

AUTONOMÍA E INTEGRACIÓN DE LOS VACÍOS DEL DERECHO TRIBUTARIO CHILENO

Gonzalo Vergara Quezada

Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso
Máster en derecho con mención en derecho tributario,
Pontificia Universidad Católica de Chile
Profesor de post grado en la Pontificia Universidad Católica de Chile,
Universidad de Concepción y Universidad de Los Andes.
Gerente senior en PwC
gonzalo.vergara@pwc.com

RESUMEN

Analiza cómo Chile llegó a implementar la autonomía limitada del Derecho tributario, la que implica que el legislador puede crear las instituciones autónomas que estime apropiadas, pero los vacíos de las reglas impositivas son llenados principalmente por otras normas de rango legal, al establecer el Código Tributario que aquellas son derecho común, incluso cuando son especiales. Esto permite satisfacer de mejor forma el principio de legalidad, al ser limitado el recurso a textos extralegales y, por aplicación del método sobre interpretación del Código Civil, es controlable por un juez el tipo de textos extralegales que pueden integrar los vacíos de nuestro derecho. Además, revisa casos de instituciones autónomas y de integración que permiten comprender la solución implementada por nuestro legislador.

Palabras clave: autonomía, integración, derecho tributario.

1. INTRODUCCIÓN

Para el que analice por primera vez el tema que se aborda en este trabajo, llamará la atención escuchar que el Derecho Tributario nace recién a principios del siglo XX, en condiciones que los impuestos existen desde la antigüedad¹. Al respecto,

¹ Los impuestos financian la burocracia que le permite a las primeras dinastías egipcias mantener sometidos a los territorios que han unificado. Bard (2014) 93-125

si hablamos de derecho tributario como normas sobre impuestos, es evidente que es algo muchísimo más antiguo, mientras que, si nos referimos al Derecho Tributario, escrito de esa forma², hablamos de una disciplina universitaria que hace de los tributos el objeto principal de sus estudios sistemáticos, siguiendo métodos más o menos rigurosos, para intentar develar los principios que pueden informar las reglas creadas por el legislador, lo que es reciente.

Es decir, si bien los impuestos han existido desde hace muchísimo tiempo, las cátedras dedicadas únicamente a estudiar los tributos aparecen en las universidades de Europa continental recién a principios del siglo XX. A eso se refieren los autores modernos cuando indican que el Derecho Tributario nace como una rama independiente del Derecho Financiero o del Derecho Administrativo, según sea el caso, en dicha época.

Es necesario hacer presente que, por un lado, la visión anterior tiende a restar el mérito que es justo reconocer a quienes produjeron el conocimiento previo³, acumulado desde tiempos de los romanos hasta la época de los cameralistas⁴ pero, por otro lado, antes de los grandes cambios democráticos del siglo XX, el estudio de los sistemas tributarios reflejaba los valores propios del autoritarismo sobre el que se sustentaba el poder de los monarcas⁵, lo que es, evidentemente, incompatible con los principios democráticos modernos.

A pesar de las diferencias antes anotadas, como veremos al revisar el origen del problema estudiado, el inicio de las cátedras universitarias dedicadas solo a los impuestos no significó un quiebre con el pasado autoritario⁶, cuya sombra se proyecta incluso hasta nuestros días, como veremos al revisar que los planteamientos surgidos bajo el autoritarismo monárquico no han desaparecido e incluso intentan volver a emerger⁷.

Como lo ha resaltado la doctrina, una de las armas preferidas del autoritarismo actual son reglas cuyo contenido no puede ser objetivamente establecido. Así, se ha dicho que “la semilla del autoritarismo se planta en la tierra abonada con las

2 Tradicionalmente, una de las primeras lecciones que recibían los alumnos era que palabra derecho solamente se escribe con mayúscula inicial cuando forma parte del nombre de una cátedra. Alessandri R., Somarriva U. y Vodanovic H. (2011) Tomo I pp. 16-17.

3 Reconocer el aporte de los romanos al Derecho financiero es casi un mantra para Agudo Ruiz. Agudo Ruiz (2016) pp. 63-64, 77-78, 101-102, 127-128 y 149-150.

4 Amatucci (2008) pp. 1-16, Schmölders (1962) pp. 3-49, Martner (1941) pp. 20-21.

5 Se ha resaltado que parte de la evolución del derecho fiscal romano implicó un intento por “mitigar el autoritarismo propio de la época imperial”. Fernández de Buján (2010) p. 312.

6 A modo de ejemplo, algunas normas del Código Tributario buscaban privar a los contribuyentes del derecho a someter los actos administrativos al control judicial, como se puede apreciar al leer que el objeto de determinadas reglas era “entregar al criterio único del Director calificar si se reúnen las condiciones necesarias para la obtención de la franquicia, o sea, éste deberá pronunciarse sobre ello en única instancia”. Neumann Gálvez (1968) p. 79. Esto, evidentemente, en nuestros días es contrario a la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Flores Durán (2017) pp. 8-42.

7 Vergara Quezada (2022a) pp. 153-170.

llamadas cláusulas abiertas, que permiten a un grupo de individuos designados por el ejecutivo tomar decisiones que deben recaer en los representantes de quienes serán afectados por ellas”⁸. Por lo mismo, “facultades discrecionales respecto de derechos protegidos constitucionalmente, reglas elaboradas a partir de conceptos oscuros, el recurso a conceptos jurídicos indeterminados y las cláusulas abiertas, son el sueño de todos quienes aspiran a implantar sistemas autoritarios”⁹. Por eso es tan importante que reglas preexistentes y claras puedan colmar los vacíos del derecho tributario.

Así lo dicho, cuando los autores sostienen que el Derecho Tributario nace a principios del siglo XX, no están sugiriendo que ocurriera una alteración relevante en el objeto estudiado –que también puede ser llamado derecho tributario– sino que dan cuenta de una modificación de la forma organizada de estudio que implica el surgimiento de una nueva cátedra. Es decir, solamente se refieren a los primeros pasos que da para separarse del Derecho Financiero y del Derecho Administrativo, que eran las cátedras que lo estudiaban hasta esa fecha en las universidades de Europa continental.

Por motivos evidentes, en esta profesionalización académica, en la que algunos profesores pasaron a estar dedicados exclusivamente al derecho impositivo, tuvo como efecto dar un impulso muy relevante a la sistematización de los impuestos y, además, permitió a los académicos dedicados a la fiscalidad poder elevar el estatus de su actividad –ante los ojos de los demás profesores universitarios de la época– a la categoría de ciencia¹⁰, si es que eso es posible respecto del Derecho¹¹. Con el pasar de los años, el Derecho de la Hacienda Pública, también llamado Derecho Financiero, dará a luz a una serie de nuevas ramas que serán, en mayor o menor medida, objeto de estudios separados en las universidades, a saber, el Derecho Tributario, Presupuestario, del Gasto Público, Cambiario, Monetario, del Crédito Público, del Control Fiscal¹².

8 Villamán Rodríguez (2019) p. 197.

9 Ídem.

10 Si bien lo hace respecto del derecho financiero, Asorey explica muy bien los supuestos que los juristas esperan se cumplan en una rama del derecho para considerarla como científica. Asorey (2008) pp. 13-39.

11 Uno de los grandes defectos del derecho, que nos llevan a cuestionar de manera severa que puede ser calificado como una ciencia, es que, en la mayoría de los casos, no parece ser útil para predecir el resultado del fenómeno que estudia. El ejemplo más claro se da en las sentencias de tribunales, donde las estadísticas tienen a demostrar que los datos están cargados en favor del fisco más que en favor del resultado de un método. Casas Fariás (2019) pp. 29-31. Por lo mismo, es tan evidente que las reglas jurídicas se alejan de las leyes físicas que se ha establecido la división entre ciencias exactas y ciencias sociales. Este problema fue planteado, precisamente, cuando el derecho buscaba situarse junto a las ciencias que, gracias a su capacidad de predecir resultados, demostraban la validez de sus planteamientos. Von Kirchmann (1983).

12 Plazas Vega (2008) p. 79.

Dentro del contexto del nacimiento del Derecho Tributario, entendida la expresión como rama académica, el mismo comenzará a crear sus propias instituciones y a buscar sus propios principios. En ese proceso, como señaló el profesor Juan Manuel Baraona, el Derecho Tributario tendrá su período de rebeldía juvenil¹³, en el que estuvo al borde de intentar ser una rama de la Economía, lo que dio paso a una serie de confusiones, entre las que se encuentra la integración de los vacíos de las normas fiscales, que es el objeto de este estudio.

En las siguientes líneas exploraremos de manera resumida la historia del problema de la integración de los vacíos de las normas fiscales, que es planteado en el marco del nacimiento del Derecho Tributario que pone sobre la mesa la autonomía del mismo, para luego revisar cómo fue inicialmente abordado el tema en nuestro país, para después ver las medidas que tomó el legislador en miras a ajustar los defectos que, para la aplicación de las leyes impositivas, tenía recurrir solamente al Código Civil como derecho común que, en todo sistema clásico, era aquel llamado a integrar los vacíos de las demás normas. Tras eso, expondremos los problemas que surgen cuando la ley fiscal intenta regular de manera paralela instituciones que han llegado a un estado de madurez en otras ramas del derecho, junto con otros los problemas vigentes.

2. BREVE HISTORIA DE LA AUTONOMÍA E INTEGRACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

El fenómeno que estudiamos tiene su origen en Europa, por lo que es necesario partir con lo ocurrido en el viejo continente para entender el contexto en el que se dieron las primeras disputas, debido a que ellas marcaron la discusión posterior. En Alemania, hasta la primera guerra mundial el Derecho Tributario era tratado dentro del Derecho Administrativo. Los siglos de división política, administrativa y financiera que imperó en los Estados alemanes antes de la unificación, conspiraban en contra de cualquier intento por proponer un tratamiento sistemático de los impuestos vigentes, a pesar de que, desde hace mucho, existía un nivel importante de unidad cultural germana, la que no se reflejaba esta materia¹⁴.

Luego, recién en una breve cátedra de verano, iniciada en 1915 por Ludwig Waldecker, comenzó el estudio del derecho impositivo y financiero, separado del derecho administrativo¹⁵. En 1920, estas dos disciplinas pasan a ser propiamente una cátedra universitaria única, pero independiente del Derecho Administrativo¹⁶. La doctrina alemana ha sostenido que las sucesivas leyes dictadas para financiar

13 Baraona Sainz (2014) p. XVII.

14 Stolleis (2004) p. 218.

15 Stolleis (2004) p. 219.

16 Kruse (1978) pp. 35-36.

la Primera Guerra Mundial, que pusieron una presión fiscal tremenda sobre la población, incentivaron el ímpetu de quienes se hacían cargo de estas nuevas cátedras. Ello también dio el impulso necesario a notables obras, como la serie publicada por el abogado Max Lion, en la que colaboraron otros juristas que serán muy influyentes en el período, como es el caso de Enno Becker, Herbert Dorn, Albert Hensel y Johannes Popitz¹⁷.

Lamentablemente, fue breve este fecundo proceso de desarrollo inicial del Derecho Tributario en Alemania, debido a que fue sucedido por el abrupto decaimiento que significó la persecución y el fallecimiento de los principales estudiosos del período y el ascenso de Fritz Reinhardt, calificado por la doctrina alemana como un fanático oficial del fiscalismo¹⁸.

Reinhardt es conocido por gestionar la concesión por vía administrativa de tratamientos fiscales especiales a los jerarcas. Debemos destacar sobre ese punto que, mientras se imponían a las personas comunes ambiguos deberes de lealtad al prójimo o a la comunidad y amplias obligaciones de sumisión al Estado¹⁹—que son las mismas que sustentaban las bases que las teorías antielusivas alemanas del período— utilizando fundamentos similares, se resolvía que el jefe del Estado carecía de esas cargas, dada su posición constitucional²⁰.

Lo anterior es un ejemplo de cómo la ambigüedad de cláusulas abiertas, inspiradas sobre difusos principios, vagos espíritus de la legislación y amplios deberes con la nación, la comunidad o el prójimo, sirven para beneficiar o perjudicar a cualquier persona, por cualquier motivo, como lo demuestra la práctica, en la que las ambiguas leyes fiscales fueron empleadas por el nacional socialismo para perseguir instituciones a las que los jerarcas veían con malos ojos, como las organizaciones masónicas, caritativas y cristianas²¹.

De esta manera, pronto el derecho tributario y, especialmente en su interpretación, se vio expresamente subordinado a los intereses de la ideología del partido Nacional Socialista²². Como es sabido, entre las herramientas favoritas del fiscalismo nacional socialista estuvo la llamada interpretación económica del derecho tributario²³, por lo que ella caerá en desgracia una vez terminada la guerra²⁴, momento a partir del cual se retomaron lentamente los estudios sistemáticos²⁵.

17 Kruse (1978) pp. 36-38.

18 Stolleis (2004) pp. 223-224.

19 Marcuse (1938-1939) pp. 535-540 y Likhovski (2007a) p. 692.

20 Hale (1955) pp. 830-842.

21 Marcuse (1938-1939) pp. 539-545.

22 Likhovski (2007b) pp. 218-220.

23 Stolleis (2004) pp. 223-224.

24 Osterloh-Konrad y Schön (2020) pp. 119-120.

25 Kruse (1978) pp. 37-38.

En Italia el Derecho Tributario, como rama independiente, se desprendió del Derecho Financiero a fines del siglo XIX principios XX con las cátedras y obras de los profesores y las de Oreste Ranelletti²⁶ y Benvenuto Griziotti²⁷. Ranelletti combinaba el estudio del derecho impositivo con la economía lo que, en parte, dará paso a las graves confusiones sobre la naturaleza del hecho gravado que fueron difundidas en Sudamérica por Jarach²⁸.

Hoy, gracias al detallado análisis de la doctrina²⁹, se ha demostrado que las referencias a la supuesta naturaleza económica especial del hecho gravado, esparcidas por el autor antes mencionado, carecen de todo contenido medianamente delimitado, debido a que siempre se confunde con otros conceptos, por lo que, al final del día, no es más que una manera de ocultar que se resuelve un caso recurriendo, en el mejor de los casos, a la llamada equidad ruda³⁰ y, en el peor, a la mera arbitrariedad, siendo imposible distinguir ambos casos.

Desde su cátedra en la Universidad de Innsbruck, el profesor Franz von Myrbach-Rheinfeld³¹ comienza a difundir el Derecho Tributario en la parte de habla alemana del impero de los Habsburgo. En este punto se plantea, en 1906, que el derecho tributario no podía ser integrado por el derecho común.

