

LA PIRAMIDE INVERTIDA – ROL LEGISLATIVO DEL SII

Alejandro Dumay Peña

Magister en Tributación
Licenciado en Cs. Jurídicas y Sociales
Abogado
Colaborador CET – U Chile.



ABSTRACT

Los profesionales del área tributaria trabajamos en base a la normativa que genera la Autoridad Tributaria a través de oficios y es la cita de tales oficios - en lugar de la norma legal inexistente o, al menos, manifiestamente insuficiente para resolver la situación impositiva de que se trate -, la que respalda nuestros informes, escritos de reclamación, recursos y demás documentos que se generan en la actividad profesional. Si bien no existe ninguna novedad en la afirmación anterior, ni en cuanto al rol que han pasado a ocupar los indicados oficios en nuestro quehacer profesional, parece no haberse tomado conciencia de la significación que tiene el rol legislativo que ha asumido la Administración. La generación de la normativa tributaria a través de la jurisprudencia administrativa, es aceptada y asumida en todos los ámbitos, sin cuestionar la trascendencia, gravedad e implicancias del fenómeno, no sólo frente al principio de la legalidad de los impuestos, sino que en todo el funcionamiento de nuestro sistema tributario. Además de consignar pruebas y demostraciones fehacientes de la situación que se denuncia y de alertar respecto a su gravedad, el presente trabajo pretende establecer los orígenes del fenómeno, aportar antecedentes y sugerir alternativas de solución. Se incursiona en la búsqueda de responsables, que contrariamente a lo que pudiera asumirse, son muy lejanos al Servicio de Impuestos Internos, al que no cabe participación alguna en esta anomalía de nuestro sistema impositivo, y que, por el contrario, ha hecho todo lo posible por suplir las falencias de quienes tienen el deber constitucional de generar las normas que regulen el funcionamiento de los impuestos y, en general, la trascendencia o efectos tributarios de los hechos económicos o jurídicos que tienen lugar en la actividad del país.

1.- EXPLICACIONES AL ROL DETERMINANTE DE LA JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA EN EL FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO

El principio de la legalidad de los impuestos - la ley, como fuente única de la obligación tributaria -, es el pilar del sistema impositivo.

El rol esencial de la ley, consagrado en el artículo 19 # 20 de la Constitución Política, se complementa con la función que compete a los tribunales superiores, los que deben resolver las controversias que se sometan a su conocimiento, aun en ausencia de norma expresa, como también lo consagra la Constitución en el inciso segundo de su artículo 73, y cuyos pronunciamientos tienen, por cierto, fuerza obligatoria.

Poder Legislativo, esencialmente, y Judicial, en la forma complementaria que se ha consignado, tienen, por tanto, una función relevante en la generación de las normas y en la fijación de su sentido y alcance, debiendo suplir, este último, las eventuales lagunas legislativas.

En cambio, el rol de la jurisprudencia administrativa - artículo 6, letra A, número 1 del Código Tributario -, es eminentemente secundario y no vinculante.

La interpretación administrativa de las normas tributarias, sólo obliga a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos.

No es integradora, ni tiene carácter obligatorio para los contribuyentes y, menos aun, para los tribunales.

Se trata de normas de ordenación, vale decir, de una facultad destinada a uniformar la actuación del Servicio, evitando la aplicación de criterios disímiles o contrapuestos por parte de los funcionarios encargados de velar por el cumplimiento y correcta aplicación de las normas impositivas.

La facultad que el Código Tributario concede al Director del Servicio de Impuestos Internos, es propia de su rol tutelar y no tiene otro alcance que la necesaria coherencia que debe esperarse en el actuar de los funcionarios.

La mayor relevancia jurídica de la interpretación administrativa de la ley tributaria, la encontramos en la norma del artículo 26 del Código Tributario, que establece una especie de garantía o protección a favor de los contribuyentes que se ajusten a ella.

Claramente, no se trata de una norma que refuerce las facultades del Servicio, a través de la atribución para interpretar. Por el contrario, ella deriva en una restricción a las potestades fiscalizadoras, correlativas a la protección o garantía que en ella se otorga al contribuyente.

Sin embargo, la norma del citado artículo 26, podrá ser incluida entre las causales o circunstancias que ayuden a explicar el fenómeno que analizaremos en este trabajo, en cuanto a que, la búsqueda de esa protección, podría ser, uno de los factores que contribuye a la sobre valoración de los oficios que emite la Superioridad del Servicio.

La jurisprudencia administrativa, expresada en los oficios, no es, entonces, otra cosa que las coordinadas que imparte la Dirección, con el objeto de orientar - si no uniformar -, la actuación de los funcionarios - sus principales destinatarios - y que, por cierto, no es vinculante, ni puede ser integradora de la ley (a diferencia de la jurisprudencia judicial).

Pueden citarse numerosos dictámenes que ratifican lo anterior, como el Oficio 4635, de 2002, en el que la Dirección señala que el Servicio de Impuestos Internos carece de facultades para efectuar una interpretación por analogía de las normas tributarias, extendiendo su aplicación a otras situaciones que no han sido previstas por la ley.

En el mismo sentido, en el Oficio 1081, de 23.4.98, se señala: “que este Servicio, de acuerdo a las normas tributarias que regulan su accionar, no está facultado para impartir normas.....excepto en aquellos casos en que existan normas expresas sobre la materia, situaciones en las cuales los contribuyentes deben someterse a lo que disponen dichos preceptos, en concordancia con las instrucciones pertinentes que al respecto haya impartido el Servicio”.

Tratándose de normas de derecho público, no puede hacerse una interpretación extensiva de las disposiciones tributarias y comprender situaciones no contempladas expresamente en ellas, como lo señala el Oficio 784, de 4.4.2007.

Sin embargo, constituye uno de los rasgos más característicos y distintivos de nuestro sistema tributario, la preeminencia que tienen, en el plano normativo, los instructivos impartidos por la Dirección del Servicio de Impuestos Internos.

Jerárquicamente, se los supone de rango inferior a la ley, e incluso a los reglamentos y, desde luego, a la Constitución Política. Sin embargo, en el hecho, juegan un rol decisivo y representan, en la realidad de la operatoria tributaria, el antecedente que define y determina la normativa aplicable a los casos concretos que enfrentan los contribuyentes.

