



facultad de
derecho

Anuario de Derecho Tributario

DIRECTOR

Hugo Hurtado Araneda

SECRETARIO DE REDACCIÓN

Camilo Béjar Landabur

Cristián Meneses Valenzuela

Claudia Méndez Massardo

**ANUARIO
DE DERECHO
TRIBUTARIO**

**N° 1
Diciembre 2009**

NOTA EDITORIAL 4

ARTICULOS DE DOCTRINA

Métodos Alternativos de Solución de Conflictos
Tributarios ante una Instancia Administrativa
en Estados Unidos por *Martin J. McMahon, Jr.* 6

El Tribunal Tributario Estadounidense: Elementos
Orgánicos y Procesales a considerar en los Tribunales
Tributarios Chilenos por *Hugo Hurtado Araneda* 29

El Arbitraje en Materia Tributaria por *Rodrigo Ugalde Prieto* 47

¿Pueden continuar anulándose las causas Tributarias en nuestras
Cortes? Efectos del Fallo derogatorio de Inconstitucionalidad del
Artículo 116 del Código Tributario y Nulidades de Derecho Público
por *Vicente Furnaro Lobos* 56

TEMAS DE ACTUALIDAD TRIBUTARIA

Procedimiento Especial de Reclamo por
Vulneración de Derechos en los Tribunales
Tributarios y Aduaneros 71

Recurso de Reposición Administrativa 73

El concepto de Beneficiario Efectivo en la
Circular N° 57 de 16 de octubre de 2009 74

Patentes Municipales. Estado actual del tema 78

NORMAS DE PUBLICACIÓN 82

NOTA EDITORIAL

El *Anuario de Derecho Tributario* pretende dar a conocer a nuestra comunidad jurídica nacional temas relevantes relacionados a la aplicación de las normas impositivas en el país. Esta Revista depende administrativa y académicamente del Postítulo en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad Diego Portales.

Este primer número trata principalmente de temas relacionados con la litigación tributaria y la creación e implementación de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Nuestra revista tiene dos secciones, la primera contiene artículos de doctrina y la segunda, temas de actualidad tributaria. En la sección de doctrina se incluyen dos ensayos basados en las exposiciones de los profesores McMahon y Ugalde, en el marco de un Seminario organizado por el Postítulo, ya mencionado en octubre de 2009, denominado “Métodos alternativos de solución de conflictos tributarios”. Los otros dos artículos fueron redactados por profesores de la Facultad de Derecho UDP y se refieren a temas relacionados a los tribunales tributarios en el derecho comparado y a conflictos relacionados a la derogación del artículo 116 del Código Tributario por el Tribunal Constitucional. En nuestra sección de actualidad, incluimos temas vinculados al nuevo procedimiento de reclamo por vulneración de derechos; al recurso de reposición administrativa, al concepto del beneficiario efectivo y a jurisprudencia de la Corte Suprema sobre el cobro de patentes municipales a las sociedades de inversión.

El Anuario, se encuentra abierta a la comunidad tributaria tanto nacional como internacional, de manera que todos los profesionales y académicos del área tributaria que así lo deseen, pueden enviar sus artículos para que sean evaluados por el Comité Editorial para su futura publicación.

Con el Anuario de Derecho Tributario, aspiramos mantener activa la discusión académica de temas tributarios, con el fin de proponer cambios y críticas que, en definitiva, mejoren el sistema impositivo chileno.

ARTICULOS DE DOCTRINA



facultad de
derecho

MÉTODOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS ANTE UNA INSTANCIA ADMINISTRATIVA EN ESTADOS UNIDOS

*Martin J. McMahon, Jr.**

RESUMEN

El autor expone detalladamente los métodos alternativos de solución de conflictos tributarios utilizados en Estados Unidos. De esta manera se parte de lo general, haciendo una revisión del estatuto norteamericano de la prescripción tributaria, una descripción de los procesos de declaración de impuestos y de fiscalización de los contribuyentes y otros temas procesales-administrativos del ordenamiento jurídico-tributario de ese país. Posteriormente, el autor revisa uno a uno estos métodos alternativos, los cuales pueden tener una forma contractual o concretarse mediante formularios de solicitud creados especialmente al efecto.

Palabras Clave: Métodos Alternativos de Solución de Conflictos. Tributaria. Acuerdos. Avenimiento. Prescripción. Liquidación. Giro. Devolución de Impuestos.

* Profesor de Derecho "Stephen C. O'Connell", Facultad de Derecho, Universidad de Florida, Gainesville, Florida. Estos materiales han sido adaptados a partir de partes de los capítulos 46, 47, 48, 49 y 51 de: *Federal Income Taxation of individuals*, Boris I. Bittker, Martin J. McMahon, Jr. y Lawrence A. Zelenak, Tercera Edición, en su versión complementada hasta Enero de 2010. Copyright (EEUU) 2009 por Thomson Reuters/RIA. Todos los derechos reservados. Traducido, publicado y distribuido bajo una licencia limitada otorgada a Martin J. McMahon, Jr. Copyright de la traducción (EEUU) 2009 por Thomson Reuters/RIA. Todos los derechos reservados. Los contenidos de este trabajo no pueden ser reproducidos, en todo o en parte, sin la autorización escrita de Thomson Reuters/RIA.

I. NORMAS DE PRESCRIPCIÓN

1.1 Liquidación del impuesto a pagar

El Artículo 6501 (a) del Código Tributario de los Estados Unidos (Internal Revenue Code en adelante I.R.C.¹) señala que el impuesto a la renta debe liquidarse, por regla general, dentro de los tres años siguientes a la presentación de la declaración del impuesto a la renta y, que ningún procedimiento judicial para el cobro de un impuesto a la renta sin liquidar podrá comenzar después de que este plazo de tres años se haya cumplido². A la inversa, si no se presenta una declaración de impuesto a la renta válida, no empieza a correr el plazo de prescripción. El vencimiento de este plazo de tres años impide la posibilidad de utilizar cualquier modalidad de cobro, incluyendo el embargo y convierte al pago voluntario del impuesto en un "pago en exceso", el cual es devuelto o puede ser utilizado como crédito dentro del período legal establecido por el artículo 6511 del I.R.C. Sin embargo, una liquidación del impuesto que ha sido hecha dentro de plazo, pero que por causa de un error administrativo se ha rebajado el impuesto a pagar, puede ser reliquidada aunque el plazo de prescripción se haya cumplido en relación con la primera liquidación.

¹ Nota del Traductor.

² Todas las citas a una sección de una ley se refieren a citas del Código Tributario de los Estados Unidos de 1986 (I.R.C.), modificado por 26 U.S.C., et. seq., a menos que se especifique lo contrario. Todas las citas que se individualicen como Treas. Reg. se refieren a citas de las Regulaciones del Ministerio de Hacienda de los Estados Unidos, 26 C.F.R. 1.1-1, et. seq.

La liquidación del impuesto requerida por el Art. 6501 (a) se efectúa registrando la deuda tributaria del contribuyente en la oficina correspondiente del Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos (IRS), según lo dispuesto por los Arts. 6202 a 6204³. Los contribuyentes tienen derecho a recibir copias de los expedientes donde consta la liquidación del impuesto. Con todo, se considera que una liquidación de impuestos ha sido realizada dentro de plazo si ha sido registrada antes de que se cumpla el plazo tres años, incluso si no se notifica al contribuyente dentro de este plazo. Si una declaración es presentada en o después de la fecha señalada por la ley, el plazo de tres años para la liquidación del impuesto se empieza a contar al día siguiente de la presentación de la declaración. Sin embargo, una declaración anticipada de acuerdo a lo contenido en el Art. 6501(b) (1) es tratada como si hubiera sido presentada el último día establecido por la ley para dicha presentación.

Estas normas de prescripción de tres años son objeto de numerosas excepciones, de las cuales las más importantes son las siguientes:

1. Fraude. En el caso de una declaración de impuestos falsa, fraudulenta o un intento premeditado de evadir impuestos, no se aplican los plazos de prescripción para liquidar o girar impuestos⁴.
2. Omisión de más del 25 por ciento.

El plazo de prescripción de tres años es reemplazado por uno de seis años si, según principios que se verán más adelante, la renta bruta declarada es menor en un 25%

³ Ver Treas. Reg. 301.6203-1.

⁴ I.R.C. 6229 (c) (1), 6501 (c) (1), 6501 (c) (2).

El impuesto se ha pagado en la oficina de impuestos de la ciudad de Santiago.

No se aplica prescripción

o más a la renta bruta real.

3. No hay declaración de impuestos. No se aplican las normas de prescripción si el contribuyente no presenta declaración, incluso si esta declaración es realizada por el IRS en representación del contribuyente de acuerdo al Art. 6020(b) ⁵.

4. Formulario equivocado. Los plazos de prescripción, por regla general, no empezarán a correr si el contribuyente presenta un tipo de declaración equivocada. Sin embargo, esta regla es atenuada por la norma 6501 (g), la cual señala que si el contribuyente de buena fe declara como trust o sociedad de personas, el plazo de prescripción empieza a correr, incluso si posteriormente se determina que el contribuyente es una sociedad anónima.

5. Solicitud para provocar la liquidación del impuesto. En ciertas situaciones, que dicen relación con los impuestos del causante y de sociedades anónimas disueltas, el IRS debe liquidar el impuesto dentro de los dieciocho meses posteriores a la solicitud escrita del contribuyente ⁶.

6. Declaración de sociedades de personas. Debido a que las sociedades de personas son transparentes para efectos del sistema tributario norteamericano, el Art. 6229 establece reglas especiales para asegurarse que los ajustes que deriven de fiscalizaciones hechas a este tipo de sociedades no sean desechados debido a los plazos de prescripción aplicables a las declaraciones personales de los socios.

7. Misceláneos. El plazo normal de tres años es reemplazado por plazos más largos, en casos de deficiencias atribuibles

al arrastre de pérdidas operativas netas, pérdidas de capital y ciertos créditos, así como también muchos otros casos que son tratados por el I.R.C. de una manera especial, sujetos a reajuste debido al evento de una condición o la ocurrencia de una situación determinada.

Los plazos de prescripción aplicables pueden también ser extendidos a través de un acuerdo entre el IRS y el contribuyente. Asimismo, la prescripción puede suspenderse en ciertas circunstancias, tales como la interposición de una acción por parte del contribuyente para anular la citación a comparecer de un tercero, la expedición de una notificación legal de deficiencia (requerimiento de noventa días), procedimientos ante la Corte Tributaria y la quiebra del contribuyente.

1.2 Consentimiento para extender los plazos de prescripción relativos a la liquidación de los impuestos

El IRS y el contribuyente pueden extender los plazos de prescripción mediante acuerdo escrito antes del vencimiento del plazo aplicable. Por ejemplo, el plazo normal de tres años establecido en el Art. 6501 (a), el plazo de seis años establecido en el Art. 6501 (e)(1), o el plazo establecido por un acuerdo anterior ⁷. En la práctica, este acuerdo para extender los plazos de prescripción, se utiliza en cualquier caso

⁵ I.R.C. 6501 (b)(3).

⁶ Ver I.R.C. 6501 (d); Treas. Reg.301.6501(d)-1.

⁷ I.R.C. 6501 (c)(4).

en que se requiere un plazo adicional para examinar una declaración de impuestos o cuando existe un asunto disputado que es llevado la División de Apelaciones del IRS. Este acuerdo puede estar limitado a algún asunto en particular o la intención del IRS puede ser abarcar varios años tributarios. Este consentimiento para extender los plazos de prescripción no siempre tiene un día de vencimiento específico. El formulario del IRS establece que este plazo termina dentro de los 90 días después a la fecha más temprana entre (1) la fecha del envío al contribuyente de la notificación que señala que la apelación ha finalizado; (2) la fecha en que la oficina pertinente del IRS ha recibido notificación escrita de término, de parte del contribuyente, o (3) la fecha en que ha sido enviada una notificación de deficiencia al contribuyente. El IRS debe comunicar a los contribuyentes que estos tienen el derecho a rechazar esta oferta de acuerdo para extender los plazos de prescripción de la liquidación, para limitar la extensión de un tema en particular o para limitar la duración del plazo de la prescripción que ha sido ampliada.

II. FISCALIZACIÓN Y AUDITORIA DE LAS DECLARACIONES DE IMPUESTOS

2.1 Selección de las declaraciones a fiscalizar

Luego de ser presentadas ante el IRS, las declaraciones de impuestos son revisadas primero en cuanto al formulario, su ejecu-

ción y precisión matemática. Si existe un error matemático o de transcripción, se envía una notificación de corrección al contribuyente donde se exige el pago de la suma faltante o se devuelve lo pagado en exceso. En el primer caso, se considera dentro de plazo el pago hecho en los diez siguientes a la fecha de la notificación. La notificación de corrección explica el error aludido, pero no es una notificación de deficiencia para los efectos de recurrir a la Corte Tributaria. El IRS utiliza un procedimiento sumario similar en los casos en que las declaraciones son revisadas por contener ítems que parecen claramente erróneos, los cuales el IRS trata de corregir mediante correspondencia con el contribuyente. Debido a que estos errores no son matemáticos o de transcripción, el contribuyente se podría rehusar a aceptar los ajustes propuestos y estaría forzando al IRS a seguir los procedimientos normales de fiscalización y de notificación de deficiencias.

Las declaraciones de impuestos a fiscalizar son elegidas por el IRS. De éstas, varias son seleccionadas de acuerdo a un proceso que ocupa una fórmula matemática desarrollada a partir de un examen intensivo de declaraciones seleccionadas al azar, para identificar aquellas que presentan una alta probabilidad de error. El IRS utiliza también otros programas que sirven para seleccionar declaraciones a ser fiscalizadas, basados en el tipo de declaración, el examen coordinado de socios una misma sociedad de personas o de contribuyentes de una misma industria, entre otras técnicas. Asimismo, el IRS suele destinar recursos a ciertas áreas donde se supone puede haber abuso, proceder una fiscalización en potencia o estar el interés público involucrado.

No han sido exitosos los reclamos de los contribuyentes respecto de que la fiscalización de sus declaraciones no estaba justificada, porque otros contribuyentes cuyas declaraciones presentan problemas similares se libraron de la fiscalización. La posibilidad de promover fiscalizaciones tributarias por motivos políticos es fuertemente desincentivada por el Art. 7217, norma que establece que es un delito que el presidente, vicepresidente o cualquier miembro del gabinete (salvo el Ministro de Justicia, el Ministro de Hacienda, como consecuencia de la implementación de un cambio en la política fiscal) solicite al IRS la fiscalización, el término de una curso o cualquier otro tipo de examen a algún contribuyente en particular.

2.2 Fiscalizaciones en terreno o en las dependencias del IRS

El Art. 7605(a) establece que las fiscalizaciones deben ser llevadas a cabo en el momento y lugar que el IRS indique, siempre que esto sea "razonable atendidas las circunstancias". La fiscalización puede hacerse a través de distintos medios por correspondencia, a través de una entrevista y examen de los registros contables en las dependencias del IRS o mediante una fiscalización en terreno, la cual implica un examen de los libros y registros contables del contribuyente en el establecimiento donde realiza sus actividades, lo que significa un análisis mucho más específico. En cualquiera de estos casos, el contribuyente debe estar representado por un abogado, contador público certificado (CPA) u otro representante. Si el contribuyente es repre-

sentado por un mandatario calificado, en virtud de un mandato válido, no necesita estar presente en esta fiscalización. Si el contribuyente asiste a la entrevista en las dependencias del IRS, el funcionario correspondiente debe informar a éste de sus derechos al comienzo de la misma, incluyendo el derecho a tener representación jurídica y las obligaciones que debe cumplir el IRS durante el proceso de fiscalización (o de cobro). El contribuyente puede grabar un registro de audio de la entrevista, usando sus propios equipos y a su costo, siempre y cuando, lo comunique con anticipación al IRS. El IRS también puede grabar la entrevista, pero debe otorgar una transcripción de ésta al contribuyente si éste lo pide, a su costo.

Las fiscalizaciones pueden hacerse por correo, cuando los ítems cuestionados por el IRS son susceptibles de ser verificados directamente a partir registros que pueden ser enviados por correspondencia y existen, además, claras indicaciones de que el contribuyente puede comunicarse efectivamente por escrito con el IRS. La mayoría de las fiscalizaciones que no se pueden hacer por correspondencia se hacen mediante entrevistas en las dependencias del IRS.

Las declaraciones elegidas para estos efectos, son aquellas que reflejan problemas que requieren un acercamiento analítico y un juicio individual, además de la verificación directa de los registros contables. Las entrevistas generalmente se llevan a cabo en la oficina del IRS ubicada en el lugar de residencia del contribuyente.

Las fiscalizaciones en terreno generalmente dicen relación con declaraciones relativas a negocios y se realizan en casos en los cuales existen numerosos registros, métodos contables complejos, inventarios

sustantivos y materiales, problemas inusuales o que requieren un examen complejo y de larga duración. El fiscalizador puede solicitar asesoría jurídica al Consejo del IRS. Los contribuyentes también pueden solicitar asesoría y podrán apelar si el fiscalizador se niega a solicitar esta asesoría al mencionado Consejo.

Cuando finaliza tanto la fiscalización en terreno como aquella realizada en las dependencias del IRS, al contribuyente que esté de acuerdo con los ajustes propuestos se le solicitará la renuncia a las limitaciones de tasación que pueda tener el IRS en cuanto a la liquidación y giro del monto de impuestos adeudados o una aceptación de la liquidación propuesta (Formulario 870). Los fiscalizadores están obligados a comunicar al contribuyente su derecho a apelar de los ajustes propuestos en la liquidación. Si el contribuyente está en desacuerdo con estos ajustes recibirá el denominado "requerimiento de treinta días", en el cual se le señala su derecho a apelar y establece que si este no responde el requerimiento en el plazo de treinta días se despachará la notificación legal de deficiencia ("requerimiento de noventa días"). Además del requerimiento de treinta días, el IRS debe entregar al contribuyente una explicación de todo el proceso, desde el examen hasta el giro, incluyendo la asistencia disponible por parte del Defensor Público del Contribuyente. Se pueden llegar a acuerdos en algunos puntos pero no en otros, en ese caso, aquellos puntos en los que hay acuerdo pueden ser transigidos mientras que los otros serán apelados.

2.3 Fiscalizaciones repetitivas e innecesarias

El Art. 7605(b) señala que los contribuyentes no podrán ser objeto de fiscalizaciones o investigaciones innecesarias y que solamente una vez por año tributario se podrán inspeccionar los libros contables, salvo que el contribuyente solicite una nueva fiscalización o el IRS, luego de una investigación, notifique por escrito al contribuyente respecto a la necesidad de una inspección adicional. La investigación adicional de un fiscalizador especial, debido a la derivación del caso a la división de investigación criminal (CID), la cual fue descubierta a partir de una fiscalización civil, no es una segunda fiscalización prohibida de acuerdo al Art. 7605(b). Del mismo modo, tampoco se infringe el Art. 7605(b) si se inspeccionan los mismos libros contables y registros que están relacionados con un año tributario posterior, incluso si de esta segunda fiscalización resulte una deficiencia en el año anterior.

Puesto que el IRS puede investigar simplemente porque existe una sospecha de que existen impuestos adeudados, la prohibición de fiscalizaciones innecesarias es infringida sólo cuando hay una acción arbitraria u opresiva⁸. La violación de cualquiera de los dos aspectos del Art. 7605(b), probablemente no le quitará validez a una notificación de deficiencia emitida. Con todo, el IRS reabrirá casos ya cerrados para hacer un ajuste desfavorable al contribuyente, sólo si (1) existe evidencia de fraude o de una conducta similar; (2) el cierre de

⁸ Collins v. Commissioner, 61 T.C. 693 (1974).

caso decía relación con un error sustancial basado en un criterio establecido del IRS; o (3) la no reapertura del caso significaría una seria omisión administrativa.

2.4 Procedimiento de Apelación ante el IRS

El contribuyente que esté en desacuerdo con los ajustes propuestos por el fiscalizador, recibe una copia del informe de éste último junto con el requerimiento de treinta días. En éste se ofrece una segunda oportunidad para aceptar el resultado de la fiscalización y se señala el derecho del contribuyente a apelar ante la División de Apelaciones. El requerimiento de treinta días es un formulario que establece la liquidación de impuestos propuesta por el IRS e informa al contribuyente de su derecho a apelar si está en desacuerdo; se acompaña una copia del informe del fiscalizador que explica las bases de la liquidación propuesta. La apelación debe ser presentada ante el encargado del área en el plazo de treinta días contados desde la fecha del requerimiento. En los casos en que de una fiscalización en terreno aparece que el impuesto propuesto (incluyendo las multas) o la devolución solicitada excede los US\$ 10.000 para cualquier año tributario, se requiere una queja por escrito en orden a obtener una audiencia con el Agente de Apelaciones. Se requiere una breve declaración por escrito de los temas en conflicto, si el impuesto propuesto (incluyendo las multas) o la devolución solicitada excede los US\$ 2.500 (pero no sobrepasa los US\$ 10.000). En todos los otros casos, será suficiente una solicitud oral de audiencia. El contribuyente podría solicitar

una temprana derivación de un conflicto no resuelto a la División de Apelaciones y éste será transferido, si el conflicto en particular está totalmente desarrollado, si otros asuntos todavía están sin resolver en el proceso de fiscalización y si la derivación temprana resolverá todo el caso.

Los procedimientos ante la División de Apelaciones son informales. El contribuyente podrá comparecer en persona o representado por un mandatario calificado. Todos los aspectos del caso pueden ser apelados, pero en la División, por regla general, no se reunirán nuevos datos o información. Sin embargo, la incorporación de nuevas pruebas en la audiencia de apelación no está rígidamente prohibida, de hecho, la normativa del IRS establece que los asuntos de hecho alegados, requieren ser incorporados en forma de Declaración Jurada o ser declarados como verdaderos bajo pena de perjurio. Los funcionarios de la División de Apelaciones del IRS, han sido instruidos para no reabrir asuntos en los que previamente se ha llegado a acuerdo o pronunciarse sobre nuevos asuntos, a menos que la base para esa acción sea sustancial y, el potencial efecto sobre la responsabilidad tributaria es material. Los funcionarios de la División de Apelaciones del IRS son firmemente instruidos para ser

La División de Apelaciones generalmente considerará seriamente la oferta de transigir respecto de un conflicto tributario con el fundamento de que ésta refleje las ventajas de los puntos de vista opuestos en relación con los riesgos que existirían si el caso se judicializara. Si el contribuyente realiza una oferta de acuerdo inaceptable pero de Buena Fe, el encargado de la Apelación evaluará el caso de manera tal que permita al contribuyente proponer un acuerdo que sea recomendable aceptarlo.

realistas:

Este extracto refleja la posición oficial del IRS, el contribuyente debe tomar la iniciativa para poner término a un caso mediante acuerdo, sin embargo, los negociadores experimentados podrán intuir a que tipo de propuesta de arreglo responderá favorablemente la contraparte.