Von Myrbach-Rheinfeld fundamentó la aserción anterior basándose sobre las peculiares características del sistema jurídico imperial austríaco de fines del siglo XIX y principios del XX, en el cual el parlamento cumplía una labor de mero asesor del emperador en la creación de las leyes, por lo que su actividad no tenía una importancia diferente a la que tenía el ministerio encargado de gestionar la tramitación de la norma³². Ello, evidentemente, no es aplicable a nuestro sistema jurídico, en el que la labor parlamentaria es fundamental, debido a que los congresistas representan a quienes serán afectados por los tributos.

En Francia, Albert Wall fue el primero en plantear que el Derecho tributario era dominado por el Derecho civil, dedicando unas letras al tema a raíz del estudio de un tributo aplicable a registros que daban cuenta de ciertos actos, en los tres primeros tomos de obra *Tratado de derecho fiscal*, publicados ente 1902 y 1906. Esa idea fue retomada por Eustache Pilon en una obra sobre ese gravamen en especial, publicada en 1929³³. La doctrina civil también notó el

26 Amatucci (2008) p. 54.

27 Amatucci y D'Amati (2004) pp. 182-189.

28 Vergara Quezada (2014) pp. 264-267.

29 Seguel Malagueño (2019) pp. 225-255.

30 Se ha dicho que “es aquella cerca de la cual nada se ha dicho aún; se trata de una equidad no formulada ni descrita por las fuentes, que todavía permanece en estado bruto”. Guzmán Brito (2005) p. 23.

31 En 1906 Myrbach-Rheinfeld publica en Leipzig *Grundriss des Finanzrecht* sobre derecho financiero y derecho tributario. Amatucci (2008) p. 37, nota 92.

32 Luqui (1989) pp. 421-435.

33 Lefevre (2002) p. 18.

fenómeno, destacando que muchos de los problemas civiles difíciles habían sido resueltos a raíz de la litigación del impuesto de registros, lamentando que el legislador tributario comenzará a crear reglas especiales que, en ocasiones, eran contradictorias a las del derecho civil³⁴.

Tras la implementación del impuesto a la cifra de negocios y el impuesto a la renta, la autonomía del derecho fiscal será objeto de un estudio singular del profesor de Derecho Público de la Universidad de Niza, Louis Trotabas, que en 1928 propuso la tesis de la autonomía del derecho tributario respecto del derecho privado en su famoso *Ensayo sobre el derecho tributario*.³⁵

La tesis anterior será refutada en 1931 por el profesor de Derecho Privado de la Universidad de Nancy, François Gény, en su artículo titulado *El particularismo del derecho fiscal*, en el que explicó que el hecho de que el derecho tributario sea una normativa particular no implica se sea autónoma, por lo que propone un camino de moderación en esta materia que resuelve con la integración de los vacíos de las reglas fiscales con las normas del derecho privado, sin perjuicio de reconocer las particularidades de esta naciente rama³⁶.

Si bien en Francia tanto las teorías autonomistas extremas como las teorías realistas que les siguieron llegaron a tener cierta influencia, como veremos en el siguiente acápite, actualmente ellas han caído en desgracia³⁷ y, de hecho, los autores suelen resaltar la falta de coherencia de las mismas³⁸, por ejemplo, señalando que cuando alguien “no logra dilucidar debidamente las bases jurídicas o el alcance de una decisión del Consejo de Estado en materia tributaria, cree haber dado con la clave invocando la autonomía del derecho tributario”³⁹.

En contraste con lo que hemos visto hasta ahora, en Chile nunca existieron cuestionamientos serios respecto de lo apropiado que era integrar los vacíos de la ley fiscal con las normas generales, como es posible apreciar al revisar que, en materia de método, se aplicó el previsto en el Código Civil para interpretar la ley impositiva. Debido a que “el resultado del proceso de interpretación cambia según el sistema o método que se emplee”⁴⁰, el recurso a un método vinculante permite

34 Planiol y Ripert (1939) p. 20.

35 Planiol y Ripert (1939) p. 20 y Editorial Rivista Internazionale di Scienze Sociali (1928) pp. 80-83.

36 Lefevre (2002) p. 19.

37 Maurice Cozian fue uno de los grandes críticos de estas teorías que, entre sus múltiples defectos, parecen ser indistinguibles de la analogía y, muchas veces, no pasa de meras confusiones. Fouquet (1996) pp. 399-400 y Durand (1994) pp. 252-255.

38 Olléon (2002) p. 355.

39 En francés, la expresión clásica dice “*Quand un commentateur ne parvient pas à élucider convenablement les bases juridiques ou la portée d'une décision du Conseil d'État en matière fiscale, il croit trouver la clé en invoquant l'autonomie du droit fiscal*”. LASRY (1955) p. 58.

40 Vergara Quezada (2021) p. 51

establecer “el sentido y alcance de muchas normas recurriendo a una metodología uniforme, es decir, se recurre a un procedimiento replicable por terceros, lo que permite establecer controles objetivos respecto de los actos administrativos”⁴¹.

Entonces, “desde que se dictó la primera Ley sobre Impuesto a la Renta en 1924, hasta la promulgación del Código Tributario en 1960, no existieron cuestionamientos mayores sobre la integración de los vacíos de aquella ley por las normas del Código Civil ni por las demás leyes especiales. A lo más, se observa en aquel período alguna argumentación sobre aristas de la interpretación de las leyes tributarias, como la oposición de las interpretaciones *in dubio pro fisco* e *in dubio contrafisco*”⁴².

Sin embargo, como revisaremos en el siguiente acápite, la discusión anterior, a pesar de ser un tanto demodé en nuestro sistema jurídico, ha resucitado, nada menos que en el congreso de nuestro país. En parte, ello puede obedecer al establecimiento de los artículos 4° bis inciso 1° y 160 bis, ambos del Código Tributario, donde quedó una contradicción grave para nuestro derecho, debido a que la primera norma mencionada repudia la teoría sobre la naturaleza especial del hecho imponible, mientras que la segunda dice que el juez la puede considerar. Al respecto, inciso 1° del artículo 4° bis del Código Tributario “se basa sobre partes de la norma antielusiva española que busca resolver problemas, ahora llamados por aquel ordenamiento, conflictos en la aplicación de la norma tributaria que, como indicamos, no son los mismos que se presentan en nuestro ordenamiento debido a las reglas del Código Civil sobre interpretación de los contratos. En España, esta regla buscaba erradicar la creencia en que la naturaleza de las leyes tributarias es especial, con el objetivo que se aplicaran sus reglas comunes de calificación”⁴³.

Como ha señalado la doctrina española, bajo “la original LGT, Ley 230/1963, de 28 de diciembre, lo habitual era aplicar la norma de calificación, acudiendo a la doctrina de la interpretación económica de las normas tributarias, antes que aplicar el fraude de ley tributaria; lo cual conllevaba una quiebra del principio de seguridad jurídica, que además era incompatible con un Estado de Derecho”⁴⁴, eso llevó al legislador español a establecer la regla que mencionamos en el párrafo anterior, que formalmente rechaza la teoría que cree que las reglas fiscales necesitan un método de interpretación especial dada su, igualmente especial, naturaleza supuestamente económica, y casi extra jurídica⁴⁵.

41 Villamán Rodríguez (2019) p. 174.

42 Vergara Quezada (2014) p. 51.

43 Vergara Quezada (2014) p. 340.

44 Borja Sanchis (2018) p. 208.

45 Eseverri Martínez *et al.* (2014).

Entonces, salvo por la desviación anterior que, como lo resaltaron los españoles, socaba la seguridad jurídica y se aparta del estado de derecho, nuestra regulación positiva ha optado porque sean otras normas de rango legal las que integren los vacíos de las leyes impositivas.

3. ¿VUELVE A LA VIDA UN PROBLEMA RESUELTO EN CHILE EN 1960?

Así las cosas, resulta curioso que en nuestro medio vuelvan a surgir polémicas tan anticuadas, más cuando hace mucho tiempo los promotores sudamericanos de la autonomía del derecho tributario material afirmaban que ella no era absoluta, por lo que, como en toda rama del derecho, el legislador, sometién dose a las normas constitucionales, podía crear las instituciones y conceptos que estimara adecuados para el derecho tributario de cada nación, pero no se apreciaba ningún impedimento serio para que los vacíos de las leyes fiscales sean llenados por otras normas de rango legal, tanto de derecho público como de derecho privado⁴⁶.

Parece más extraño aún que se necesario dilucidar problemas que fueron oficialmente resueltos en nuestro país en 1960, al normarse la relación que debe existir entre el derecho tributario y las demás ramas jurídicas a favor de una integración de los vacíos del derecho impositivo de una manera amplia, recurriendo a leyes generales e incluso especiales⁴⁷. Luego volveremos sobre este punto al examinar cómo fue abordada la integración de los vacíos del derecho tributario en Chile.

El caso reciente más notable que da cuenta de cómo ha revivido una discusión sobre un problema que fue legalmente superado en 1964, lo encontramos el año 2019, durante la tramitación de una ley impositiva, en la que un diputado le dijo al ministro de Hacienda que se “quiere quitar fuerza al derecho tributario en relación a otras normas y si las normas del derecho comercial las llevamos a materias tributarias y priman ellas olvídense de poder aplicar una fiscalización efectiva”,⁴⁸ a lo que el ministro respondió que no se estaba “estableciendo ninguna prevalencia del derecho civil sobre el derecho tributario, para dejarlo claro, no hay prevalencia de un derecho respecto del otro”⁴⁹.

La polémica, que puede resucitar ideas que promueven la supuesta necesidad de una autonomía absoluta del derecho tributario, en gran parte, implican creer que adolecemos de problemas que son típicos de sistemas federales, en los que existen normas estatales que, al ser diferentes en cada jurisdicción interna la ley impositiva federal no puede recurrir a las normas estatales, salvo en casos

46 Valdés Costa (1985).

47 Ugas Canelo (1965) pp. 11-14.

48 Sesión de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados del 8 de abril de 2019.

49 Ídem.

especiales, para llenar sus vacíos, por lo menos sin ocasionar algunos problemas importantes⁵⁰.

Por otro lado, la interacción previamente transcrita entre un ministro y un parlamentario se relacionaría con la creencia en que el derecho común es la causa de la elusión, lo que corresponde a una visión bastante superficial de nuestro derecho fiscal, con la cual la administración fiscal no coincide, como dan cuenta sus análisis sobre casos en los que las diferencias en la tributación se producen por reglas de derecho común, derecho extranjero o simplemente reglas contractuales⁵¹.

También, creer que el derecho común causa la elusión, es una muestra del desconocimiento de los graves problemas que ocasiona el recurso, como regla general, a definiciones de conceptos o incluso normas extralegales para llenar los vacíos del derecho tributario.

Es decir, si la regla general para integrar el derecho fiscal es el recurso a textos extralegales, los hechos impositivos dejan de estar fijados en la ley. Si eso ocurre, elementos fundamentales del hecho gravado quedan sometidos a cambios que son, igualmente, extralegales, por lo que no se conforman con el proceso democrático de creación de la ley.

Así, por ejemplo, emplear conceptos financieros para llenar los vacíos de las leyes impositivas implica que las reglas tributarias serán alteradas por centros de estudios privados foráneos que los establecen⁵². Por su parte, recurrir a teorías económicas implica que el intérprete utilizará la que le parezca conveniente o crea que se conforma con su visión política o sus sentimientos de justicia, debido a que las doctrinas económicas son tan cambiantes como discutidas⁵³. Por lo mismo, que otras leyes llenen los vacíos del derecho fiscal, evita la inseguridad jurídica que implicaría utilizar conceptos que son alterados fuera del proceso democrático mediante el que se crean los tributos, o ideas cuyo contenido cambia según la escuela de pensamiento a la que se recurra.

Un caso en el que se invoca la economía para interpretar la ley tributaria fue recientemente analizado por la doctrina, que examinó cómo la administración fiscal intentó privar al concepto de domicilio de uno de sus elementos principales: la residencia.

50 Vergara Quezada (2014) pp. 239-243.

51 Oficio 3.387, de 2021; Oficio N° 2.207, de 2021; Oficio 108, de 2021; Oficio N° 56. De 2021; Oficio N° 42, de 2001 y VERGARA QUEZADA (2022) pp. 82-83.

52 Las normas internacionales financieras son el fruto de una fundación sin fines de lucro inglesa.

53 Solo a modo de ejemplo, es posible mencionar la escuela austriaca, la escuela monetaria de Chicago, el keynesianismo y el marxismo, por nombrar a las más notorias escuelas económicas.

Al efecto, tal como se expresó, “si tomamos en serio la posición del Servicio de Impuestos Internos, deberíamos concluir que pueden ser no domiciliados, más solo residentes en Chile, personas que han nacido en el país, jamás han salido de él, tan solo porque obtienen todos sus ingresos de acciones de sociedades constituidas en el exterior. Igualmente, podrían tener su domicilio en Chile personas que han nacido y vivido toda su vida fuera del país, jamás habiéndolo visitado, por el solo hecho que todos sus ingresos provienen de dividendos de sociedades constituidas en Chile”⁵⁴.

Como se puede apreciar de la transcripción anterior, la invocación económica, que en ese caso buscaba privar al concepto de domicilio de uno de sus elementos básicos –la residencia– llega a un resultado absurdo, lo que es la demostración de que dicha interpretación es errada, por lo que debe ser descartada⁵⁵.

Ahora, pasando a los supuestos necesarios para lograr esta autonomía científica, es importante recordar que la doctrina moderna ha destacado que, en la medida que se construya de manera sistemática una nueva rama del derecho, “se podrán identificar los valores en conflicto y neutralizar las contradicciones o la desintegración que en la evolución del derecho generan los distintos sectores especiales, siempre en continuo movimiento”⁵⁶. Por lo mismo, la doctrina más autorizada concluye que, si un área novedosa⁵⁷ del derecho aspira a situarse en el mismo nivel que sus hermanas mayores, requerirá trabajar en su construcción científica y sistemática, lo que posibilitará su autonomía y singularidad⁵⁸.

Establecidos los requisitos anteriores, es posible identificar el primer defecto grave del Derecho tributario nacional para que pueda llegar a situarse cómodamente al nivel de las ramas más antiguas del derecho: el derecho tributario es un sistema histórico, debido a que corresponde a la superposición de reglas que tratan de un mismo tema, pero el Derecho tributario no un sistema entendido como un conjunto de reglas y principios entrelazados racionalmente entre sí⁵⁹.