Teóricamente, se trataría de una mera interpretación “administrativa” de la ley tributaria, que no obliga a los tribunales superiores. Sin embargo, los oficios que emite la Dirección del Servicio, juegan un rol trascendente, que excede a todo lo previsible y que da un sello absolutamente particular a nuestro sistema impositivo.

La preeminencia de los oficios, por sobre cualquiera otra fuente normativa, determina, a su vez, una particularidad que caracteriza el accionar de los asesores tributarios, cuyos informes, en respuesta a consultas de los clientes, se traducen en la cita, resumen o transcripción de los oficios existentes sobre la materia consultada.

En dichos informes, no se expresa: “En nuestra opinión...”, o “De acuerdo a la ley...” u otro tenor que haga referencia a antecedentes o fundamentos de orden legal, en respaldo de la conclusión que se expresa, sino que, derechamente, se indica como respuesta definitiva, aquella que se deriva de los oficios que se citan o consignan.

Sin embargo, este aparente defecto, de los profesionales del ramo, se explica por los requerimientos y expectativas de los propios clientes, ya que cualquier informe jurídico, con respaldo de normativa legal, citas jurisprudenciales y fundamentos doctrinales, de los cuales se derivara una conclusión, con toda apariencia de contundente y categórica, carece de todo valor si no aparece sustentada en oficios.

Si el informe no los incluye, y prescinde del parecer de la Administración, generará, de parte del cliente, una respuesta que se ha hecho cliché: “Sí, pero, ¿que dice el Servicio de Impuestos Internos?”

Igualmente, cualquier escrito o recurso, en un juicio tributario, que no cite los oficios que validan el razonamiento del litigante, así como cualquiera tesis o trabajo académico, que se hubiera permitido omitir este elemento sustantivo y sustancial, pierde todo valor.

En definitiva, son los oficios - y no la ley – el elemento determinante en la regulación impositiva, dentro de nuestro sistema tributario.

No se concibe una monografía, tesis, o texto de estudio, informe en Derecho, reclamación o recurso judicial sobre la materia, que pueda prescindir de ellos.

Son invocados para sustentar liquidaciones, así como fundamentos para la impugnación de las mismas y los propios tribunales terminan resolviendo tales controversias al amparo de lo que en ellos se señala.

En materia impositiva, ya no se alude a los textos legales como fundamento para sustentar cualquiera posición relacionada con la aplicación de algún tributo.

La cita de normas o referencia al texto positivo, carece de peso como argumento sustentador de la tesis que se sostenga, puesto que podría corresponder a una opinión o interpretación personal, no compartida por los tribunales y, especialmente, por el Servicio de Impuestos Internos, como organismo encargado de fiscalizar la aplicación y correcto cumplimiento de los impuestos y demás obligaciones tributarias.

Lo que importa, en definitiva, es que la opinión que se sustente - en una petición, reclamo, recurso judicial, informe técnico o cualquier otro documento relacionado con temas impositivos -, concuerde con la interpretación o posición que el indicado Servicio sustente sobre la materia, puesto que ésta es la única alternativa que da garantías, que evita contingencia y eventuales juicios y que, en definitiva “válida” lo que se señale.

Esa es, taxativamente, nuestra realidad, en el campo tributario.

Cabe preguntarnos, en consecuencia, sobre las razones que han derivado en este escenario tributario tan particular, en el que ninguna función se asigna a la ley - u otras fuentes del Derecho - y en el que sólo interesa conocer, por su rol determinante y decisivo, el parecer del Servicio, expresado en la jurisprudencia administrativa, esto es, en los oficios que son materia de análisis.

El peso, que el organismo administrativo tiene, en nuestro sistema, por las múltiples facultades de que está dotado, explica en parte la situación descrita.

La calidad de juez y parte, que el Servicio tiene, en las controversias tributarias, contribuye, también, a entender esta situación tan particular, especialmente si a ello deben adicionarse otras consideraciones, como la demora en la tramitación de los juicios tributarios y diversas consideraciones adicionales, que hacen altamente inconveniente cualquiera controversia con el Servicio.

El contribuyente que se arriesga a una controversia tributaria - vale decir, que se permite disentir de la opinión del Servicio -, se expone a consecuencias patrimoniales muy superiores al valor que representa el acto impugnado, como consecuencia de los significativos recargos que experimenta el monto en discusión, por diversos conceptos, entre los cuales se incluye un interés del 1,5 % por mes o fracción de mes, porcentaje que se aplica sobre valor reajustado.

Sin duda que en nuestro sistema, más vale no enfrentarse con la administración y es el alto costo de discrepar con la posición oficial, lo que en gran medida estaría explicando esta particular característica de nuestro sistema impositivo, en el que la pirámide, literalmente se invierte, y son los oficios - pronunciamientos administrativos del Servicio -, los que reinan y predominan, respecto de cualquiera otra fuente normativa.

Pero, a medida que nos adentramos en el examen del fenómeno que es objeto de análisis, vamos encontrando más y más elementos explicativos, que terminan por hacernos concluir, que una situación jurídicamente anómala - oficios administrativos de mayor peso que la propia Constitución Política -, en realidad, responde a una multiplicidad de factores y circunstancias, cuyo análisis permite entender las razones del porqué, en nuestro sistema impositivo, un pronunciamiento de la autoridad administrativa, tiene más peso y relevancia que la ley y, desde luego, prima por sobre las teorías y doctrinas que se enseñan en cualquiera Escuela de Derecho.

Inciden en ello, una multiplicidad de factores y circunstancias, pero las razones más profundas derivan de las deficiencias del sistema legislativo.

El legislador tributario, o reniega de su rol, dejando tremendas lagunas - diríamos océanos, más exactamente -, de áreas o materias no reguladas o incurre en tal cantidad de deficiencias técnicas – amén de ambigüedades - en la redacción de las normas, que necesariamente termina por configurar una realidad en la que los textos impositivos no son autosuficientes, es decir, que no se bastan por si mismos.

La ley impositiva, salvo raras excepciones, no generan una respuesta cierta para las múltiples interrogantes a que dan lugar las situaciones supuestamente regladas.

La lectura de cualquiera norma legal, lejos de resolver o dar una respuesta a la materia a la que se refiere, genera una interrogante: ¿Que es lo que debe entenderse que quiso decir el legislador?

No se trata de que nuestro legislador descuide determinadas situaciones o señale reglas insuficientes que no cubran algunas situaciones especiales.

