrastre” constituyen otro “mecanismo tributario” establecido por el legislador que permite al contribuyente compensar resultados de un año con otro, mecanismo que no puede ser analizado con la lógica de ser simples pérdidas del ejercicio.

Adicionalmente, se debe tener presente que todas las facultades fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos son facultades legales otorgadas dentro de un Estado de Derecho, es decir, sujetas al imperio del Derecho tanto al momento de su establecimiento normativo, como al momento de su aplicación al caso concreto. Dichas facultades pueden consistir en actos administrativos propiamente tales, como citaciones, liquidaciones o giros, pero también en actuaciones de hecho, como un procedimiento de clausura o una fiscalización en terreno, pero siempre y en todo caso, el ejercicio de ambas prerrogativas por los funcionarios públicos, debe estar sujeta a la Ley, conformando un todo sistémico e integrado.

¹⁹⁶ Dispone el inciso primero del Artículo 23 de la Ley del IVA: “Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo periodo tributario...”.

¹⁹⁷ Por ejemplo, en el Oficio 3021, del 2000, se indica: “...este Servicio en reiteradas oportunidades ha señalado que el crédito fiscal establecido en la ley sobre impuesto a las ventas y servicios, no constituye un derecho que pueda ser cedido o transferido a terceros por el contribuyente, ni transmitido por causa de muerte a los herederos o legatarios. Ello porque dicho crédito representa sólo el mecanismo que la citada ley establece para la determinación del impuesto al valor agregado que debe pagarse por periodos mensuales por los contribuyentes del mismo, el cual sólo puede ser recuperado de acuerdo con las normas establecidas en el artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974, por el mismo contribuyente que soportó el impuesto en la adquisición de los bienes, no pudiendo ser objeto de transferencia, transmisión ni cesión.”

Relacionado con lo anterior, se debe tener presente que el propio ordenamiento jurídico contempla un límite expreso para que el Servicio ejerza sus facultades de fiscalización y revisión en el Art. 59 del Código Tributario¹⁹⁸, y además el plazo de prescripción contenido en el Art. 200¹⁹⁹ del mismo cuerpo legal. Y cuando se ha querido salvar dicho límite temporal se ha señalado expresamente como consta en diversas hipótesis en las cuales el legislador optó por no aplicar los plazos de prescripción. Por ejemplo, en las hipótesis de suspensión del ejercicio de las facultades fiscalizadoras, que contiene tanto el Código Tributario como la Ley de Impuesto a la Renta. Así, el inciso final del Art. 201 del Código Tributario dispone que tales plazos se suspenden “durante el periodo en que el Servicio esté impedido,... de girar la totalidad o algunas de las partidas de los impuestos comprendidos en una liquidación cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación tributaria”. Por su parte, el inciso quinto del N° 16 del Art. 97 del Código Tributario dispone que “la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad suspenderá la prescripción establecida en el Art. 200, hasta la fecha en que los libros legalmente reconstruidos queden a disposición del Servicio”. Finalmente, el inciso 3 del Art. 103 de la Ley de Impuesto a la Renta dispone que “la prescripción de las acciones del Fisco por impuestos se suspende en caso que el contribuyente se ausente del país por el tiempo que dure su ausencia” y el inciso 4 señala que “transcurridos 10 años no se tomará en cuenta la suspensión del inciso anterior”. Es decir, fuera de estos casos, en que el legislador previó situaciones específicas en que el ejercicio de la acción fiscalizadora podía verse perturbado por la ocurrencia de hechos no imputables al propio Servicio y que por lo tanto, no era aplicable el plazo de prescripción tributaria, no existiría en nuestro ordenamiento jurídico ninguna norma que avale el criterio cuestionado.

Además, desde el punto de vista teórico, una cosa es el derecho tributario formal y otra muy distinta el derecho tributario sustancial o material. Así, la obligación que establece el Art. 21 del Código Tributario de mantener los registros contables y los documentos que sustentan tales anotaciones, se enmarcan dentro de dos ámbitos distintos: por una parte, comprende los deberes de colaboración que pesa sobre todo contribuyente y por la otra, constituyen un medio de prueba fundamental. En el primer caso, su incumplimiento trae aparejada la aplicación de una sanción (multa)

¹⁹⁸ Dispone el Artículo 59 del Código Tributario: “Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes.”

¹⁹⁹ Dispone el Art. 200 del Código Tributario, en lo pertinente: “El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.”

El plazo señalado en el inciso anterior será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa...”

previamente establecida en el propio Código Tributario, por ejemplo, en el Art. 97 N° 16 en el caso de pérdida de libros de contabilidad o de documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables, o en el N° 7 en el caso de no llevar los libros de contabilidad o auxiliares de acuerdo a las disposiciones legales y, en el segundo caso, esto es como medio probatorio, la ausencia de tales antecedentes ocasionará precisamente que el SII estime que no se encuentran fehacientemente acreditadas sus declaraciones de impuestos, que en el ejemplo propuesto corresponde a la declaración de renta presentada en el Formulario 22 del año 1987.