Lo anterior obedece a que el derecho tributario es el fruto de acuerdos políticos de los representantes de la población, que tienen visiones que, en muchos casos, son

54 Ramírez Sepúlveda (2021), p. 148.

55 Corral Talciani (2022) p. 194.

56 Schmidt-Assmann (2003) p. 2.

57 Sobre la novedad de nuestra disciplina, vale la pena referirnos a las palabras de la doctrina más autorizada, que ha indicado que si comparamos “incluso superficialmente, el nivel de desarrollo de las distintas ramas del derecho, no parece temerario afirmar que el Derecho intelectual y el Derecho tributario han llegado a su madurez hace poco tiempo, porque, a diferencia de lo que ocurre con el Derecho civil o el Derecho comercial, las instituciones esenciales de las primeras disciplinas mencionadas se han ido consolidado hace no muchos años”. Altamirano Santibáñez (2019) p. 7.

58 Schmidt-Assmann (2003) p. 2.

59 Vergara Quezada (2019) pp. 96-98.

excluyentes entre sí. Por lo mismo, como hemos podido apreciar en Chile desde el año 2014, las reglas impositivas han sido modificadas casi todos los años. Estas alteraciones han sido motivadas por el más leve cambio en la balanza en la que los políticos miden sus fuerzas. Esas reformas han sido improvisadas y, por lo mismo, la ley está repleta de contradicciones y defectos técnicos⁶⁰.

Dicho todo lo anterior, ahora pasamos a analizar el aspecto de la autonomía del derecho tributario que interesa a nuestro estudio, la integración de los vacíos del derecho fiscal nacional. Pero antes de eso, revisaremos brevemente cómo se ha resuelto dicho problema en el derecho extranjero, lo que permite poner en una mejor perspectiva al derecho local.

4. TRAMIENTO ACTUAL DE LOS VACÍOS DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL DERECHO COMPARADO

En Francia, la teoría de la autonomía del derecho tributario ha caído en desgracia ante las cortes civiles, que tienden a usar los conceptos del derecho civil y comercial. Mientras que los tribunales administrativos galos se inclinan a revisar el propósito del legislador para establecer si existe un significado diferente al previsto en otras ramas del derecho⁶¹.

En Alemania, la llamada aproximación económica, que se practicó desde la década de 1920 a 1940, fue abandonada debido a la inestabilidad que provocaba y a sus vínculos con el nacional socialismo, por lo que entre la década de 1950 y la de 1960 ese país encontró la estabilidad en las normas del derecho común. Hoy, el derecho constitucional alemán influye en las interpretaciones de manera decisiva, y se asume que las leyes tributarias se aplican a las relaciones económicas que surgen de los derechos y obligaciones regulados por el derecho común, que tiene precedencia, por lo que, si una ley recurre a conceptos definidos por el derecho común, él se debe aplicar⁶².

Es más difícil definir la relación entre el derecho tributario y el derecho común en Reino Unido, donde la distinción entre derecho público y privado no ha sido considerada relevante. Pero, de manera similar al caso alemán, se ha tendido a considerar que las leyes fiscales se aplican a derecho y obligaciones creadas por las partes conforme al derecho que proceda en cada caso. Como las leyes de Inglaterra, Gales y Escocia varían, el legislador fiscal puede emplear de manera deliberada conceptos locales que le resultan útiles o evita recurrir a expresiones con un significado técnico evidente, prefiriendo conceptos amplios cuando ello se requiere⁶³.

60 Cantuarias Rubio *et al.* (2020) pp. 157-171 y Selamé Marchant (2022) pp. 143-152.

61 GEST (2020) p. 91.

62 Osterloh-Konrad y Schön (2020) pp. 119-120.

63 Loutzenhiser (2020) pp. 231-233.

En Estados Unidos las normas financieras y tributaria son completamente diferentes, por lo que, en general, no han sido llamadas a integrar el derecho tributario. Debido a que las cortes crean reglas generales a partir de sus fallos, lo que no ocurre en nuestro medio, es usual que el tratamiento fiscal de una operación no coincida con su regulación común, debido a que, por ejemplo, un arrendamiento con opción de compra que cumpla ciertos requisitos puede haber sido tratado como una venta para efectos de la ley impositiva federal⁶⁴.

Por último respecto de este punto, cabe destacar que, en materia de convenios sobre doble tributación internacional, los comentarios al Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio de la OCDE señalan que las definiciones contempladas en los convenios priman por sobre las de la ley interna. Sin embargo, la ley interna de cada Estado se aplica en ausencia de una definición acordada en estos tratados internacionales. Luego, si existe una definición en la ley fiscal interna, ella prima por sobre las que existan en la ley común. Si, posteriormente, la ley interna aplicable cambia, ella sigue siendo aplicable, con la salvedad de que esto solamente implica que uno de los Estados va actualizando sus leyes, pero sin volver el convenio inoperante⁶⁵. Esto último, evidentemente, puede ser una fuente de potenciales problemas, debido a que nada garantiza que la modificación de la ley que integra el vacío del convenio no termine alterando lo que las partes habían acordado.

5. LA INTEGRACIÓN DE LA LEY FISCAL NACIONAL ANTES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Ahora revisaremos brevemente cómo fue abordado el problema por la doctrina, la jurisprudencia judicial y por la jurisprudencia administrativa, lo que permite contextualizar la importancia del cambio que implicaron las reglas del Código Tributario de 1960.

5.1. La doctrina

Como se ha demostrado antes⁶⁶, la doctrina nacional más autorizada del período que va desde que se dictó la primera ley general que estableció un impuesto sobre la renta en 1924, hasta que se promulgó el Código Tributario en 1960, empleó sin mayores inconvenientes las demás leyes nacionales para integrar los vacíos de las normas fiscales, por aplicación de las reglas generales contempladas en el Código Civil. No nos extenderemos en esto para evitar repeticiones.

64 Repetti y Ring (2020) pp. 262-263.

65 Comentario al artículo 3 números 11 al 13.1.

66 Vergara Quezada (2014) pp. 50-57.

5.2. La jurisprudencia judicial

Durante el período estudiado, encontramos en los fallos de la Corte Suprema lo que podemos considerar fue el motivo que llevó a que en 1960 se tomará la decisión de ampliar el concepto de derecho común, a saber, que se descartó el recurso a las leyes especiales, como norma general, para efectos de integrar los vacíos del derecho tributario. Es importante mencionar a los lectores jóvenes, que esto ocurrió mucho antes de que los autores nacionales comenzaran a cuestionar que el Código Civil es necesariamente la principal regulación supletoria de los vacíos del derecho público⁶⁷.

Así, los fallos de los tribunales superiores de justicia, al aplicar las leyes fiscales vigentes entre el período que transcurrió desde 1924 hasta 1960, resolvieron que, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 del Código Civil, las normas de ese último cuerpo legal debían integrar los vacíos de las disposiciones fiscales. Por lo mismo, cuando una norma tributaria especial establecía reglas sobre prescripción aplicable a los tributos que se determinaban mediante roles⁶⁸, dicha regla no se podía extender a los demás casos, por lo que en ellos se regían por el artículo 2155 del Código Civil que, a la sazón, eran más convenientes para interés fiscal que la normativa especial antes mencionada⁶⁹. Por otro lado, cuando las normas tributarias no definían un concepto, como ocurre con los términos mueble e inmueble, eran completamente aplicables las definiciones del Código Civil, en vista de lo dispuesto en el artículo 20 del mismo cuerpo legal⁷⁰.

En cambio, si el Código Civil no establecía un concepto aplicable, se resolvió que no era posible recurrir a legislaciones especiales para llenar los vacíos de las leyes impositivas, debido a que se debían aplicar las reglas del Código Civil que, en esto, llamaba a dar a los términos usados en la ley fiscal su sentido natural y obvio. Por eso, en este período la Corte Suprema no aceptó que las normas especiales, como el Código Sanitario, se aplican a las leyes fiscales⁷¹, ni que las definiciones de sueldos o participaciones del Código del Trabajo llenaran el vacío de la ley tributaria⁷².

Luego, cuando el legislador expresamente disponía que las reglas impositivas, en general, integrarían las disposiciones de una normativa tributaria especial⁷³, se

67 Bermúdez Soto (2012) y Vergara Blanco (2010).

68 Que se encontraba en los arts. 85 y ss. de la Ley de la Renta (DS N° 122, de 1925).

69 *Compañía de Seguros "La Austral" con Dirección General de Impuestos Internos* (1934-1937).

70 *Gildemeister y Cía. con Dirección General de Impuestos Internos* (1940) y *Compañía de Teléfonos de Chile con Dirección de Impuestos Internos* (1940).

71 *Refinería de Azúcar de Viña del Mar y otros con Impuestos Internos* (1961).

72 *Compañía Carbonífera y de Fundición Schwager con Impuestos Internos* (1944).

73 Eso ocurrió con el artículo 40 de la Ley N° 6.334, publicada el 29 de abril de 1939.

resolvió que “de acuerdo con las normas de interpretación contenidas en el artículo 19 inciso 1° y en la primera parte del artículo 20 del Código Civil, se llega a la conclusión de que dicha regla es aplicable, porque del propio texto del artículo 40 de la Ley 6.334 ya citada, se desprende que su sentido es claro en orden a que los recargos o impuestos extraordinarios se rigen por todas las disposiciones pertinentes que gobiernan la aplicación de los impuestos vigentes”⁷⁴.

Del texto antes transcrito podemos observar que no existía ninguna contradicción entre las disposiciones del Código Civil sobre interpretación de la ley y la regla especial que ordenaba integrar los vacíos de una regulación fiscal especial con las normas fiscales generales que, por lo demás, es parte de la solución del Código Tributario nacional.

Como es posible apreciar, la regla del Código Tributario de 1960 vino a resolver el problema anterior, ampliando el concepto de derecho común, de manera que incluso leyes que disponen que solamente aplican a ciertas materias puedan integrar los vacíos de las normas fiscales, lo que permite reforzar el principio de legalidad, al acotar el recurso a conceptos extralegales.

5.3. La autoridad fiscal

La autoridad tributaria nacional, incluso antes de que el Código Tributario dispusiera la autonomía limitada de las leyes fiscales, ha reconocido que el derecho tributario crea instituciones propias cuando ello es necesario y llena sus vacíos con el derecho común⁷⁵. Es decir, la administración fiscal históricamente ha tendido a integrar los vacíos de las normas tributarias con disposiciones de rango legal.

A modo de ejemplo, al revisar los estudios que se efectuaron sobre el antiguo impuesto a las compraventas, es posible constatar que durante este período los autores destacaron el hecho de que la jurisprudencia administrativa exhibía criterios uniformes, lo que se explicó por la posibilidad de resolver de manera uniforme los casos en los que “disposiciones expresas de nuestros códigos principales contienen al respecto una norma específica a seguir”⁷⁶. Ello, por ejemplo, ocurría con la asociación o cuentas en participación y la permuta⁷⁷.

De la misma forma, en el caso del impuesto a la renta, es posible apreciar que los vacíos de la legislación impositiva podían ser llenados por las leyes generales

74 Considerando 16° de *Compañía Explotadora de las Salinas de Punta de Lobos con Impuestos Internos* (1943).

75 Vergara Quezada (2021) pp. 46-52.

76 Flórez Flórez (1967), pp. 13-14 y 35.

77 Ídem.

aplicables en la especie, que no necesariamente eran disposiciones civiles, como es posible constatar al ver cómo, en su momento, se determinó quién debía declarar los tributos producidos por un contrato de asociación o cuentas en participación⁷⁸.

Así las cosas, fueron aplicados no solo las normas civiles, sino que también los principios que se derivan de nuestro código. Por ejemplo, se concluyó que el principio de buena fe impedía que se aplicara el recargo a la soltería en el caso de matrimonios anulados, debido a que la nulidad no podía deslegitimar a los hijos⁷⁹. Al efecto, se dijo que “ni atendida la letra de la ley ni el espíritu de la misma, se puede aumentar el impuesto”⁸⁰ en ese caso.

6. EL CÓDIGO TRIBUTARIO CHILENO Y LA INTEGRACIÓN DE LA LEY FISCAL POR EL CONCEPTO AMPLIO DE DERECHO COMÚN

El problema que enfrentó la jurisprudencia judicial para integrar el Derecho tributario cuando no existían reglas en el Código Civil que permitieran llenar el vacío fue, en gran medida, solucionado por la norma especial del Código Tributario que, si bien mantiene la máxima clásica en la que es llamado a efectuar esa labor el derecho común, el artículo 2 del Código Tributario extendió dicho concepto, al establecer que en “lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales”.

Al efecto, la Comisión Revisora señaló que el derecho común, para estos efectos, “era un concepto que comprendía toda disposición legal que fuese susceptible de aplicarse a la generalidad de las personas que se colocasen en una situación dada; por ejemplo, serían normas de derecho común las referentes a específicos ya que se aplicaría a todo el que instale una farmacia”⁸¹.

Lo antes dicho explica que puedan ser reglas especiales, incluso aquellas que han sido establecidas solamente para sus propios efectos, e. g. las normas sobre cambios internacionales en el caso de importación de monedas de oro⁸².

Cuando se dictó el *Manual del Servicio de Impuestos*, se indicó que el derecho común se podía definir como “el conjunto de reglas normalmente aplicables a las

78 Circular N° 54, del 19 de agosto de 1935.

79 Circular N° 24, del 28 de abril de 1939.

80 Bravo Pérez de Arce (1940) pp. 189-191.

81 Transcripción de las Actas Comisión Revisora del Código, sesión 4ª (27-v-1959) pp. 1-2, en Ugas Canelo (1965) p. 13.

82 Oficios N° 1.795, de 2011 y N° 299, de 2012.

relaciones jurídicas de la misma especie, a falta de otras a que estén sometidas⁸³. Es importante destacar que la administración fiscal está hablando de reglas y no de leyes, lo que será relevante, como podremos examinar más adelante al constatar que, en algunos casos, la administración incluso ha recurrido a reglamentos para llenar los vacíos.

En su momento, la doctrina resaltó que la regla general del artículo 2 del Código Tributario parece ser morigerada en el artículo 148 del mismo cuerpo legal, donde existe una remisión al Libro Primero del Código de Procedimiento Civil, que establece las disposiciones comunes a todo procedimiento, precisándose que aplicarán en la medida que sean compatibles con el procedimiento general de reclamaciones⁸⁴, lo que tenía sentido cuando el juicio tributario era tramitado ante el director regional, que actuaba como juez de primera instancia.

Notablemente, si prospera el proyecto de ley que busca derogar el Código de Procedimiento Civil, que sería reemplazado por un Código Procesal Civil, en el que la regla general es la oralidad, quedarían sin ley supletoria los procedimientos previstos en el Código Tributario, que son escritos⁸⁵.