Es a partir de la definición del hecho gravado - materia afecta por el respectivo tributo -, que la ley impositiva comienza a evidenciar sus graves deficiencias, que la jurisprudencia administrativa debe suplir, generándose la situación materia de análisis.

En ese escenario, va surgiendo, con claridad, la explicación del porque son los oficios o dictámenes administrativos, los que terminan por señalar las reglas concretas aplicables a cada situación impositiva que interesa dilucidar.

El pronunciamiento de la administración, deja de ser el instructivo por el cual la Dirección del Servicio de Impuestos Internos señala la interpretación o alcance oficial que los funcionarios deben dar al texto impositivo de que se trata y, en cambio, pasa a tener una repercusión insospechada, trascendente y normalmente determinante.

Los oficios, literalmente, reemplazan y sustituyen a la ley. Se convierten en el único argumento irrefutable, en una discusión sobre materias impositivas.

En ese plano, las únicas situaciones dudosas que pueden darse en nuestro sistema impositivo, son aquellas en que Dirección del Servicio no se ha pronunciado o en las que existen oficios contradictorios.

Por las razones que se vienen señalando - y en especial, por la indicada deficiencia de la norma positiva -, los instructivos - oficios -, trascienden de su rol y se convierte en **la normativa** aplicable al caso y conforme a la cual debe resolverse la situación tributaria que se necesita dilucidar.

Tratándose del Derecho Tributario, los textos legales se han convertido en un mero marco referencial, a partir del cual - y por la vía de la interpretación administrativa -, el Servicio regula y norma todas las situaciones específicas que se van presentando en la realidad.

Frente a las situaciones concretas que se hace necesario resolver a cada momento, el texto positivo - vale decir, la norma legal -, o no existe o es ambigua o defectuosa y, en el mejor de los casos, vaga, teórica, imprecisa, genérica o manifiestamente insuficiente.

En concreto, por lo tanto, la causa profunda y sustantiva del fenómeno que se analiza y trata de explicar, debe encontrarse, en el distanciamiento, entre la norma legal y la situación concreta que se trata de resolver.

Las situaciones concretas que se presentan, en el acontecer diario de los contribuyentes, tienen elementos específicos, circunstancias y particularidades, que la ley no prevé, ni está en situación de resolver.

Ello se traduce en situaciones no reguladas, vale decir, que no tienen una respuesta o solución expresa en el texto positivo.

Teóricamente, a partir de ese texto - y por la vía de un proceso de interpretación -, la norma debería dar solución a todo tipo de situaciones, que los tribunales deberían resolver, aun en ausencia de norma.

Esa teoría, sin embargo, no funciona en la realidad, puesto que los contribuyentes no pueden especular sobre la base de una interpretación que no concuerde con la de la Administración y respecta de la cual no puede tenerse certeza de que será compartida por los tribunales superiores.

Dicha posición, implicaría enfrentar una contingencia que ningún contribuyente está dispuesto a asumir y que ningún profesional responsable podría recomendar a su cliente.

Ante una situación específica, para la cual el texto legal no tiene respuesta ¿Dónde encuentra el contribuyente la regla expresa que le permite operar sin contingencias?

Obviamente, en un documento en el que se contiene la interpretación oficial del organismo que está facultado para fiscalizar y para determinar si se dio correcto tratamiento tributario a la operación de que se trata. En otras palabras, en el oficio pertinente.

Es en ese escenario, que el oficio administrativo, suple la deficiencia legal y entrega, más que una mera interpretación, una respuesta concreta, vale decir, una regla o norma que resuelve la interrogante de que se trata.

Por lo tanto, la norma o regla aplicable, resulta ser la señalada en el oficio, el cual, en los términos indicados, difícilmente podrá contravenir la ley, la que, según se ha dicho, o no existe o adolece de tal vaguedad o deficiencia, que se descalifica por si sola.

De esa manera, al momento de resolver cualquiera situación tributaria concreta, no sólo el funcionario de la Administración, sino que el propio contribuyente y también el tribunal llamado a resolver una eventual controversia, sólo contará con un antecedente objetivo, cual es, por cierto, el oficio que norma o regula la situación que interesa.

Es así como, en el escenario objetivo que estamos tratando de describir, se termina por aceptar el absurdo jurídico que se denuncia y la conclusión pragmática que de ello se deriva no es otra que la que se expone: La única normativa tributaria aplicable a las situaciones concretas que se generan en el mundo real de los negocios y operaciones de los contribuyentes, es la que se contiene en los oficios que emite la Dirección del Servicio de Impuestos Internos.

La interpretación administrativa, que supuestamente se contiene en los oficios, implicaría la existencia de una norma legal que regula la materia o situación a resolver, vale decir, la existencia de un texto positivo que, al no ser suficientemente claro o específico, requiere del necesario proceso de interpretación, para determinar su verdadero sentido y alcance, en términos que permita arribar a una conclusión sobre el tratamiento que debe darse al caso o situación que interesa.

Sin embargo, dicha situación es excepcional en el ámbito tributario.

Lo que sucede en la práctica, es una ausencia de respuesta, por parte del legislador, a las interrogantes concretas que diariamente se presentan, sobre el tratamiento impositivo de las situaciones jurídicas y de hecho a que da lugar la actividad económica, el mundo de los negocios y en el quehacer diario de los contribuyentes.

Definitivamente, la norma reguladora, o no existe o es tan insuficiente o defectuosa, que no aporta las bases mínimas para un ejercicio de interpretación, dejando al contribuyente y sus asesores, en situación de desamparo.

Las normas sobre interpretación de la ley, asumen un escenario ideal, de reglas cuyo tenor literal tienen un claro sentido - situación que en materia impositiva, derechamente no se presenta -, o, a falta de lo anterior, de textos con expresiones oscuras, que se hace posible dilucidar, recurriendo a la intención o espíritu, manifestados en la propia norma o en la historia de su establecimiento.

Tal situación, sin embargo, se da muy excepcionalmente en materia impositiva.

Las normas de interpretación -contenidas en los artículos 19 y siguientes del Código Civil-, suponen que, a lo menos, exista un contexto, al cual recurrir frente a redacciones defectuosas o “pasajes oscuros”.

Sin embargo, dicha regla, así como la que ordena recurrir al espíritu general de la legislación o a la equidad natural, no tienen aplicación en el caso de las normas tributarias, cuyo tecnicismo y complejidad, no permite suplir la ausencia de reglas específicas, mediante la aplicación de los criterios indicados.