La División de Apelaciones tiene jurisdicción exclusiva sobre las propuestas de acuerdo hasta que el contribuyente demande ante la Corte Tributaria de los Estados Unidos. Cuando un caso ingresa a la Corte Tributaria, el Consejo del IRS recomienda a la División de Apelaciones que este caso llegue a un arreglo amigable, salvo que la notificación de deficiencia haya sido emitida por esta División o el Consejo del IRS determine que el caso no podrá llegar a arreglo en un período razonable. Si el caso implica una deficiencia de impuestos de US\$ 10.000 o menos, la División de Apelaciones mantiene la jurisdicción sobre estos acuerdos por seis meses o hasta un mes antes de la lectura de la lista de causas al principio del inicio de sesiones de la Corte Tributaria (quince días en casos menores según el Art. 7463). Los casos más grandes son devueltos al Consejo del IRS, si no ha habido ningún progreso respecto de la resolución del conflicto por la vía extrajudicial, en la fase de apelación administrativa. Mientras un caso remitido a la División de Apelaciones no haya sido devuelto al Consejo del IRS, la primera tiene competencia exclusiva sobre los acuerdos. Cuando un caso es devuelto al Consejo del IRS, la autoridad para celebrar acuerdos recae exclusivamente sobre éste, a menos que la División de Apelaciones y el Consejo del IRS acuerden lo contrario. Estos organismos podrían acordar que un

caso ya ingresado a la Corte Tributaria y ya revisado por la División de Apelaciones, regrese a la apelación administrativa. En algunos casos (por ejemplo asuntos de gran importancia o grandes deficiencias de impuestos), la División de Apelaciones y el Consejo podrían trabajar juntos.

El Art. 7123(b)(1) obliga al IRS a establecer procedimientos de mediación no vinculantes que puedan ser invocados, tanto por el contribuyente como por el IRS, con el objeto de tratar de resolver controversias en las que no se ha podido llegar a acuerdo ante la División de Apelaciones. El Art. 7123(b)(2) obliga al IRS a establecer procedimientos vinculantes de arbitraje de conflictos tributarios en los que no se ha podido llegar a acuerdo ante la División de Apelaciones, pero sólo si tanto el contribuyente como el IRS consienten en este arbitraje en vez de someter a la jurisdicción de la Corte Tributaria el caso. A mayor abundamiento, el IRS ha establecido, antes de la apelación administrativa, procedimientos de mediación voluntaria y no vinculante para una gran variedad de conflictos. Tanto puntos de hecho como de derecho pueden ser mediados.

2.5 Acuerdos: Formulario 870 y

Acuerdo de cierre.

En la gran mayoría de los casos las declaraciones de impuestos son aceptadas por el IRS tal como se presentaron y, aunque no existe barrera legal para una posterior alegación de deficiencia hasta el momento en que se cumplan los plazos de prescripción, rara vez las declaraciones no revisadas por el IRS serán fiscalizadas posteriormente, salvo que el contribuyente tome la iniciativa y solicite una devolución. Las declaraciones que son revisadas y luego aceptadas por el IRS, tal como se presentaron, generalmente se resuelven mediante acuerdo por motivos prácticos para el IRS.

Hay cuatros vías formales de resolver extrajudicialmente conflictos tributarios, que aunque no son tan importantes por no ser numerosas, si lo son para el profesional tributario. Cada una de estas vías lleva aparejada distintos procedimientos y consecuencias legales. Son: (1) Formulario 870; (2) Formulario 870-AD; (3) Acuerdos de Cierre regulados por el Art. 7121 y (4) los acuerdos regulados en el Art. 7122. Estos procedimientos regulados por las normas antes mencionadas, son los únicos métodos disponibles para resolver conflictos tributarios.

2.5.1 Formulario 870

El formulario 870 se usa para resolver extrajudicialmente casos tributarios en la etapa de fiscalización, ya sea en todo o en parte, esto para implementar lo regulado por el Art. 6213 (d), permitiendo a los contribuyentes renunciar a las restricciones establecidas para la liquidación y giro de las deu-

das de impuestos (Art. 6213 (a)). Firmando el formulario 870 (Renuncia a las Restricciones establecidas para la Liquidación y Cobro de una Deficiencia de Impuestos y Aceptación de una sobre Liquidación), el contribuyente autoriza al IRS a determinar la diferencia de impuestos acordada y cobrar los impuestos resultantes sin la emisión de una notificación legal de deficiencia (Requerimiento de noventa días), esto según el Art. 6213(a). Sin esta notificación legal, el contribuyente que posteriormente cambie de opinión acerca de la deficiencia no podrá atacar la liquidación en la Corte Tributaria, deberá por el contrario, enterrar el impuesto y solicitar una devolución mediante un procedimiento administrativo y demandar en una corte distrital o en una corte de reclamos.

Por otro lado, si la notificación y la solicitud de pago de los impuestos no son emitidas dentro de los treinta días siguientes a que el contribuyente firme el formulario 870, el IRS no podrá cobrar intereses por el período entre el vencimiento del plazo de treinta días y la fecha de notificación y solicitud de pago. El formulario 870 es efectivo cuando es firmado por el contribuyente, no requiere aceptación por parte del IRS, excepto cuando se le agregan nuevas cláusulas al documento tipo.

2.5.2 Formulario 870-AD

El IRS utiliza el Formulario 870-AD para terminar extrajudicialmente casos sin expediente en la División de Apelaciones. A diferencia del formulario 870, éste es una oferta del contribuyente de renunciar a las restricciones del Art. 6213(A) y para consentir en la liquidación y cobro de la defi-

ciencia de impuestos ya aceptada, que no es efectiva sino hasta que sea aceptada por el IRS. A mayor abundamiento, el formulario 870-AD establece que, si es aceptado, el caso no podrá reabrirse sino cuando exista fraude, malversación, ocultación o distorsión de material, un error importante de cálculo matemático o excesiva desgravación provisoria por pérdidas de arrastre. Asimismo, no se podrá interponer o continuar ningún tipo de reclamo de devolución o de crédito respecto al año (o años) involucrado (s), a menos que se trate de cantidades atribuibles a pérdidas de arrastre permitidas por la ley. Luego de esta cuasi declaración de término, el formulario 870-AD señala que no se trata de un acuerdo de cierre en los términos del Art. 7121.

En consecuencia, tanto los contribuyentes como el IRS tienen la posibilidad de repudiar el acuerdo informal en ciertas circunstancias. Debido a que el IRS muy rara vez rechaza un acuerdo incorporado en el formulario 870-AD, surge el problema de la denominada Teoría de los Actos Propios cuando el contribuyente demanda la devolución infringiendo lo acordado en el Formulario 870-AD. Las condiciones necesarias para ejercer la acción hipotecaria en contra del contribuyente, sin embargo, son del todo vagas.

2.5.3 Acuerdos de cierre

La mayoría de las transacciones administrativas se realizan a través de los Formularios 870 o 870-AD, sin embargo, a través de los acuerdos de cierre, regulados en el Art. 7121, se pueden alcanzar mejores objetivos. Un acuerdo de cierre es un convenio entre el IRS y el contribuyente, rela-

tivo a la responsabilidad tributaria por el impuesto a la renta en cualquier período tributario. Este acuerdo es final y conclusivo, excepto ante un acto fraudulento, de malversación o de distorsión de un hecho. Por regla general, los principios del Derecho Contractual rigen la interpretación de los acuerdos de cierre.

Las normas respectivas establecen que los acuerdos de cierre, en el caso de períodos tributarios que terminan después de la fecha del acuerdo, pueden ser afectados por cualquier cambio legal post acuerdo y todos estos deben contener antecedentes sobre el particular⁹. Si bien, un acuerdo de cierre es determinante respecto a la responsabilidad tributaria primaria, la ejecución de estos acuerdos no impide que el IRS posteriormente liquide intereses y multas relacionadas con esta responsabilidad determinada en el acuerdo, esto, salvo, que el mismo instrumento del acuerdo señale lo contrario.

Si bien la ejecución del acuerdo de cierre es discrecional para el IRS, las normas pertinentes señalan que un acuerdo podría ser ejecutado en todos los casos en que aparezca existir una ventaja (presumiblemente para el IRS) en que el caso esté permanentemente cerrado o si el contribuyente demuestra buenas y suficientes razones para desear este acuerdo y el Director Nacional del IRS determina que los Estados Unidos no obtendrá desventajas por la consumación de un acuerdo de este tipo.¹⁰Las

⁹Treas. Reg. 301.7121-1(c).

razones aceptables para firmar acuerdos de cierre, pueden ser:

1. El contribuyente desea que se determine su responsabilidad tributaria para facilitar una operación comercial, tal como la venta de acciones o distribución de activos de una herencia (estate) o trust o para satisfacer a un acreedor que solicita evidencia respecto a la situación tributaria del primero.
2. El Albacea de una herencia (estate) quiere un acuerdo de cierre para que pueda ser absuelto por la Corte.
3. El contribuyente desea asegurarse de que su conflicto tributario con el IRS ha sido resuelto de manera definitiva.
4. El contribuyente desea resolver extrajudicialmente un asunto jurídico no solamente para el año tributario en cuestión, sino que también para años venideros en los cuales el mismo asunto reaparecerá vinculado con hechos idénticos o relacionados.

Existen dos tipos de acuerdos de cierre. El primero se trata de una determinación final de la responsabilidad del contribuyente respecto a un año o varios años tributarios anteriores, el cual se plasma en el Formulario 866: Acuerdo respecto a la Determinación Final de la Responsabilidad Tributaria. El segundo, es ejecutado a través del Formulario 906 y solamente determina, de manera final, uno o más puntos que complementen la responsabilidad del contribuyente. El acuerdo de cierre del Formulario 906, que cubre asuntos específicos, sólo es vinculante respecto de temas en los que se

¹⁰Treas. Reg. 301.7121-1(a)

consintió, no determina de manera definitiva la responsabilidad tributaria del contribuyente para ese año ¹¹.

Según el Formulario 866, no se obliga al IRS a emitir una notificación legal de deficiencia antes de liquidar y girar el impuesto, para el caso que el contribuyente y el IRS llegan a un acuerdo de cierre, que determina de manera definitiva la responsabilidad del contribuyente por ese año¹². Sin embargo, si el contribuyente y el IRS llegan a un acuerdo de cierre según el Formulario 906, determinando sólo de manera definitiva uno o más puntos que afectan al contribuyente, el IRS debe emitir una notificación legal de deficiencia antes de proceder a girar el impuesto debido¹³. En ese caso, el contribuyente puede cuestionar la liquidación del IRS, pero no podrá reabrir u oponerse al tratamiento de asuntos abarcados por el acuerdo de cierre.

El Art. 7123(b)(1) obliga al IRS a establecer procedimientos no vinculantes de mediación que puedan ser invocados tanto por el contribuyente como por el IRS, para resolver casos de intentos infructuosos para firmar acuerdos de cierre. El Art. 7123(b)(2) obliga al IRS a establecer procedimiento de arbitraje voluntario vinculante de conflictos en los cuales el IRS y el contribuyente hayan hecho intentos infructuosos para firmar acuerdos de cierre, siempre que ambos consientan en el arbi-

¹¹ Estate of Magarian v. Commissioner, 97 T.C. 1 (1991) (este tipo de acuerdos de cierre no impide que el IRS determine posteriormente si el contribuyente es responsable por más impuestos).

¹² Marathon Oil Co. v. U.S., 42 Fed. Cl. 267 (1998), aff'd, 215 F3d 1343 (Fed. Cir. 1999), Rev. Proc. 68-16, 1968-1 C.B. 770.

¹³ Manko v. Commissioner, 126 T.C. 195 (2006).

traje.

III. RESOLUCION EXTRAJUDICIAL DE CASOS DE DECLARACIONES FISCALIZADAS NO RESUELTAS MEDIANTE ACUERDOS ADMINISTRATIVOS

3.1 Notificación Legal de Deficiencia (Requerimiento de noventa días)

Si un conflicto relativo a impuesto a la renta no puede ser resuelto extrajudicialmente, el IRS emitirá, según lo dispuesto por el Art. 6212, una notificación legal de deficiencia (Requerimiento de noventa días), el cual es un documento crucial por las siguientes razones:

1. Sin esta notificación, la deuda de impuestos no puede ser liquidada ni cobrada, a menos que el contribuyente consienta en la liquidación y giro en virtud de lo dispuesto por el Art. 6213(d)¹⁴, que el IRS cierre el año tributario del contribuyente de acuerdo al Art. 6851 (sobre ocultación o flight) o realice una liquidación riesgosa según la norma 6861.
2. La notificación es la “vía” del contribuyente a la Corte Tributaria, permitiéndole solicitar a ésta la redetermi-

nación de la deuda tributaria dentro de los noventa días siguientes a la fecha en que la notificación es enviada (de ahí el término “requerimiento de noventa días”). Si la persona a notificar vive en el extranjero, el plazo es de ciento cincuenta días.

3. El Art. 6213(a) prohíbe la liquidación y giro de los impuestos hasta el vencimiento de este plazo de noventa o ciento cincuenta días y, si la demanda es presentada, hasta que la sentencia de la Corte Tributaria quede ejecutoriada.

4. Los plazos de prescripción de la liquidación y giro se suspenden durante el período de los noventa o ciento cincuenta días y mientras dura la tramitación del juicio ante la Corte Tributaria. Con todo, este plazo comienza a contarse de nuevo sesenta días después de que vence el plazo de noventa o ciento cincuenta días.

5. La deuda de impuestos establecida en la notificación legal, es una determinación administrativa que se presume correcta cuando es cuestionada ante la Corte Tributaria por el contribuyente, pero si el IRS determina una deuda tributaria adicional, sobre este recae la carga de la prueba respecto de este monto adicional.

El Art. 7522, dispone que la notificación de deficiencia describa la base en virtud de la cual el IRS ha determinado la deuda tributaria, sus intereses, multas o agregados al impuesto. Sin embargo, una descripción inadecuada no invalida la notificación.

Debido al prepago, la revisión judicial de una deuda tributaria llega a la etapa de ejecución en el caso que el contribuyente no presente una demanda en la Corte Tributaria. El Art. 6213(a) dispone que se

¹⁴ Si la notificación legal no es enviada según lo dispuesto por el Art. 6123(a), el contribuyente puede detener la liquidación y giro del impuesto; ver I.R.C. Arts. 6213(a) (última frase), 7421(a).

estima que la demanda ante la Corte Tributaria ha sido presentada dentro de plazo, si lo es en o antes de la fecha especificada en la notificación de deficiencia, como el último día para demandar ante la Corte. A través de esto, se motiva al IRS a incluir dicha fecha en todas las notificaciones. No obstante lo anterior, una notificación que omite señalar el último día del plazo para presentar la demanda es una notificación válida.

El Art. 6212(b)(1) dispone que el requerimiento de noventa días sea enviado al contribuyente a su último domicilio conocido. Las regulaciones del Ministerio de Hacienda norteamericano definen como “último domicilio conocido” la dirección que aparece en la última declaración federal de impuestos presentada por el contribuyente y correctamente procesada, a menos que el contribuyente haya notificado clara y concisamente al IRS de un domicilio distinto. Sin embargo, si el IRS obtiene una dirección distinta a través de la base de datos del Servicio Postal Nacional de Cambio de Domicilio de los Estados Unidos, esa será considerada como el último domicilio conocido del contribuyente, a menos que éste haya notificado clara y concisamente al IRS de un domicilio distinto¹⁵. Para efectos del Art. 7222 ninguna otra notificación de cambio de domicilio que haya hecho el contribuyente a terceros es válida.

Si la notificación de deficiencia se envía al último domicilio conocido del contribuyente, esta será válida aunque nunca haya sido recibida. Por el contrario, una notificación enviada al domicilio equivocado sólo es válida si efectivamente fue

recibida. El contribuyente puede señalar el domicilio de un abogado para efectos del IRS, en ese caso dicha dirección será tratada como el último domicilio conocido del contribuyente.

El Art. 6212(d) permite al IRS anular una notificación de deficiencia si el contribuyente lo acepta. Este procedimiento puede ser utilizado para reanudar las conversaciones en orden a resolver amigablemente en sede administrativa el conflicto tributario o para enmendar un error administrativo en el envío de una notificación de deficiencia, como por ejemplo, una notificación dirigida al contribuyente equivocado, respecto de un año erróneo o sin considerar la correcta ejecución de la renuncia a los plazos de prescripción¹⁶. Sin embargo, una notificación de deficiencia no podrá ser anulada si los plazos de prescripción han vencido o vencerán dentro de los próximos noventa días, se ha presentado una demanda ante la Corte Tributaria o el plazo para demandar ha vencido.

3.2 Apelación Judicial

Cuando el IRS determina una deuda tributaria, el contribuyente puede demandar en cualquiera de las siguientes cortes: la Corte Tributaria Norteamericana, una corte de distrito federal o la Corte Norteamericana de Reclamos Federales. Si se elige la primera opción, el contribuyente puede demandar sin pagar los impuestos de manera anticipada. Por el contrario, para demandar en una corte distrital o en la Corte

¹⁵ Treas. Reg. 1.6212-2.

¹⁶ Rev. Proc. 98-54, 1998-2 C.B. 531.

de Reclamos Federales, el contribuyente debe pagar los impuestos adeudados, presentar una solicitud de devolución y luego presentar la demanda. La mayoría de los contribuyentes eligen la Corte Tributaria.

La principal función de la Corte Tributaria, a saber la redeterminación de las deficiencias determinadas por el IRS, puede ejercitarse sólo ante la ocurrencia de tres circunstancias: (1) El IRS debe determinar la deficiencia; (2) el contribuyente debe ser notificado de esta determinación y, (3) el contribuyente debe presentar una demanda ante la Corte Tributaria solicitando la redeterminación de la deficiencia dentro del plazo legal. Las partes no pueden renunciar a estos requisitos jurisdiccionales, tampoco lo puede hacer la Corte. La concurrencia de estos requisitos podrán ser revisados de oficio por la Corte.

El pago de toda la deuda tributaria contenida en la notificación de deficiencia antes de la presentación de la demanda, provoca la determinación del impuesto y priva a la Corte de competencia¹⁷. Con todo, si sólo se paga una parte de la deuda tributaria, la Corte Tributaria será competente para conocer de la deuda tributaria que permanece impaga, siempre que la demanda sea presentada dentro de plazo. A mayor abundamiento, el depósito de una cantidad igual a la deficiencia determinada (cuestión que se hace a veces para evitar el devengo de intereses en el caso de una decisión desfavorable) no privará a la Corte de competencia, ya sea que el pago haya sido hecho antes o después de la presentación de la demanda¹⁸.

La demanda ante la Corte Tributaria

debe ser interpuesta dentro de los noventa días siguientes al envío de la notificación legal de deficiencia o de los ciento cincuenta días si la notificación es enviada a un no residente en los Estados Unidos. Una vez que el contribuyente presenta la demanda ante la Corte Tributaria, el Art. 6212(c) prohíbe que el IRS determine administrativamente alguna deficiencia adicional. Sin embargo, la Corte Tributaria es competente para redeterminar el monto correcto de una deuda tributaria, incluso si este monto es mayor que aquel determinado por el IRS.

La decisión de que la notificación de deficiencia es inválida, generalmente evitará que el IRS liquide y gire los impuestos que correspondan sin antes haber enviado al contribuyente una notificación de deficiencia válida (siempre que el plazo de prescripción no haya vencido), permitiendo, por lo tanto, que el contribuyente pueda litigar ante la Corte Tributaria respecto al tema de fondo.

IV. DEVOLUCIONES

4.1 Introducción

Puede darse la situación que los contribuyentes paguen más de lo que deben por concepto de impuestos, ya sea por una retención excesiva de sueldos o de pagos estimados de impuestos, por un error de cálculo en la declaración o porque en años anteriores se han generado pérdidas opera-

¹⁷ I.R.C. Art. 6213(b)(4).

¹⁸ Rev. Proc. 84-58, 1984-5 C.B. 501.

tivas que han generado pérdidas de arrastre. De acuerdo a lo dispuesto en el Art. 6402, los pagos en exceso que resulten de alguno de los factores recién mencionados son generalmente tomados en cuenta por el IRS y son considerados ya sea como crédito o devueltos automáticamente. Sin embargo, estos créditos o devoluciones son provisionales pues el IRS se podría encontrar en el proceso de auditoría de la declaración de impuestos, con deficiencias y no un pago en exceso. Estos créditos y devoluciones no suscitarán conflictos si dicen relación con el hecho que en la fiscalización se hayan cambiado partidas de un año tributario a otro (asumiendo que el contribuyente está de acuerdo con este ajuste).

Sin embargo, si el contribuyente descubre un error en declaraciones presentadas anteriormente o estima que la determinación administrativa del pago en exceso es mezquina, el paso a seguir será el presentar un reclamo de devolución o de crédito. Los reclamos de devolución tienen una doble función: primero, el reclamo pone en movimiento el procedimiento administrativo del IRS que examina el caso del contribuyente; segundo, en virtud de lo dispuesto en el Art. 7422 este reclamo es un prerrequisito para que el contribuyente inicie un procedimiento judicial, en el caso que el IRS se niegue a otorgar un crédito o devolver el monto reclamado.