Como lo ha destacado la doctrina, “el derecho nacional, lo afirmado es especialmente cierto debido a que la integración de los vacíos del derecho tributario es efectuada por el derecho común, como lo disponen los dos primeros artículos del Código Tributario, que no solamente establecen la mencionada integración del derecho impositivo, sino que, además, fijan la relación que existe entre el derecho tributario y las demás ramas jurídicas, limitando el ámbito de aplicación de las normas fiscales, y extendiendo la aplicación del derecho común, entendido este último concepto como las disposiciones que estarían llamadas a resolver la materia correspondiente si ella se discutiera en otra sede, por lo que el problema de los vacíos del derecho tributario es subsanado por otras leyes, lo que se conforma con los principios de legalidad, juridicidad y reserva legal⁸⁶. Es decir, desde el punto de vista de la legalidad, el concepto más amplio de derecho común previsto en el Código Tributario permite que los vacíos de las leyes fiscales sean llenados, en la mayoría de los casos, por otras normas de rango legal, lo que restringe considerablemente un eventual actuar arbitrario de la administración fiscal, debido a que posibilita el control judicial objetivo de sus actos que, gracias a la integración, pueden ser examinados, en la mayoría de los casos, a la luz de normas de rango legal⁸⁷.

83 *Manual del Servicio de Impuestos Internos* párrafo 5022, y Charad Daud, Rojas Larrañaga y Valdés Briones (1976) p. 14.

84 Charad Daud, Rojas Larrañaga y Valdés Briones (1976) p.15.

85 Se deroga el Código de Procedimiento Civil y, conforme a la norma transitoria del proyecto, sus reglas solamente se seguirán aplicando a los procesos en los que se encuentre notificado al menos a uno de los demandados. Boletín 8197-07.

86 Seguel Malagueño (2021) p. 18.

87 Vergara Quezada (2021) pp. 46-79.

Todo lo dicho no implica que no existan instituciones autónomas en el derecho tributario, sin perjuicio de que, en nuestro país, las más importantes de ellas, como los gastos necesarios⁸⁸ o la habitualidad en la venta de acciones⁸⁹, han tenido un terrible prontuario de inseguridad jurídica en su aplicación debido a la precaria técnica legislativa empujada en crearlas. Tampoco lo que se ha indicado supone la inexistencia de vacíos en las leyes llamadas a integrar las normas tributarias.

Entonces, si bien la integración no es una solución perfecta, si es que tal cosa puede existir, ella resuelve de mejor manera los problemas que aquejan realmente al derecho tributario y, por ejemplo, se ha explicado que “el derecho tributario integra sus vacíos con otras normas jurídicas, de manera de prevenir la arbitrariedad del intérprete”⁹⁰.

Gracias a la normativa mencionada, como lo destacó la doctrina más autorizada, “en Chile no han existido dudas serias respecto de la aplicación de los artículos 19 al 23 del Código Civil a las leyes fiscales y, por lo mismo, esos artículos han sido empleados para interpretar el derecho tributario, porque el derecho común es expresamente llamado por el artículo 2 del Código Tributario a integrar los vacíos de la ley fiscal”⁹¹.

La integración del derecho fiscal por el derecho civil no implica que el primero se vuelva formalista, debido a que el Código Civil no lo es. Así, al ser aplicadas las reglas sobre interpretación de la ley previstas en el Código Civil, puede que se termine resolviendo un caso recurriendo a textos extralegales que permiten interpretar una norma o llenar un vacío⁹², como veremos más adelante. También es necesario recordar que lo que nuestro Código Civil excluye en materia de interpretación es el recurso a espíritus de las normas no demostrables de manera empírica⁹³.

Otra de las virtudes de la integración es que evita la redundancia de disposiciones que se refieren a un mismo tema. Estas disposiciones especiales, sobre materias en las que existen normas generales, si no obedecen a razones justificadas, vuelven innecesariamente frondosa la legislación y pueden producir un concurso de normas que dificulta innecesariamente la comprensión de las leyes tributarias. Al respecto, como se ha destacado, al igual que ocurre con el dinero, el aumento del volumen de los textos legales tiende a socavar su valor⁹⁴, porque se intensifica

88 Vergara Quezada (2019a) pp. 126-165.

89 Era imposible prever el régimen tributario que les sería aplicable. Oficio N° 2.557, de 2015.

90 Seguel Malagueño y Aguayo Gajardo (2020) pp. 81-122.

91 Villamán Rodríguez (2019) pp. 166-205.

92 Guzmán Brito (2007) pp. 58-62 y 69-138.

93 Ramírez Sepúlveda (2022) pp. 195-202.

94 Oelckers C. y Bronfman V. (2002), pp. 66-71.

la complejidad de las normas, lo que incrementa considerablemente las posibilidades de cometer errores y, sin importar qué haga el contribuyente, existen mayores probabilidades de encontrar impugnaciones a sus declaraciones, sea por lo difícil que es comprender la ley o debido a que ella crea gran inseguridad jurídica producto de sus múltiples defectos técnicos⁹⁵.

Por lo mismo, el recurso a normas estables, cuyo mérito es el fruto de muchos siglos de aplicación y reflexión, suele ser una fuente de seguridad jurídica, lo que explica la decisión del legislador de los años sesenta del siglo XX, de integrar los vacíos de las leyes fiscales con el derecho común nacional.

De esta forma, en muchas ocasiones, al crear normas específicas lo único que hace el legislador es repetir disposiciones del derecho común –produciendo concursos de normas– o establecer disposiciones especiales que reiteran principios generales. Esto se presta para confusiones graves, como veremos.

Un caso en el que es evidente que existe una coincidencia entre la regla del Código Tributario y el espíritu de la normativa especial, es en el caso de la Ley sobre Bases de los Procedimientos Administrativos.

Al respecto, la doctrina ha resaltado que existe “la aplicación de la Ley N° 19.880 a los procedimientos administrativos existe plena coincidencia entre la Contraloría General de la República y el Servicio de Impuestos Internos en afirmar que esa ley viene a llenar los vacíos procedimentales de las leyes fiscales. Esto es muy relevante, debido a que las leyes tributarias son extremadamente deficientes en materia procedimental”⁹⁶.

Por último, en materia de integración de los vacíos de los convenios sobre doble tributación internacional, Chile no se aparta de la opinión de la OCDE, que revisamos antes. Al efecto, ha señalado, por ejemplo, en el caso del convenio suscrito con el Reino Unido, que los enunciados del artículo 12 deben entenderse a la luz de la Ley N° 17.336, debido a lo estipulado en el artículo 3(2) del mencionado convenio⁹⁷.

Revisemos ahora los defectos y virtudes de nuestras leyes fiscales en materia de regulación autónoma y de integración por normas no fiscales.

7. CASOS

Vemos ahora los casos que dan cuenta de cómo la administración fiscal, que es la institución llamada a aplicar estas normas de manera masiva a todos los

95 Cantuarias Rubio, Rocío *et al.* (2020) pp. 157-171.

96 Flores Durán (2017) pp. 10-11.

97 Oficio N° 1.498, de 2019.

contribuyentes, ha empleado en la práctica las reglas del Código Tributario que hemos analizado, lo que nos ayudará a evaluar el mérito de esta normativa.

7.1. La aceptación de las obras y su transferencia a quien las encargó

El año 2020 se dispuso que⁹⁸, para efectos de la aplicación de las normas sobre devolución del crédito fiscal recargado en compras de activo fijo⁹⁹, las construcciones pasarán a formar parte del activo fijo “desde el momento en que la obra o cada una de sus etapas es recibida conforme por quien la encargó”.

Lo anterior se hizo a pesar de que con dicha nueva norma se llega al mismo resultado al que podemos arribar aplicando el artículo 1996 del Código Civil, que resuelve el problema planteado de la misma forma.

Lo dicho puede ser constatado revisando las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos anteriores a la modificación legal que, aplicando la regla mencionada del Código Civil, llegaban a esa misma conclusión¹⁰⁰ a la que llegaba antes de la disposición nueva que reitera una regla antigua que, clasifica ese tipo de acuerdo como una venta que se perfecciona “por la aprobación del que ordenó la obra”.

La reiteración de principios y normas generales como si fueran disposiciones particulares, suele ser seguida de problemas graves, debido a que la jurisprudencia judicial tiende a ver estas aparentes reglas especiales, no como manifestaciones de los principios fundamentales que están detrás de ellas o meros concursos de normas cuya resolución no es relevante, porque ambas llegan al mismo resultado, sino que, intentando buscar un contenido que no vuelva inútil la nueva regla, suelen creer que están ante restricciones a principios que, en muchos casos, son fundamentales, como es el caso del principio de buena fe, que ha sido violentado de esta forma¹⁰¹.

7.2. La adquisición y la enajenación de en el artículo 17 N° 8 de la LIR y las normas sobre tradición y modo

Otro caso lo podemos encontrar en el último párrafo del N° 8 del artículo 17 de la LIR, que busca establecer en el momento en el que se produce la adquisición y la enajenación de los bienes sometidos al régimen especial que opera como sucesor

98 Artículo tercero N° 18 de la Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020.

99 Artículo 27 bis del D. L. N° 825, de 1974.

100 Oficios N° 823, de 2013; N° 1.218, de 2010; N° 3.479, de 2009; N° 5.601, de 1978

101 Se aplicó retroactivamente un cambio de criterio en una resolución, porque el art. 26 del CT se refiere a liquidaciones, violándose el principio de buena fe que rige esta materia, al no ser percibida la norma como una manifestación de dichos principios, sino como una restricción a él. *Sociedad Comercial e Inversiones Limitada con SH* (2018).

del antiguo impuesto a las ganancias de capital. Esta norma –al menos en teoría– especial, debería resolver satisfactoriamente el concurso aparente de normas que se produce con el derecho común, que regula el mismo fenómeno.

Sobre el particular, el artículo 17 dispone que para “los efectos de este número [ocho], se entenderá por fecha de adquisición o enajenación la del respectivo contrato, instrumento u operación, sin perjuicio que, tratándose de las operaciones de la letra b) anterior [sobre inmuebles], se considerará la fecha de la inscripción respectiva”.

Tan solo de una rápida lectura, se puede apreciar lo poco afortunada que es la redacción de la norma antes transcrita, debido a que la acepción aplicable al caso del término operación, es negociación o contrato sobre valores o mercaderías. Luego, considerando que la negociación por sí misma no transfiere el dominio, solo queda el contrato, por lo que estamos ante una enumeración legal, en la que uno de los elementos –contrato– contiene al otro –operación– lo que es una muestra de la falta de prolijidad jurídica en la redacción de la ley, que intenta, sin éxito, conceptualizar de una manera novedosa aspectos que han sido resueltos previamente por el derecho común.

Adicionalmente, en nuestro derecho, los términos contrato e instrumento dan cuenta de conceptos técnicos, siendo el primero el acuerdo de voluntades destinado a crear obligaciones¹⁰² y el segundo es el documento escrito que consigna un hecho¹⁰³. Ahora, los bienes pueden ser enajenados no solo al cumplir con lo pactado en un contrato, sino que también mediante otro tipo de actos jurídicos, como ocurre con una dación en pago, que es una convención destinada a extinguir una obligación por medio de una prestación diferente a la debida¹⁰⁴ en la que, por ejemplo, las partes pueden acordar extinguir la obligación de pagar un precio adeudado mediante la entrega de acciones.

En relación con los inmuebles, la regla especial dispone algo muy similar a la regla general, considerando que desde que opera la tradición¹⁰⁵ se transfiere el dominio. La única diferencia la encontramos en que, dado el inferior estándar probatorio del derecho administrativo¹⁰⁶, que integra el vacío del derecho fiscal en esa materia, no es necesario que quien transfiere el dominio prueba que era dueño

102 Alessandri Rodríguez (2010) pp. 3-4.

103 Casarino Viterbo (2010) Tomo IV p. 59.

104 Rodríguez Grez (2006) Vol. 1 p. 241.

105 Conforme a lo dispuesto en el artículo 686 del Código Civil, la tradición del dominio de los bienes raíces se efectúa por la inscripción del título en el registro conservatorio.

106 Incluso antes de la Circular N° 34, de 2018, que aplica el estándar de apreciación en conciencia de la prueba, previsto en la Ley N° 19.880, el SII jamás exigió que se acreditara el dominio de un bien, por ejemplo, una construcción que se debía depreciar, siguiendo el estándar mencionado.

y, que en el caso que haya adquirido el bien por un título traslativo de dominio, acredite a su vez, el dominio sucesivo de sus antecesores por todo el plazo de prescripción ordinaria o extraordinaria¹⁰⁷.

Para el resto de los casos, deberíamos entender que la fecha de adquisición es la del instrumento que da cuenta de la cesión de estos por cualquier causa distinta de la donación¹⁰⁸, lo que equivale a decir que se entenderá que la fecha es aquella que conste en un documento escrito.

Es decir, la regla descrita no resuelve todos los aspectos relacionados con el momento en el que se adquieren los bienes y los derechos, por lo que es evidente que no se logra un concepto autónomo. Así, en el caso de la sucesión por causa de muerte y la emisión de acciones crías, el momento de la adquisición se resuelve por el derecho común y no por la regla especial¹⁰⁹.

Como se puede apreciar, el intento de construir reglas autónomas paralelas al derecho común simplemente nos lleva en este caso a terminar aplicando el derecho común debido a lo deficientes que son estas reglas que, en un primer lugar, eran innecesarias, por lo que solamente sirven para complicar la aplicación de la ley fiscal.

7.3. La empresa individual y la autonomía absoluta del derecho tributario

Es importante no confundir la empresa individual de la Ley sobre Impuesto a la Renta con la llamada empresa individual de responsabilidad limitada de la Ley N° 19.857. Esta última institución, a diferencia de la primera, forma una persona diferente de su dueño. En cambio, en el caso de la empresa individual (a secas), ella ni siquiera se forma un patrimonio diferente¹¹⁰.

Que no exista separación patrimonial implica que la persona natural responde de manera ilimitada de las deudas tributarias incurridas por su empresa individual con todos sus bienes –estén o no asignados a la contabilidad– y, de la misma

107 Conforme al artículo 2500 del Código Civil.

108 Que produce otros efectos impositivos.

109 Circular N° 43, de 2021, p. 7.

110 El SII ha creído que del artículo 2 N° 10 de la LIR surgiría una “separación patrimonial entre los activos y pasivos incorporados al giro y contabilidad de la empresa respecto de los bienes personales del titular de la empresa individual”. Oficio N° 1.152, de 2023. No es posible coincidir con esa declaración que, por lo demás, no influye en las demás conclusiones a las que llega la administración en el oficio mencionado, que son correctas. A lo más, la empresa individual sería una especie de universalidad de hecho, porque no se aprecian las características fundamentales de un patrimonio, los que suponen que “los acreedores de uno de ellos no pueden, por regla general, perseguir los otros patrimonios, pues lo que caracteriza los patrimonios especiales, separados o reservados, es su vinculación con diferentes acreedores, que no están habilitados para perseguir sino los patrimonios que les corresponden”. FIGUEROA YÁÑEZ (2008) pp. 134-135.

forma, responde de las deudas no relacionadas con su actividad empresarial con todos los bienes asignados a su contabilidad. Esto, simplemente porque no existen normas que alteren las reglas generales sobre responsabilidad ni el llamado derecho de prenda general del artículo 2465 del Código Civil.