También en el plano teórico, podríamos decir que los oficios representan la interpretación administrativa de la norma, de la cual el contribuyente podría disentir, asumiendo una interpretación diversa, aun cuando ello implique un eventual conflicto, que debería ser resuelto por los tribunales, llamados a determinar el verdadero sentido de la norma o a suplir la ausencia de ley, en su caso.

Sin embargo, dicha situación, que puede ser válida en otras ramas del Derecho, no tiene cabida en nuestro sistema impositivo.

Tal hipótesis requeriría, como supuesto básico, la existencia de una norma legal, que contemplara y resolviera la situación concreta de que se trata, de modo que, con un mayor o menor esfuerzo de interpretación, pudiera demostrarse que ella señala una regla para el caso concreto, la que difiere de la interpretación administrativa.

Al no darse tal supuesto, ningún contribuyente puede asumir, razonablemente, una interpretación discrepante con la de la autoridad administrativa.

A la ausencia de tribunales independientes -(el Servicio sigue siendo juez y parte en la mayoría del territorio nacional)-, se suman las deficiencias de los tribunales superiores.

Es cierto que los fallos de los funcionarios que resuelven en primera instancia son apelables, pero, a la ausencia de tribunales de apelación especializados, se suma la tentación de confirmar el fallo apelado.

Esa tendencia, se hace muchas veces irresistible, atendido el tecnicismo y la complejidad de la materia debatida.

El típico: “VISTOS: Se confirma el fallo apelado”, resulta, por cierto, una alternativa más simple que la compleja redacción de un fallo revocatorio.

En tal sentido, ayudaría a la transparencia del sistema una simple modificación legal que ordenara fundamentar los fallos confirmatorios.

Sea por dichas circunstancias u otras consideraciones, es un hecho que las expectativas judiciales de los contribuyentes, en sus controversias con el Servicio, se ven seriamente deterioradas.

En ese contexto, lo que se resuelve y dictamina en los oficios, resulta ser la regla oficial y definitiva, para los funcionarios - que están obligados a acatarla -, para los contribuyentes, - que racionalmente, no pueden discrepar de ella, por las razones señaladas -, y para los propios tribunales, que cuando se ven en la necesidad de pronunciarse, deben recurrir también a los oficios, los que resultan ser, normalmente, el único antecedente que hace posible dar sentido o, derechamente, suplir la norma positiva.

La constatación de la realidad que hemos descrito, nos deriva a una problemática jurídica que abarca numerosos planos.

¿Qué ocurre con el principio de la legalidad de los impuestos?

¿Qué circunstancias o características de nuestro sistema impositivo han conducido a la realidad que se describe?

¿Qué medidas se hace urgente adoptar, para evitar esta desproporcionada participación de la autoridad administrativa en la generación de la normativa tributaria?

Dentro de los numerosos tópicos a que da lugar el tema y de los cuales resulta imposible hacerse cargo, por las limitaciones obvias de este análisis, intentaremos, a lo menos, señalar algunas consideraciones y proporcionar ciertos elementos de juicio.

Sabemos que la Dirección del Servicio, sólo está facultada para “interpretar administrativamente” las disposiciones tributarias.

En igual predicamento, los oficios 1081, de 1998 y 1459, de 2008, aluden a que el Servicio, no está facultado para impartir normas, carece de competencia para pronunciarse respecto de determinadas materias y obviamente - sin que ningún oficio necesite señalarlo -, carece de facultades legislativas.

Sin embargo, como lo demostraremos a continuación, a través de los oficios, el Servicio **genera normas**, sobre materias no reguladas por el legislador.

Con independencia de que ello pudiere ser objetable, en un estricto análisis de carácter jurídico constitucional, lo cierto y objetivo, es que ninguna responsabilidad podría imputarse al Servicio, por excederse de sus funciones y facultades, ya que a no mediar las normas impositivas de “generación administrativa”, el sistema tributario chileno no podría operar.

Como se ha venido reiterando, la falencia del sistema se encuentra en la ley, que derechamente no establece las regulaciones necesarias para el funcionamiento de los tributos o, en el mejor de los casos, consagra reglas muy básicas o primarias y, por lo mismo, insuficientes y normalmente defectuosas.

Es ante esa realidad, que la autoridad administrativa se ve forzada a subsanar lo anterior, lo que no sólo implica asumir el rol interpretativo de las normas, sino que, derechamente, señalar las reglas omitidas por el legislador.

Por lo tanto, del mismo modo que parece innegable el rol “ legislativo “ de los oficios, que señalan la regla aplicable a situaciones respecto de las cuales no existe texto

legal, es de toda evidencia, que no se puede responsabilizar al Servicio, por estos eventuales excesos en su rol interpretativo.

Por el contrario, si el Servicio hubiera asumido un criterio más estricto o “legalista”, negándose a emitir pronunciamiento en todos los casos de ausencia de norma, - en la línea de los oficios 1081 y 4636, citados anteriormente -, tal criterio hubiera producido un colapso en el sistema tributario chileno.

Algunos textos positivos facultan expresamente al Servicio para normar determinadas materias, pero, en la mayoría de los casos, sin que exista esta delegación expresa, es la deficiencia o insuficiencia de la norma, la que produce, tácitamente, esa delegación.

Los ejemplos con los que podría ilustrarse y respaldarse la efectividad de lo que venimos señalando, son realmente innumerables, por no decir infinitos.

En la imposibilidad de extenderse, en un análisis que rebalsaría los términos de este trabajo, optamos por circunscribirnos a un ejemplo puntual y a un caso de alcance muy general, que, sin embargo, tienen el denominador común, que avala lo ya consignado.

En el tema, aparentemente sencillo y elemental, de la tributación que afecta al mayor valor obtenido en la venta de acciones, el legislador se limita a establecer la regla básica, que no sólo supone que se ha adquirido por compra el título que se enajena, sino que, además, sólo resulta operatoria cuando el contribuyente vendedor posee, exclusivamente, las acciones que son objeto de la venta.

En efecto, si el contribuyente adquirió distintos paquetes accionarios - en diferentes épocas y a distinto precio -, la ley no tiene respuesta respecto de cuales son -(a que paquete corresponden)- las que está enajenando.