Las varias normas procesales que regulan los reclamos de devolución son, estrictamente, hechas cumplir (el requisito de que la vía administrativa sea utilizada antes de la presentación de una demanda en sede judicial y que la demanda de devolución sea presentada dentro de los tres años siguientes a la presentación de la declaración de impuestos y dentro de los dos años

siguientes a la fecha del pago). Las normas del IRC dejan sin valor los más indulgentes plazos de prescripción de seis años para reclamar en contra del gobierno¹⁹.

4.2 Forma y Contenido de los Reclamos de Devolución

Según las normas dictadas por el Ministerio de Hacienda norteamericano, la forma adecuada de reclamar un crédito o devolución de un pago en exceso es a través de la declaración de impuestos del año tributario que corresponde, en el caso de que el pago en exceso se refleje en esta declaración (por ejemplo, retención en exceso o pagos excesivos del estimado de impuestos). También se puede reclamar a través de una declaración enmendada, en el caso que la declaración de impuestos presentada no demuestre el pago en exceso (por ejemplo, debido a un error descubierto con posterioridad)²⁰. Sin embargo, en los procesos judiciales se entiende que las cartas y otras declaraciones informales son reclamos de devolución, aunque formalmente sean inadecuadas, si se presentan dentro de plazo y su contenido claramente refleja las peticiones del contribuyente al IRS. Aunque el reclamo cumpla con los requisitos de forma, las normas de Hacienda disponen que no serán consideradas como “reclamos de crédito o de devolución” a menos que se establezca detalladamente cada uno de los fundamen-

¹⁹ U.S. v. Clintwood Elkhorn Mining Co., 128 S. Ct. 1511 (2008).

²⁰ Treas. Reg. 301.6402-3.

tos por el cual el crédito o devolución es solicitado, conteniendo argumentos de hecho que sean aptos para informar al IRS de la base de cálculo exacta del mismo y que sea verificable a través de una declaración escrita hecha bajo sanción de multas y de perjuo²¹.

Mientras los plazos de prescripción sigan corriendo, estos requisitos establecidos por Hacienda para los reclamos de devolución no surten efectos, puesto que un reclamo que no es verificable, es impreciso o ha sido documentado de manera inadecuada puede ser enmendado o, incluso, reemplazado por una demanda mejor estructurada. Sin embargo, cuando los plazos de prescripción se hayan cumplido, el contribuyente queda obligado por el reclamo tal como se presentó, esto porque las normas de Hacienda señalan que no se permitirán devoluciones o créditos una vez que los plazos de prescripción se hayan cumplido, salvo en los términos propuestos en un reclamo presentado antes del vencimiento de este plazo²².

El requisito de la especificidad es mitigado por dos principios relacionados entre sí: (1) la posibilidad de renuncia al plazo por parte del IRS, si es procedente investigar el reclamo del contribuyente y, por lo tanto, conocer en profundidad respecto a estos planteamientos y (2) el derecho del contribuyente de enmendar un reclamo para hacerlo más específico, incluso después que el plazo de prescripción para presentar el reclamo original haya vencido.

²¹ U.S. v. Clintwood Elkhorn Mining Co., 128 S. Ct. 1511 (2008).

²² Treas. Reg. 301.6402-3.

Bajo estos principios, las enmiendas salvan frecuentemente las declaraciones vagas o imprecisas y arreglan las discordancias, sin embargo, la “metamorfosis” no puede, en ningún caso, ser tan radical como para cambiar la naturaleza del reclamo. Si el reclamo es rechazado, no podrá ser enmendado luego de cumplidos los plazos de prescripción, ni siquiera si la enmienda hubiese sido permitida antes del rechazo del reclamo.

La norma 7422(a) prohíbe que el contribuyente empiece un procedimiento judicial para el recupero de los impuestos pagados hasta que el reclamo de devolución o de crédito haya sido debidamente tramitado ante el IRS según las normas de Hacienda aplicables. Aunque el IRS tenga la autoridad para establecer que se tramiten por cuerda separada aquellos reclamos que se presentan sólo para ser conocidos por la administración y aquellos en los cuales el contribuyente podría desear que pasen a la vía judicial si no se satisfacen las peticiones en la fase administrativa, en la práctica todos los reclamos se tramitan de una misma forma. Esto significa que entre la especificidad y los principios de la renuncia y la enmienda, y otros principios que determinan si el reclamo es adecuado no existen diferencias según los Arts. 6511 y 7422.

4.3 Plazo para presentar Reclamos de Devolución

Para que los reclamos de devolución sean considerados en sede administrativa por el IRS o utilizados como la base para un procedimiento judicial deben ser presenta-

el IRS o utilizados como la base para un procedimiento judicial deben ser presentados dentro del plazo establecido por el Art. 6511(a), esto es, tres años contados desde la fecha en que la declaración de impuestos fue presentada o dos años contados desde la fecha en que el impuesto fue pagado, según cual sea la circunstancia que ocurrió con posterioridad²³. Para determinar cuando se ha pagado el impuesto se aplica la regla común según la cual las declaraciones hechas antes de plazo son tratadas como si hubieran sido presentadas en el día en que vencía el plazo para presentarla. Sin embargo, en el caso de pagos relacionados con declaraciones de impuestos atrasadas, se aplica la fecha del pago, ya sea que la fecha para presentar la declaración haya sido extendida o no. Un reclamo presentado fuera de plazo no podrá ser considerado por el IRS. Según el Art. 6514(a)(1), el crédito aprobado en base a un reclamo prohibido es nulo, en el caso que se haya hecho una devolución, podrá ser recobrada por el Estado mediante acción de acuerdo a los Arts. 6532(b) y 7405.

El reclamo presentado dentro de plazo, si bien es válido, no necesariamente le dará al contribuyente derecho a crédito o a devolución por todo lo pagado en exceso, ya que el Art. 6511(b)(2) establece límites respecto de la cantidad recuperable. Si el reclamo es presentado dentro

²³ El Art. 7805A permite que el IRS extienda el plazo para presentar un reclamo de devolución hasta un año, en el caso que el contribuyente sea afectado por desastre declarado por el Presidente o por acto terrorista o militar. Esta extensión deberá ser establecida mediante decreto de Hacienda, por notificación y otro mecanismo.

del plazo de tres años señalado en el Art. 6511(a), el crédito o la devolución no podrán exceder de la cantidad pagada en ese período, agregando cualquier extensión del plazo para presentar la declaración. Si el contribuyente presenta una declaración de impuestos con retraso y dentro de los tres años siguientes presenta un reclamo de devolución de impuestos (por ejemplo, por retención en exceso), el reclamo se estimará dentro de plazo aunque sea presentado más de dos años después del pago e incluso si el reclamo en sí mismo es una declaración de impuestos tardía²⁴. Sin embargo, el reclamo de devolución sigue estando limitado por la regla especial de look-back establecida en la norma 6511(b)(2), según la cual se limita el monto de devolución a los impuestos pagados dentro del período de los tres años anteriores la presentación del reclamo (se agrega a este período cualquier extensión en el plazo para presentar la declaración de impuestos). Si el reclamo es presentado dentro del plazo de dos años establecido en el Art. 6511(a) y no dentro del plazo de tres años (una situación que ocurre frecuentemente cuando el contribuyente acepta una liquidación complementaria luego de la fiscalización), el recupero queda limitado a la cantidad pagada dentro del período de dos años inmediatamente anterior a la presentación del reclamo.

Los plazos de dos y tres años para presentar el reclamo de devolución o de crédito establecidos en el Art. 6511(a), pueden ser modificados o reemplazados por varias normas especiales, las cuales establecen plazos más largos para presen-

²⁴ Ver el fallo del IRS N° 76-511, 1976-2 C.B. 428

tar estos reclamos debido a circunstancias especiales, por regla general, porque es difícil o imposible establecer los hechos pertinentes dentro del plazo normal.

4.4 Procedimiento ante el IRS para los Reclamos de Devolución

Luego de haber recibido un reclamo de devolución o crédito, el IRS sigue prácticamente el mismo procedimiento utilizado cuando se fiscalizan las declaraciones de impuestos, incluyendo la facultad del contribuyente para apelar en sede administrativa. Debido a que se examina toda la declaración, no sólo aquella parte de la que se reclama devolución o crédito, en algunos casos los contribuyentes se abstienen de presentar reclamos discutibles, pues cabe la posibilidad de que terminen firmando un cheque para el IRS en vez de recibir uno. A mayor abundamiento, aunque el IRS apruebe la devolución o el crédito, no se prohibirá la determinación de una deficiencia hallada con posterioridad, siempre que los plazos de prescripción no se encuentren cumplidos. Asimismo, según el Art. 7405, el IRS podrá interponer una acción para recuperar una devolución errónea dentro del plazo de dos años contados desde que se hizo la devolución. La acción de devolución errónea es la única solución disponible en el caso que el IRS no reliquide el impuesto dentro del plazo de prescripción.

De acuerdo al Art. 6405, las devoluciones y créditos que excedan los 2 millones de dólares deben ser informados al Comité Conjunto de Tributación del Congreso de los Estados Unidos. Dicha devolución o crédito no podrá efectuarse sino

hasta los treinta días siguientes a la presentación del informe.

Si el reclamo de devolución es desestimado en sede administrativa, el IRS generalmente solicitará al contribuyente que no exija una notificación formal de rechazo, de acuerdo al Art. 6532(a) (3). En el caso que esta renuncia sea aceptada por el contribuyente, le permite iniciar el procedimiento judicial de devolución inmediatamente y el plazo de prescripción de dos años de dicha acción empieza a contarse desde ese momento. En el caso del rechazo del reclamo de devolución, el IRS debe fundamentar el porqué de éste²⁵.

4.5 Juicios de Devolución

4.5.1 Competencia y la regla "del pago total"

Los contribuyentes que deseen la devolución de pagos de impuestos en exceso, generalmente deberán presentar su demanda ante la corte de distrito federal o la Corte Norteamericana de Reclamos. Puesto que la norma del Art. 7422 que autoriza las acciones de devolución está basada en el pago en exceso de impuestos, la competencia en los casos de devolución generalmente no puede basarse en defectos procedimentales en la liquidación y giro, si el impuesto ha sido admitido como debido por el contribuyente. El pago total del impuesto adeudado es necesario para que la acción de devolución pueda ser interpuesta²⁶.

²⁵ I.R.C. Art. 6402(j).

²⁶ *Flora v. U.S.*, 362 U.S. 145 (1960),

4.5.2 Requisito del Reclamo Administrativo de Devolución

El Art. 7422(a) dispone que el procedimiento judicial para el recupero de impuesto a la renta no puede tramitarse sino cuando un reclamo de devolución o de crédito ha sido debidamente tramitado ante el IRS. El reclamo administrativo de devolución debe, por regla general, ser presentado dentro del plazo establecido en el Art. 6511(a), a menos que este plazo normal sea extendido por mutuo consentimiento del contribuyente y del IRS. El Art. 7422(a) limita al contribuyente a los argumentos alegados en el reclamo de devolución, salvo que sea enmendado antes de que el plazo de prescripción para la presentación de reclamos venza o el Estado renuncie a su derecho a hacer valer este defecto.

4.5.3 La acción de devolución debe ser presentada dentro de plazo

La acción de devolución no puede ser interpuesta sino hasta seis meses después de que el reclamo haya sido presentado ante el IRS, salvo que el IRS se pronuncie dentro de este plazo de espera²⁷. Si el IRS rechaza el reclamo de devolución dentro de este plazo de seis meses, la acción judicial podrá presentarse inmediatamente después de que la decisión del IRS haya sido emitida²⁸. El Art. 6532(a) prohíbe el inicio de un procedimiento judicial luego de dos años contados desde la fecha de envío de la notificación de denegación del reclamo al con-

²⁷ I.R.C. Art. 6532(a)(1).

²⁸ I.R.C. Art. 6532(a)(1).

tribuyente, ya sea por correo certificado o registrado.

V. ACUERDOS RESPECTO DE DEUDAS TRIBUTARIAS

Lo contemplado por el Art. 7122(a) permite al IRS llegar a avenimiento respecto de cualquier conflicto tributario civil o penal relacionado con las leyes que se refieran a impuestos internos a la renta, antes de llevar el caso el Ministerio de Justicia para la acusación o defensa²⁹; desde ese momento la autoridad para llegar a avenimiento es elegida por este ministerio. Tal como los acuerdos de cierre regulados en el Art. 7121, un avenimiento puede componer amigablemente tanto conflictos penales como civiles. Sin embargo, la normativa señala que el avenimiento respecto de un tema civil no condona la responsabilidad criminal y viceversa, a menos que sea expresamente establecido³⁰. Según el Art. 7122, el avenimiento respecto de una deuda tributaria no afecta el tratamiento tributario de futuras operaciones.

Una deuda tributaria determinada puede ser objeto de avenimiento en tres circunstancias: (1) cuando existen dudas respecto a la deuda tributaria³¹, (2) cuando existen dudas respecto a la factibilidad del cobro, o (3) para promover una administra-

²⁹ Reg. 1.7122-1.

³⁰ Reg. 301.7122-1(a)(2).

³¹ No pueden existir dudas respecto a la deuda tributaria cuando el monto ha sido establecido por una sentencia judicial ejecutoriada. I.R.C. Art. 7121(a).



ción tributaria efectiva³². Un avenimiento para promover una administración tributaria efectiva puede celebrarse cuando (a) el cobro del impuesto afectaría la economía³³ o (b) debido a circunstancias excepcionales, el cobro de la totalidad de la deuda tributaria podría afectar la confianza pública en cuanto a que las leyes tributarias están siendo administradas de una forma justa y equitativa³⁴. Una deuda tributaria no será objeto de avenimiento si éste podría afectar el cumplimiento de las leyes tributarias por parte de los contribuyentes³⁵. En la práctica, los avenimientos son utilizados principalmente en casos en donde existen dudas acerca de la factibilidad del cobro de impuestos ya liquidados. La oferta de avenimiento en estos casos debe ser acompañada de informes contables, incluyendo información respecto al valor de los intereses que el contribuyente tenga en seguros de vida, en planes de pensiones, licencias de negocios, inmuebles y propiedad comunitaria. Si bien el valor de liquidación o venta corta de los activos del contribuyente es generalmente un punto de partida en la consideración de una oferta, el IRS también

considera la habilidad del contribuyente para pagar derivado de futuros ingresos. El IRS debe proveer y aplicar un programa tanto nacional como local de prestaciones básicas para vivir que permitan al contribuyente llegar a un avenimiento adecuando estos gastos básicos. Sin embargo, el IRS debe considerar las circunstancias particulares de un contribuyente para determinar si este programa es adecuado³⁶.

El IRS debe revisar interna e independientemente cualquier rechazo a una oferta de avenimiento antes de informar al contribuyente de este rechazo, éste puede ser apelado por el contribuyente ante la División de Apelaciones del IRS³⁷. La decisión del IRS respecto de una oferta de avenimiento puede ser revisada por la justicia ordinaria³⁸. Además, el Art. 7123(b) (1) obliga al IRS a establecer procedimientos no vinculantes de mediación, los cuales pueden ser invocados tanto por el contribuyente como por el IRS para resolver intentos fallidos de llegar a avenimiento. El Art. 7123(b) (2) obliga al IRS a establecer procedimientos vinculantes de arbitraje ante el intento fallido de llegar a avenimiento, esto siempre que tanto el IRS como el contribuyente consientan en el arbitraje. La norma contenida en el Art. 6331(k) (1) prohíbe al IRS ejecutar los bienes del contribuyente mientras exista pendiente una oferta de avenimiento. Finalmente, el Art. 7122(f)

³² Reg. 301.7122-1(b).

³³ Reg. 301.7122-1(b)(3)(i). Estas normas establecen una lista no exclusiva de factores que signifiquen un problema económico. Reg. 301.7122-1(c) (3). El tema del problema económico, excepto por el caso de dudas en relación con la factibilidad del cobro, no se aplica a contribuyentes que no sean personales naturales. T.D. 9007, Avenimiento de Deudas Tributarias, 67 F.R. 48025 (8/23/02) (preámbulo).

³⁴ Reg. 301.7122-1(b)(3)(ii).

³⁵ Reg. 301.7122-1(b)(3)(iii).

³⁶ I.R.C. Art. 7122(c)(2).

³⁷ I.R.C. Art. 7122(e).

³⁸ Speltz v. Commissioner, 454 F.3d 782 (8th Cir. 2006) (en esta sentencia se rechaza el argumento del IRS relativo a que las acciones administrativas respecto de ofertas de avenimientos no pueden ser objeto de revisión judicial).

dispone que una oferta de avenimiento se considera aceptada por el IRS, si éste no la rechaza dentro del plazo de dos años contados desde la fecha en que hizo la oferta.

Los contribuyentes, por regla general, deben incluir pagos parciales junto con su oferta de avenimiento³⁹ y deben pagar derechos de uso (los cuales pueden ser utilizados como crédito en contra de los impuestos si la oferta es aceptada). El contribuyente que proponga pagos periódicos debe cumplir con el calendario de pagos propuesto. La oferta aceptada constituye el avenimiento, que a su vez es un contrato; el IRS generalmente impone condiciones dentro de este avenimiento. El IRS comúnmente requerirá que el contribuyente presente sus declaraciones de impuestos y pague los impuestos resultantes dentro de plazo por un período determinado de años. Si el contribuyente no cumple esta condición, el IRS podrá anular el avenimiento y girar todos los impuestos adeudados⁴⁰.

VI. ORDEN DE AYUDA AL CONTRIBUYENTE

El Art. 7811 autoriza al Defensor Tributario a emitir una “orden de ayuda al con-

³⁹ I.R.C. Art. 7122(c).

⁴⁰ Trout v. Commissioner, 131 T.C. No. 16 (2008) (el contribuyente acordó presentar su declaración de impuestos y pagar los impuestos correspondientes dentro de plazo por los próximos cinco años, sin embargo, no presentó dos declaraciones. El IRS no abuso de sus potestades por la vía de declarar a OIC en rebeldía y perseguir la ejecución de los bienes del contribuyente; la infracción contractual no fue inmaterial).

tribuyente” solicitando al IRS que alce un embargo, tome la iniciativa de realizar cualquier acción o se abstenga de iniciar cualquier acción en relación con el contribuyente en ciertos casos para prevenir que el contribuyente sufra de una “adversidad significativa” como consecuencia del modo en que las leyes tributarias son administradas. La lista no exhaustiva de “adversidades significativas” incluye: (1) cualquier amenaza de una acción adversa e inmediata, (2) cualquier demora de más de treinta días en resolver los problemas contables del contribuyente, (3) el incurrir en costos significativos si la asistencia no es otorgada y (4) cualquier impacto adverso a largo plazo en el caso que la asistencia no sea otorgada⁴¹. Bajo estos criterios, debe haber pocas cosas que no signifiquen una “adversidad significativa”. De ser apropiado, debe emitirse una orden respecto a ciertos aspectos en cuanto a la forma en que una fiscalización está siendo hecha. Cuando una orden es emitida a solicitud del contribuyente, se suspenderán los plazos de prescripción⁴². Las ordenes de ayuda al contribuyente sólo pueden ser modificadas o anuladas por el Defensor Tributario, el Director Nacional del IRS o por el Subdirector del IRS. Esta modificación o anulación debe ser acompañada de una explicación por escrito.

VII. SOLICITUD DEL CONTRIBUYENTE DE PRONUCIAMIENTOS POR PARTE DEL IRS

⁴¹ I.R.C. 7811(b).

⁴² I.R.C. 7811(d).

La dirección nacional del IRS emite pronunciamientos para los contribuyentes respecto a los efectos de posibles transacciones o de transacciones ya efectuadas antes de que la declaración de impuestos sea presentada, sin embargo, no se emitirán estos pronunciamientos si un problema idéntico se ha presentado en una declaración anterior del mismo contribuyente que está siendo examinada en alguna oficina del IRS o la división de apelaciones. Hay pronunciamientos avanzados que pueden ser solicitados voluntariamente por el contribuyente como guías de acción o para la preparación de una declaración de impuestos y para protegerse contra un cambio adverso en los criterios del IRS o en la interpretación de la ley. Sin embargo, estos pronunciamientos son frecuentemente solicitados debido a que existe una norma que dispone que el contribuyente debe obtener el consentimiento o aprobación del IRS como condición para una remisión tributaria o para el cambio en el tratamiento de una partida determinada. Estos pronunciamientos no pueden ser solicitados por asociaciones empresariales o grupos industriales.

7.1 Procedimiento

En el primer procedimiento para impuestos a la renta publicado cada año, el IRS establece de manera general los hechos, documentos y datos que deben ser incluidos en una solicitud de pronunciamiento. Estas instrucciones son complementadas por reglas detalladas relativas a la solicitud de pronunciamiento respecto de temas

recurrentes⁴³. La solicitud debe incluir una declaración de autoridades importantes, incluso en el caso que el contribuyente está solamente pidiendo un consejo. Asimismo, debe contener la solicitud de una audiencia. El contribuyente puede solicitar audiencia en la dirección nacional sólo una vez y no tiene un derecho formal a apelar, pero la dirección nacional podría invitar al contribuyente a audiencias adicionales. En ciertos casos relativos a acciones adversas, una segunda audiencia pasa a ser el procedimiento regular. Hay casos en los que los contribuyentes creen que se emitirá un pronunciamiento desfavorable (asumiendo, en el caso de una posible transacción, que la propuesta no puede ser reformulada para obtener un resultado favorable) y frecuentemente prefieren retirar su solicitud de pronunciamiento, cuestión que es permitida. Sin embargo, esto no precluye el derecho de la dirección nacional del IRS de traspasar sus puntos de vista a los fiscalizadores del servicio competentes para fiscalizar la declaración de impuestos del contribuyente.

El IRS ha emitido numerosas instrucciones especiales para guiar a los contribuyentes que solicitan pronunciamientos respecto temas específicos. Dentro de éstas se incluyen listas de control, cuestionarios y puntos de referencia.

El IRS debe cobrar derechos de uso por las solicitudes de pronunciamiento, de opinión, de determinación y otras similares. Para dar cumplimiento a esto el IRS

⁴³ Ver, por ejemplo, Procedimiento del IRS 2009-1, 2009-II.R.B. 1.

promulga periódicamente listas de derechos de uso que son publicadas con el procedimiento para impuestos a la renta. Los contribuyentes deben pagar este derecho junto con la presentación de la solicitud.