Ahora, para comprender empresa individual, es necesario recordar que el impuesto de primera categoría se aplica con independencia de la organización que tenga quien realiza la actividad gravada, porque es un impuesto real¹¹¹. Ello implica que si una persona natural o jurídica, ya que la normativa no distingue, realiza una actividad calificada en los números 1, 3, 4 o 5 del artículo 20 la LIR, se encuentra, por regla general, obligado a determinar el resultado de su empresa mediante contabilidad completa. En cambio, si la persona es dueña de bienes susceptibles de producir rentas clasificadas en el N° 2 del artículo 20 mencionado, determinar el resultado afecto a la primera categoría empleando la contabilidad completa es una opción que tiene varias implicancias, entre ellas, la posibilidad de deducir los gastos y de posponer el momento en el que las rentas afectas a la primera categoría quedan afectas con el impuesto global complementario.

En consecuencia, si una persona natural inicia un negocio productivo, cabe preguntarse cómo se distinguen las operaciones de su empresa con las operaciones ajenas a ella. La respuesta es la contabilidad. Ello, debido a que la cuenta corriente de la empresa será una cuenta corriente de la persona natural y las facturas de compra y de venta se emitirán con el rol único tributario de la persona natural. En consecuencia, en la contabilidad se irán separando los bienes asignados a la empresa de aquellos que no han sido asignados ella y, por lo mismo, no están sometidos al mismo régimen fiscal¹¹².

Como la empresa solamente existe para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en este caso existe una autonomía absoluta del derecho tributario, que regula todos los aspectos de la institución y, por ejemplo, cuando el empresario usa recursos propios en la actividad de la empresa, debe registrar un pasivo en la contabilidad, a pesar de que no existe una operación de crédito de dinero¹¹³. El problema de este tipo de instituciones completamente autónomas es que no existen normas generales que permitan llenar un vacío.

Por lo mismo, la administración fiscal se verá obligada a hacerlo y ello, en algunos casos, puede implicar crear una regla, y crear reglas es algo propio de la actividad política, debido a que, en un sistema democrático, la validez de las normas está dada por la posibilidad que tienen los afectados por las reglas de elegir y remover periódicamente a quienes las crean.

111 Vergara Quezada (2019b) pp. 95-151.

112 Oficios N° 2.751, de 2009 y N° 2.833, de 2009.

113 Circular N° 42, de 1990, pp. 8-9 y Circular N° 13, de 2014, pp. 8-9.

Si bien algunos de los vacíos de la ley nacional respecto de la empresa individual fueron llenados recientemente por la Ley N° 21.210, las nuevas reglas no se apartan de las tradicionales interpretaciones de la administración fiscal respecto de aquellos vacíos

7.4. El amoblado suficiente y la autonomía absoluta del derecho fiscal

Otro caso de completa autonomía lo encontramos al examinar la tributación del arrendamiento de inmuebles. En este caso, el legislador creó dos conceptos jurídicos indeterminados en la ley fiscal, con la agravante de no proporcionar parámetro legal alguno que permitiera una aplicación objetiva de ellos.

El primer, concepto es el de instalaciones que permitan el desarrollo de una actividad industrial o comercial. Como lo anotó la doctrina, él ocasionó una serie de litigios porque la administración tendió contradecirse y sostener que, un mismo elemento, satisfacía el concepto cuando deseaba cobrar el IVA, mientras afirmaba lo contrario si deseaba rechazar los créditos fiscales¹¹⁴.

En contraste, el otro concepto empleado antiguamente por el legislador que exigía para la aplicación del tributo que el inmueble estuviera amoblado, permitía a los arrendadores tener la seguridad de la tributación de los contratos que celebraban, debido a que, al carecer de una calificación por un adjetivo similar al anterior, bastaba la presencia de un bien mueble, entendido el concepto según el derecho civil, para que quedara gravado el arrendamiento.

Sin embargo, la estabilidad que se lograba con el concepto anterior se terminó cuando el legislador agregó un adjetivo que convirtió en un concepto jurídico indeterminado al amoblado, que ahora debía ser suficiente. Con ello se terminó la seguridad jurídica que proporciona el recurso al Código Civil. Esto, sin perjuicio del problema constitucional de establecer que es la administración quien debe fijar los parámetros para realizar la calificación¹¹⁵.

7.5. La nulidad de los actos jurídicos y la integración de los vacíos por el derecho civil

El derecho tributario nacional contempla algunas reglas especiales de alcance limitado que se refieren a la nulidad. Por ejemplo, el artículo 28 del DL N° 3.475, de 1980, que establece la posibilidad de imputar el tributo pagado por un acto viciado, al gravamen que proceda aplicar al documento que lo sana, para lo que

114 Villamán Rodríguez (2020) pp. 6-23.

115 Villamán Rodríguez (2020) pp. 6-23.

se establece que no es necesario que la nulidad sea declarada judicialmente¹¹⁶. Otro caso lo encontramos en el artículo 16 de la Ley N° 16.271, que regula la devolución del impuesto a los asignatarios y donatarios en casos en los que se declara la nulidad de las respectivas asignaciones y donaciones, estableciendo, además, que el asignatario o donatario verdadero deberá pagar el correspondiente gravamen.

Una norma de aplicación general la encontramos en el Código Tributario, el cual se refiere a la nulidad en su artículo 4, que aclara que las normas fiscales no afectan “la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes”. En rigor, esta disposición viene a reiterar el principio establecido en su artículo primero del mismo código, que restringe los efectos de las normas tributarias a sus propios fines.

Entonces, establecido que las reglas impositivas no afectan la validez de los actos jurídicos, es necesario establecer si los vicios de nulidad de ellos afectan la tributación. Sobre este punto, el Servicio de Impuestos Internos se pronunció señalando que un acto jurídico podía adolecer de un vicio de nulidad, pero mientras ella no sea declarada por una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, el acto produce sus efectos, por lo que concluyó que mientras esas circunstancias no ocurrieran, el acto debía tributar¹¹⁷.

Es decir, una vez que la sentencia esté firme y ejecutoriada, el contribuyente que en su momento debió tributar por los efectos del acto anulado podrá rectificar su declaración de impuestos, siendo el momento en que queda firme la sentencia el hecho que fija que se ha vuelto indebido el pago.

Si las normas fueran diferentes a las antes señaladas, habría sido necesario revivir una discusión superada hace mucho en nuestro derecho civil¹¹⁸, lo que es una muestra de la sensatez de la fórmula mediante la cual se integraron los vacíos del Derecho fiscal en nuestro país.

7.6. Los premios de los casinos y la integración por un reglamento sectorial

Encontramos un caso interesante en los juegos de azar y su tributación con el impuesto al valor agregado (IVA), porque, si bien el Servicio de Impuestos Internos no tiene facultades para resolver sobre la licitud de ciertas máquinas

116 Por lo demás, si la nulidad fuera declarada judicialmente, el acto ya no podría ser saneado, lo que es otra muestra de, al decir de los civilistas, lo poco felices que son las normas fiscales.

117 Es necesario hacer presente que la interpretación señalada, que se encuentra en el Oficio No. 2.922, de 1997, fue publicada al final de otro documento, a saber, de la Circular N° 75, de 1997, que está disponible en el vínculo <https://www.sii.cl/documentos/circulares/1997/circu75.htm>.

118 Vergara Quezada (2014) pp. 229-230.

que han sido calificadas como de destreza¹¹⁹ por sus dueños, ellas, al igual que las tragamonedas de los casinos autorizados, entregan premios a los usuarios. En ambos casos, al tratarse de empresas de entretenimiento, estaban estas actividades afectas al IVA bajo el texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2022, que era más restrictivo que el actual. Sin embargo, como pasamos a ver, se presentaban diferencias en la base imponible producto de la aplicación de la reglamentación sectorial.

Los casinos de juego están sometidos a una regulación positiva especial¹²⁰. En el reglamento¹²¹ de dicha ley se definió qué se entendía por ingresos de los casinos de juego, concepto que excluyó a los premios que se pagan a los jugadores. Al ser el reglamento parte del derecho común aplicable, el Servicio de Impuestos Internos modificó su interpretación sobre la materia, excluyendo esas partidas de los ingresos para efectos fiscales¹²².

En el caso de las llamadas máquinas de destreza, que no están reguladas por la ley, el Servicio de Impuestos Internos consideró que, al no serles aplicable aquella normativa, no es posible excluir los premios del cálculo de los ingresos¹²³. En la práctica, lo dicho implica que, si una máquina de “destreza” recibe 100 fichas, y entrega 60 en premios, los ingresos para efectos del cálculo de la correspondiente base imponible será el valor de esas 100 fichas, mientras que, en el caso de las máquinas de los casinos de juegos autorizados conforme a la ley, la base imponible equivaldrá a 40 fichas.

Ahora, si bien es perfectamente posible cuestionar si un reglamento se conforma o no con la ley que regula, lo importante del caso es que el Servicio de Impuestos Internos no creó la regla que integra el vacío de la legislación común, lo que es una garantía de objetividad en la aplicación de la ley fiscal.

119 En algunos casos, como en los juegos popularmente conocidos como Pinball y Flipper, es evidente que la destreza es un elemento importante del juego, por lo que no se pueden calificar como de azar. *Sociedad Electrónica y Comercial Mc Donald y Cía. Ltda. con Ministerio Público de San Felipe y otros* (2005). En cambio, en el caso de las máquinas tragamonedas, es evidente que la habilidad humana no es relevante para el resultado, lo que no se ve alterado por el hecho de que otros juegos, como aquellos en los que se aprehende un juguete con un mecanismo tipo garra, tengan premios programados de una forma similar. Sin embargo, como se resolvió en su momento, la diferencia entre las máquinas de juegos de destreza que son lícitas, y las de azar, que no lo son, no ha estado clara “situación, que por lo demás es pública y notoria, crea en los operadores y usuarios una suerte de confusión acerca de la real ilicitud de la operación de estas máquinas, al punto de entender que al menos aparece una cierta aceptación en su uso”. *Ministerio Público con Galaz Briones y otros* (2005). Como la autoridad fiscal debe cobrar los impuestos sin pronunciarse sobre la licitud de las máquinas, ha cobrado IVA por el uso de todas ellas, lo que parece adecuado a sus funciones y facultades.

120 Ley N° 19.995.

121 Decreto Supremo N° 547, de 2005, de Hacienda.

122 Circular N° 37, de 2005.

123 Oficio N° 2.210, de 2015.

Algo similar ha ocurrido recientemente con el concepto de servicios médicos ambulatorios, que se benefician con una exención real del IVA¹²⁴, que ha sido definido conforme a los reglamentos sectoriales aplicables¹²⁵.

7.7. La agencia de negocios y el recurso a la equidad natural

Si bien este caso se refiere a derecho que ya no está vigente, es muy útil para mostrar cómo, en ocasiones, un vacío del Derecho tributario puede ser integrado por las opiniones de la doctrina, conformándose ello con el derecho vigente en nuestro país¹²⁶.

A primera vista, esto podría ser visto como un resurgimiento del antiguo concepto de doctrina entendido como el derecho de los sabios, que se daría de la conjugación de elementos surgidos bajo el Derecho romano: “una ciencia construida (e incluso floreciente, porque la ciencia de hoy sigue siendo tributaria de ella) y un efecto de número y, por consiguiente, de búsqueda colectiva. A estos elementos los jurisconsultos agregan rápidamente otros dos, los que, con el tiempo, se volverán igualmente primordiales: la redacción de obras (por cierto, manuscritos, pero copiados una y otra vez) y la enseñanza del derecho”¹²⁷.

Es necesario tener en cuenta que esta solución busca evitar que, ante la ausencia de normas positivas a las que recurrir, los vacíos del derecho sean llenados por quienes han sido llamados a resolver el caso. Esto se explica principalmente por dos motivos.

El primero es que se exige un actuar objetivo e imparcial tanto a los miembros de la administración¹²⁸ como de la judicatura¹²⁹, lo que implica que no deben resolver conforme a sus preferencias políticas, sus sentimientos de justicia, ni sus apreciaciones éticas, sino que deben hacerlo conforme a derecho.

El segundo motivo tiene que ver con la creación de reglas que es, por esencia, un acto político y, en consecuencia, para su validez se exige un alto componente de participación democrática, lo que es incompatible con los sistemas de adjudicación en los que solo participan los representantes de las partes en conflicto, por ello se exige a jueces y miembros de la administración que resuelvan sobre la base de reglas creadas por el sistema político, y se impide que creen las reglas¹³⁰.

124 Dumay Peña (2022) pp. 15-16.

125 Circular N° 50, de 2022.

126 El Código Civil rechaza el recurso por parte del juez a la equidad ruda, que implica que el juez crea la regla, por lo que ante el vacío impone el recurso a la equidad natural, compuesta por las opiniones más autorizadas de la doctrina. GUZMÁN BRITO (2005) pp. 28-29.

127 JESTAZ y JAMIN (2018) p. 23.

128 Circular N° 34, de 2018 y Circular N° 12, de 2021.

129 Alarcón Jana (1999) pp. 121-130.

130 Villamán Rodríguez (2019) pp. 190-192.

Es decir, en caso de ausencia de reglas, se exige recurrir a la equidad natural, que corresponde a los textos de doctrina más autorizados, que si bien son escritos extralegales, permiten llegar a una decisión fundamentada de manera objetiva cuando no existe regla que resuelva la controversia.

Entrando al análisis del caso, debemos recordar, hasta el 31 de diciembre de 2022, solamente las rentas que se clasificaban en los números 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta podían ser clasificadas como un servicio para efectos del IVA, en la medida que, por supuesto, cumplieran con los demás requisitos del hecho gravado.

Dentro de las rentas que se encontraban previstas en el N° 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta antes mencionado, está el comercio, que no tiene una definición especial en la normativa fiscal. Por lo mismo, la administración definió comercio conforme a lo dispuesto en el artículo 3 del Código de Comercio. Dicho artículo, enumera actos de comercio y tipos de empresas, entre las que se encuentran las agencias de negocios¹³¹.

Sin embargo, el Código de Comercio se limita a incluir el concepto de agencia de negocios en su art. 3, pero luego no la define ni la regula. Este vacío de la ley sectorial fue llenado por la administración fiscal recurriendo a la doctrina nacional que podemos considerar tradicional en materia de derecho comercial buscando la definición de agencia de negocios¹³².