La determinación de la eventual carga tributaria se hace más compleja - por cierto que sin visos de respuesta alguna por parte del legislador -, cuando las acciones que se enajenan no son producto de una compra, sino que se adquirieron con motivo de un aumento de capital en la respectiva sociedad anónima, o se trate de crías, o de acciones adquiridas por herencia o en la liquidación de una sociedad conyugal.

Y ¿Qué sucede si se trata de acciones de una sociedad anónima resultante de la transformación de una sociedad de personas, o de de la división de otra sociedad o de acciones adquiridas a través de canje?

¿Qué ocurre si el enajenante sólo posee la nuda propiedad de las acciones que está enajenando o, a la inversa, si se trata de la transferencia del usufructo sobre acciones?

Esas, y múltiples otras alternativas, no consideradas por el legislador, han debido ser resueltas a través de oficios, los que, de ese modo se convierten, necesaria y naturalmente, en la norma que resuelve la situación tributaria, al momento de la enajenación de los títulos.

Sabemos que las sociedades - principales contribuyentes, en nuestro sistema impositivo -, pueden ser objeto de transformación, fusión, absorción, división u otras formas de reestructuración.

Obviamente, cualquiera de dichas alternativas, genera una infinidad de interrogantes en el ámbito impositivo, en cuanto a la forma en que deben resolverse las distintas materias a definir dentro del respectivo proceso y, por cierto, en cuanto a los efectos impositivos que de dicha reorganización se derivan.

Por ejemplo, en el caso de una división:

¿La figura es aplicable exclusivamente a las sociedades anónimas o a todo tipo de sociedades?

¿Las sociedades nacientes, deben ser del mismo tipo que la que se divide?

¿Puede dividirse una sociedad con patrimonio negativo?

¿Es indispensable practicar un balance de división y, en caso afirmativo, con las mismas características y exigencias del balance anual?

¿Qué es lo que se divide? (el capital, el patrimonio, cada una de las cuentas, etc.);

¿Qué tratamiento debe darse a las utilidades acumuladas en el ejercicio en curso? (entre el 1 de enero y la fecha de la división); ¿Cómo se calcula esa renta líquida provisoria?

¿Con qué criterio se valorizan los activos que se asignen para conformar el patrimonio de la sociedad o sociedades nacientes? (Criterio contable, financiero, valor de mercado, etc.); ¿Qué sucede con los saldos de FUT - positivos o negativos - de la sociedad que se divide? (Permanecen en la continuadora, se traspasan proporcionalmente, etc.)

¿Qué sucede con los activos tributarios de la sociedad objeto de la división? (Pérdidas acumuladas, remanentes de crédito fiscal IVA, remanentes de PPM, etc.);

¿Qué tratamiento se da a los retiros en exceso que tuviera la sociedad de personas que se divide? (Se mantienen como tales en la continuadora, se asignan a la naciente de acuerdo a patrimonio u otro criterio);

¿Pueden mantener los activos que se radican en la sociedad naciente el régimen de depreciación acelerada que tenían en la originaria?;

¿En qué fecha se entienden adquiridos, por la sociedad naciente, los activos que se le asignan en la división?;

¿Puede nacer, de la división de una sociedad sujeta a renta efectiva, una sociedad que se acoja a renta presunta?;

¿Pueden asignarse efectos retroactivos a la división?

¿Qué sucede con las “cuentas de ajuste” que pudieran establecerse o acordarse con motivo de la división? ¿Cuál es su tratamiento impositivo?

Por cierto que igual situación se produce en las demás alternativas de reorganización, en que, nuevamente, cabe preguntarse respecto a criterios de valorización, régimen de depreciación, situación de las pérdidas acumuladas, de los retiros en exceso, de los saldos de FUT, de los remanentes de crédito, de la situación de la empresa que desaparece, entre muchos otros aspectos. Y, en especial, de los efectos tributarios que la figura de que se trate -(fusión, absorción, etc.)- produzca para las sociedades involucradas y para sus socios o accionistas.

Ninguna de esas materias se encuentra regulada en la ley, la cual, por consiguiente, no tiene respuesta para las interrogantes que plantea cualquiera alternativa de reorganización empresarial.

Consiguientemente, en ausencia de las normas administrativas, tales reorganizaciones no podrían llevarse adelante o tendrían que materializarse según el criterio personal del profesional que las ejecuta, con las múltiples contingencias que ello implicaría.

Una reorganización, generadora de contingencias múltiples, es inviable en términos prácticos, ya que ningún contribuyente se aventuraría a reorganizar sus empresas, de acuerdo a pautas y criterios personales de los asesores, que en parte o en su totalidad, podrían resultar diversos o contrapuestos a la opinión del ente fiscalizador.

Por ello puede decirse, categóricamente, que en ausencia de los oficios que regulan cada uno de los aspectos o materias involucradas en una reorganización, las divisiones,

fusiones, transformaciones y demás reestructuraciones societarias, no podrían llevarse a la práctica.

Claramente, los oficios han suplido el silencio del legislador y las reorganizaciones societarias, son posibles - y de hecho se llevan a cabo, diariamente -, gracias a la normativa generada a través de oficios de la administración.

No cabe, por lo tanto, denunciar eventuales excesos de la Administración, sino que, por el contrario, tener claridad respecto a que las divisiones, fusiones o reorganizaciones de sociedades, en general, así como muchas otras figuras legales, han sido posibles gracias a la normativa generada por el Servicio y materializada en los oficios que son objeto de análisis.

En todo caso, y con independencia responsabilidades o de los factores que han determinado esta particularidad de nuestro sistema impositivo, no puede ignorarse la gravedad de sus implicancias.

Desde luego, en lo que respecta al principio constitucional de la legalidad de los impuestos, con sus necesarias consecuencias en materia de conocimiento de la ley y de la estabilidad y certeza jurídica, particularmente en los casos de modificaciones o cambios de criterio por parte de la autoridad administrativa.

La verdad es que si se profundiza en las implicancias del fenómeno que se analiza, sus efectos trascienden a conceptos tan relevantes como la división de los poderes -(ya que una autoridad dependiente del Ejecutivo, está, en el hecho, supliendo una labor propia del Legislativo, e incursionando en funciones privativas del Poder Judicial)-, respeto de las garantías individuales y otros tópicos de la mayor trascendencia jurídica.

Es un hecho objetivo e indelible, que el legislador, salvo excepciones, pretende gravar la ganancia o mayor valor que se obtenga en la venta de acciones, pero sin hacerse cargo de las alternativas de adquisición de los títulos, distinta a la compra de los mismos.