A mayor abundamiento, si el legislador optó por establecer en Chile un sistema de “autoliquidación” de impuestos a la renta, bajo responsabilidad del contribuyente, por lo tanto, trasladándole la pesada carga de autodeterminar sus propios impuestos, año tras año, con la complejidad del sistema tributario chileno, según se ha reconocido en los propios estudios del Servicio, entonces, la responsabilidad por el oportuno ejercicio de sus facultades fiscalizadoras del Servicio nace, precisamente, en ese momento y no en otro. Más aún cuando la “buena fe” constituye un principio general del Derecho chileno.

De acuerdo a lo expuesto, podría resultar improcedente sostener que las consecuencias negativas producto del incumplimiento de un deber formal de colaboración del contribuyente, como es la obligación formal contenida en el Art. 21 del Código Tributario, pueda ser -por vía administrativa-, el elemento decisivo para impedir la aplicación de un mecanismo tributario establecido por el legislador como son las “pérdidas de arrastre”. Esto equivaldría a instaurar administrativamente una sanción tributaria, sin ley expresa que lo autorice y fracturando el funcionamiento del mecanismo tributario diseñado por el legislador. De allí que si se quiere cambiar dicho mecanismo tributario establecido por ley, se debe cambiar la ley.

En consecuencia, el celo fiscalizador para enfrentar algunas materias o la ausencia del mismo para revisar oportunamente las pérdidas tributarias cuando se originan o, incluso, la escasez de recursos materiales o humanos para implementar dicha fiscalización, no resultarían motivos jurídicos válidos para fundamentar la tesis que se cuestiona. Es lo que en doctrina comparada se ha denominado “el principio de legalidad en faz aplicativa”.

Al respecto, cabe hacer presente que no obstante que algunos Tribunales de Justicia han “admitido” la tesis del Servicio, ello no significa que con mejores antecedentes y un análisis más detenido de los mismos, no puedan en el futuro cambiar de criterio, como lo han hecho en diversas ocasiones. Así, pareciera ser que antes que una discusión acerca de la prueba en materia de “pérdidas de arrastre” lo que corresponde - desde el punto de vista dogmático- es analizar la correcta interpretación de la ley,

porque si el legislador decidió establecer un mecanismo tributario especial para el aprovechamiento de las pérdidas de arrastre, al mismo tiempo, se debería haber entregado a la Administración Tributaria un especial mecanismo de control, precisamente, por ser insuficientes los instrumentos tradicionales de fiscalización.

Pues bien, los casos expuestos tienen el común denominador de situar al contribuyente en un plano de desamparo frente a las interpretaciones administrativas del Servicio, al carecer de un mecanismo legal idóneo que le permita defender sus puntos de vista.

En efecto, hoy no se contempla la posibilidad de que el contribuyente pueda reclamar contra las interpretaciones del SII dentro del sistema tradicional de “Tribunales Tributarios del SII” ni dentro de los nuevos “Tribunales Tributarios y Aduaneros”, que tiene vigencia en algunas regiones del país, y desde luego, en ningún caso se pueden considerar como mecanismos idóneos, por ejemplo, la “solicitud de reconsideración” ante el propio Servicio -que si bien se basa en el derecho constitucional de petición, no encierra el deber de instruir un procedimiento objetivo de revisión-; el recurso de reposición administrativo o el recurso jerárquico del Art. 59 de la Ley N° 19.880; el juicio ordinario civil por su carácter declarativo; el recurso por vulneración de derechos contenido en el nuevo Art. 155 del Código Tributario (agregado por Ley N° 20.322, de 2009) o, incluso, el recurso de protección contenido en el Art. 20 de la Constitución Política de la República, porque todos ellos persiguen finalidades jurídicas distintas al cuestionamiento directo de una determinada interpretación administrativa del SII. Tampoco se puede considerar como un vehículo idóneo, por vía indirecta, la posibilidad de instar por la dictación de nuevas leyes para obligar al Servicio a seguir -en ciertos casos- el verdadero espíritu del legislador, por lo que cabe formularse una segunda interrogante:

¿Es razonable que no se pueda reclamar de la interpretación administrativa del Servicio de Impuestos Internos?

Y la respuesta pareciera ser que no. Por diversas razones, entre otras porque de no aceptarse esta posibilidad, el contribuyente deberá esperar a que el criterio del Servicio se materialice en una actuación formal en su contra, de aquellas que sí se pueden reclamar -liquidación, giro, resolución, etc.-, con lo que se genera un ámbito de mucha ineficiencia desde el punto de vista de la gestión de los recursos públicos, al tener que esperar que se ponga en marcha toda una serie de actos administrativos internos para luego poder discutir no los hechos, sino el derecho ante los Tribunales. Además, en caso que el reclamante obtenga una sentencia favorable en el futuro, todos los demás contribuyentes que no reclamaron, igualmente serán compelidos a cumplir el criterio administrativo declarado improcedente, por no afectarles dicho fallo en virtud del efecto relativo de las sentencias.