Es importante resaltar que la doctrina moderna no comparte la definición de la doctrina tradicional que ha empleado el Servicio de Impuestos Internos¹³³ pero, aun así, la posición fiscal tiene un sustento normativo en las reglas del Código Civil, que permiten el recurso a la llamada equidad natural, conformada por las opiniones de los autores más autorizados en determinada materia¹³⁴.

Por ello, hasta el 31 de diciembre de 2022, a pesar de lo difusa que es la institución de la agencia de negocios, se logró un nivel razonable de seguridad jurídica al proporcionar un contenido al concepto recurriendo a textos extralegales, los cuales exigían para la calificación que la empresa esté abierta al mercado, lo que implicaba la exclusión de plano de las empresas que solamente prestan servicios dentro de un grupo de compañías.

131 Respecto de la agencia de negocios, se ha aplicado al menos desde el Oficio N° 3.028, de 2002.

132 Oficio N° 2.021, de 2021.

133 Vergara Quezada (2014) pp. 61-68.

134 Guzmán Brito (2005), pp. 11-32.

7.8. Los libros digitales y el recurso a la historia fidedigna del establecimiento de la norma

Otro caso que vale la pena comentar se puede apreciar que, por aplicación del método de interpretación de la ley previsto en el Código Civil, es posible recurrir a un texto extralegal, como es el caso de la historia fidedigna del establecimiento de una normativa, para interpretar la ley fiscal.

Así, al revisar las interpretaciones que se han hecho de la exención prevista en el art. 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que libera del impuesto adicional a los programas computacionales, podremos ver cómo es posible determinar el sentido y alcance de esa norma, el que va más allá de lo que expresamente disponen las reglas fiscales y el derecho común, por lo menos ese contraste surgiría de la comparación con una interpretación meramente textualista.

Comenzando el comentario del texto del referido artículo 59, es necesario indicar sus deficiencias, a saber, que la ley fiscal define el concepto de programa computacional, lo que hace tan solo para, en seguida, remitirse a la definición contemplada en la Ley sobre Propiedad Intelectual, lo que es una muestra del poco cuidado que se pone en la redacción de las normas fiscales, debido a que, en rigor, esta definición especial es inútil gracias a la remisión que le sigue.

Luego, en rigor, lo que hace la regla del artículo 59 que analizamos es condicionar la aplicación de la exención al hecho que la licencia que sobre esa obra protegida otorgada por un extranjero a un residente en Chile se limite a los aspectos que son necesarios para su uso, lo que recibe el desafortunado nombre de programa computacional estándar¹³⁵.

Ahora, conforme a la regulación del derecho de autor, los libros digitales son obras protegidas diferentes de los programas computacionales, estando los primeros mencionados en el N° 1 del artículo 3 de la Ley N° 17.336 y los segundos en el N° 16 del mismo artículo. Ahora, si bien ambos son obras escritas, los programas computacionales son instrucciones que solamente lee el computador, mientras que los libros, sean digitales o impresos en papel, son leídos por el humano que opera la máquina que, usando un programa computacional, crea una imagen del texto con el libro, que es la obra protegida que le interesa al lector. Además, la ley contempla otras diferencias normativas separan ambos tipos de obras protegidas y, por ejemplo, regula expresamente el contrato de edición de libros y hace lo propio respecto del derecho patrimonial de programas computacionales creados por encargo¹³⁶.

135 Desafortunado, porque se puede conceder, por ejemplo, la autorización para modificar un programa estándar en el sentido natural y obvio del término, y dicha licencia, que autoriza a crear obras derivadas a partir de los llamados códigos fuente del programa, vuelve “no estándar” el programa que, para otros usuarios con licencias que se limitan al uso seguirá siendo estándar.

136 Ley N° 17.336 artículos 48 al 55 y artículo 8° inciso final.

Sin embargo, en la discusión de la ley que implementó esta exención, tanto el Ejecutivo como los legisladores que participaron en el debate, creyeron que los libros digitales eran programas computacionales, por lo que entendieron que la exención que se proponía liberaría del impuesto adicional tanto a los programas computacionales como a los libros digitales¹³⁷.

Entonces, en la Ley sobre Propiedad Intelectual los libros, sin importar el formato que tengan, son obras protegidas por el derecho de autor completamente distintas de los programas computacionales. Sin embargo, a pesar del error jurídico del legislador, la administración, recurriendo al elemento histórico del método del Código Civil, interpretó que “conforme a la historia fidedigna de la ley, el legislador incorporó también bajo este concepto la cesión del uso de libros digitales”¹³⁸, por lo que a ellos se extendía la exención del impuesto adicional.

Lo dicho es posible gracias a que el Código Civil permite expresamente recurrir a la historia fidedigna del establecimiento de la ley para definir su sentido y alcance, lo que es una muestra de que nuestro sistema jurídico no es formalista, sino que el artículo 19 del Código Civil, como indicamos antes, solamente rechaza los espíritus no demostrables, para evitar el recurso a elementos que, en definitiva, solamente encubren resolver un caso recurriendo a la equidad ruda o a la arbitrariedad.

Vale la pena agregar que, en el caso similar del inciso tercero del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se interpretó que la expresión “cantidades que se paguen por el uso de derechos de edición o de autor”, que reduce la tasa aplicable del impuesto adicional al 15%, solamente es aplicable a autores y editores de libros, debido a que así se entiende del contexto y las definiciones específicas de la Ley N° 19.227, que estableció esa tasa reducida¹³⁹ lo que, igual que en el caso anterior, se condice con el método previsto en el Código Civil.

7.9. Los bonos y el recurso al contexto legal y al sentido natural y obvio de las palabras

Encontramos un caso interesante respecto del concepto de bono, debido a que, si bien existe una regulación de aplicable a su oferta pública¹⁴⁰, estos instrumentos de deuda no tienen una definición establecida en la ley. En su momento, se discutió fuera del ámbito tributario si el único bono reconocido por la ley era

137 Historia de la Ley N° 20.630, pp. 8, 45, 57, 94, 142, 189, 218 y 245.

138 Circular N° 14, de 2014.

139 Circular N° 50, de 1993.

140 La calificación de públicas o privadas de las ofertas de valores se realizan conforme a la NCG N°336, de 2012, sin perjuicio de lo establecido en la NCG N°345, de 2013.

el bono público¹⁴¹, pero hoy esa controversia está superada debido a que, de la misma forma que las acciones pueden o no ser ofrecidas al público, los bonos pueden ser emitidos de manera privada o pública¹⁴².

Por ello, la doctrina más autorizada ha señalado respecto de los bonos que las “colocaciones públicas son aquellas en que los títulos de deuda se ofrecen abiertamente al público en general o a ciertos sectores o grupos específicos de este (art. 4 LMV). Las demás son privadas y ellas no están afectas ni a registro ni a la supervisión especial de la CMF, ni al régimen regulado en la ley”¹⁴³.

Sobre la tributación de los intereses que se pagan a los tenedores de estos títulos que no tienen domicilio o residencia en Chile, es posible señalar que, la tasa general del impuesto adicional de 35%, se reduce en el caso de los bonos a un 4%, conforme a lo dispuesto en el N° 1 del inciso 4° del artículo 59 de la LIR. Ello, sin perjuicio de la aplicación de las normas sobre exceso de endeudamiento. Entonces, la calificación como bono de un título de deuda tiene importancia para la tributación del interés.

Entonces, la administración fiscal debía determinar el sentido y alcance del término bono empleado en la Ley sobre Impuesto a la Renta. Al efecto, aplicando las normas del Código Civil, revisó el contexto en el que es utilizado el término y llegó a la conclusión de que no se emplea la palabra bono en un sentido restringido que tendría al reducir el significado a los bonos ofrecidos de manera pública, agregando que dicho término es un concepto económico mercantil, definido en el Diccionario de la lengua española y por el Diccionario Webster como título o certificado de deuda emitido por una tesorería pública, empresa industrial o comercial, o por un negocio¹⁴⁴.

7.10. El leasing

Finalmente, parece apropiado analizar qué ocurre cuando las partes acuerdan contratos innominados, es decir, que no han sido regulados expresamente por el derecho nacional. Es un hecho, reconocido hace mucho tiempo, es que las nuevas formas contractuales implementadas en países cuyo derecho es de inspiración civilista europeo-continental, provienen de las prácticas comerciales norteamericanas. Este proceso de recepción de instituciones foráneas ha convertido al inglés en la nueva lengua franca¹⁴⁵,

141 GUERRERO VALENZUELA (2002) pp. 583-591.

142 A modo de ejemplo, es posible mencionar que Ripley Chile S.A. emitió bonos en una oferta privada en el mercado local el 27 de marzo de 2009 (Registro de Valores N° 543), lo mismo hizo Empresas Hites S.A. el 14 de diciembre de 2017 (Registro de Valores N° 702). Por su parte, la gran mayoría de las emisiones de bonos realizadas por empresas chilenas en el extranjero son, igualmente, de carácter privado, e. g., la informada por ENAP el 30 de octubre de 2018 a la CMF.

143 PUGA VIAL (2020) Tomo I p. 483.

144 Circular N° 160, de 1977 y Circular N° 44, de 2016.

145 Wiegand (1991) pp. 229-248.

Así, términos como *franchising* y *securitization* han sido castellanizados y, al menos en nuestro medio, se habla de franquicias y securitizaciones, mientras que palabras como *factoring*, *confirming* se han ido incorporando directamente al léxico de los negocios. Por su parte, la palabra *leasing* ha sido incorporada en el *Diccionario de la lengua española*, que hoy la define como arrendamiento con opción de compra del objeto arrendado¹⁴⁶, que es el uso común que tiene hoy el término en los países de habla hispana.

Sin embargo, si examinamos el significado de la palabra *lease* en un diccionario de la lengua inglesa cualquiera, podemos observar que su traducción no es diferente de arrendamiento, debido a que da cuenta de un contrato en el cual se acepta pagar por edificios, tierras o bienes de otros por un periodo de tiempo¹⁴⁷. De hecho, la traducción de *lease* al castellano era, precisamente, “dar en arriendo la posesión de casas o tierras por tiempo fijo de años”¹⁴⁸.

Es más, si revisamos la doctrina anglosajona podremos observar que su entendimiento del término *leasing* no difiere del concepto romano de arrendamiento y, a lo más, los autores sienten la necesidad de explicar los arrendamientos de larga duración producto de la particular historia de la propiedad de la tierra en la Inglaterra medieval tras la conquista normanda¹⁴⁹. Por lo mismo, vale la pena preguntarse por qué fuera del mundo anglosajón es empleada una palabra inglesa para describir una operación que, a primera vista, tendría un equivalente en nuestro derecho.

La respuesta es fácil de encontrar, ya que basta recurrir a un diccionario jurídico en inglés especializado y, al revisar el *Diccionario Black*¹⁵⁰, veremos que, si bien el término *lease* se refiere en su primera acepción a la concesión de la posesión y el uso de bienes muebles o inmuebles a otro a cambio de una renta, pudiendo la entrega ser hecha por otra causa, diferente a la percepción de una renta, luego se agrega la definición de *lease-purchase agreement* o *capital lease* en la cual se describe un contrato en el cual se acuerda un plan en el que se arrienda para adquirir, donde se toma la posesión del bien junto con el pago de la primera renta y se adquiere el dominio con el pago de la última. Agrega el mismo diccionario que esta última modalidad es usualmente tratada como una venta en la que el

146 En las ediciones de 1984 y 1989 era definido como sistema especial de arrendamiento de bienes en equipo. Real Academia Española (sin fecha) Nuevo tesoro lexicográfico de la lengua española. En línea <<https://apps.rae.es/ntlle/>>. [Consultado el 14 de febrero de 2022].

147 A modo de ejemplo, se define el término *lease* como “a legal contract in which you agree to pay to someone else’s building, land, or equipment for a particular period of time”. Macmillan (2003) p. 409.

148 Velázquez de la Cadena (1965) Tomo segundo p. 368.

149 McMichael (1921) pp. 11-14.

150 Garner (2009) p. 970.

precio se paga en cuotas¹⁵¹. Además, explica que *lease option*¹⁵² es una cláusula en un contrato de arrendamiento que otorga al arrendador la opción de comprar la propiedad a un precio, normalmente, en un plazo determinado o a partir de una fecha estipulada.

Entonces, la novedad en el derecho de raíz europea continental no era el arrendamiento en sí, sino el aspecto financiero de él. Por lo mismo, los franceses comentaron con gran interés la primera decisión judicial, dictada por un tribunal comercial sobre un contrato de *leasing*, en el que el arrendatario, que era jurídicamente el dueño del bien que compró con el propósito de entregarlo en arrendamiento con opción de compra a quien hizo la solicitud de adquisición, exigía que el bien entregado en arrendamiento no fuera considerado como un bien de la quiebra del arrendatario¹⁵³.

Es decir, pedía que no se considerará que el leasing no era otra cosa que una venta a plazo, lo que le permitía prevenir que el arrendatario tuviera que responder ante terceros con el bien financiado con el leasing, lo que implicaba que el arrendador debía recuperar su inversión como un acreedor del arrendatario fallido.

El caso anterior es muy interesante debido a que muestra cómo se puede plantear que esta combinación de acuerdos viola el espíritu de las reglas locales sobre responsabilidad. Al efecto, incluso podríamos sostener que el leasing busca burlar las normas sobre prelación de crédito y las reglas que exigen que los bienes que sirven de garantía –general o específica– deban ser enajenados en pública subasta el bien que ha financiado. Ello da cuenta de la inseguridad jurídica que provocan las teorías que recurren a espíritus vagos o no demostrables que, en rigor, se pueden construir simplemente argumentando, como lo hemos hecho en este párrafo.

Ahora, de manera similar a lo ocurrido en otras latitudes, cuando esta nueva modalidad del contrato de arrendamiento empezó a ser practicada en nuestro medio, la doctrina debió explicarla en su aspecto financiero, operativo y en sus modalidades¹⁵⁴. Así, el contrato de arrendamiento con opción de compra ha sido más conocido en nuestro medio con el término inglés *leasing*, El *leasing* tiene en nuestro derecho tributario un efecto que puede ser visto como una manera de alterar

151 Garner (2009) pp. 970-971.

152 Garner (2009) p. 1.204.

153 Jusseume (1965) pp. 686-691.

154 Uno de los primeros estudios nacionales fue la memoria de 1976, de quien luego será profesora de la Universidad de Chile, María Angélica Olgúí Dinator, titulada *La noción de leasing para los efectos de su divulgación en Chile*. Carmona Gallo (1979) pp. 11-16.

las reglas de depreciación,¹⁵⁵ que son temporales, pero no altera las reglas de la utilidad en la posible adquisición y venta del bien, debido a que en nuestro derecho se aplica el mismo régimen fiscal al arriendo y a la compra y posterior venta del bien cuando el contribuyente es una empresa, por lo que el arriendo aumenta los gastos del ejercicio pero, paralelamente, disminuye el costo de adquisición del bien, ampliando la base imponible en caso de su posterior venta.