Es, también, de toda evidencia, que el legislador autoriza la reorganización de empresas y que se refiere a esta materia en diversas normas impositivas, pero debe reconocerse que, sobre la materia, no existe una sola norma legal que señale pautas o que responda a las interrogantes que en el ámbito impositivo genera un proceso de transformación, fusión, absorción o división.

No existen, por lo tanto, reglas o normas a las cuales ajustarse, que no sean las indicadas en los oficios sobre la materia.

Por lo mismo ¿Qué posibilidad pudiera tener un contribuyente, de abordar un proceso de reorganización, con prescindencia de los instructivos?

Sería, por cierto, inimaginable - y de absoluta imprudencia - que el profesional operara de acuerdo a criterios personales, que en el caso de ser objetados no podría respaldar de manera alguna ante un tribunal.

En situaciones como las indicadas - y que corresponden a ejemplos que podrían reiterarse hasta la saciedad -, desatender los criterios indicados en los oficios, constituiría, para los abogados, contadores o auditores que intervinieran en la operación, una irresponsabilidad profesional incalificable.

En el silencio de la ley ¿Sería justo criticar a la Dirección del Servicio, por haberse excedido de sus atribuciones, en el entendido que sólo le compete “interpretar administrativamente” las disposiciones tributarias?

¿Qué hubiera sucedido con el funcionamiento de nuestro sistema tributario, si la Administración, ajustándose estrictamente al tenor literal del artículo 6, letra A, número 1, del Código Tributario, no hubiere generado los oficios que regulan todo el ámbito de la reorganización de empresas, a pretexto de que sobre dicha materia no existen normas legales susceptibles de ser interpretadas?

Creemos que bastan los ejemplos señalados, para ir entendiendo el desmesurado rol de los oficios dentro de nuestro sistema impositivo.

La revisión de la jurisprudencia judicial, en materia impositiva, corrobora también todo lo que hemos venido señalando.

Si se revisa la jurisprudencia de los tribunales superiores, en materia impositiva, cualquiera sea el período de análisis, podrá constatarse que los fallos inciden, repetidamente, en determinadas y específicas materias, que inexplicablemente, parecieran ser las únicas generadoras de conflicto.

Lo que ocurre, en realidad, es que esas escasas materias, que invariablemente se repiten, constituyen, precisamente, la excepción a la realidad que estamos exponiendo, esto es, representan el escaso ámbito de las materias que cuentan con regulación legal y, por lo mismo, generan la posibilidad de una discrepancia con la interpretación oficial - que en este caso corresponde, efectivamente a una interpretación - y, por tanto, hacen posible la intervención de los tribunales.

Quien no conozca la realidad que estamos describiendo, podría arribar a una conclusión inversa, en el sentido de asumir que nuestra legislación tributaria es tan perfecta, que sólo existen, muy excepcionalmente, tópicos que dan lugar a conflicto o controversia y que esa sería la razón por la que los tribunales se ven requeridos a intervenir sólo respecto de materias muy específicas.

En cambio, sabemos que la explicación obedece a una realidad inversa, puesto que la reiteración de controversias, sobre materias específicas que siempre se repiten, obedece al hecho de ser éstas, las únicas que, excepcionalmente, se encuentran reguladas, haciendo posible un conflicto de interpretación.

Cuesta encontrar una materia en la que pudiera asumirse que la norma legal es tan clara, que vale aventurar un juicio, si la interpretación administrativa se aparta de ella.

Difícilmente puede darse tal escenario y aun en el caso de que a nivel de la normativa, se dieran los elementos para asumir una controversia con la Administración, deberá tenerse presente la jurisprudencia reiterada de nuestro más alto tribunal, en el sentido de que en los juicios tributarios, la carga de la prueba corresponde siempre al contribuyente.

A dicho respecto, y sin apartarnos del tema en análisis, cabe hacer presente que la indicada tesis se funda en la norma del artículo 21 del Código Tributario, en circunstancias de que dicha disposición ni siquiera se refiere al onus probando, como lo demuestra su sola ubicación dentro del indicado Código (En el Párrafo 3 del Título I -“Disposiciones varias”- y no dentro de las normas del “Procedimiento general de reclamaciones”, del Título II).

En ausencia de texto legal, -situación que lamentablemente corresponde a la regla general-, es el oficio el que suple la omisión del legislador, generando una norma que, en términos prácticos tiene mayor fuerza o jerarquía que una regla constitucional, en el sentido que es inexpugnable.

¿Cómo podría un contribuyente recurrir a los tribunales impugnando la “ilegalidad” de un oficio que regula una de las tantas materias no legisladas dentro de nuestro sistema?

Señalábamos que la revisión de la jurisprudencia judicial, proporciona una clara prueba de la efectividad de lo que estamos señalando. La revisión de los propios oficios, constituye, también, otro elemento de prueba.

¿Qué explicación puede darse al hecho de que, anualmente, se generen más de un centenar de oficios sobre diversos tópicos relativos a una misma materia?

Los innumerables oficios que señalan cuales actividades son o no constitutivos de un “servicio” (prestación afecta a IVA), constituyen un ejemplo indesmentible de ello.

A propósito de este punto, cabe reiterar, según pasa a demostrarse, que las omisiones del legislador, no inciden en materias secundarias - lo que podría ser explicable y excusable -, sino que se refieren a aspectos, esenciales, sustantivos y de máxima relevancia dentro del sistema impositivo.

El principal tributo, integrante de nuestro sistema, sea desde el punto de vista recaudatorio o de la amplitud de su aplicación, es, sin duda, el Impuesto al Valor Agregado.

El IVA grava, las “ventas” y los “servicios”, debiendo esperarse, como cuestión elemental, que el legislador, al establecer el tributo, se hubiera ocupado de definir lo que debe entenderse por venta y servicio, vale decir, indicar cuales son las operaciones afectas.

Es el caso, sin embargo, que además de las deficiencias de que adolece la definición de “venta”, el legislador omite una definición, mínimamente razonable, del concepto de “servicio”, dejando que, en el hecho, sea el Servicio de Impuestos Internos, - por cierto que a través de oficios -, quien deba definir y determinar, cuales son las prestaciones constitutivas o no del hecho gravado.

Ello explica los centenares de oficios a través de los cuales la Administración define si tal o cual prestación debe considerarse o no constitutiva de un servicio, según se ha señalado.