7.2 Áreas no susceptibles de Pronunciamiento

Los pronunciamientos son emitidos a discrecionalidad, cuando sean apropiados en interés de una sana administración tributaria, excepto cuando sean requeridos por el Código Tributario Norteamericano o por las normas de Hacienda. Sin embargo, el IRS tiene como política no emitir pronunciamientos respecto de algunos temas y no emitirá comúnmente pronunciamiento respecto de otros temas, ya sea porque por la inherente naturaleza de hecho del problema o por otras razones. El IRS por regla general no se pronunciará si la consulta del contribuyente dice relación con: (1) un problema idéntico a otro que actualmente esta siendo examinado en relación que una declaración anterior del contribuyente, (2) sólo una parte de una transacción mucho más grande (excepto en el caso que esta otra parte diga relación con áreas no susceptibles no pronunciamiento), (3) cuál de dos empresas bajo el mismo control es el empleador de un trabajador, (4) las consecuencias tributarias para contribuyentes que no están directamente involucrados en la consulta, en el caso en que la solicitud de pronunciamiento o de determinación no sea dirigida al estado tributario, responsabilidad o obligaciones de información del solicitante o (5) con las consecuencias tributarias de la norma propuesta. Existen

áreas no susceptibles de pronunciamiento, las cuales tienen limitadas excepciones, éstas son solicitudes de pronunciamiento que: (1) presentan temas frívolos, (2) dicen relación con un tema que está adecuada y claramente tratado en las normativa tributaria, la jurisprudencia de las cortes, pronunciamientos del IRS, procedimientos del IRS, notificaciones o por otras autoridades publicadas en el Boletín de Impuestos Internos, (3) presentan planes alternativos de posibles transacciones o situaciones hipotéticas o (4) dicen relación con el reemplazo de bienes convertidos involuntariamente, en el caso que el contribuyente ya haya presentado su declaración para el año tributario en el cual los bienes fueron convertidos.

7.3 Seguridad del Contribuyente respecto de los Pronunciamientos Avanzados.

Los pronunciamientos avanzados son confiables para el contribuyente respecto del cual se han emitido, esto aunque la ley no les ha otorgado la capacidad de término que tienen los acuerdos de cierre o los avencimientos. Esto se debe a que la normativa dispone que, excepto en circunstancias raras o inusuales, los pronunciamientos no podrán ser modificados o revocados con efectos retroactivos respecto del contribuyente para el cual se emitió o cuya responsabilidad tributaria estaba directamente involucrada en este pronunciamiento si: (1) no existe declaración errónea o omisión de puntos de hecho, (2) los hechos al momento de la transacción no son diferentes de aquellos en los cuales se basa el pronunciamiento, (3) la ley aplicable no ha cam-

biado, (4) el pronunciamiento fue emitido respecto de una posible propuesta transacción y (5) el contribuyente confió en el pronunciamiento de buena fe y la revocación retroactiva iría en detrimento suyo⁴⁴.

El IRS suele prevenir a los contribuyentes respecto de la seguridad que puedan tener en un pronunciamiento avanzado emitido para otro contribuyente en el primer procedimiento de impuestos a la renta publicado cada año. De la misma forma, existe una regla del IRS que dispone que los funcionarios del servicio no pueden confiar, usar o citar pronunciamientos que no se han publicado como precedentes, en otros casos⁴⁵. Sin embargo, el Manual de Impuestos Internos (I.R.M.) aconseja al personal del IRS que los pronunciamientos privados pueden ser usados como guía en conjunto con otro material de investigación para la formulación de un criterio respecto de ese problema⁴⁶.

El Art. 6110(k) (3) prohíbe que un pronunciamiento emitido para otro contribuyente sea citado como argumento de autoridad. No obstante, a veces las cortes se refieren a pronunciamientos privados del IRS emitidos respecto de otros contribuyentes.

7.4 Acuerdos Avanzados de Precios de Transferencia

El IRS ha creado el Programa de Acuerdos Avanzados de Precios de Transferencia para reducir los conflictos relativos a precios de transferencia y facilitar la administración tributaria de acuerdo al Art. 482. Mediante los Acuerdos Avanzados de Precios de Transferencia (APA), el IRS y el contribuyente acuerdan por adelantado un método de precios de transferencia a ser aplicado a un prorrateo o asignación de ingresos, deducciones, créditos o asignaciones entre dos o más organizaciones, comercios o negocios de propiedad o controlados directa o indirectamente por un mismo centro de intereses. Si el contribuyente cumple con los términos y condiciones del APA, el IRS trata el resultado como satisfactorio del principio de arm's length según el Art. 482. A las empresas pequeñas se aplica un APA especial y simplificado.

⁴⁴ Declaración de Reglas Procedimentales, 26 C.F.R. 601.201(1)(5).

⁴⁵ Procedimiento del IRS 89-14, 1989-1 C.B. 814, ' 7.01(4)

⁴⁶ I.R.M. 4.10.7.2.10(4).

EL TRIBUNAL TRIBUTARIO ESTADOUNIDENSE: “ELEMENTOS ORGÁNICOS Y PROCESALES A CONSIDERAR EN LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS CHILE- NOS”

*Hugo Hurtado Araneda**

RESUMEN

El artículo denominado “El Tribunal Tributario Estadounidense: Elementos orgánicos y procesales a considerar en los Tribunales Tributarios y Aduaneros Chilenos” presenta un informe de un estudio empírico realizado en Estados Unidos. En esta investigación se resaltan aquellos elementos que podrían tener cabida en el ordenamiento jurídico chileno y que dicen relación con la justicia, eficiencia, transparencia, economía procesal y maximización de los recursos públicos.

Palabras Clave: Tribunal. Chile. E.E.U.U.

* Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile, Master of Laws (LL.M.) in International Taxation, University of Florida, Doctor © en Derecho Tributario UC, University of Florida, Profesor Universidad Católica y Profesor y Director Programa de Postítulo en Derecho Tributario, Universidad Diego Portales, República 105, Santiago, Chile, hugo.hurtadoa@mail.udp.cl. El presente artículo fue elaborado considerando principios teóricos y prácticos en el sistema procesal tributario estadounidense. Para lograr este objetivo fue vital el apoyo de la Facultad de Derecho de la Universidad Diego Portales y del Magister de Derecho Tributario de la Universidad de Florida. La primera institución financió esta investigación mientras que la segunda, realizó los contactos para sostener reuniones con algunas de las personas más reconocidas en esta materia en Estados Unidos. Basado en lo anterior, quiero personalmente agradecer a todos quienes hicieron posible este artículo y en especial a:

Andrés Cuneo, Ex -Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad Diego Portales
Juan Enrique Vargas, Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad Diego Portales
Michael Friel, Director del Programa de Derecho Tributario de la Universidad de Florida
Mauricio Duce, Profesor de Derecho Procesal de la Universidad Diego Portales
Cristián Riego, Profesor de Derecho Procesal de la Universidad Diego Portales
Felipe Marín, Profesor de Derecho Procesal de la Universidad Diego Portales
David Richardson, Profesor de Derecho Procesal Tributario de la Universidad de Florida
John O. Colvin, Juez Jefe de la Corte Tributaria de Estados Unidos
David Laro, Juez de la Corte Tributaria de Estados Unidos
Juez Produka, Juez Jefe juicios especiales de la Corte tributaria de Estados Unidos
Juez Goldenberg, Juez juicios especiales de la Corte Tributaria de Estados Unidos
Janet Wilson, Directora de Servicios Legales de la Corte Tributaria de Estados Unidos
Robert R. DiTrollo, Director de Administración de la Corte Tributaria de Estados Unidos
Jackie Quenner, Abogado asistente del Deputy Counsel
Don Korb, Jefe del Consejo Legal del Internal Revenue Service de Estados Unidos
Herbert Beller, Abogado Tributario y ex presidente de la sección tributaria del Bar Association
Nancy Abramowitz, Directora de las Clínicas Tributarias de American University

INTRODUCCION

A. Objetivo y Metodología

Con fecha 27 de Enero de 2009, se publicó la ley N° 20.322, que creó los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros en Chile (“TTA”), cumpliéndose de esta forma, un gran anhelo de la comunidad tributaria de nuestro país.

El presente artículo, busca analizar el funcionamiento de la Corte Tributaria de Estados Unidos (“EE.UU”), cuya normativa procesal y tributaria es una de las más desarrolladas en el mundo. Lo anterior, con el fin de estudiar aquellos elementos destacables del sistema orgánico y procesal estadounidense, de manera que puedan ser considerados a futuro en la puesta en marcha, en nuestro país, de los TTA.

En la primera parte, estudiaremos el funcionamiento del proceso tributario a nivel del Internal Revenue Service (IRS). Esta parte es esencial, ya que como se verá, una correcta implementación de mecanismos de resolución alternativa de conflictos, como los acuerdos o transacciones, evita el colapso del sistema a nivel de Corte Tributaria. Con posterioridad, se estudiará la organización de la Corte y su funcionamiento en general. En la parte final de este artículo, señalaremos cuáles elementos del proceso tributario estadounidense son destacables y podrían aplicarse en Chile. Asimismo, se revisarán aquellos temas que han causado problemas en la aplicación de la justicia tributaria, con el fin que dichos elementos, sean evitados en el sistema procesal tributario chileno.

Este artículo, constituye un informe explo-

ratorio del sistema tributario estadounidense y no pretende, en ningún caso, agotar el tema. La metodología implementada para llevar a cabo esta investigación, consiste en un análisis teórico y empírico del funcionamiento de la justicia tributaria en Estados Unidos. El primer objetivo se analiza desde un punto de vista introductorio y fue logrado a través del estudio de las normas legales aplicables y doctrina relevante en la materia. El segundo objetivo –que es el principal de este artículo– se realizó a través de una visita a la Corte Tributaria de Estados Unidos en Washington DC en 2008, donde fue posible apreciar el funcionamiento de ésta, en audiencias reales. Además, se tuvo la oportunidad de entrevistar tanto a jueces regulares y especiales, como también al Jefe Jefe de la Corte Tributaria de EE.UU, sosteniéndose reuniones con personal administrativo de la Corte. Con el fin de conocer temas administrativos de la Corte (donde muchas veces incluso pude conocer el manejo del proceso interno, desde la recepción del reclamo hasta el fallo del mismo). Asimismo, se entrevistó al Jefe Jurídico de la entidad fiscalizadora de impuestos en Estados Unidos: Internal Revenue Service (IRS), abogados tributarios y de Clínicas Tributarias, para conocer su parecer respecto al funcionamiento práctico de la Corte.

B. Breve Reseña Histórica

Los impuestos a la renta fueron establecidos en Estados Unidos como una medida de emergencia en 1861, siendo derogados diez años más tarde. En 1894, el Congreso estadounidense estableció un impuesto del

2% del ingreso. Sin embargo, en uno de los casos más famosos del derecho tributario, del referido país, denominado “Pollock v farmers’ Loan and Trust Co.”, la Corte Suprema de Estados Unidos declaró inconstitucional dicho impuesto. Lo anterior, hizo necesario modificar la Constitución, con el fin de permitir la aplicación de un impuesto a la renta. En 1913 se materializó tal necesidad, ya que se modificó la Décimo Sexta Enmienda, permitiendo la aplicación de impuestos¹. En dicho año, se estableció un impuesto a la renta neta de cualquier persona natural o jurídica que excediera US\$ 3.000. Desde el comienzo, los impuestos se han caracterizado por su complejidad, generándose una serie de discusiones respecto de la interpretación en la aplicación de éste y otros tributos.

En 1924, el Congreso estadounidense creó una organización denominada Board of Tax Appeals, para resolver los problemas que surgían entre los contribuyentes y la institución encargada de recaudar impuestos (IRS). Sin embargo, el Board of Tax Appeals era dependiente del Gobierno. En 1942, esta dependencia gubernamental fue renombrada como la Corte Tributaria de Estados Unidos y sus integrantes fueron llamados jueces en lugar de miembros, sin embargo, siguió dependiendo del Gobierno. La independencia de esta Corte, sólo fue alcanzada en 1969, cuando le fue otorgado el estatus constitucional de Corte Legislativa Especializada, de conformidad al artículo 1º de la Constitución de Estados Unidos. A pesar de lo anterior, la Corte recibía grandes críticas, ya que se encontraba situada en las dependencias del IRS. Es

¹ LARO, D., “The evolution of the Tax Court as an Independent Tribunal”, en *University of Illinois Law Review*, Vol. I, 1995 pp.17-29

por esto que en 1974, la Corte Tributaria se trasladó a su propio edificio, ubicado en la capital de Estados Unidos, Washington DC, con el fin de obtener mayor independencia.

I. ANÁLISIS TEÓRICO PRÁCTICO DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN ESTADOS UNIDOS

1.1 *El Procedimiento Tributario ante el IRS*

El IRS estadounidense fiscaliza, en la actualidad, aproximadamente 200 millones de contribuyentes de todo tipo. Sin embargo, utilizando una serie de sofisticados softwares, centraliza su búsqueda en aquellos que presentan alguna inconsistencia, lo que según se estima, se traduce en el 1,5% de los contribuyentes, esto es 3 millones². De este porcentaje, la mayor cantidad resuelve las diferencias con el IRS en la fase conocida como de auditoría.

La forma de solucionar los conflictos en esta fase varía, desde la subsanación de errores, hasta el alcance de arreglos con el Agente Auditor.

Si el problema es solucionado, el Agente del IRS emite una carta llamada “*No change*”, en la cual se acepta la declaración del contribuyente, o bien, en el caso que el problema sea solucionado en forma parcial, se pueden pagar algunos impuestos y llegar a acuerdos principales y colaterales

² Estas cifras son una estimación del año 2006 y fueron entregadas en entrevista sostenida con Don Korb, Jefe del Consejo Legal del IRS.

que terminan con la controversia, mediante una serie de formularios especialmente diseñados al efecto. Si el contribuyente no soluciona la controversia con el Agente, recibe una carta para que dentro de 30 días pague o bien presente un "Reclamo" ante la División de Apelaciones del IRS.

El Reclamo se materializa mediante una carta al Director del Área del IRS, a la cual pertenece el Agente que expidió la carta. El Director, designa un Oficial de Apelaciones para que revise el tema y llegue a un acuerdo con el contribuyente. La experiencia de los expertos consultados, es que la persona a cargo de la auditoría tributaria puede ser juiciosa o experimentada pero, muchas veces, no lo es. Sin embargo, existe bastante consenso en que los oficiales encargados de decidir las apelaciones son, por regla general, experimentados y conocedores de las leyes tributarias. La mayoría de las veces es posible alcanzar un buen arreglo, en el cual tanto el contribuyente como el IRS, se sientan satisfechos con el resultado de la negociación.

Debido a la buena percepción que tanto contribuyentes como abogados tributarios tienen de los Oficiales de Apelaciones, es que se estableció, en 1999, un procedimiento especial donde el contribuyente no necesita esperar recibir la notificación de la resolución del auditor del IRS, pudiendo solicitar la intervención directa del Oficial.

Una vez que los antecedentes llegan al Oficial de Apelaciones, éste pacta una reunión con el contribuyente o su representante. En esta reunión, tanto el Oficial como el contribuyente, intercambian opiniones respecto a temas de hecho y de derecho. Como lo que se busca en esta instancia es llegar a un acuerdo, las pruebas y

declaraciones realizadas en la conferencia no pueden ser utilizadas en caso de litigio, lo que permite a las partes expresarse con mayor libertad, en aras de un acuerdo. Las negociaciones pueden resolverse rápidamente o tomar hasta un año, en cuyo caso, las partes toman los resguardos para evitar contingencias relacionadas a la prescripción.

El Oficial de Apelaciones tiene instrucciones de hacer todos sus esfuerzos para alcanzar un acuerdo que le parezca justo para el IRS. Una regla no escrita, explicada por algunos abogados tributaristas, consiste en que el Oficial de Apelaciones sigue un parámetro de 80/20. Esto significa que si el Oficial piensa que existe más de un 80 por ciento de probabilidades de tener la razón en un hecho discutido, dicho hecho le debe ser concedido. Si el porcentaje de probabilidades está entre 20 y 80 por ciento, el Oficial debe considerar los hechos y el derecho aplicable, los costos involucrados en un eventual litigio y el riesgo de perder si el caso es llevado a la Corte. Es importante señalar que si el caso se pierde, puede generar un precedente que puede ser utilizado por otros contribuyentes que se encuentren en una situación similar. Además, el Juez de la Corte Tributaria puede condenar al IRS a pagar costas personales y procesales a favor de la parte que es considerada victoriosa.

En el año 1998, se creó el artículo 7430(g) del Código Tributario Norteamericano (I.R.C.) que regula algunas ofertas de transacción efectuada por el contribuyente al Oficial de Apelaciones. Si se cumplen los requisitos, y la oferta presentada por este es rechazada por el Oficial, y con posterioridad la Corte considera que debe pagar un impuesto igual o menor al que ofreció pa-

gar al Oficial, el contribuyente automáticamente es considerado la parte victoriosa en el juicio y el IRS puede ser condenado en costas.

No obstante lo señalado, en la práctica hay temas específicos donde los Oficiales tienen instrucciones de no transigir, como por ejemplo: a) Casos que tengan algún componente de delito tributario de notoria relevancia; b) Casos originados por “protesters”, que son aquellas personas que piensan que la aplicación de impuestos es inconstitucional y c) Casos en los que el IRS busque establecer un precedente favorable y tenga posibilidades razonables de éxito en la Corte. Un ejemplo de estos casos, se basa en una doctrina denominada sustancia sobre forma, en la que el IRS busca perseguir casos de *Tax Shelters* o *Tax Arbitrage* o *Double Dip*. Esto consiste en que una compañía multinacional establece una subsidiaria en otro país y efectúa pagos deducibles de impuestos en EE.UU a la subsidiaria, la que por diversos motivos no es gravada con impuestos por la renta obtenida en el país donde está domiciliada, aprovechando el contribuyente los beneficios de estar, dicha compañía, establecida en dos jurisdicciones. El IRS invierte grandes recursos económicos y humanos en defender un caso que después le pueda servir de precedente para futuros litigios. En éstos, por regla general, el IRS buscará llegar a un acuerdo (si no hay hechos delictuales graves) ya que con la sentencia favorable, tendrá una mejor posición que el contribuyente para alcanzar un acuerdo conveniente.

Es importante señalar que dentro de esta instancia, existe una figura denominada *Taxpayer Advocate*, un ente independiente encargado de solucionar proble-

mas que se susciten entre el contribuyente y el IRS, con el propósito de proteger los derechos del primero. Existe un *Taxpayer Advocate* a nivel nacional, quien lidera la institución y tiene su sede principal en Washington DC. Existen también *Taxpayer Advocates* a nivel estatal, debiendo haber a lo menos uno por Estado. El *Taxpayer Advocate* nacional, está a cargo de un programa, establecido en 1976, denominado Programa de Resolución de Problemas (PRP), que busca solucionar controversias relacionadas con la administración de los impuestos, cuando “los métodos normales para resolver conflictos al interior del IRS no funcionan”³. El sistema, para requerir la intervención del *Taxpayer Advocate*, opera de la siguiente forma: Si una persona considera que está experimentando, o existe la potencialidad de experimentar, un problema significativo relacionado a la forma como el IRS está administrando las leyes, puede requerir que el *Taxpayer Advocate* emita una orden de asistencia (TAO) que le ayude a resolver el problema. El *Taxpayer Advocate*, al emitir esta orden de asistencia al contribuyente, puede hacer todo lo necesario para otorgar alivio al problema. Las atribuciones conferidas, consisten en liberaciones de devoluciones, reemplazo de cheques, modificaciones de créditos tributarios disponibles, levantamiento de embargos, impedir al IRS tomar algunas acciones perjudiciales para el contribuyente, etc. Sin embargo, por regla general, no se emiten TAO en casos relacionados a deli-

³ BORISON, Jerome, “Effectively representing your client before the “New” IRS”, American Bar Association, Section of Taxation, Washington DC, 2000, pp. 1-4

tos tributarios.

En 1998, un nuevo programa denominado Programa Alternativo de Solución de Disputas, estableció dos sistemas que buscaban facilitar la solución de conflictos en la instancia administrativa, a saber, la Mediación y el Arbitraje. La Mediación se dispuso para casos en que el conflicto excedía US\$ 1.000.000 y donde los hechos, más que el derecho, estaban en discusión. Este procedimiento es utilizado en forma alternativa al proceso, antes de recurrir al Oficial de Apelaciones. Ejemplos de casos en los que se utiliza, son: valuaciones, compensaciones consideradas razonables y depreciaciones. Las decisiones emanadas por parte del Mediador, no son vinculantes para las partes. El Arbitraje, por su parte, tiene lugar cuando el Oficial de Apelaciones ha analizado los antecedentes del conflicto y las partes no han podido llegar a un acuerdo, siendo su decisión vinculante para ellas. Sin embargo, el árbitro sólo puede decidir temas de hecho. Es importante señalar que tanto académicos como abogados practicantes, consideran que los métodos alternativos de resolución de conflictos no han tenido una gran acogida, por lo que su uso ha sido limitado.

Ahora bien, si tras las negociaciones las partes no alcanzan un acuerdo, el Oficial de Apelaciones enviará una comunicación, denominada “Carta de 90 días”, mediante la cual se informa al contribuyente que tiene la alternativa de pagar el impuesto o presentar un reclamo ante la Corte Tributaria, dentro de 90 días.

1.2 Procedimiento Judicial⁴

1.2.1 Procedimiento General

Una vez que se emite la “Carta de 90 días”, comienza para el contribuyente un plazo fatal para tomar una decisión. De conformidad al derecho tributario estadounidense, el contribuyente puede pagar el impuesto adeudado y dirigirse a la Corte del Distrito (*District Court*) o a la Corte Federal de Reclamos (*Court of Federal Claim*), para pedir el reembolso del impuesto pagado, o bien, no pagar el impuesto girado y dirigirse a la Corte Tributaria de Estados Unidos⁵. Esta Corte tiene competencia nacional y está formada por 19 jueces regulares especializados en materias tributarias. Además, existen jueces (llamados jueces Seniors) que se han jubilado de la Corte, pero que siguen realizando labores jurisdiccionales, aun cuando, en forma menos exhaustiva que los jueces regulares. Por último, existen jueces denominados especiales que, por regla general, fallan en casos donde el impuesto adeudado es inferior a 50 mil dólares y siguen reglas especiales en procesos llamados “*Small Cases*” o “*S Cases*”.