De hecho, en su momento se entendió que el leasing era una forma de eludir el impuesto alemán al volumen de negocios, porque se juzgó bajo la antigua creencia en la naturaleza especial del hecho gravado, que existía una discrepancia entre la supuesta realidad económica y la forma jurídica adoptada por lo que, al utilizar ese contrato en vez de la compraventa, solamente se obtenía una ventaja fiscal.¹⁵⁶

En su país de origen, el *leasing* fue objeto del típico desarrollo jurisprudencial del derecho de Estados Unidos de Norteamérica, que tuvo como resultado obligar a las empresas a realizar la calificación para efectos tributarios de cada contrato, en la que tiene poca importancia el título jurídico de propietario, primando factores económicos, como por ejemplo, sobre quién recae el riesgo respecto del bien, quién se beneficiará de un posible incremento de valor, etc., con lo que determinan para efectos de su ley impositiva quién puede depreciar el bien o si se considera el respectivo contrato como una venta o un financiamiento, etc.¹⁵⁷

Entre nosotros, si bien el contrato de *leasing* ha tenido desde hace mucho tiempo un reconocimiento legal y jurisprudencial,¹⁵⁸ aún él es para el derecho civil un contrato innominado, es decir, todavía carece de una regulación establecida en la ley.¹⁵⁹

Actualmente, tanto la doctrina como la jurisprudencia moderna reconocen que el *leasing* es una forma de financiamiento¹⁶⁰ que, al menos conceptualmente, comienza con la adquisición del bien que será arrendado por la empresa de *leasing* a petición del arrendatario y termina cuando se ejercita la opción otorgada al arrendatario.¹⁶¹ Parte de la doctrina sostiene que, en caso de conflicto, este

155 El derecho extranjero puede tener un tratamiento diferente al que se le da en nuestro país, ocasionando otro tipo de problemas cuando alguna de las partes está situada en otra jurisdicción. PARK (1981) 103-186.

156 Falcão (1964) pp. 45-46.

157 Mcdaniel *et al.* (2008) pp. 1143-1172.

158 Ortúzar Solar (1990) pp. 32-35.

159 Sin perjuicio de las normas de la Ley N° 19.281, que aplica solamente a inmuebles destinados a la vivienda.

160 Sandoval López (2020) Tomo XII Vol. 2 p. 513.

161 Abeliuk Manasevich (2014) Tomo I pp. 126-128.

se deberá resolver aplicando las reglas que correspondan a la fase en la que se encuentre el contrato (ej. arrendamiento, opción, compraventa).¹⁶²

Cuando este contrato fue presentado ante el Servicio de Impuestos Internos para su análisis, optó por la calificación jurídica más simple antes señalada, aplicando las reglas que correspondan a la etapa en que se encuentre la operación.

De esta forma, se emplearán las normas de la compraventa a la adquisición del bien por parte de la empresa de leasing, las del contrato de arrendamiento a la entrega del bien en arrendamiento y, al momento en que el arrendatario ejerza la opción, las correspondientes al contrato que sirva para implementarla (ej. las aplicables a la compraventa).¹⁶³

Considerando que, sin importar la postura que tomemos frente a la naturaleza del contrato de *leasing*, mientras no sea ejercida la opción, en nuestro derecho el dueño del bien durante el arrendamiento es el arrendador, para efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la empresa de *leasing* será el único dueño del bien objeto del contrato.

Solamente cuando el arrendatario ejerza la opción y se perfeccione la tradición, que en este caso será simbólica,¹⁶⁴ se transferirá el dominio, por lo que procederá que se apliquen las consecuencias tributarias que corresponden a la transferencia de este.

En el caso de los bienes inmuebles será, evidentemente, necesaria la inscripción en el registro de dominio del conservador de bienes raíces, sin perjuicio de lo dispuesto en la nueva regla del artículo 17 N° 8 inciso final.¹⁶⁵

Dicho todo lo anterior, es posible indicar que el Servicio de Impuestos Internos fue interpretando estos acuerdos innominados conforme a lo dispuesto en el derecho común y a las reglas impositivas aplicables a cada caso. Con ello, por regla general, el pago de las cuotas que corresponden al arrendamiento se consideraron gastos del ejercicio¹⁶⁶.

162 Abeliuk Manasevich (2014) Tomo I p. 128. En la posición contraria Sandoval López (2020) Tomo XII Vol. 2 pp. 535–536.

163 No nos referiremos a la tributación de la enajenación de las opciones contempladas en el contrato.

164 Contemplada en el N° 5 del artículo 684 del Código Civil.

165 Establece que para los efectos del N° 8 del art. 17 de la LIR se entenderá por fecha de adquisición o enajenación, la del respectivo contrato, instrumento u operación, esto habría permitido que a partir del 1° de enero de 2017, fecha de entrada en vigencia de la nueva regla, se considerara que un inmueble se adquiría en la fecha del ejercicio de la opción y no al de la inscripción en el registro del conservador de bienes raíces, lo que fue modificado por la Ley N° 20.899, que volvió a la regla general del momento de la inscripción respectiva.

166 Oficio N° 2.832, de 2003.

Excepcionalmente, las cuotas formaban parte del costo del bien cuando ello correspondía por aplicación de las normas sobre costo directo de los bienes producidos o construidos por el contribuyente¹⁶⁷.

Algo similar a lo anterior se interpretó respecto de los fondos destinados al ejercicio de la opción de compra del inmueble¹⁶⁸ y del prepago de las cuotas en forma conjunta con el ejercicio de la opción¹⁶⁹.

Luego, cuando existían cuotas por montos mayores, la administración consideró que se debían tratar como gastos de organización o puesta en marcha¹⁷⁰.

Como se puede apreciar, solamente quien no esté familiarizado con la aplicación práctica del Derecho tributario chileno podría afirmar seriamente que la integración de las normas del derecho común han sido un problema en el caso del leasing.

Por lo mismo, y debido a que “en el caso del tratamiento del arrendamiento con opción de compra, si bien las cuotas se rebajaban como gasto del ejercicio en que se devengaban o pagaban, ellas eran un ingreso tributable para la empresa financista en el período del devengo o del pago, si ocurría éste primero, por lo que no se quebrantaba el principio de conmutación de ingreso y gastos”, el legislador terminó derogando la regulación que, siguiendo la recomendación del llamado informe Briones, creía ver en el leasing un tratamiento preferencial¹⁷¹.

8. CONCLUSIONES

Como es posible apreciar del análisis de los casos anteriores, la autonomía limitada dispuesta en el Código Tributario ha permitido que, la mayoría de las veces, la administración fiscal recurra a normas de rango legal para llenar el vacío de las normas fiscales, lo que se conforma con los principios constitucionales aplicables en la especie, que demandan que los elementos del tributo estén en disposiciones de rango legal.

Ahora, como es imposible que no existan vacíos en el derecho común, debido a que el derecho es una creación humana y, por lo mismo, imperfecta, a falta de disposiciones de rango legal, el Servicio de Impuestos Internos ha empleado normas de nivel reglamentario lo que, si bien es una solución inferior a la anterior,

167 Oficio N° 191, de 2014 y Oficio N° 3.747, de 1999.

168 Oficio N° 172, de 2021.

169 Oficio N° 503, de 2019.

170 Oficio N° 650, de 2018.

171 Ley N° 21.540, publicada el 15 de febrero de 2023, cuyo artículo único deroga el artículo 37 bis de la LIR.

es preferible a que deba caer en la actividad política que implica crear las reglas. Por su parte, en aquellos casos en los que existe un vacío que llenar, al ser aplicable el derecho supletorio del Código Civil, que establece el método de aplicación del derecho, ha permitido a la administración recurrir a la equidad natural, que corresponde a los textos académicos más autorizados, manteniendo un actuar imparcial y objetivo del Servicio de Impuestos Internos, debido a que no debe crear la regla ni resolver conforme a sus propias preferencias políticas, valores personales, o sentimientos de justicia.

Todo esto va disminuyendo la posibilidad de un actuar arbitrario y evita el problema que, en definitiva, parece no tener una solución positiva satisfactoria, que se presenta cuando el legislador fiscal emplea conceptos jurídicos indeterminados que carecen de parámetros objetivos en la ley para efectos de su aplicación. Sea que ellos han sido creados por el derecho tributario o los mismos proceden del derecho común.

En vista de la abundante evidencia de cómo operan en la práctica estas normas en materia tributaria (siendo el concepto de habitualidad el más grave de ellos), resulta preocupante que aspectos básicos del derecho tributario, como es la integración de sus vacíos, sean aún discutidos en el parlamento, como si sobre ellos no se tuvieran antecedentes para formar una opinión.

Por lo mismo, parece ser necesario explicar las virtudes de la autonomía limitada del derecho tributario, que crea reglas especiales cuando ello es necesario, sea porque no existen equivalentes en el derecho común o porque se requiere una solución diferente a la prevista en él.

Esta autonomía limitada del derecho tributario evita los concursos de normas que se producen al reiterar normas generales como si fueran disposiciones específicas, lo que produce graves problemas que requieren la atención de la doctrina, que podría apoyar procesos legislativos futuros.

Además, el recurso de la ley tributaria a las demás leyes nacionales resuelve otro de los problemas graves del que puede llegar a sufrir el sistema impositivo, a saber, dejar espacio para un actuar arbitrario de la administración fiscal.

Así, la integración del derecho común permite un control objetivo de las interpretaciones aplicadas en los actos administrativos que afectan a los particulares, al existir reglas positivas que posibilitan dicho examen.

Por último, la pretensión de autonomía absoluta del derecho tributario implica el absurdo de establecer regulaciones paralelas para cada una de las ramas de derecho, que es lo que se necesitaría para que el derecho impositivo se aplicara sin tener que recurrir a los derechos civil, comercial, administrativo, penal, procesal, constitucional, etcétera, lo que simplemente no admite un análisis serio,

más cuando el aumento del volumen de las reglas fiscales ocasiona problemas graves, que encarecen su aplicación y aumentan la inseguridad jurídica, por lo que es evidente que la autonomía absoluta no es una ruta recomendable.

9. BIBLIOGRAFÍA

Abeliuk Manasevich, René. 2014. *Las obligaciones*. Santiago, Thomson Reuters.

Agudo Ruiz, Alfonso. 2016. *Estudios de Derecho fiscal romano*. Madrid, Dickinson.

Alarcón Jana, Pablo Andrés. 1999. Principios constitucionales de la organización judicial. *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 26 N° 1, pp. 121-130.

Alessandri R., Arturo; Somarriva U., Manuel y Vodanovic H., Antonio. 2011. *Tratado de derecho civil. Partes preliminar y general*. Santiago, 7ª ed., Editorial Jurídica de Chile.

Alessandri Rodríguez, Arturo. 2010. *De los contratos*. Santiago, Editorial Jurídica de Chile.

Altamirano Santibáñez, Julia. 2019. Programa computacional como servicio y el IVA. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 6, pp. 7-27.

Amatucci, Andrea y D'Amati, Nicola. 2004. *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia*. Bogotá, Temis.

Amatucci, Andrea. 2008. *El ordenamiento jurídico de la hacienda pública*. Bogotá, Temis.

Asorey, Rubén. 2008. El Derecho financiero de la hacienda pública frente al tercer milenio. Asorey, Rubén *et al. La autonomía del Derecho de hacienda pública y el Derecho tributario*, Editorial Universidad del Rosario, pp. 13-39.

Baraona Sainz, Juan Manuel. 2014. Presentación. Vergara Quezada, Gonzalo *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago, Libromar, pp. XVII-XX.

Bard, Kathryn. 2014. La aparición del Estado egipcio. En Shaw, Ian (ed.) *Historia del Antiguo Egipto*, pp. 93-125.

Bermúdez Soto, Jorge. 2012. *Las relaciones entre el Derecho administrativo y el derecho común*. Santiago, Abeledo Perrot – Thomson Reuters.

Borja Sanchis, Adoración. 2018. La distinción entre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación: análisis de algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo, *Nueva Fiscalidad*, N° 2, p. 205-257.

Bravo Pérez de Arce, Alfonso. 1940. *La Ley de Impuesto a la Renta ante la jurisprudencia*. Santiago, Imprenta Dirección General de Prisiones.

Cantuarias Rubio, Rocío; Matus Fuentes, Marcelo; Montecinos Araya, Jorge y Vergara Quezada, Gonzalo. (2020) Legislar sin datos: El problema de las reformas chilenas. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 8, pp. 157-171.

Carmona Gallo, Carlos. 1979. *Contrato de leasing financiero*. Santiago, Editorial Jurídica de Chile.

Casarino Viterbo, Mario (2010): *Manual de derecho procesal*. Santiago, 6ª ed., Editorial Jurídica de Chile) Tomo IV.

Casas Farías, Patricio. 2019. Consideraciones para la determinación de un estándar probatorio en el marco de la aplicación de sanciones tributarias. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 11-40.

Charad Daud, Emilio, Rojas Larrañaga, Luis y Valdés Briones, Mario. 1976. *El Código Tributario*. Santiago, Editora e Impresora “Lautaro”.

Corral Talciani, Hernán. 2022. *Curso de derecho civil. Parte general*. Santiago, 2ª ed., Thomson Reuters.

Dumay Peña, Alejandro. 2022. Nuevo concepto de servicio. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 12, pp. 13-23.

Durand, Philippe. 1994. Jurisprudence fiscale: autonomie et contradictions du droit fiscal. *La Revue Administrative*, Año 47, N° 279, pp. 252-255.

Editorial Rivista Internazionale di Scienze Sociali. 1928. Revue de science et de legislation financieres. Avril-mai -juin, 1928. Essai sur le droit fiscal. (Saggio sul diritto fiscale). M. Louis Trotabas, *Rivista Internazionale di Scienze Sociali*, Nueva serie, Vol. 3, Fasc. 10, pp. 80-83.

Eseverri Martínez, Ernesto; López Martínez, Juan; Pérez Lara, José Manuel y Damas Serrano, Antonio. 2014. *Manual práctico de derecho tributario. Parte general*. Valencia, Tirant Lo Blanch.

Falcão, Amilcar de Araújo. 1964. *El hecho generador de la obligación tributaria*. Buenos Aires. Depalma.