Frente a una ley tan extremadamente defectuosa ¿Cómo podría un contribuyente operar con prescindencia del tratamiento tributario que los oficios respectivos indican para sus operaciones?

¿Sobre qué base podría cuestionarse el régimen o regla impositiva que esos oficios indican?

Si en nuestro sistema impositivo, la Administración tiene carta blanca para determinar el hecho gravado del más importante de los tributos que lo conforman ¿Podría decirse que incurrimos en alguna exageración, al señalar el rol preponderante de los oficios?

2.- CONCLUSIÓN

En nuestro sistema tributario, el principal legislador - generador de normas impositivas -, es el Servicio de Impuestos Internos, a través de los oficios, pero dicha afirmación, lejos de constituir una crítica o eventual denuncia de excesos por parte de la autoridad administrativa, no tiene otro alcance que constatar una realidad.

Todas las deficiencias jurídicas implícitas en lo anterior, parecen tener como principal responsable al legislador, que omite generar la normativa necesaria para el funcionamiento del sistema, que legisla descuidadamente y con errores reiterativos, que no hace ningún seguimiento de los textos impositivos, para detectar y corregir sus errores y falencias y que carece de la necesaria asesoría técnica para la regulación de una materia eminentemente compleja.

En ausencia de normas de rango legal, que abren un espacio contrapuesto a la certidumbre y a las garantías constitucionales, propias de un estado de Derecho, los tribunales hacen lo que pueden y la Administración, se ve forzada a suplir las deficiencias consignadas, regulando y normando, por la vía de instructivos, todas las materias indispensables para el funcionamiento del sistema.

Sin embargo, la complejidad de la labor legislativa, no es una particularidad exclusiva del derecho tributario.

En todo orden de materias, la norma legal debe cubrir múltiples situaciones y el legislador debe prever y consultar innumerables variables, casos de excepción, situaciones especiales, elementos de ponderación, aspectos subjetivos y otros factores de compleja determinación, que obligan a recurrir a las presunciones u otros mecanismos o reglas que permitan resolver situaciones que parecieran escapar del supuesto legal o que difícilmente pudieron ser previstas por la norma positiva.

Las situaciones ocasionales, pueden merecer un diverso tratamiento de aquellas que se producen en forma reiterativa, los distintos sujetos jurídicos pueden requerir de estatutos también diferentes y, por cierto, deben asumirse variables que son imposibles de prever y que, sin embargo, deberán ser resueltas por las reglas que contemple la norma positiva.

El Derecho Penal, para citar un ejemplo, debe contemplar con exactitud los tipos o figuras constitutivas de delito o infracción y establecer, además de las atenuantes o agravantes, numerosas reglas que deben ser capaces de discriminar según circunstancias, particularidades de los sujetos, consecuencias objetivas de las conductas, etc.

¿Por qué en las restantes ramas del Derecho, la ley es capaz de resolver las situaciones que regula, sin necesidad de recurrir a un equivalente de lo que son los oficios - vale decir, la jurisprudencia administrativa - en materia impositiva?

Esta particularidad, tan especial de nuestro Derecho Tributario, y tan preocupante desde distintos puntos de vista, - especialmente con relación a la legalidad de los impuestos -, no ha merecido comentarios por parte de la doctrina, no obstante que algunos antecedentes puntuales permiten afirmar que existe algún grado de consciencia respecto a su potencial.

Puede citarse al respecto, el Mensaje con que se inicia proyecto de ley tributaria, # 182-339, de 11.1.1999, que en su punto 11 señala textualmente: “La ley faculta al Servicio para interpretar administrativamente la normativa tributaria en aquellas materias que no habiendo sido previstas por el legislador, requieran de instrucciones para ser aplicadas en la práctica. Esta poderosa facultad interpretativa, que la poseen un escaso número de instituciones, representa una responsabilidad que requiere disponer de un cuerpo de profesionales altamente especializado en materias tributarias y con una vasta experiencia”.

Nos parece implícito, en el párrafo anterior, un reconocimiento al carácter excepcional de la “poderosa” facultad administrativa, que colinda y se confunde, peligrosamente, con la facultad de legislar, esto es, de suplir el silencio de la ley (o “regular materias no previstas por el legislador”, en el diplomático lenguaje del mensaje).

Además de las deficiencias legislativas, ya mencionadas, concurren, por cierto, otros elementos que contribuyen a generar - o a lo menos explicar - el fenómeno denunciado.

Sin pretender un estudio exhaustivo de las causales que se han conjugado para generar la desmedida preponderancia de los oficios en nuestro sistema impositivo, hay algunos elementos o factores que, como ocurre con los anteriormente indicados, parecen evidentes.

Las medidas obvias que el caso requiere, como la urgente necesidad de una revisión a la normativa, que se traduzca en las necesarias correcciones a los textos vigentes y la generación de textos reglamentarios que los complementen, no merecen comentarios.

La existencia de tribunales tributarios, independientes y especializados, podrá contribuir, a futuro, a morigerar una situación tan delicada.

Por lo pronto, nos damos por satisfecho, si estas líneas contribuyen a constatar y a permitir se tome conciencia de una realidad que desde hace mucho tiempo tenemos frente a nuestros ojos, y que no parece inmutar a nadie.

3.- SUGERENCIAS

A modo de aporte, nos permitimos formular las siguientes sugerencias, que representan medidas de fácil concreción y que podrían contribuir, efectivamente, a un perfeccionamiento de nuestro sistema tributario, en todos los aspectos relacionados con el tema tratado y sus implicancias.

3.1.- Corrección de deficiencias en los textos legales

Hemos señalado, como causal determinante del indebido rol que ha debido asumir la jurisprudencia administrativa - con evidente violación al principio de la legalidad de los impuestos y otros efectos colaterales que atentan en contra de las garantías de los contribuyentes -, los errores de técnica legislativa que presentan los textos impositivos.

Ello hace necesario, y claramente pertinente, la designación de una comisión, que podría estar integrada por funcionarios del Ministerio de hacienda y especialistas del sector privado, a la que se le encomiende la redacción de un proyecto de ley destinado, exclusivamente, a la corrección de los errores y deficiencias indicadas.

Se trataría de un texto, que sin modificar, en lo absoluto, los alcances de cada tributo, se limitara a la corrección de errores garrafales e inaceptables, de que adolecen los principales textos impositivos.