Todos los jueces son abogados especializados en materias tributarias, provenientes de instituciones gubernamentales, académicas y privadas. Los jueces regulares son nombrados por el Presidente, con la aprobación del Congreso, mientras que los

⁴ La parte teórica de esta sección, está basada en entrevista a profesor David Richardson y en RICHARDSON, David (2005), “Civil Tax Procedure”, Editorial Lexis Nexis, Florida, 2005, pp 187-212

⁵ Existe una cuarta opción para el contribuyente en quiebra consistente que el tribunal que revisa su caso vea también materias tributarias.

jueces de “S Cases” son nombrados por el Juez Jefe de la Corte Tributaria.

Es importante señalar que cada juez regular tiene dos asistentes letrados o clerks, que le asisten con temas legales. Los jueces de “S Cases” y jueces Senior tienen un clerk. Estos clerks son, por regla general, abogados jóvenes con magíster en derecho tributario de prestigiosas universidades que hacen pasantías con los jueces por uno o más años. Además, los jueces tienen una secretaria que les ayuda en temas administrativos. La Corte, tiene una organización administrativa de 238 personas que actúa de forma bastante eficiente y coordinada, tratando de cumplir todos los requerimientos de índole administrativa que tengan los jueces. Como existe un solo tribunal, se aprovechan las economías de escala, de forma de no duplicar costos administrativos.

Los jueces tienen su asiento principal en una única sede establecida en Washington DC, pero viajan a más de 75 ciudades de Estados Unidos a impartir justicia tributaria a las ciudades donde viven los contribuyentes, mediante el uso de un calendario de visitas. La Corte, tiene salas propias en aproximadamente la mitad de esas ciudades, mientras que en las otras, utiliza salas de otros tribunales de justicia por una o dos semanas. Si el contribuyente desea acortar la fecha para la audiencia ante el Juez, puede solicitar que su causa sea vista en Washington DC.

La Corte, tiene una serie de reglas que ilustran y obligan a las partes en la forma cómo se debe litigar ante ella. Hoy existen 334 reglas, más los apéndices, que contienen formularios que se utilizan frecuentemente en este tipo de juicios.

A pesar de existir tres opciones a las que

pueden recurrir los contribuyentes, la Corte Tributaria revisa actualmente el 95% de los juicios tributarios que se realizan en Estados Unidos. El hecho que el impuesto no deba pagarse sino hasta que haya sentencia (a diferencia de lo que ocurre en la *District Court* y en la *Court of Federal Claims*, donde es requisito pagar el impuesto para poder litigar ante dicha corte), la especialización de los jueces, el ahorro en costos de transporte, la posibilidad de defenderse a sí mismo (pro se), la existencia de un procedimiento abreviado llamado “S Case” y otros temas legales relacionados a los precedentes judiciales, explican la alta demanda de los contribuyentes por esta Corte. Basado en lo anterior, el procedimiento ante ésta, será el objeto principal de nuestro estudio.

El caso comienza con la fase denominada discusión y se inicia mediante el envío por carta certificada de un reclamo (*Petition*) a la Corte Tributaria, para que resuelva el asunto controvertido. Junto con la carta, se envía la información relacionada a la carta de 90 días, mencionada anteriormente, y un cheque por US\$ 60. En este momento, el contribuyente puede pedir que el caso sea revisado en un procedimiento abreviado, llamado “S Case”. Una vez que la Corte recibe el reclamo, éste se escanea y se sube a un sistema de intranet, al cual todos los jueces y funcionarios judiciales tienen acceso, salvo que un juez determine que es necesario mantener la confidencialidad de la información. Una copia de la información, es enviada a la oficina del Director (Comissioner) del IRS para que un abogado de la oficina del Chief Counsel (equivalente al Subdirector Jurídico del SII), responda el reclamo dentro de 60 días de ser recibido. La respuesta, debe hacerse cargo de todas las alegaciones esgrimidas

por el contribuyente, ya que de lo contrario, se entiende aceptada la pretensión no impugnada. Por regla general, no se confiere traslado al contribuyente⁶.

Después que la fase de discusión ha terminado, el contribuyente y el IRS comienzan un proceso llamado *discovery*, en el cual las partes intercambian o requieren información concerniente al caso de un modo más o menos formal. El juez, puede limitar el intercambio de información si las demandas de una parte, para obtener información de la otra, son irracionalmente repetitivas, si la información perseguida puede ser obtenida de algún otro modo, si las peticiones son indubitablemente onerosas o si éstas generan grandes inconvenientes.

Durante o después del proceso de *discovery*, las partes comienzan a discutir la posibilidad de llegar a un acuerdo. En la gran mayoría de los casos, se consigue lo anterior. Sólo a modo de ejemplo, un juez comentó que la semana previa a visitar New York, tenía agendado 210 casos "S" para conocer. Al momento que se llamó a las partes para comenzar el juicio, sólo existían 8 casos para ser conocidos por él. Otros jueces consultados concordaron con lo anterior, señalando que no había mejor incentivo para que las partes llegaran a un acuerdo, que la cercanía al día del juicio.

A pesar que la posibilidad de alcanzar un acuerdo está siempre latente en todo momento del juicio, en el caso que tal acuerdo no se haya alcanzado a estas

alturas del procedimiento, se avanza a la siguiente etapa llamada "Stipulations". En esta fase, las partes deben redactar estipulaciones en las que se consignan todo los hechos sobre los cuales existe acuerdo. Los jueces incentivan activamente a las partes para que redacten estas estipulaciones, ya que esto genera una economía procesal al centrarse el litigio, sólo en los hechos no acordados. Si una parte está reticente a consignar alguna estipulación, la parte afectada puede solicitar al juez que intervenga. Lo anterior, en muchos casos, causa molestia en los jueces, ya que los hace "desviar" tiempo que debiera dedicarse a decisión de juicios, en temas preparatorios. En atención a lo anterior, las partes tratan de cumplir con el trámite de las estipulaciones de manera de evitar molestar al juez con temas accesorios. Si éste es requerido, puede establecer sanciones pecuniarias e incluso dejar sin efecto el juicio, en el caso que una parte no establezca razones expresas de su reticencia a estipular cierto hecho, que a la luz de los antecedentes, a estas alturas sea indubitablemente plausible.

Es importante señalar que el peso de la prueba recae en el reclamante, salvo que se trate de temas que puedan ser constitutivos de delito. Lo anterior se debe a que en 1933, en el caso *Welch v. Helvering*, la Corte Suprema estableció que el IRS tiene una presunción de estar correcto en el giro de impuestos. El estándar de prueba que se requiere, es el de preponderancia, donde aquella parte con más probabilidades de tener la razón es considerada correcta y por consiguiente, victoriosa en el juicio.

En ciertos casos, el peso de la prueba pasa al IRS. Esto ocurre cuando el IRS presenta un tema en Corte que no ha sido específicamente contemplado en la liquida-

⁶ La Corte puede ordenar al contribuyente responder algunas alegaciones del IRS en ciertos casos.

ción; cuando en un impuesto no declarado, el contribuyente prueba arbitrariedad del IRS; y también en todos los temas incluidos en la respuesta afirmativa que el IRS señala en su traslado, como por ejemplo, temas relacionados con la cosa juzgada y la prescripción.

Con el fin de equilibrar el peso de la prueba, el artículo 7491 del IRC señala que si el contribuyente introduce evidencia creíble con respecto a cualquier tema fáctico relevante a la determinación del impuesto, el peso de la prueba se invierte al IRS. Sin embargo, en la práctica, la cantidad de documentación requerida es de tal magnitud, que para modificar el peso de la prueba, básicamente, se requieren componentes muy similares que aquellos establecidos para probar el hecho, por lo que esta norma no tiene mayor aplicación.

Una vez que se han realizado las estipulaciones, la Corte notifica a las partes de la fecha otorgada para la vista de la causa. Conjuntamente con esta notificación, las partes reciben una Orden Preparatoria para que éstas informen al juez, 45 días antes de la fecha asignada al juicio, si han alcanzado o no un acuerdo y en caso de haberse logrado, la probabilidad que el caso sea litigado y la extensión estimada del litigio. La Corte señaló que la espera promedio para tener un juicio, varía de 4 a 7 meses para los "S Cases" y de 6 meses a 1 año en caso de litigios normales.

La Orden Preparatoria requiere, asimismo, que las partes preparen un Memorandum previo al juicio. En este Memo, las partes deben consignar los hechos en que se basa su pretensión y el derecho que las apoya identificando, además, a los testigos de los cuales se valdrá, ya que si no se identifican en este memo, pueden no ser

aceptados por la Corte el día del juicio.

Si alguna parte desea llamar a un perito experto a testificar en el juicio, debe suministrar, con 30 días de anticipación al de la audiencia, un reporte, ya que de otra forma precluirá el derecho a dar su opinión.

La fecha otorgada para la vista de la causa es, normalmente, un día lunes. Sin embargo, en este día, por regla general, no se ve la causa, sino que sirve para que las partes informen al juez el estado de ésta, señalando si ha habido alguna transacción. Si las partes siguen con la intención de litigar en el juicio, el juez agendará el caso para la semana o semanas que se encontrará en la ciudad, solicitando la opinión de las partes para determinar la fecha que más le acomoda a todos. Los costos involucrados en la comparecencia de partes y testigos y el hecho que el contribuyente sea o no de la ciudad donde se hará litigio, ayudan al juez a decidir preferencias respecto de la fecha del juicio. En algunos casos, es posible agendar el juicio antes de la llegada del Juez a la ciudad, pero esto requiere una conferencia telefónica entre las partes y el juez o su asistente letrado o clerk.

En el juicio propiamente tal, el procedimiento es grabado mediante un sistema de registro de audio y se encuentra disponible para las partes, en base a un fee por página. El juicio se desarrolla de un modo formal y solemne y el juez puede interactuar directamente con las partes. Como las partes pueden comparecer sin ser representadas por abogado, lo cual ocurre principalmente en los "S Cases", la interacción del juez es vital, ya que éste tiene una participación muy activa explicando a éstas personas sus derechos y asistiéndoles en darse a entender.

Los jueces señalan que la oralidad del proceso es especialmente importante para ellos, ya que les permite apreciar los hechos directamente y algunas veces la honestidad y sinceridad del contribuyente. Esto es de especial importancia en los "S Cases". Además, indicaron que la oralidad garantiza que es el juez quien decidirá el caso y no el personal intermedio, ya que él es el llamado a impartir justicia, habiendo tomando conocimiento directo del proceso. Los abogados y jueces se encargan que temas tributarios complejos, se descompongan en temas puntuales de hecho y de derecho, que pueden explicarse con facilidad en procedimientos orales. Además, los jueces valoran de gran manera la posibilidad de hacer preguntas, en la misma audiencia, a las formulaciones hechas por las partes, ya que a su juicio, les permite formarse una mejor opinión sobre el caso y las circunstancias que lo revisten.

Para preparar este artículo, se asistió a una audiencia en que una de las partes presentó una moción (motion), respecto de un tema particular que puede surgir en cualquier momento del juicio, algo parecido a lo que en Chile se conoce como incidente. La audiencia se llevó a cabo de una manera ordenada, en la cual ambos abogados expusieron sus argumentos respecto del asunto controvertido. El juez pudo requerir directamente de los abogados, aclaraciones respecto de ciertos temas, quienes respondían directamente, evitando dilaciones y traslados innecesarios. La audiencia no duró más de 15 minutos y el juez dejó en estudio la decisión del tema sobre el cual recaía la moción. Se esperaba que el fallo del incidente fuera resuelto en los días próximos a la audiencia.

Una vez terminado el juicio, las

partes deben suministrar escritos con sus observaciones y conclusiones, las que pueden requerirse a ambos litigantes a la vez o a uno primero y solicitar respuesta al otro. Los plazos para acompañar dichas presentaciones varían entre 45 y 75 días, plazos que pueden ser extendidos por el juez a petición de alguna de las partes.

Después de haber sido acompañado el último escrito con observaciones, el juicio se encuentra en estado de ser fallado por el juez, lo que se materializa a través de un reporte que puede tomar semanas, meses e incluso años en ser redactado. El juez que tuvo a su cargo la vista de la causa, envía este reporte al Juez Jefe de la Corte quien lo revisa y transforma tal reporte, en la sentencia si éste, dentro de 30 días, no lo envía al resto de los jueces regulares de la Corte para que lo analicen. La revisión por parte de todos los jueces debe realizarse cuando la decisión invalida una Circular del IRS, invalida una decisión publicada por la Corte o bien reconsidera una decisión tomada por la Corte de Apelaciones, que invalidó otra publicada de la Corte Tributaria. También, la opinión es analizada por todos los jueces cuando, a juicio del Juez Jefe, el resultado puede afectar a muchos casos o contribuyentes. Por regla general, los jueces no tienen comentarios que agregar pero, ocasionalmente, alguno puede diferir de la opinión del juez redactor. En este caso, este juez solicita al Juez Jefe que llame al pleno de la Corte, para que ésta decida cuál decisión es la correcta. Una vez que se obtiene una sentencia, el Juez Jefe la clasifica como Opinión de la Corte o bien como Memorandum, siendo el primero susceptible de ser utilizado como precedente, a diferencia del segundo. Este último, se utiliza en temas que según

'S CASES' → como simplificado
MENOR CANTIA
(- US 50.000)

la Corte, ya han sido resueltos o se basan en normas legales o Circulares derogadas o situaciones puramente fácticas

La sentencia de la Corte, resuelve el asunto controvertido pero no determina la cantidad de dinero que el contribuyente debe o no pagar. Para esto, el juez pide que las partes determinen el monto que resulta de la sentencia (por regla general el IRS hace el cálculo y el contribuyente señala su parecer). En esta situación, puede darse el caso que las partes estén de acuerdo o no con el cálculo. En el primer caso, termina el problema, en el segundo, cualquiera de las partes que está en desacuerdo, o ambas, pueden presentar un escrito a la Corte para que ésta decida la cifra exacta que está en controversia. A pesar que este sistema puede parecer engorroso, los jueces consultados señalaron que en menos del cinco por ciento de los casos las partes no llegan a un acuerdo con las cifras, por lo que el tiempo destinado a estas labores es mínimo.

Una vez que existe sentencia de la Corte Tributaria, las partes pueden presentar recursos que son análogos a los de reconsideración establecidos en nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, muy rara vez se presentan este tipo de recursos, ya que la Corte muy pocas veces los acepta.

De la sentencia de la Corte, se puede apelar dentro del plazo de 90 días, directamente ante la Corte Federal del Circuito que corresponda, acompañando los antecedentes y pagando un fee de US\$ 100. En el caso de las personas naturales, el Circuito se determina de conformidad a la residencia del contribuyente. En el caso de una persona jurídica, el Circuito de la Corte de Apelaciones respectiva se determina por el lugar donde se encuentra el asiento principal de negocios de la empresa, al momento

de recurrir a la Corte Tributaria.

Una vez que la Corte de Apelaciones resuelve el caso, las partes tienen un último recurso ante la Corte Suprema, pero es ésta quien tiene la potestad para decidir si revisará o no el caso.

1.2.2 Procedimiento simplificado o "S Cases"

Según lo indicado anteriormente, los contribuyentes que cumplen ciertos requisitos pueden optar por un procedimiento simplificado ante la Corte, llamado "S Case", que tiene como finalidad proporcionar un juicio sumario más expedito y económico a contribuyentes cuyo monto en litigio es menor.

Los contribuyentes pueden elegir este sistema cuando el impuesto en controversia es inferior a US\$ 50.000. En efecto, en estos casos es probablemente más oneroso pagar un abogado que el impuesto en discusión, por lo que la comparecencia personal es típica. Como estos contribuyentes no son letrados, en los "S Cases" se permite una flexibilidad mayor que en el procedimiento general. Es interesante destacar que en este tipo de casos, el IRS resulta victorioso en más del 90% de las veces. Lo anterior, se debe a la gran cantidad de filtros que tiene el IRS para evitar juicios innecesarios. La mayoría de las veces que este litiga, lo hace con fuertes fundamentos, mientras que los contribuyentes reclaman sin tener mayor conocimiento de la normativa procesal y tributaria. El éxito del IRS en la Corte hace a muchos pensar que ésta es pro IRS, sin embargo, al revisar las estadísticas, se puede apreciar que en gran número se trata de "S Cases", en los

cuales el reclamo del contribuyente no tiene mayor asidero legal.

En los casos que pudimos presentar, el juez –sin perder su debida imparcialidad– otorgó un gran apoyo y guía a los contribuyentes que comparecían personalmente (comparecencia que llega a más del 70% en los “S” Cases), con el fin de entender la posición del contribuyente y acoger en parte sus pedimentos, si éstos eran fundados.

El procedimiento simplificado tiene las siguientes características:

1. Cualquiera de las partes puede pedir que el proceso sea tramitado como “S Case”.
2. Las decisiones de los Jueces Especiales en los “S Cases” no pueden ser apeladas.
3. Las sentencias no generan precedentes.
4. Las reglas para hacer valer las pruebas en juicio son menos rigurosas.
5. No se requiere entregar Memorandum previos ni posteriores a la audiencia.
6. Por regla general el período que existe entre la presentación del reclamo y la vista de la causa es menor.

Tuvimos la oportunidad de presenciar una audiencia en un “S Case”. La audiencia comenzó con la exposición del hecho controvertido. Luego, se concedió la palabra al abogado del IRS y al contribuyente, quien actuaba representado personalmente. El litigio consistía en que a juicio del IRS, no estaban acreditados de forma fehaciente los gastos del contribuyente en el ejercicio de su giro de policía, por lo que se había rechazado su declaración renta.

En efecto, el contribuyente presentó una gran cantidad de gastos que disminuían su renta líquida, pero no tenía los comprobantes correspondientes. Durante la audiencia, el juez revisaba la documentación que iba presentando el policía y lo guiaba para ayudarlo a demostrar ciertos gastos, haciendo estimaciones relacionadas a transportes, comidas, gastos de limpieza, compra de balas para prácticas y cualquier otra actividad vinculada. Una vez terminada la audiencia, el juez tenía una estimación de los gastos reales en los que había incurrido el contribuyente y que parecían ciertos. La decisión del caso se conocería en los días posteriores a la audiencia.

1.2.3 Clínicas Tributarias

En Estados Unidos, existen Clínicas Tributarias que funcionan al amparo de algunas Universidades y Fundaciones sin fines de lucro, las que permiten que los contribuyentes que tienen bajos ingresos puedan acceder a defensa jurídica tributaria. El financiamiento de las clínicas, está dado por una combinación de aporte estatal y aporte propio de la fundación o universidad. A modo de ejemplo, el Congreso de EE.UU permite que el Fisco iguale el aporte de la institución, con un límite de US\$ 100.000 para el año 2007. El aporte estimado para las clínicas tributarias por parte del fisco estadounidense es de US\$8.000.000. Este presupuesto es mínimo, si se tiene en consideración el tamaño de la economía estadounidense, por lo que se espera que el Congreso apruebe un aumento de fondos destinados para estos efectos en el futuro. Tanto jueces como abogados destacaban las funciones desempeñadas por las clínicas, ya que permitían otorgar una debida defensa a personas de escasos recursos y de bajo nivel educacional, quienes muchas veces desconocían las obligaciones tributarias y sin ser debidamente representados, difícilmente podrían darse a entender de forma correcta.

Las clínicas están integradas por uno o dos profesores, especialistas en materias tributarias y cinco o seis estudiantes por profesor. Cada uno de ellos, debidamente supervisado por el profesor, tomaba hasta cinco o seis casos por semestre, otorgando defensa jurídica a sus patrocinados tanto a nivel de fiscalización del IRS como a nivel de Corte.

Existía mucho interés por parte del alumnado de formar parte de las clínicas, ya que éstas permitían a los estudiantes tomar una experiencia práctica en el ejercicio profesional ante el IRS y la Corte y, al mismo tiempo, un desarrollo vocacional de ayuda a personas en necesidad. En efecto, en reuniones sostenidas con la Directora del programa de Clínicas Tributarias de American University, se confirmó el hecho que en los últimos años las postulaciones a las clínicas, habían excedido con creces a las vacantes, por lo que se espera que el interés de los alumnos por formar parte de éstas perdure en el tiempo, asegurando su sustentabilidad.

II CONCLUSIONES

En la primera parte de esta sección de conclusiones, revisaremos las virtudes de los elementos orgánicos y procesales del sistema estadounidense que podrían ser consideradas en Chile. En la segunda, revisaremos defectos del sistema que son aconsejable evitar en el funcionamiento de los tribunales tributarios independientes chilenos.

2.1 Virtudes

1. Una vez analizado el sistema procesal tributario estadounidense, tanto a nivel del IRS como a nivel de Corte Tributaria, podemos notar que su funcionamiento es bastante eficiente. Si se tuviera que resumir en una palabra la razón de éxito del

sistema, creo que ésta sería: Acuerdo. En efecto, la posibilidad de llegar a un acuerdo, tanto en la instancia administrativa como judicial, es esencial para el éxito del proceso. Si consideramos que existen casi 3 millones de potenciales juicios en EE.UU cada año, el hecho que en un 90 a 99% de los casos se alcance un acuerdo, permite reducir la cantidad de juicios seguidos ante el tribunal tributario a un 1% esto es, 30 mil por año⁷. Si no existiera esta posibilidad, los tribunales colapsarían ya que en teoría, podrían recibir más de 3 millones de causas. A nivel de Corte Tributaria, sigue estando presente la facultad de transigir, consiguiéndose algún tipo de acuerdo en el 93%⁸ de los casos. El total de causas cuyo juicio es materializado, es drásticamente disminuido, estimándose que la cantidad de juicios terminados por sentencia, fluctúa entre los 1500 y 2000. De la experiencia estadounidense, resulta esencial en nuestro sistema procesal tributario establecer mecanismos legales claros que contemplen derechamente, la facultad de llegar a un acuerdo durante todo el proceso. Conjuntamente con crear procedimientos de transacción flexibles, deben establecerse sistemas de control que eviten corrupción y

⁷ Desde el año 2004 la Corte Tributaria no lleva una estadística oficial de casos. Sin embargo, según la información extraoficial otorgada por funcionarios de la Corte podemos establecer el siguiente flujo de casos para los últimos años: el año 2007 se presentaron 30.460 reclamos tributarios; el año 2006, 25.000; el año 2005, 24.815 y el año 2004, 24.900.