Es lo que, por ejemplo, en derecho comparado se ha denominado la “impugnabilidad” de las interpretaciones de la Administración Tributaria ante las consultas de los contribuyentes²⁰⁰.

En este sentido, el reconocido tratadista CÉSAR GARCÍA NOVOA sostiene que “en los hipotéticos supuestos de respuestas erróneas, o incluso absurdas, el consultante se encontrará con que la Administración tendrá que aplicar ese criterio, porque para ella sí es vinculante la respuesta. La opción del consultante de separarse de la respuesta a la consulta supondrá que la Administración tendría que regularizar su situación, exigiendo intereses e incluso sanciones. En este caso, la imposibilidad de una vía de recurso hasta que se dicte el acto de liquidación es un injustificado retraso en la obtención de la tutela judicial efectiva.”

De esta forma, cuando hoy se discuten diversos aspectos para implementar una nueva “reforma tributaria”, tal vez sea el momento de que se discuta también la forma de establecer una vía idónea para que el contribuyente pueda reclamar de una interpretación tributaria del Servicio que considera equivocada porque, eventualmente, podría ocurrir que nuestros Tribunales de Justicia adviertan en el futuro que algunos de los planteamientos defendidos por la Administración Tributaria son efectivamente discutibles y que, al igual como ocurrió en los “Tribunales Tributarios” -creados por facultad delegada del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo al Art. 116 del Código Tributario-, muchos años después se los termine declarando inaplicables.

Con lo anterior, si bien se habrá restablecido el imperio del Derecho, lo extemporáneo de la solución, probablemente no remediará el significativo desgaste de la actividad administrativa y jurisdiccional, tanto en el sector público como en el sector privado, por haber tenido que sostener un juicio tributario durante años, siendo que ello se podría haber evitado de forma más expedita y rápida para todos los contribuyentes, estableciendo un medio idóneo -como es la reclamación tributaria-, que contribuya a elevar los estándares de seguridad jurídica y confianza en el ordenamiento jurídico chileno, circunstancias que -a propósito de otras materias-, han sido expresamente reconocidas por el Tribunal Constitucional²⁰¹ y por la Contraloría General de la

²⁰⁰ *Ibíd.*, pág. 59.

²⁰¹ El Tribunal Constitucional en causa Rol 207, expresó: “SEXAGESIMOSEPTIMO.- Que, asimismo, la Constitución Política consagra la existencia de un Estado de Derecho... entre los elementos propios de un Estado de Derecho, se encuentran la seguridad jurídica, la certeza del derecho y la protección de la confianza de quienes desarrollan su actividad con sujeción a sus principios y normas positivas.”

República²⁰²-, solución que de paso, abre la oportunidad para hacer más eficiente el gasto público, al aprovecharse mejor el uso de los recursos invertidos por el Estado para la instalación de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros²⁰³, cuya vigencia en todo el país se espera para el año 2013²⁰⁴.

²⁰² En un sentido similar, la Contraloría General de la República ha señalado en el Dictamen N° 5440, de 1997 que: "...debe considerarse el principio de seguridad jurídica que inspira el ordenamiento jurídico, por el cual no pueden mantenerse indefinidamente en el tiempo las situaciones de incertidumbre en las relaciones, de tal manera que la autoridad llamada por la ley a definir las, debe hacerlo en el más breve plazo que la razón, el sentido común y la equidad lo aconsejen. Lo contrario podría significar un abandono de sus deberes o una desviación o abuso de facultades que pugnan con la forma en que deben interpretarse y aplicarse las normas del derecho...".

²⁰³ Actualmente, de acuerdo a la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros, contenida en el Art. 1° de la Ley N° 20.322, de 2009, que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, éstos se definen como órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio, cuyas funciones, en el ámbito de su territorio, son entre otras: 1°. Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad al Libro Tercero del Código Tributario; 3°. Resolver las reclamaciones presentadas conforme al Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas y las que se interpongan de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 186 y 187 de esa Ordenanza; y 8°. *Conocer de las demás materias que señale la ley.*

²⁰⁴ Cabe señalar que al momento de concluir este artículo, se comenzó a cuestionar la viabilidad de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros, según información entregada por el Ministro de Justicia a la Comisión de Constitución, Legislación y Justicia de la Cámara Baja, atendido el escaso número de juicios que han tramitado estos Tribunales desde su implementación progresiva en el país. (Ver diario "El Mercurio" del 17/03/12, Cuerpo C, pág. 20 y del 18/03/12, Cuerpo C, pág. 14).