Fernández de Buján, Antonio (2010). Clasicidad y modernidad del derecho fiscal romano, *Revista Jurídica da FA7*, Vol. 7, N° 1, pp. 299-313.

Figueroa Yáñez, Gonzalo. 2008. *El patrimonio*. Santiago, 3ª ed., Editorial Jurídica de Chile.

Flores Durán, Gloria. 2017. Principios, procedimientos y procesos tributarios. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, pp. 8-42.

Flórez Flórez, Pelayo (1967): *Jurisprudencia de Impuestos Internos en materia de compraventas (Ley 12.120)*. Santiago, memoria de licenciatura Universidad de Chile.

Fouquet, Olivier (1996). “Dation en paiement”, *La Revue Administrative*, Año 49, N° 292, pp. 399-400.

Garner, Bryan. 2009. *Black's Law Dictionary*. Minesota, 9th.ed. West Publishing Co.

Gest, Guy (2020): “France”, en Ault, Hugh, Arnold, Brian y Cooper, Graeme (eds.): *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis*. Nueva York, 4a ed., Wolters Kluwer.

Guerrero Valenzuela, Roberto (2002): “La oferta privada de bonos: una errada interpretación administrativa”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 29 N° 3, pp. 583-591.

Guzmán Brito, Alejandro (2005): *Estudios dogmáticos de derecho civil*. Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso.

Guzmán Brito, Alejandro. 2007. *Las reglas del “Código Civil” sobre interpretación de las leyes*. LexisNexis.

Hale, Oron James. 1955. Adolf Hitler: Taxpayer. *The American Historical Review*, Vol. 60, N° 4, pp. 830-842.

Jestaz, Philippe y Jamin, Christophe. 2018. *La doctrina*. Santiago, trad. de Dufeu Abeliuk, Pascale y Ejsmentewicz Cáceres, Daniela, Rubicón.

Jusseume, Philippe 1965. “France: “Le Leasing.” Note to a Recent Decision of the Tribunal de Commerce of La Rochelle”. *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 14, No. 4, pp. 686-691.

Kruse, Heinrich Wilhelm. 1978. *Derecho tributario: Parte general*. Madrid, trad. de la 3ª edición alemana de 1973 de Perfecto Yebra Martul-Ortega, Editoriales de Derecho Reunidas.

Lasry, Claude. 1955. Le Conseil d’Etat, juge de l’impôt. *Etudes et documents du Conseil d’Etat*, N° 9, pp. 58-68.

Lefevre, André. 2002. *Le paiement en droit fiscal*. París, L’Harmattan.

Likhovski, Assaf. 2007a. “Training in Citizenship”: Tax Compliance and Modernity, *Law & Social Inquiry*, Vol. 32, N° 3, pp. 665-700.

Likhovski, Assaf. 2007b. Tax Law and Public Opinion: Explaining IRC v Duke of Westminster, en Tiley, Jon (ed.) *Studies in the History of Tax Law*, Portland, Hart Publishing, Vol. 2, pp. 183-221.

Loutzenhiser, Glen. 2020: “The United Kingdom”, en Ault, Hugh, Arnold, Brian y Cooper, Graeme (eds.): *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis*. Nueva York, 4ª ed., Wolters Kluwer, pp. 231-233.

Luqui, Juan Carlos. 1989. *La obligación tributaria* (Buenos Aires, Depalma).

Macmillan (2003): *Macmillan Essential Dictionary* (Bloomsbury).

Marcuse, Paul. 1938-1939. Six Years of National-Socialistic Practice in Taxation. *Tulane Law Review*, Vol. 13, N° 4, pp. 534-559.

Martner, Daniel. 1941. *Tratado de hacienda pública*. Santiago, Ediciones de la Universidad de Chile.

McDaniel *et al.* 2008. *Federal Income Taxation*. Nueva York, 6ª ed., Foundation Press.

McMichael, Stanley. 1921. *Long Term Land Leaseholds: Including Ninety-Nine Year Leases*. New York, Prentice-Hall.

Neumann Gálvez, Carlos. 1968. Jurisprudencia administrativa del Libro III del Código Tributario. *Revista de Derecho Económico*, (21-22), pp. 77-174.

OCDE. 2017. *Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio. Versión abreviada.*

Oelckers C., Osvaldo y Bronfman V., Alan. 2002. *La evaluación de las leyes.* Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso.

Olléon, Laurent. 2002. Chronique. Autonomie du droit fiscal: le moribond se porte bien, *Revue de Jurisprudence et des Conclusions Fiscales*, Vol. 5, pp. 355-361.

Ortúzar Solar, Antonio. 1990. *El contrato de leasing.* Santiago, Editorial Jurídica de Chile.

Osterloh-Konrad, Christine y Schön, Wolfgang. 2020. “Germany”, en Ault, Hugh, Arnold, Brian y Cooper, Graeme (eds.): *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis* Nueva York, 4a ed., Wolters Kluwer, pp. 119-120.

Park, William. 1981. Tax Characterization of International Leases: The Contours of Ownership, en *Cornell Law Review*, vol 67, pp. 103-186.

Planiol, Marcel y Ripert, George. 1939. *Treatise on the Civil Law.* St. Paul, trad. de las 11ª y 12ª eds. francesas del Louisiana State Law Institute, West Publishing Company, Vol. 1.

Plazas Vega, Mauricio. 2008. Relación entre el derecho de la hacienda pública y el derecho tributario. Diversas clasificaciones del derecho tributario. Asorey, Rubén *et al.* *La autonomía del Derecho de hacienda pública y el Derecho tributario*, Editorial Universidad del Rosario, pp. 79-123.

Puga Vial, Juan Esteban. 2020. *La sociedad anónima.* Santiago, 3ª ed. Editorial Jurídica de Chile.

Ramírez Sepúlveda, Mauricio. 2021. Problemas sobre el concepto de domicilio en la Circular N° 63, de 2021. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 10, p. 148. pp. 141-155.

Ramírez Sepúlveda, Mauricio. 2022. El DFL N° 2, de 1959 y el recurso a propósitos no comprobables por parte del Ejecutivo, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 11 pp. 195-202.

Real Academia Española (sin fecha) *Nuevo tesoro lexicográfico de la lengua española.* En línea <<https://apps.rae.es/ntlle/>>. [Consultado el 14 de febrero de 2022].

Repetti, James y Ring, Diane. 2020. “The United States”, en Ault, Hugh, Arnold, Brian y Cooper, Graeme (eds.): *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis.* Nueva York, 4a ed., Wolters Kluwer, pp. 262-263.

Rodríguez Grez, Pablo. 2006. *Extinción convencional de las obligaciones*. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, Vol. 1.

Sandoval López, Ricardo. 2020. *Derecho comercial. Contratos mercantiles*. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, Tomo XII.

Schmidt-Assmann, Eberhard. 2003. *La teoría general del derecho administrativo como sistema*. Madrid, trad. de Mariano Bacigalupo *et al.*, Marcial Pons.

Schmölders, Günter. 1962. *Teoría general del impuesto*. Madrid, trad. de Luis Martín Merino, Editorial de Derecho Financiero, pp. 3-49,

Seguel Malagueño, Luis y Aguayo Gajardo, Octavio. 2020. Medios de prevenir los conflictos fiscales, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 8, pp. 81 - 122.

Seguel Malagueño, Luis. 2019. Análisis del Proyecto de modernización tributaria en materia de elusión y metodología. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 225-255.

Seguel Malagueño, Luis. 2021. Tributación de artistas extranjeros: sobre el método en el derecho tributario, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 10, pp. 17-48.18.

Selamé Marchant, Francisco. 2022. La desjuridización del Derecho Tributario Chileno. Un grave problema que atender. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 12, pp. 143-152.

Stolleis, Michael. 2004. *A History of Public Law in Germany 1914–1945*. Oxford, trad. de T. Dunlap, Oxford University Press.

Ugas Canelo, Luis. 1965. *El Código Tributario*. Santiago, Editorial Jurídica de Chile.

Valdés Costa, Ramón. 1985. *El derecho tributario como rama jurídica autónoma y sus relaciones con la teoría general del derecho y las demás ramas jurídicas*. Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria.

Velázquez de la Cadena, Mariano. 1965. *Velásquez. Nuevo diccionario de pronunciación de las lenguas inglesa y española*. Nueva York, Appleton-Century-Crofts.

Vergara Blanco, Alejandro. 2010. *El Derecho Administrativo como sistema autónomo*. Santiago, Abeledo Perrot – Thomson Reuters.

Vergara Quezada, Gonzalo. 2014. *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago, Libromar.

Vergara Quezada, Gonzalo. 2019a. Gastos necesarios, crítica a una interpretación formalista”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. N° 5, pp. 126-165.

Vergara Quezada, Gonzalo. 2019b. Los sistemas de imposición a la renta. *Revista de Estudios Tributarios*, (21), pp. 95–151.

Vergara Quezada, Gonzalo. 2021. La interpretación administrativa de la ley tributaria en Chile de 1902 a 1964, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción Vol. 9 pp. 46-79.

Vergara Quezada, Gonzalo. 2022a. Tasación, abuso y simulación en el proyecto de reforma tributaria del 2022. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 12, pp. 153-170.

Vergara Quezada, Gonzalo. 2022b. El abuso y las normas sobre acciones con presencia bursátil *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 11 [enero-julio], pp. 77-118

Villamán Rodríguez, María Francisca. 2019. La certeza jurídica y el derecho tributario chileno, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, p. 175. pp. 166-205.

Villamán Rodríguez, María Francisca. 2020. “¿Es constitucional la calificación de suficiencia del amoblado introducida por la Ley N° 21.210?”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 7, pp. 6-23.

Von Kirchmann, J. H. (1983). *La jurisprudencia no es ciencia*. Madrid, trad. de Antonio Truyol, Centro de Estudios Constitucionales.

Wiegand, Wolfgang. 1991. The Reception of American Law in Europe”. *The American Journal of Comparative Law*, Spring, Vol. 39, No. 2, pp. 229-248.

Textos normativos

Boletín 8197-07.

Código Civil.

Código de Comercio.

Código Tributario.

DL N° 824, de 1974, publicado el 31 de diciembre de 1974.

DL N° 825, de 1974, publicado el 31 de diciembre de 1974.

DL N° 3.475, publicado el 4 de septiembre de 1980.

DS N° 122, de 1925, publicado el 30 de enero de 1925.

DS N° 547, de 2005, publicado el 4 de julio de 2005.

Historia de la Ley N° 20.630.

Ley N° 6.334, publicada el 29 de abril de 1939.

Ley N° 16.271, publicada el 10 de julio de 1965.

Ley N° 17.336, publicada el 2 de octubre de 1970.

Ley N° 19.227, publicada el 10 de julio de 1993.

Ley N° 19.281, publicada el 27 de diciembre de 1993.

Ley N° 19.880, publicada el 29 de mayo de 2003.

Ley N° 19.995, publicada el 7 de enero de 2005.

Ley N° 20.899, publicada el 8 de febrero de 2016.

Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020.

Ley N° 21.540, publicada el 15 de febrero de 2023.

Sentencias

Compañía Carbonífera y de Fundición Schwager con Impuestos Internos (1944). Corte Suprema, 26 de mayo de 1944 (casación en el fondo), RDJ Tomo XLII (1945), 2ª parte, secc. 1ª pp. 123-127.

Compañía de Seguros “La Austral” con Dirección General de Impuestos Internos (1934-1937). Corte Suprema, 6 de junio de 1934 y 19 de julio de 1937 (casación en la forma y fondo), RDJ Tomo XXXIV (1937), 2ª parte, secc. 1ª pp. 396-404.

Compañía de Teléfonos de Chile con Dirección de Impuestos Internos (1940). Corte Suprema, 27 de noviembre de 1940 (casación en el fondo), RDJ Tomo XXXVIII (1941), 2ª parte, secc. 1ª pp. 461-466.

Compañía Explotadora de las Salinas de Punta de Lobos con Impuestos Internos (1943). Corte Suprema, 02 de diciembre de 1943 (casación en el fondo), RDJ Tomo XLI (1944), 2ª parte, secc. 1ª pp. 412-429.

Gildemeister y Cía. con Dirección General de Impuestos Internos (1940). Corte Suprema, 6 de agosto de 1940 (casación en el fondo), RDJ Tomo XXXVIII (1941), 2ª parte, secc. 1ª pp. 257-261.

Ministerio Público con Galaz Briones y otros (2005). Juzgado de Garantía, 12/12/2005 (juicio oral) cita Thomson Reuters CL/JUR/7444/2005.

Refinería de Azúcar de Viña del Mar y otros con Impuestos Internos (1961). Corte Suprema, 21 de noviembre de 1961 (casación en el fondo), RDJ Tomo LVIII (1961), 2ª parte, secc. 1ª pp. 472-476.

Sociedad Comercial e Inversiones Limitada con SII (2018) Corte Suprema, 12 de diciembre de 2018 (casación en el fondo) rol N° 12.167-2017

Sociedad Electrónica y Comercial Mc Donald y Cía. Ltda. con Ministerio Público de San Felipe y otros (2005). Corte de Apelaciones de Valparaíso, 14/04/2005 (protección), rol N° 28-2005.

Instrucciones administrativas

Circular N° 54, de 1935.

Circular N° 24, de 1939.

Circular N° 160, de 1977

Circular N° 42, de 1990.

Circular N° 50, de 1993.

Circular N° 75, de 1997.

Circular N° 37, de 2005.

Circular N° 13, de 2014.

Circular N° 14, de 2014.

Circular N° 44, de 2016.

Circular N° 34, de 2018

Circular N° 12, de 2021.

Circular N° 43, de 2021.

Circular N° 50, de 2022.

Manual del Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 5.601, de 1978.

Oficio N° 2.922, de 1997.
Oficio N° 3.747, de 1999.
Oficio N° 2.751, de 2009.
Oficio N° 2.833, de 2009.
Oficio N° 42, de 2001.
Oficio N° 3.028, de 2002.
Oficio N° 2.832, de 2003.
Oficio N° 3.479, de 2009.
Oficio N° 1.218, de 2010.
Oficio N° 1.795, de 2011.
Oficio N° 299, de 2012.
Oficio N° 823, de 2013.
Oficio N° 191, de 2014.
Oficio N° 2.210, de 2015.
Oficio N° 2.557, de 2015.
Oficio N° 650, de 2018.
Oficio N° 503, de 2019.
Oficio N° 108, de 2021.
Oficio N° 172, de 2021.
Oficio N° 2.021, de 2021.
Oficio N° 2.207, de 2021.
Oficio N° 3.387, de 2021.
Oficio N° 56, de 2021.
Oficio N° 1.152, de 2023.
NCG N°336, de 2012.
NCG N°345, de 2013.