⁸ Esta información fue otorgada en entrevista con el Juez David Laro.

favorecimientos indebidos en los acuerdos alcanzados.

2. La organización de los tribunales en EE.UU, basada en un tribunal único que ejerce justicia tanto en la capital como en distintas ciudades de este país, permite el aprovechamiento de economías de escala y eficiencia en el manejo de la información, infraestructura y recursos humanos y administrativos. Además, este sistema otorga un fallo más imparcial, ya que no se tiene noticia acerca de quién será el juez que conocerá la causa, al momento de indicar la ciudad en la que se quiere sostener el juicio. En este sentido, llama poderosamente la atención que la Ley que creó los TTA en Chile tenga 19 jueces, cifra muy similar al total de jueces regulares que forman parte de la Corte Tributaria de Estados Unidos, habida consideración que la población de este último país es 20 veces más grande y tiene un PIB casi 70 veces mayor que el Chileno. Lo anterior, nos hace cuestionar la eficiencia del sistema que se está proponiendo. En efecto, la ley 20.322 establece que nuestros tribunales estarán compuestos por uno o dos jueces (Santiago Oriente), un secretario, varios resolutores, profesionales expertos y personal administrativo. A modo de ejemplo, el Cuarto Tribunal de la Región Metropolitana tiene una dotación de 13 personas, de las cuales 7 son abogados. Esta fórmula, nos recuerda la plantilla característica de un Juzgado de Letras Civil, cuya organización se ha demostrado ineficiente y su cambio es solicitado por la mayoría de los expertos en la materia. Quizás, pueda estudiarse una fórmula como la utilizada en EE.UU, donde los jueces de la Corte tienen salas disponibles en la capital (donde está también el personal administrativo) y en algunas ciudades importantes

del país, mientras que en ciudades más pequeñas, utilizan instalaciones de otras cortes. Esto permite ahorrar costos al fisco.

3. Un elemento muy importante a considerar, es la oralidad del juicio. Es cierto que gran parte del desarrollo del litigio se lleva a cabo en forma escrita, pero la audiencia, el momento más importante del proceso, donde se revisan las pruebas de las partes, se realiza en forma oral, pudiendo el tribunal efectuar preguntas aclarativas a estas y a los testigos. Los contribuyentes valoran especialmente la posibilidad de ser escuchados por el juez, lo que les asegura una debida transparencia en el proceso. Además, de esta forma, los jueces pueden tener acceso de primera mano a las pruebas y formular preguntas directamente a los testigos. El conocimiento del hecho controvertido es directo y no por medio de resolutores u otros funcionarios del tribunal, quienes muchas veces son los que, en la práctica, resuelven materias en procesos no orales llevados en Chile. Esto no fue considerado por nuestro legislador, al establecer un procedimiento escrito.

4. La existencia de la obligación de las partes de redactar estipulaciones que establezcan los hechos en que ambas están de acuerdo, dejando sólo como materia del juicio los hechos realmente controvertidos, permiten una gran economía procesal, toda vez que acotan la materia que se someterá al mismo. Esto también se traduce en que la documentación acompañada en el juicio, esté relacionada directamente al asunto controvertido, evitando el estudio de gran cantidad de información irrelevante. Lo anterior, conlleva mayor trabajo para los abogados litigantes pero menor para el juez, que es el fin perseguido, ya que le permite dictar un mayor número de senten-

cias fundadas por año.

5. La posibilidad de permitir a los contribuyentes defenderse sin necesidad de requerir la intervención de abogados, es esencial para garantizar la justicia tributaria. En efecto, si a un contribuyente se le liquida y gira un impuesto y se ve obligado a contratar un abogado cuyos honorarios pueden ser mayores que el impuesto girado, esto se traducirá en que en muchos casos el contribuyente preferirá soportar la injusticia y pagar el impuesto, que cubrir los honorarios del abogado quien, obviamente, no podrá garantizar el éxito del reclamo. Los casos de giros relacionados a diferencias en el Impuesto al Valor Agregado en Chile, son un claro ejemplo de serios problemas tributarios que pueden afectar a personas de bajos ingresos, cuya defensa legal puede resultar más onerosa que el pago del tributo.

6. La creación de procedimientos abreviados o sumarios (como los "S Cases") en nuestro sistema, puede ser de gran utilidad para contribuyentes que litigan juicios de cuantías menores, ya que no se ven expuestos a complejidades procesales que, en definitiva, atentan contra su derecho a una defensa justa. Asimismo, este tipo de procedimientos optimiza la carga de trabajo de los tribunales tributarios, toda vez que éstos no desvían su tiempo en todas las fases procesales, las que pueden ser, algunas veces, innecesarias. El establecimiento de un procedimiento abreviado, evitaría un exceso de causas tributarias en las Cortes de Apelaciones, debido a que las sentencias en estos juicios son inapelables.

7. Es importante considerar la creación de Clínicas Tributarias, como las que existen en EE.UU y que funcionan en una serie de Universidades y Fundaciones sin fines

de lucro, que permiten a contribuyentes de escasos recursos y bajo nivel educacional, acceder a la justicia tributaria. Creemos que los costos relacionados a un programa así en nuestro país, son mínimos en comparación a los beneficios que podrían generarse. A modo de ejemplo, estimo que si se destina un 2.5% del presupuesto utilizado en EE.UU para estos efectos, esto es CH\$ 100.000.000, podrían crearse 5 clínicas tributarias, lo que permitiría proporcionar defensa jurídica tributaria a 300 o 400 personas al año. Esta idea, retoma mayor fuerza al existir la obligación de comparecer representado por abogado, ante el tribunal tributario, como se señala en el nuevo artículo 129 del Código Tributario. Sin embargo, pueden citarse dos excepciones a lo anterior que contemplan el mismo artículo citado y el 157. En el primero se exceptúa de tal obligación a los contribuyentes que litiguen causas de cuantía inferior a 32 U.T.M., y en el segundo se autoriza la comparencia personal de las partes en el caso del llamado procedimiento de vulneración de derechos.

8. El interés relacionado al impuesto, que se genera en EE.UU en caso que una parte pierda el litigio, se basa en condiciones de mercado, a diferencia de lo que ocurre en Chile, cuya tasa llega al 18% anual para el contribuyente y al 6% para el SII. Sumado a lo anterior, el hecho que en la práctica no se condene al fisco en costas en materias tributarias, suscita un perverso incentivo para el SII de litigar sin causa real. En EE.UU, es posible condenar al IRS en costas procesales y personales aunque, éstas últimas, están limitadas a 125 dólares por hora para el año 2007. Esperamos que la consideración del SII como parte en la causa, de acuerdo a lo establecido por el

Art. 117 del Código Tributario, permita subsanar a lo menos parcialmente esta situación.

9. Instaurar la figura del Taxpayer Advocate sería muy beneficioso en Chile, ya que junto con la creación de los derechos del contribuyente, que se están implementado en la ley, ayudaría a evitar abusos a nivel administrativo.

10. El establecimiento de pasantías, en las cuales abogados calificados trabajan con jueces, puede permitir tener abogados jóvenes de primea línea trabajando en los tribunales, conjuntamente con aumentar las opciones de encontrar jueces calificados en el futuro.

11. La facilidad en el acceso a la información relacionada al proceso, resulta esencial para el conocimiento del procedimiento tributario que se lleva ante la Corte. En EE.UU, si una persona quiere reclamar por una diferencia de impuestos, puede visitar el sitio web de la Corte y obtener una explicación de los pasos a seguir. Además, puede escribir una carta a la Corte para requerir mayor información y ésta envía un sobre con información explicativa y un formulario, que se puede llenar y devolver en el mismo sobre, y que hará las veces de reclamo. El establecimiento de un sistema similar en nuestro país, resultaría beneficioso para los contribuyentes.

2.2 Defectos

1. Creemos que la revisión de ciertas materias por todos los jueces de la Corte Tributaria, crea dilaciones en la administración de justicia. Sin embargo, nos parece importante la idea de uniformar criterios por parte de los jueces chilenos, de manera de evitar decisiones disímiles en casos semejantes, por lo que es necesario implementar algún sistema que resguarde tal uniformidad. Con relación a lo anterior, es importante el mecanismo de revisión adecuada a través de una Corte de Apelaciones, que tenga una sala especializada (como se establece en la ley, respecto de algunas Cortes). Para esto, es indispensable capacitar efectivamente a jueces y ministros que fallarán causas tributarias.

2. En Estados Unidos, los jueces de la Corte Tributaria son nombrados por un plazo de 15 años renovables. Sin embargo, debido a las difíciles causales de remoción, existen grandes diferencias en la diligencia con la que algunos jueces actúan en sus causas, lo cual puede generar grandes demoras en algunos juicios. En efecto, algunos, toman meses en dictar sentencias en temas complejos, mientras que otros, incluso años. Además, el Juez Jefe de la Corte carece de facultades reales disciplinarias para compeler a los jueces a efectuar sus tareas. Con el fin de evitar este problema, creemos que es importante establecer un mecanismo que controle los plazos en la administración de justicia tributaria, para que funcione de forma efectiva.

3. Otra observación frecuentemente destacada, es la disparidad de niveles téc-

nicos de los jueces tributarios, atribuible a designaciones que obedecen, algunas veces, a criterios más bien políticos que técnicos. En Chile, debemos concentrar nuestros esfuerzos en la búsqueda de una debida transparencia en el nombramiento de los magistrados, con el propósito de generar confianza de la comunidad tributaria en sus jueces.

4. La existencia de tres foros (Corte Tributaria, Corte del Distrito y Corte de Reclamos Federales) a los que el contribuyente puede recurrir, genera a juicio de los expertos, distorsiones, ya que se puede hacer una búsqueda o Forum Shopping de precedentes favorables que este pueda utilizar. Creemos que el mencionado problema no se daría en nuestro sistema, toda vez que de acuerdo al Código Civil, las sentencias sólo tienen fuerza en las causas en que actualmente se pronunciaren y que, además, es posible uniformar criterios a nivel de la Corte Suprema.

5. Los plazos y extensión del Memorandum pre y post audiencia, nos parecen excesivos (especialmente en los casos en que se da traslado, en lugar que éstos se reciban en forma coetánea). A nuestro parecer, los plazos existentes hoy en Chile y los nuevos señalados en el proyecto, son bastante prudentes.

6. Las diferencias en la calificación de Opinión y Memorandum, que el Juez Jefe de la Corte otorga a las decisiones de los jueces regulares, recibe grandes críticas, toda vez que en ocasiones, no se entienden los criterios adoptados por la Corte para darle fuerza de precedente a algunas materias, en desmedro de otras que son comunicadas simplemente como Memorandum. No vemos que se pueda suscitar un problema semejante en nuestra legislación.

7. Una crítica administrativa que pudimos apreciar, era que algunas veces existían dudas respecto de quiénes eran los abogados que estaban a cargo de ciertos litigios por parte del Fisco. En efecto, existen algunas disposiciones que permiten que los abogados del IRS estén a cargo de algunos juicios, mientras que otras normas permiten que los abogados del Departamento de Justicia litiguen otros. Parece ser más eficiente que un solo organismo sea el encargado de representar al fisco en estas materias, ya que puede utilizar el conoci-

miento adquirido en otras causas similares. En el caso chileno, esperamos que la aplicación del artículo 117, que permite al Consejo de Defensa del Estado actuar previa solicitud del SII, subsane conflictos de competencia respecto a la defensa jurídica de los intereses fiscales.

8. Por último, nos parece importante destacar la inquietud de un Juez de la Corte, quien señalaba que una mayor cantidad de recursos electrónicos, podría beneficiar a contribuyentes domiciliados en áreas más remotas, por medio de juicios que se sostengan por videoconferencia.

EL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA

*Rodrigo Ugalde Prieto**^o

RESUMEN

El artículo denominado “El Arbitraje en materia tributaria”, explora las posibilidades de utilización de este método alternativo de solución de conflictos en Chile. Mediante la revisión de la normativa aplicable, el autor busca responder a los principales cuestionamientos que la doctrina tradicionalmente ha esgrimido para vetar su aplicación en nuestro país, de tal manera de contribuir a la discusión académica.

Palabras Clave: Arbitraje. Tributaria.

* Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales por la Universidad Católica de Chile con los Premios Tocornal y Montenegro (1981). Abogado. Magíster en Derecho Tributario por la Universidad de Chile (1988). Diplomado en Reforma Procesal Penal por la Universidad Andrés Bello (2003). Profesor de Derecho Tributario Universidad Diego Portales, República 105, Santiago, Chile.

^o Artículo basado en transcripción de Segunda ponencia con ocasión del Seminario “Métodos alternativos de solución de conflictos tributarios”, Santiago de Chile, 6 de Octubre de 2009 (Organizado por la Facultad de Derecho de la Universidad Diego Portales).

INTRODUCCIÓN

El arbitraje es un tema que presenta algunas particularidades, que hacen necesario partir de los conceptos generales.

El árbitro es un juez nombrado por las partes o por la autoridad judicial, en subsidio, para que resuelva un asunto litigioso.

En nuestro derecho común, el árbitro puede ser: (a) Árbitro de derecho: En este caso el árbitro, tanto en la tramitación como en el pronunciamiento de la sentencia, se debe ajustar a las normas legales que rigen para los jueces ordinarios y dictar su sentencia con sujeción estricta a la ley. (b) Árbitro de carácter mixto: En esta situación, el árbitro también debe dictar su fallo con estricta sujeción a la ley, pero el procedimiento puede substanciar o tramitarse de acuerdo a lo que se establece para el árbitro arbitrador. Al efecto el inciso 2º del artículo 628 del Código de Procedimiento Civil dispone: "Sin embargo, en los casos en que la ley lo permita, podrán concederse al árbitro de derecho facultades de arbitrador, en cuanto al procedimiento, y limitarse al pronunciamiento de la sentencia definitiva la aplicación estricta de la ley"¹. (c) Árbitro arbitrador: Aquel, fallará obedeciendo a lo que su prudencia y la equidad le dictaren, sin embargo, en sus procedimientos y dictación del fallo guardará las reglas que las partes hayan expresado en el acto constitutivo del compromiso. Si las partes nada

¹ Ver también el artículo 223 del Código Orgánico de Tribunales.

han convenido en el acto del compromiso, en la tramitación y en el pronunciamiento del fallo, el árbitro se ajustará a las reglas establecidas en el Código de Procedimiento Civil. Así resulta de los artículos 636 y 640 del Código antes mencionado.

Por lo tanto, en lo que sigue, estudiaremos si esas reglas que el derecho común establece para los árbitros, pueden ser aplicables en materia tributaria.

I. CUESTIONES GENERALES

1.1 Materias que de acuerdo a nuestra legislación pueden ser resueltas por árbitros (art. 227 C.O.T.)

Se trata, generalmente, de materias de Derecho Comercial, como la liquidación de sociedades, de la sociedad conyugal, de comunidades, la partición de bienes, las cuestiones a que diere lugar la presentación de cuentas de los gerentes y liquidadores de sociedades comerciales y demás juicios sobre cuentas, las diferencias entre socios de una sociedad anónima o de una sociedad colectiva o en comandita comercial, o entre los asociados de una participación y las demás que determinen las leyes. Entre éstas últimas, no están las controversias tributarias. Sin embargo, como se revisará a continuación, las controversias tributarias tampoco están dentro de las materias que no pueden ser sometidas a arbitraje. De este modo, tenemos ya una pauta para empezar a trabajar el tema del arbitraje en materia tributaria, ya que no se trata de materias que no puedan ser sometidas a éste.

1.2 Materias que de acuerdo a nuestra

legislación no pueden ser sometidas a arbitraje (arts. 229 y 230 C.O.T.)

La lectura de dichas normas deja en claro que no se encuentran entre aquellas las controversias tributarias, puesto que se indican las siguientes: a) Las cuestiones que versen sobre alimentos; b) Las que versen sobre derecho de pedir separación de bienes entre marido y mujer; c) Las causas criminales; d) Las causas de Policía Local; e) Las causas que se susciten entre un representante legal y su representado; f) Aquellas causas en que debe ser oído el Ministerio Público.

Las materias tributarias no están entre aquellas que expresamente la ley impide que sean resueltas por árbitros. Por lo tanto, bastaría que hubiera una norma de rango legal que señalara que las materias tributarias pueden ser sometidas a arbitraje, para establecer este sistema de resolución de las controversias generadas en este campo, salvo las causas por delitos tributarios (las cuales están comprendidas dentro de las causas criminales que menciona el art. 230 del COT).

II. EL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA

2.1. Necesidad y Utilidad del Arbitraje

¿Por qué pudiera alguien pedir que se dicte esta ley? Antes de responder esta pregunta, hay que recordar que aquí estamos en un ambiente académico, analizando desde

un punto de vista teórico la situación en comento y brindando sugerencias. Puede pensarse, entonces, que estas no irán más allá. Ello puede ser así pero, recordemos, que también la Reforma Procesal Penal comenzó con sugerencias académicas.

Antes de dar respuesta a tal interrogante, debemos responder dos preguntas más: ¿Cuál sería la razón, entonces, para contemplar el arbitraje en materia tributaria? ¿Por qué la conveniencia de un Arbitraje en materia Tributaria?

Pues bien, considerando que actualmente contamos con tribunales especializados e independientes del Servicio de Impuestos Internos², salvando con ello la gran crítica que se hacía a los tribunales tributarios en Chile, no parecería necesario insistir en un sistema diverso para la decisión de tales controversias. Creemos que, a pesar de eso, igualmente resulta conveniente que exista un sistema de arbitraje en materia tributaria. Ello por varias razones:

1. El volumen de la carga de trabajo que seguramente tendrán los Tribunales Tributarios y Aduaneros ("TTA").

Puede ocurrir que, con el tiempo, los nuevos TTA tengan un volumen de carga de trabajo tan grande que produzca un problema de vulneración de la tutela judicial efectiva, ya que la sobrecarga de trabajo puede provocar demoras, por ejemplo, en la dictación de las sentencias. No es difícil concluir que los contribuyentes litigarán más que antes, por cuanto ya no tendrán internalizada la idea de que no "vale la pena" reclamar ante un organismo que es juez y

² Con fecha 27 de Enero de 2009, se publicó la ley N° 20.322, que creó los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros en Chile

parte, como ocurría antes de la creación de estos tribunales independientes. Pues bien, la demora en la resolución de una controversia judicial atenta contra esa garantía de la tutela judicial efectiva de ambas partes del proceso. Digo ambas partes, por cuanto en el nuevo sistema el Servicio de Impuestos Internos es parte, al igual que el contribuyente. Por lo tanto, la demora puede perjudicar tanto al contribuyente como al Servicio, ya que la rápida resolución del conflicto permitirá a la Administración el cobro de los impuestos liquidados. Por otra parte, la eventual demora indudablemente que es más grave para el contribuyente, porque los impuestos reclamados van sufriendo reajustes, intereses del 1,5% mensual y una multa que en los impuestos de retención o recargo puede llegar al 60%. Entonces, en 10 años una deuda tributaria que era de 10 millones se transformó en una de 100 millones de pesos.

2. La complejidad de las normas tributarias.

Es pacífico y hay acuerdo en este tema: Las normas tributarias son complejas y, consecuentemente, también lo son las controversias tributarias.

Un ejemplo de ello lo encontramos en las normas de los artículos 41 A- 41 D de la Ley de la Renta, sobre doble tributación internacional, de las cuales sólo un contado número de especialistas podrían dictar clases sobre ellas o escribir sobre las mismas. Además, dentro de la complejidad de las normas tributarias podemos encontrar, también, el uso de una serie de conceptos que son indeterminados, esto es, que admiten una diversidad semántica, no tienen un significado unívoco, por ejemplo: ¿Qué se entiende por “notoriamente inferior a los corrientes en plaza o las que normalmente

se cobran en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación (Art. 64 del Código Tributario)”

Hace un tiempo tuve el caso de una sociedad anónima cerrada, donde encontré que no había una doctrina del Servicio de Impuestos Internos sobre dicho tipo de acciones. Tuve que solicitar un dictamen, que salió después de un tiempo y, en definitiva, tuve una aclaración del organismo fiscalizador respecto a que significaba dicho concepto tratándose de acciones de sociedades anónimas cerradas, especialmente cuando ellas se vendían a un valor inferior al de su compra. A pesar de tantos años de vigencia del Código Tributario, solamente había claridad respecto a ese concepto cuando se trataba de sociedades anónimas abiertas.

Este ejemplo puede ser trasladado a muchos otros casos y ámbitos. Esta situación, unida a la anterior y a la que se analizará a continuación, hace aconsejable una reforma en la materia, que establezca un sistema de arbitraje (voluntario), que le otorgue a las partes especialidad y celeridad en la resolución de estas controversias.

3. La especialización de los jueces árbitros.

Otra razón que nos mueve a proponer este sistema alternativo, es la especialización de los jueces árbitros. Si bien, no podemos olvidar que los jueces tributarios y aduaneros van a ser especialistas en la materia, ya que prácticamente todos los abogados que han concursado para estos cargos lo son, no hay que olvidar que ellos se harán cargo de Tribunales que, con el tiempo, tendrán un gran volumen de trabajo, especialmente en Santiago y Concepción. Si ello ocurre, esto no les va a permitir tener el tiempo para estudiar a fondo las

causas de mayor complejidad. Por consiguiente, un juez árbitro, con pocas causas y que sea un especialista, podría resolverlos en menor tiempo y dictando sentencias que sirvan como jurisprudencia para otros casos.

2.2. Ámbitos de Arbitraje

Esto puede tratarse desde dos perspectivas, a saber:

1. Arbitraje en el ámbito tributario interno: Esto es el referido a las controversias entre el contribuyente y el Estado (Serán las materias de este análisis).
2. Arbitraje en el ámbito tributario internacional: Se refiere a las controversias entre Estados o entre los estados miembros de un Estado Federal (no serán materia de nuestro estudio).