Nos referimos, por ejemplo, a la inaceptable confusión entre operaciones exentas y no gravadas, que es posible encontrar, tanto en la Ley de la Renta -(Art. 17 del DL 824)-, como en la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado (Art. 12 del DL 825).

Esta indispensable depuración de los textos, podría lograrse sin ningún costo especial y sin las controversias propias de los proyectos de reforma tributaria.

3.2.- Validación de la jurisprudencia judicial

Es también un hecho cierto - con clara incidencia en el rol desmesurado que ha debido asumir la jurisprudencia administrativa -, que la jurisprudencia judicial no cumple, en nuestra sistema, el importantísimo papel que debería corresponderle.

Una modificación legal, que ordene fundamentar los fallos confirmatorios que dicten los tribunales de alzada, permitiría, a través de ese simple expediente, un cambio sustantivo en la función que debe cumplir la jurisprudencia.

La típica resolución: “VISTOS, Se confirma “, impide la generación de jurisprudencia que cumpla el rol tan significativo que de ella debe esperarse.

En cambio, si la misma sentencia contiene y expresa los fundamentos que tuvieron en cuenta los señores ministros, para confirmar el fallo de primera instancia, se produce el necesario aporte al derecho tributario, ya que estaríamos frente a un fallo, cuyo conocimiento y estudio va orientando la correcta interpretación de los textos impositivos.

A la vez ello permitiría que la Excma. Corte Suprema pudiera cumplir a plenitud el rol que le corresponde, sea por la vía de rechazar los recursos que en contra de los fallos de alzada se interpongan -(confirmando la interpretación de las Cortes de Apelaciones)- o dictando la correspondiente sentencia de reemplazo, en caso de acogerlos.

En cambio, el fallo que se limita a confirmar lo resuelto en primera instancia, nada aporta a la jurisprudencia judicial y si los recursos que en contra de ella se deduzcan, son rechazados, nadie sabe, en definitiva, cual fue la posición que tuvo el tribunal de apelación, que resultó confirmada o compartida por el tribunal de casación.

Además, por cierto, ello contribuiría, significativamente, a la necesaria transparencia del sistema, al dar garantía a los litigantes, en cuanto a que el fallo confirmatorio fue producto de un debido análisis de la materia controvertida.

Se hace difícil pensar que un tribunal colegiado pueda compartir los razonamientos y conclusiones del tribunal de primera instancia, en términos tan absolutos, que lo hagan llegar a identificarse y hacer suyos, cada uno de los términos y consideraciones expuestas en el fallo que se confirma.

Para que la jurisprudencia de los tribunales superiores, cumpla la función que de ella se espera, resulta indispensable, que tanto los fallos confirmatorios como los revocatorios, expresen, detallen y fundamenten, las consideraciones que se tuvieron en cuenta y el porqué de la interpretación que se dio a cada una de las normas legales involucradas.

Si ello implica reproducir, incluso en términos textuales, algunos considerandos o párrafos del fallo en alzada, el objetivo que se pretende quedaría igualmente cumplido,

puesto que, en definitiva, se contaría con una sentencia de segunda instancia, igualmente ilustrativa de la posición del tribunal sobre la materia de que se trata.

Es posible, por lo tanto, generar un cambio radical en el rol que cabe a la jurisprudencia, con el sólo expediente de ordenar que las sentencias confirmatorias deban ser fundadas.

Sólo un fallo fundamentado, genera la necesaria jurisprudencia judicial, tan esencial en nuestro Derecho y cuya ausencia explica, en gran parte el anómalo y preocupante rol de la jurisprudencia administrativa.

La expresión “Vistos, se confirma”, no es propiamente generadora de la necesaria e indispensable jurisprudencia judicial.

El hecho de señalar que un determinado Director Regional del Servicio, resolvió una determinada materia en un determinado sentido y que su fallo fue confirmado en alzada, obviamente, no tiene valor equivalente al de una sentencia de una determinada Corte de Apelaciones, la que analizada en relación a otros fallos, del mismo tribunal o de otras Cortes de Apelaciones del país y a la vista, por cierto, de los pronunciamientos de la Excm. Corte Suprema, respecto de los recursos que se hubieren deducido en su contra, genera, propiamente, una jurisprudencia judicial, verdaderamente ilustrativa del alcance o interpretación que debe darse a las normas tributarias.

Por cierto que, adicionalmente, los fallos fundados, evitarían cualquier recelo o suspicacia, respecto a la revisión, en profundidad, de lo resuelto en primera instancia, del valor que el tribunal de alzada asignó a los argumentos planteados en los alegatos (especialmente cuando el fallo confirmatorio es dictado minutos después de terminada la audiencia), de manera que, además de generarse la necesaria jurisprudencia judicial, tan necesaria para el perfeccionamiento de nuestro sistema tributario, los fallos fundados - que expliquen por qué se confirma o por qué se modifica el fallo apelado -, sin duda elevarían “la calidad de la justicia”.

3.3.- Adopción de medidas en la emisión de los oficios

Si bien, por regla general, los dictámenes administrativos: a) Hacen expresa referencia al texto legal que es objeto de interpretación; b) Aluden a la existencia de dictámenes anteriores sobre la materia, señalando si confirman o modifican los criterios que en ellos se contienen y c) Tienen la necesaria difusión, para el debido conocimiento de los contribuyentes, se hace posible una mayor transparencia, a través de un instructivo de la Dirección del Servicio, que:

- A) Haga obligatoria, en todos los oficios que se emitan, la cita expresa de las normas que son objeto de interpretación, en el encabezamiento de cada dictamen.
- B) Obligue la existencia de un párrafo especial en el que se deje constancia respecto a la existencia de pronunciamientos previos sobre la materia, dando cuenta respecto de su confirmación o del cambio de criterio, según corresponda.
- C) Permita el acceso a la totalidad de los oficios que se dicten, evitando cualquiera suspicacia respecto de aquellos que no son difundidos por las vías tradicionales y que, de hecho, quedan en calidad de reservados.

Lo anterior, en consistencia con la modificación introducida al artículo 26 del Código Tributario por la Ley 20.420, de 19.2.2010.

Pensamos que con medidas tan simples y fáciles de implementar, como las propuestas, el sistema impositivo podría experimentar un progreso significativo, con efectos positivos en recaudación, transparencia, debido conocimiento de las normas y respeto de principios y garantías constitucionales, así como de otros valores que resultan gravemente lesionados por las actuales deficiencias del sistema.