2.2.1 Arbitraje en el ámbito tributario interno.

En primer lugar, antes de realizar una propuesta, hay que despejar los cuestionamientos. Porque cuando uno habla del arbitraje en materia tributaria, algunos cuestionan el hecho de que un árbitro resuelva materias propias del derecho público o de orden público.

Sin embargo, la realidad es que cuando se estudian las razones por las cuales se ataca la posibilidad de que hayan árbitros en materia tributaria, se puede concluir que no son razones que tengan una gran fuerza jurídica.

Cuatro, son las que se esgrimen para afir-

mar que no puede haber arbitraje en materia tributaria:

- a) Los tributos son una manifestación de la potestad tributaria.
- b) El principio de legalidad de la imposición de los tributos.
- c) La indisponibilidad del crédito tributario.
- d) La afectación de las facultades de la administración tributaria.

Si se les analiza sin mayor profundidad, se puede llegar a concluir que no es necesario seguir adelante con la idea del arbitraje en materia tributaria, ya que éstas serían razones muy fuertes para opinar en contrario.

Sin embargo, un análisis a fondo de tales cuestionamientos lleva a la conclusión contraria.

2.2.1.1. El arbitraje y la potestad tributaria.

La potestad o poder tributario, es una de las manifestaciones de la soberanía (así como el poder de policía) que permite la creación de prestaciones de derecho público, como son los tributos. En nuestro país, le corresponde al Poder Legislativo, previo mensaje del Poder Ejecutivo. Ahora bien ¿Afecta el arbitraje a esa potestad tributaria?

La verdad es que no, porque no afecta al Estado como creador de la norma tributaria, de la ley que crea un tributo. El arbitraje no va a incidir en que el Poder Ejecutivo envíe más o menos proyectos de ley en materia tributaria al Congreso Nacional, ni en que éste último los apruebe o los rechace. Tampoco afecta a la administración tributaria como titular de las potestades normativas para aplicar en concreto

esas leyes tributarias. La autoridad tributaria las va a seguir teniendo y aplicando. No afecta, el arbitraje, a la administración tributaria como sujeto activo de los derechos y potestades frente a los contribuyentes, porque el arbitraje se radica sólo en el tema de la resolución de la controversia tributaria, es decir, no hay afectación del poder tributario.

En efecto el arbitraje solamente incide en la resolución de las controversias tributarias. En otras palabras, surge en la etapa de la aplicación de la normativa y no de la creación de aquella. Por lo tanto, no existe afectación al poder tributario ni al derecho de exigir el pago de la deuda previamente determinada. De este modo, no existe diferencia entre el arbitraje y el procedimiento ante el juez tributario y aduanero. En ambos, la deuda tributaria no será exigible hasta la resolución de la controversia. En consecuencia, si el Servicio de Impuestos Internos acepta someter la resolución de una controversia tributaria a un árbitro, no afecta el poder de imperio ni el poder tributario del Estado. Tampoco renuncia a su derecho de crédito, sólo somete la controversia a un órgano jurisdiccional diverso.

2.2.1.2. El arbitraje y el principio de legalidad.

Nuevamente, debemos señalar que no es un cuestionamiento que sea correcto jurídicamente. El arbitraje en materia tributaria no afecta el principio de legalidad, tal como lo veremos a continuación.

Este principio nace y se crea en Inglaterra en el año 1215, como una garantía para los contribuyentes frente al Estado,

negando la posibilidad de que existan fuentes extralegales de creación de los tributos. En consecuencia, lo que se buscó en esa época era que la ley fuera la encargada de señalar quién, cuánto y cómo se cobrara a los ciudadanos por concepto de tributos. En consecuencia, el principio de legalidad es una garantía para los contribuyentes (no para el Estado), asegurando a estos que los tributos solamente pueden emanar de la ley.

¿Está garantía impide que una norma sea interpretada por el juez? La respuesta es negativa porque el principio de reserva de ley, es previo a la interpretación y aplicación de ésta a un caso determinado. El principio de reserva de ley aparece en la etapa de creación del tributo. En cambio los sistemas de resolución de controversias actúan posteriormente en la fase de aplicación e interpretación de la norma. Así, el juez (ordinario, especial o arbitral) opera después de creada la ley, cuando ya está siendo aplicada la norma.

De este modo, es posible concluir que si el Servicio de Impuestos Internos tiene la alternativa legal de decidir (junto al contribuyente) de ir a arbitraje, nadie le podría reprochar que está actuando en contra del Estado, por cuanto al hacerlo no está actuando en contra de la garantía de la legalidad, ya que se trata de resolver una controversia relativa a un tributo creado, previamente, por ley.

2.2.1.3. El arbitraje y la indisponibilidad del crédito tributario.

Se sostiene que el crédito tributario es indisponible puesto que no surge de la voluntad de las partes, sino de la ley. Ello es

así, pero la indisponibilidad del crédito tributario que nace de la ley, es un concepto que debemos relacionar con el origen de la obligación tributaria y no con la resolución de una controversia sobre la misma. La esencia de la indisponibilidad, es que la ley no puede otorgar a la administración facultades de disponer de la obligación tributaria, esto es, de los elementos que lo configuran.

Por lo tanto, como el arbitraje es un mecanismo de resolución de controversias, el Servicio de Impuestos Internos, al aceptarlo, no está disponiendo del crédito tributario (ni menos aún renunciando al mismo). Dicho de otro modo: la indisponibilidad no impide a la administración el someter a arbitraje una controversia tributaria.

En consecuencia, el origen de los tributos está en la ley, ésta no le puede otorgar a la Administración facultades para disponer de la obligación tributaria en razón de las normas constitucionales³. Pero cuando la administración está sometiendo un asunto a arbitraje, no está disponiendo del crédito ni tampoco renunciando al mismo. Todo lo contrario, está buscado que el juicio tributario se resuelva más rápido. (Sería difícil pensar que cuando la administración tributaria lleva un asunto a arbi-

traje lo hace pensando en perder el litigio). En consecuencia, no existe una razón de fondo para decir que el arbitraje sea contrario a este principio de la indisponibilidad del crédito.

2.2.1.4. El arbitraje y las facultades de la Administración Tributaria.

A este respecto, hay que señalar que la Administración Tributaria se encuentra investida de facultades necesarias para el cumplimiento de sus fines.

Fundamentalmente son las siguientes:

- Facultad de administrar los tributos y fiscalizar el cumplimiento tributario;
- Facultad de interpretar administrativamente las leyes tributarias;
- Facultad de recaudar los tributos;
- Facultad de sancionar las infracciones tributarias.

La promulgación de la Ley que creó los TTA, dotará a nuestra administración tributaria de las facultades que son propias de la misma, es decir, las que hemos resumido precedentemente.

Ninguna de estas facultades, es afectada por un arbitraje, porque no es de la esencia de una administración tributaria el resolver las controversias tributarias. Dicho de otro modo, si la administración tributaria no cuenta con la facultad antes descrita, no deja de ser lo que debiera, un organismo que administra y fiscaliza los tributos y los recauda, aplicando las leyes tributarias. No puede sostenerse que el arbitraje afecta a tales atribuciones.

2.2.1.5 El arbitraje y el agotamiento de la vía previa.

Otra temática relacionada es la posibilidad que la Administración tenga o no (y es bueno que lo tenga en mi opinión), la facultad

³ Artículos 19 N° 20, 63 y 65 de la Constitución Política de la República.

de conocer de un recurso previo a la reclamación judicial, esto es, un recurso de reposición del contribuyente en contra de los actos administrativos que determinen tributos, para que no lleguen a sede judicial. Esto existe en los Estados Unidos y ahora va regir en nuestro país con la reposición administrativa voluntaria. Esto difiere de la posibilidad de crear un sistema de jueces árbitros, toda vez que tal medida, no afecta el agotamiento de la vía previa. En otras palabras, si fracasamos en la vía previa, en ese momento la Administración y el contribuyente pueden acordar ir a arbitraje.

Es decir, el arbitraje tampoco afecta al agotamiento de la vía previa.

Esta última, debe ser entendida como la posibilidad que le da la ley a la Administración Pública de poder revisar sus actos. Por lo tanto, agotada aquella gestión se puede recurrir a la jurisdicción, sea la del tribunal especial, sea la de un juez árbitro.

Por otra parte, el procedimiento de reclamo ante el tribunal tributario y aduanero tampoco constituye un obstáculo para la implementación del arbitraje en materias tributarias. Perfectamente pueden coexistir ambas vías de solución de las controversias tributarias.

Por todas estas razones, es claro que el arbitraje puede ayudar a descongestionar los TTA, a evitar que se prolongue la situación de incertidumbre que implica una controversia tributaria, a resolver en menor tiempo las mismas (especialmente las de mayor complejidad) y a la creación de jurisprudencia que, junto con la emanada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, sirva de guía para los contribuyentes y para la propia administración tributaria. Por lo expuesto, resulta en beneficio de los con-

tribuyentes y de la propia Administración.

2.3 ¿Cómo podría crearse un sistema de jueces árbitros en materia tributaria?

Las bases para su creación podrían ser las que siguen:

1. La materia controvertida: Serían las mismas materias de competencia de los tribunales tributarios y aduaneros, con excepción de los delitos e infracciones tributarias y el procedimiento de reclamo por vulneración de derechos, esto es, de las garantías constitucionales previstas en los números 21, 22 y 24 del artículo 19 de nuestra Carta Fundamental.

Es decir, podría ser materia de arbitraje todo lo relativo a la aplicación y a la interpretación de las leyes tributarias de fondo y a la calificación de los hechos con relevancia tributaria, con las excepciones ya señaladas.

2. Naturaleza del Arbitraje: Debe ser Voluntario, es decir nadie podría ser obligado a someter una controversia a arbitraje, de modo que las partes voluntariamente tendrían que acordar entrar a un arbitraje en vez de someter la controversia al TTA.

3. El arbitraje procedería en la fase de aplicación de la norma tributaria: Esto significa que habría que esperar a que el Servicio de Impuestos Internos determinara la obligación tributaria, es decir, en la generalidad de los casos, que notificara la liquidación de impuestos.

4. El árbitro tendría que ser de Derecho: Ello debería ser así por cuanto se trata de una controversia regida por principios constitucionales como el de la Legalidad,

por lo tanto, el tribunal no podría resolver en base a la prudencia y la equidad.

5. Segunda Instancia: Debería existir la posibilidad de recurrir de apelación en contra de la sentencia definitiva del árbitro. A este respecto cabe recordar la garantía constitucional del derecho a la defensa, que rige – obviamente – para ambas partes. Esto implica que debe existir la posibilidad de alzarse en contra de la sentencia.

La segunda instancia puede ser de dos tipos: a.- Un tribunal arbitral colegiado; b.- La misma Corte de Apelaciones que va a conocer de los recursos de apelación en contra de las sentencias que dicten los jueces tributarios y aduaneros.

Recordemos que en virtud de las modificaciones introducidas por la ley 20.322, en las Cortes de Apelaciones de Santiago, San Miguel, Valparaíso y Concepción se crea una sala especial para conocer de los recursos de apelación que se interpongan en contra de las sentencias dictadas por los jueces tributarios y aduaneros. Esta misma sala especial podría conocer de las apelaciones deducidas en contra de las sentencias pronunciadas por los jueces árbitros.

III. CONCLUSION

Por todo lo señalado, no existiría una gran dificultad en dictar una ley que permita el arbitraje en materia tributaria en nuestro país.

Al respecto hay experiencia internacional. Podemos citar los siguientes casos:

a) Venezuela: En el año 2001 se introdujo el Capítulo VI del Título VI del Código Orgánico Tributario, denominado “Del Arbitraje Tributario”, en cuyo art. 312 se permite que la administración y los contribuyentes, de mutuo acuerdo, sometan a arbitraje las disputas actuales surgidas en materias susceptibles de transacción, de conformidad con el art. 305. Se puede apreciar que el arbitraje está siempre vinculado con la transacción.

b) Estados Unidos: Existe un sistema alternativo de solución de disputas mediante mediación, que es una etapa previa al arbitraje y el mismo arbitraje. En definitiva, no estamos dando a conocer una propuesta que no tenga sustento en el derecho internacional, lo que sumado a lo señalado en el curso de este trabajo, nos lleva a concluir que nada impide una normativa legal que, expresamente, instaure el arbitraje en materia tributaria.

¿PUEDEN CONTINUAR ANULÁNDOSE LAS CAUSAS TRIBUTARIAS EN NUESTRAS CORTES? EFECTOS DEL FALLO DEROGATORIO DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 116 DEL CODIGO TRIBUTARIO Y NULIDADES DE DERECHO PÚBLICO.

Vicente Furnaro Lobos*

RESUMEN

El autor explora los efectos, los puntos pendientes de resolver y las vías posibles de solución de los mismos, del fallo derogatorio de Inconstitucionalidad del Art. 116 del Código Tributario, pronunciado por el Tribunal Constitucional. En síntesis, determinar si aquél tuviere naturaleza invalidatoria, es decir, un efecto “retroactivo” en lugar de uno “prospectivo”, a la luz de los valores de nuestro sistema de control constitucional.

Palabras Clave: Constitucional, Tribunal, Control, Suprema.

* Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales por la Universidad Diego Portales, Magíster en Derecho de la Empresa por la Universidad Católica. Actual Jefe del Departamento Jurídico Santiago Oriente del SII. Ha tenido a su cargo, durante los últimos ocho años, relevantes causas tributarias en representación del SII ante las Cortes y el Tribunal Constitucional. Anteriormente se desempeñó tres años como asesor tributario en Grant Thornton Auditores & Consultores.

I. PLANTEAMIENTO

Con el fallo de 24 de enero del año 2008¹, quienes ejercemos con frecuencia la litigación en el orden tributario, pensamos con cierto alivio que se daba así inicio al regreso de varios centenares de causas tributarias pendientes de tramitación ante la Excma. Corte Suprema con el fin de que se conocieran y resolvieran en su fondo, en tanto se trataba de un periplo que acarrea consigo la doctrina definitiva del Tribunal Constitucional respecto de cuáles eran los efectos temporales de su histórico y hasta hoy exclusivo fallo derogatorio del art. 116 del Código Tributario de 27 de marzo del año 2007.

Aquel fallo aclaratorio, haciéndose expreso cargo de la petición clarificadora formulada al efecto por la Excma. Corte Suprema en orden a precisar los efectos derogatorios de su sentencia del año 2007, definió algunos presupuestos esenciales que han debido seguirse con mayor rigor que el constatado en los escenarios procesales que admiten discutir la juridicidad del artículo 116 del Código Tributario.

El primero de ellos, ante el propio Tribunal Constitucional, al definir cómo resolver los reiterados requerimientos de inaplicabilidad a instancia particular o judicial que se sucedieron con posterioridad al fallo derogatorio. El segundo, ante los Tribunales Superiores del fondo, en cuanto a determinar si podría técnicamente “anularse” una causa tributaria en la que se

aplicó el artículo 116 en tanto éste sí estaba vigente, o si se quiere, responder si importa la inconstitucionalidad declarada desde marzo de 2007 un efecto anulatorio retroactivo.

En lo que sigue, intentaremos examinar el desenlace jurídico de aquellas inquietudes, los puntos pendientes de resolver y las vías posibles de solución ante una cuestión cuyos alcances prácticos han afectado a la comunidad tributaria y judicial en general.

II. EFECTOS DEL FALLO DEROGATORIO DEL ARTÍCULO 116 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

Como es sabido, mediante sentencia de 30 de agosto de 2006 (Rol N° 472-2006) el Tribunal Constitucional acogió un requerimiento declarando que el artículo 116 del Código Tributario era inaplicable en la gestión pendiente constituida por un recurso de apelación de que conocía la Corte de Apelaciones de Santiago en los autos Rol N° 4985-2002. Concluyó en dicho fallo que no ha sido la ley el título habilitante del ejercicio de la función jurisdiccional realizada por el funcionario del Servicio de Impuestos Internos a quien se le delegó facultades por parte del Director Regional del mismo servicio, sino que una disposición de carácter administrativo.

Con posterioridad al referido pronunciamiento, el Tribunal Constitucional declaró asimismo inaplicable el aludido precepto legal en los procesos Roles N°s. 499, 502, 515, 520, 525, 526, 527, 528, 547, 554, 555, 566, 569, 574, 595, 604,

¹ Fallo del Tribunal Constitucional de fecha 24 de enero de 2008, recaído en causa Rol N° 880-2007.

605, 606, 613, 614, 627, 628, 629, 630, 635, 636, 639, 640, 641, 642, 647, 657 y 658, todos del año 2006, por adolecer de los mismos reproches de constitucionalidad constatados en la sentencia referida en el párrafo anterior.

Después de emitidos los primeros cuatro pronunciamientos en ese sentido, el mencionado Tribunal Constitucional decidió iniciar de oficio un proceso destinado a examinar la constitucionalidad de la norma en comento, en el que por sentencia de término resolvió que el artículo 116 del Código Tributario es inconstitucional, considerándose derogado, como efecto de la aplicación del artículo 94, inciso tercero, de la Constitución, desde la publicación en el Diario Oficial, dentro de tercero día, de la sentencia, lo que ocurrió en la edición del día 29 de marzo del año 2007

Más tarde, y requerido al efecto por la Corte Suprema, mediante fallos Rol N° 880-07 y 978-07, el Tribunal Constitucional entendió que aquella declaración de inconstitucionalidad mediante sentencia de 27 de marzo de 2007, al derogar jurisdiccionalmente de manera expresa e irretroactiva el precepto del art. 116 del Código Tributario desde esa fecha, afirmó entonces su plena vigencia anterior, por tanto, su plena aplicabilidad a los hechos ocurridos con anterioridad a la referida derogación general, salvo por cierto aquellos casos en que particularmente se hubiese declarado lo contrario conforme al antiguo sistema de control constitucional ejercido por la Corte Suprema.

Así, en su Considerando 16° aquel fallo expresó; *“En la época en que se efectuó la delegación el art. 116 sí tenía plena eficacia, agregando, en el Considerando 19°: “Si el art. 116 fue aplicado antes de*

que se ordenara la suspensión del procedimiento o se dictara sentencia, no puede posteriormente ser cuestionada su aplicación por ningún tribunal, puesto que el TC es el único órgano dotado de competencia privativa...erradicando toda posibilidad de control difuso de la CPE”., doctrina que reitera en el Considerando 20°: *“Esta magistratura constata que la aplicación del art.116, en su momento, se ajustó a la preceptiva constitucional”.* Culminaba el propio Tribunal: *“Mientras la inaplicabilidad por inconstitucionalidad no sea solicitada y luego decidida, acogiéndola, la ley decisoria cuestionada en un proceso que se siga ante otro tribunal, debe considerarse que no es contraria a la Constitución (Considerando 17°)”.*

Tales declaraciones, se insiste, no hicieron más que corroborar y hacer aún más irrefutable, aquello que ya había definido el mismo Tribunal mediante auto motivado de 10 de julio de 2007, de respuesta a la Excma. Corte Suprema, en el que distinguiendo entre derogación e invalidación, indicara expresamente a los jueces del fondo que deben ejercer su competencia considerando la vigencia de la norma del art. 116 hasta el 29 de marzo de 2007, *“sin cuestionar la validez de los actos realizados a su amparo”* (entre ellos, ciertamente, las delegaciones en el orden jurisdiccional tributario).

En efecto, el Pleno del Tribunal Constitucional, respondiendo derechamente a la Excma. Corte Suprema, mediante Oficio N°4292 de 1° de junio de 2007, indicó: *“Aclarado el efecto derogatorio, no se pueden cuestionar los efectos que dicha norma contraria a la constitución generaría hasta la fecha en que cesa su vigencia, ni cuestionar tampoco la validez de los actos*

realizados a su amparo, toda vez que la declaración de esta magistratura no genera efectos retroactivos”.

Se explicitó así la doctrina de la llamada por el Tribunal Supremo Americano prospectividad del fallo frente a la tradición de la retroactividad de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una ley, al señalarse en ella que la declaración de derogación de una ley tiene tan sólo eficacia “pro futuro”, desprendiéndose de ello que entre las situaciones jurídicas consolidadas que han de considerarse no susceptibles de poder ser revisadas figuran no sólo las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también, las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes.

Doctrinariamente, parece indiscutido que la derogación se produce en el momento de la publicación de la sentencia en el D.O. y no afecta los derechos adquiridos bajo el amparo de la ley inconstitucional. La nulidad, en cambio, opera con efectos retroactivos y puede afectar dichos derechos.

Consignemos que en Austria, país seguidor del modelo kelseniano, el propio texto constitucional ha sido aún más explícito, señalando en su artículo 140.7 que “anulada (en rigor, derogada) una ley como inconstitucional, sin embargo, se seguirá aplicando a las situaciones de hecho consumadas antes de la anulación”.

En España, por su parte, el Tribunal Supremo, en ocasiones, se encargaba de quebrar explícitamente el nexo entre inconstitucionalidad y nulidad, posibilitando sólo la primera, sin declarar la segunda (Sentencia N° 45 de 1989, N°185 de 1998, entre otras).

En nuestro país, aún cuando no

contamos con la directa explicitación del constituyente en orden a posibilitar la distinción jurisdiccional entre nulidad y derogación, ha sido el propio Juez Constitucional el que se ha encargado de explicar que la declaración de inconstitucionalidad, al derogar jurisdiccionalmente de manera expresa e irretroactiva el precepto del art. 116 del Código Tributario desde la fecha de su publicación, afirmó entonces su plena vigencia anterior, por tanto, su plena aplicabilidad a los hechos ocurridos con anterioridad a la referida derogación general.

Reafirma ello, por lo demás, lo dispuesto en el artículo 24 de la ley sobre efecto retroactivo de las leyes, norma de aplicación general en nuestro ordenamiento, conforme a la cual *“los términos que hubiesen empezado a correr y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación”*.

En otros términos, la otrora vigencia del artículo 116, permite concluir que el acto de delegación efectuado al amparo de dicha norma legal y contenido en las correspondientes Resoluciones Exentas de delegación, contaba plenamente con lo que el profesor Eduardo Soto Kloss denominó “supuestos” del acto administrativo, encuadrándose en el principio de juridicidad, siendo aplicable y válido ante el derecho, no obstante encontrarse hoy ya derogado².

Se trata, finalmente, de entender que conforme a las más profundas raíces del sistema que inspira nuestro modelo de

² SOTO Kloss, Eduardo, Derecho Administrativo: bases Fundamentales, Editorial Jurídica, Chile, 1996; La Invalidación de los Actos administrativos en el Derecho Chileno, Revista Derecho y Jurisprudencia Tomo LXXXV, N°3, 1988.

control constitucional, la validez, como cualidad de un derecho positivo, dura sólo lo que ese derecho positivo dura por la vigencia que el ordenamiento le proporciona. Se trata de entender, entonces, que en el período comprendido entre su entrada en vigencia y su derogación mediante la publicación del fallo de 27 de marzo de 2007, el artículo 116 ha existido, por tanto, ha sido válido, constitucional y plenamente aplicable.

La tarea que se mantiene pendiente es admitir, consiguientemente, que el quid del asunto radica en vincular los efectos de la sentencia de inconstitucionalidad con la validez previa de la norma y, luego, entender, y hacer entender a los tribunales del fondo, que una cosa es el ámbito de vigencia y otra, no necesariamente coincidente, el ámbito de eficacia de una norma. Tal como entiende la corriente germánica, la ley derogada posee una especie de ultractividad o eficacia normativa ulterior a su derogación para continuar regulando situaciones nacidas bajo su imperio. Ello nos permitirá comprender entonces que el art. 116 del Código Tributario ha perdido su "vigencia" desde marzo de 2007, más no su eficacia en tanto reguló válidamente las situaciones ocurridas bajo su amparo.

Ocurre, de tal forma, que hasta el día 29 de marzo del año 2007, fecha de publicación de la sentencia derogatoria, el artículo 116 del Código Tributario gozaba ciertamente de validez o legitimidad desde que nació a la vida jurídica conforme a las normas constitucionales. Dicha norma legal, dotó entonces de legitimidad a la actuación administrativa realizada a su amparo, cuales fueron, las Resoluciones delegatorias de orden jurisdiccional, dictadas por los Directores Regionales del Servicio

de Impuestos Internos. Por consiguiente, resultó claramente aplicable durante su vigencia, salvo respecto de aquellos casos en que particularmente fue declarada su inaplicabilidad conforme al sistema de control constitucional, a la sazón a cargo de la Excm. Corte Suprema.

Sirva como telón de fondo y fundamentación valórica constitucional de la conclusión anterior, el considerar que si bien tal definición doctrinaria puede acarrear efectos dispares a situaciones similares, violentado la igualdad entre procesos tributarios ya anulados versus aquellos que aún no lo han sido y que no debiesen afectarse, aquella ha sido, finalmente, la decisión constituyente dirigida a hacer imperar la certeza y seguridad jurídica propia de un sistema de control concentrado como el que ahora nos rige, en desmedro, a veces, de la estricta igualdad de los reclamantes impositivos.

La valoración anterior, propia de un sistema de control constitucional ex post de raíz europea, será la herramienta que finalmente permitirá zanjar diversas cuestiones aún pendientes de resolver para los jueces del fondo y, de paso, nos llevará a dilucidar, precisamente, la principal inquietud cuya respuesta nos convoca en estas líneas; ¿Pueden seguir anulándose vía nulidad de derecho público, las causas tributarias tramitadas o falladas al amparo de la aplicación del artículo 116 durante su vigencia?

III. CONTROL CONSTITUCIONAL CONCENTRADO Y NULIDAD DE DE- RECHO PÚBLICO.

La reforma constitucional del año 2005 consagró áreas de monopolio jurisdiccional

(contencioso constitucional en el Tribunal Constitucional, contencioso civil y penal en el poder judicial y contencioso electoral en la justicia electoral).

En pos de la seguridad jurídica, tal reforma “cerró” el control de constitucionalidad, evitando su control difuso. Así, estimó el constituyente derivado, se tendría una sola “idea” de constitución, forjada por el Tribunal Constitucional mediante su quehacer jurisdiccional, el que luego alimentaría paulatinamente a la judicatura ordinaria. Se estimó, de tal manera, que un sistema de control difuso de la Constitución, que admite decisiones incompatibles o contradictorias, perjudicando la coherencia, además de ser técnicamente defectuoso, sería políticamente inconveniente, pues finalmente permitiría varias lecturas del texto constitucional.

Sabido es, por su parte, que desde la reforma constitucional del año 2005, el constituyente estableció un sistema concentrado de control constitucional, canalizando el control constitucional de los jueces del fondo (al que están llamados por el artículo 6° inciso 2° de la Constitución) mediante la posibilidad de éstos de acceder al Tribunal Constitucional vía artículo 93 inciso 11° de la Constitución, facultad que deja en evidencia la imposibilidad de la judicatura ordinaria de pronunciarse en el conocimiento de sus causas respecto del ajuste constitucional de algún precepto legal y, por tanto, de nulidades de derecho público basadas en tales vicios.

En términos generales entonces, todo incidente de nulidad de derecho público sobre el cual deban pronunciarse las Cortes en virtud de eventuales reproches de constitucionalidad de la ley, debiese resolverse finalmente vía Tribunal Constitucio-

nal, a requerimiento de la parte interesada, o bien, a instancias del propio Tribunal del fondo.

Revisemos brevemente la lógica argumentativa de nuestros Tribunales Superiores, seguida al resolver nulidades de derecho público en causas tributarias de las que han conocido durante los últimos años.

3.1 Jurisprudencia anterior a la reforma constitucional de 2005.

Mediante conocida jurisprudencia de alzada, anterior a la reciente reforma constitucional, las Cortes declaraban las nulidades de derecho público en gestiones tributarias, finalmente, por falta de jurisdicción (arts. 76 y 7° de la CPE), vulneración del principio de legalidad y del debido proceso, mediante argumentaciones que daban cuenta de la aplicación directa de la Constitución.

Apuntando en aquella dirección, fue el sector de la doctrina pro-control difuso de la Constitución, la que planteó que la Constitución es derecho material del instituto de la casación, por tratarse de Ley Fundamental del Estado. De tal manera, la “infracción de ley” podría ser reconducida válidamente a la Carta Fundamental. Así, vía nulidad, un Tribunal podría inaplicar la ley fundado en la Constitución. Fue aquél, justamente, el proceder jurídico y lógico que llevaron adelante las Cortes de nuestro país al declarar la nulidad de derecho público en las gestiones tributarias de que conocieron, anulando las causas en las que se hubiere aplicado el artículo 116, en cuya virtud se dictaron y ejecutaron los actos delegatorios que estimaron inconstitucio-

nales.

A vía de ejemplo, en recurso de apelación Rol N°4539, la Cuarta Sala de la Iltrma. Corte de Apelaciones de Santiago, mediante fallo de 28 de enero del año 2005, declaraba en su considerando 8° que “Entre las normas legales referidas (art. 116) y las constitucionales citadas (art. 7°, debido proceso, etc.), existe evidente antinomia...”, agregando en su considerando 9° que “*la Constitución Política, como norma de derecho, es directamente aplicable por los tribunales, circunstancia de la cual fluye inequívocamente que las disposiciones legales opuestas a la constitución se encuentran tácitamente derogadas por las disposiciones de la Constitución Política de la República*”. En su considerando 10°, este fallo que traemos a vía ejemplar, indica que “las resoluciones que dicte la autoridad administrativa deben ajustarse al texto constitucional, no obstante cualquier disposición de carácter legal que le confiera competencias o facultades que lo desconozca o trasgreda”.

De acuerdo a dicha jurisprudencia, entonces, la falta de jurisdicción del delegado importa un vicio que influye substancialmente en la marcha del juicio y que resulta sólo reparable mediante la nulidad de derecho público.

No obstante, sostenidamente, se expresaron votos de minoría, al parecer más previsores y ajustados a la venidera reforma constitucional, conforme a los cuales “la anulación de oficio significa en la práctica declarar la inconstitucionalidad de una norma legal actualmente vigente, en particular, el artículo 116 del Código Tributario, materia que es propia de un recurso de inaplicabilidad” (fallo ya citado, Rol N°4539-07).

Así las cosas, si nos permitimos resumir groseramente, podemos notar que, durante años, los Tribunales de Alzada del País dividieron su opinión en cuanto a su facultad de pronunciarse declarando la nulidad de derecho público, optando favorable o contrariamente a ejercerla, no obstante coincidir todos ellos, invariablemente, en cuanto a que su fundamento final decía relación con la inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario y, consiguientemente, de las resoluciones delegatorias dictadas a su amparo.

3.2 Situación post reforma de 2005

Como se ha venido explicando, parece claro que abrir la puerta hoy a un eventual control constitucional de las leyes por parte de los jueces llamados a aplicarla, resultaría atentatorio a aquél monopolio de control jerárquico definido por el constituyente. De tal modo, mantener la lógica jurisprudencial anulatoria anterior a 2005, a estas alturas, importaría un ejercicio jurisdiccional tan vedado como simulado por parte de los jueces del fondo, cual es, llevar adelante el control de constitucionalidad de una norma legal, facultad que cuenta hoy con un exclusivo y excluyente cause procesal. Con simpleza y claridad, el propio Calamandrei señaló alguna vez que “*la nulidad implica una sanción al control jurídico de los órganos del estado respecto de la LEY*”³. No es, por tanto, una sanción que apunte a la inconstitucionalidad de la Ley y, consiguientemente, a la del acto infrale-

³ CALAMENDREI, Piero, Derecho Procesal Civil, 1973.

gal que se ejecute al amparo de ésta.

La cuestión no apunta a debatir, en ningún caso, la competencia que radica en los jueces del fondo para referirse y pronunciarse sobre la nulidad de derecho público, asunto “civil” que, conforme al artículo 73 de la Constitución, evidentemente les empece. El punto es dilucidar si, en el marco de dicho pronunciamiento, es lícito efectuar un análisis intermedio de constitucionalidad de la ley y, en virtud de éste, decidir respecto de su inaplicación.

Según parece, bajo el pretexto de un análisis sobre validez y juridicidad del órgano jurisdiccional delegado en materia tributaria, en rigor, se esconde el cotejo de constitucionalidad entre la norma legal y la Constitución, ejercicio que compete exclusiva y excluyentemente al Tribunal Constitucional y que, aún más, habiendo sido ya ejercido, ha devenido en la derogación jurisdiccional del precepto, con los efectos temporales explicitados por el propio Tribunal.

En un sistema de control jurisdiccional como el que hoy nos rige, el juez debe fallar con arreglo a derecho, de modo que si la aplicación de una determinada norma legal le genera dudas en cuanto su constitucionalidad, encontrándose pendiente el asunto que debe resolver, puede entonces promover el requerimiento de inaplicabilidad, procediendo de oficio, y conforme dispone el artículo 93 N°6 de la Constitución Política de la República en relación al inciso decimoprimerero de la misma norma.

Tal como explicaban algunos autores franceses, la Constitución no es una norma que se pueda invocar válidamente con el fin de atacar un acto administrativo, porque está opacada por la ley, que se

interpone como una pantalla entre la Constitución y el acto administrativo. Declarar la inconstitucionalidad de un acto administrativo, supone indirecta pero inevitablemente declarar la inconstitucionalidad de la ley, y ello excede la competencia del poder jurisdiccional ordinario. En palabras de Gohin “sostener que un reglamento conforme a una ley es contrario a la Constitución deviene, por transitividad, en sostener implícitamente mas necesariamente, que la misma ley es contraria a la Constitución. Para el juez, un motivo así es inoperante en la medida que su examen lo conduce a pronunciarse acerca de la constitucionalidad de una ley que hace de pantalla entre el reglamento y la Constitución, y que impide en consecuencia la exposición del reglamento a la Constitución”⁴.

La misma doctrina francesa explicaba con certeza (Dupuis, Chrétien y Guédon) que los actos administrativos dictados en aplicación de una ley y conforme a sus disposiciones están cubiertos por la autoridad del legislador. “Aún si ellos son contrarios a una norma constitucional en razón de la inconstitucionalidad de las disposiciones legislativas que aplica, no pueden ser censurados por el juez: la ley hace pantalla entre la regla constitucional y el juez.”

3.3 Escenario actual: Corte Suprema v/s Tribunal Constitucional

La realidad tributaria judicial actual, aparece descrita por más de mil causas pendientes de reanudación ante los actuales

⁴ GOHIN, Olivier, “Le Conseil d’État et le contrôle de la constitutionnalité de la loi”, RFDA, 16 (6) 2000, página 1177.

Tribunales Tributarios del País (Direcciones Regionales del SII) y una cifra cercana de causas pendientes en las Cortes, cuya tramitación o fallo aparece suscrito por un juez delegado.

3.3.1 ¿Cómo se resolverán dichas causas?

Si bien el artículo 94 inciso 3° de la CPR es categórico al conceder efectos hacia futuro (desde su publicación) a las sentencias derogatorias del Tribunal Constitucional, ocurre que se plantean dificultades respecto de situaciones intermedias dadas por procedimientos a quo aún pendientes y que importan situaciones jurídicas aún no consolidadas. ¿Qué puede ocurrir con ellos? ¿Nulidad o derogación?

Como está dicho, aquella declaración de inconstitucionalidad mediante sentencia de 27 de marzo de 2007, al derogar jurisdiccionalmente de manera expresa e irretroactiva el precepto del art. 116 del Código Tributario desde esa fecha, afirmó entonces su plena vigencia anterior, por tanto, su plena aplicabilidad a los hechos ocurridos con anterioridad a la referida derogación general, salvo por cierto aquellos casos en que particularmente se hubiese declarado lo contrario conforme al antiguo sistema de control constitucional ejercido por la Corte Suprema.

Aquello es lo que el auto motivado del Tribunal Constitucional del 10 de julio de 2008 se ocupó de corroborar, al distinguir entre derogación e invalidación, indicándole expresamente a los jueces del fondo que deben ejercer su competencia considerando la vigencia de la norma del art. 116 hasta el 29 de marzo de 2007, “sin cuestionar la validez de los actos realiza-

dos a su amparo”.

A través de numerosos fallos en que se resolvió la “improcedencia” de los requerimientos, el Tribunal Constitucional desechó solicitudes de inaplicación del artículo 116 ya derogado, incluyendo en aquellos rechazos de requerimientos formulados por jueces del fondo, Cortes de Apelaciones e, incluso, la propia Corte Suprema, estimando en todos ellos que no procede la inaplicabilidad del precepto, por cuanto éste se encuentra ya derogado.

No obstante todo lo dicho, y en virtud de una distinta prelación de valores constitucionales, la Excma. Corte Suprema ha resuelto continuar aplicando directamente la Constitución, como herramienta de casación y en pro de la igualdad de los reclamantes.

En su fallo Rol N° 2564-06, contrariando abiertamente lo expuesto por el Tribunal Constitucional, la Excma. Corte Suprema indicó que “*es perfectamente posible pretender que un precepto derogado se aplique en un proceso en curso, por lo que evidentemente la derogación de una ley no impide que se pueda declarar su inaplicabilidad para un caso concreto, como ocurre, por ejemplo, en los casos en que se aplique lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes*” (considerando 12°). Agregó: “*Es por ello entonces que la derogación de dicho precepto, por la sentencia de 29 de marzo de 2007, afecta a todos los procesos que se encuentran vigentes y que no han terminado por sentencia ejecutoriada. Sostener lo contrario, esto es que la norma se encuentra vigente para los procesos pendientes y que éstos no se ven afectados por la sentencia del Tribunal Constitucional que la derogó, significa en primér*

lugar una contradicción en que habría incurrido el propio Tribunal Constitucional al no aceptar conocer de los recursos de inaplicabilidad, en su fallo de 24 de enero de 2008, por haber sido derogada la norma; y, por otra parte, significa que los innumerables recursos de inaplicabilidad acogidos, primero por la Corte Suprema y después por el Tribunal Constitucional, habrían sido indebidamente acogidos, ya que la norma no podía ser aplicada en los respectivos procesos, pues ello ya habría ocurrido con anterioridad, lo que no resulta razonable y no guarda relación con lo obrado por ambos tribunales”.

En su considerando 18° la Corte Suprema expuso: “la decisión acerca de los efectos en el tiempo de una ley, en este caso, de una sentencia es de competencia de los jueces del fondo; y es cierto que la derogación de la norma en referencia no puede regir en cuanto a las causas afinadas, porque en ellas hay sentencia firme, con efecto de cosa juzgada, y por ello importaría la afectación de derechos adquiridos. Sin embargo, distinta es la situación respecto de las causas pendientes, en las que no hay sentencia firme y, por ende, no hay una situación consolidada protegida por la cosa juzgada ni derechos adquiridos con relación a ella. En este último caso no se da efecto retroactivo al fallo del Tribunal Constitucional cuando se lo aplica a dichas causas pendientes, porque no se afecta ningún derecho adquirido sino sólo meras expectativas”. Concluyendo entonces que “Resolver de otro modo importaría una desigual aplicación de la ley dependiendo de la época en que acontecieron las actuaciones del juez tributario, pues para el futuro el citado artículo 116 es inconstitucional y se encuentra derogado, por lo

que no se podría recurrir a él en casos similares al de autos que se presenten en lo sucesivo; mientras que para aquellas situaciones ocurridas con anterioridad a su derogación y aún no resueltas debería entenderse que dicho precepto se encuentra vigente y por lo mismo podría ser utilizado para decidir las” (considerando 20°).

Insiste entonces la Excma. Corte Suprema, en casar toda vez que, “por haber sido derogada la norma, no puede tener aplicación en el presente juicio; y los efectos de dicha derogación tienen que ser los mismos que los de la declaración de inaplicabilidad anterior, por cuanto y repitiendo el concepto la norma legal derogada producía efectos permanentes y la decisión acerca de la validez o nulidad del proceso depende precisamente de la aplicación o no de la norma o de su existencia. Al haber ésta desaparecido, no puede ser aplicada al juicio tributario respecto del cual ella era el sustento, produciéndose el decaimiento de sus efectos procesales y la correspondiente nulidad, por lo que procede así declararlo”.

Tamaño pronunciamiento ha servido de sustento a las Cortes de Apelaciones del país para seguir anulando, toda vez que una eventual casación de sus pronunciamientos de fondo, llegaría igualmente a tal solución amparada en la doctrina Suprema.

Así las cosas, hoy por hoy, nuestro máximo guardián e intérprete constitucional no está siendo respetado y, aún más, es derechamente contrariado por los jueces del fondo, contradicción que es posible constatar en diversos sentidos; Primero, en tanto entiende la Corte Suprema que lo relevante es la eficacia del artículo 116, más que su vigencia, de modo que

tal precepto continúa produciendo efectos respecto de las situaciones ocurridas a su amparo y que son objeto de juicios aún pendientes de resolución, juicios que, precisamente, dicen relación con una obligada resolución acerca de la nulidad de dicha aplicación normativa, nulidad que constituye entonces el objeto actual del pronunciamiento. Aquel entendimiento, contraría abiertamente la doctrina del Tribunal Constitucional asentada en el centenar de requerimientos de inaplicabilidad del artículo 116 del Código Tributario, todos ellos declarados improcedentes, por no estar vigente la norma al momento de emitirse pronunciamiento constitucional. No hay conflicto constitucional sobre el cual pronunciarse, toda vez que falta un supuesto básico, cual es, la existencia de la norma cuya inaplicabilidad se requiere, expresaba una y otra vez el Tribunal Constitucional. Evidente disputa entonces acerca de la existencia o no de conflicto constitucional que resolver, según se considere la vigencia de la norma a la luz de la Carta Constitucional, o bien, su eficacia ultractiva post derogación.

Segundo, entiende la Corte Suprema que dichos pronunciamientos anulatorios a los que llama a seguir, no importan un control de constitucionalidad sino tan sólo el efecto propio de un análisis de eficacia temporal de las leyes, de competencia de los jueces del fondo. Tal definición, nos parece, no logra desligarse del implícito análisis constitucional en base al cual, finalmente, deja de aplicarse una norma legal. En otros términos, como se quiera, aquel análisis de eficacia temporal no logra sacar el control de constitucionalidad de la Ley que sigue llevando tras de sí. Finalmente, no es más que una construc-

ción jurídica argumentativa de la Excm. Corte Suprema en orden a resolver el conflicto constitucional que, según ella y no el Tribunal Constitucional, aún persiste, irrogándose entonces, vía declaraciones de nulidad, el control constitucional de la ley. Tercero, y quizás lo más grave, dice relación con el argumento de fondo mediante el cual finalmente resuelve en uso de la facultad que constitucionalmente no le corresponde. En efecto, la Corte Suprema sostiene y sigue una diferente prelación valórica constitucional, entendiendo como pilar final y básico de su lógica el principio de igualdad que se vería evidentemente alterado en atención a la distinta solución jurídica dada para las causas tributarias en que se declaró la inaplicabilidad versus aquellas cuya inaplicabilidad no fue requerida antes de la derogación del artículo 116. En términos directos, pretende entonces, vía nulidad, "equiparar" situaciones, dejando de manifiesto con ello su final pretensión de inaplicación constitucional.

Nos parece, tal como afirmara el propio Tribunal Constitucional, que un sistema de control como el que ahora nos rige, con posibilidades derogatorias para la judicatura constitucional, hace prevalecer finalmente la seguridad y certeza jurídica por sobre circunstanciales afectaciones a la igualdad. Tal certeza es la que buscan los efectos derogatorios y ex nunc de sus fallos, recogidos por nuestro constituyente en el artículo 94 de la Constitución.

La referida subordinación de principios fue resistida firmemente por el Ministro Jorge Correa S., mediante sólidas argumentaciones expuestas en sucesivos y solitarios votos disidentes, no obstante lo cual, él mismo se ocupó de admitir, en los subsiguientes fallos de devolución

de causas a la Excma Corte Suprema, que *“Anular todo lo obrado por los jueces del fondo significaría que un Tribunal diverso al constitucional deja de apreciar la validez de una actuación a la luz de un precepto legal, por razones basadas en la Carta Fundamental, lo que, en el fondo, equivale a inaplicarlo por inconstitucional, modo de control difuso que la reforma del 2005 quiso evitar”* (Rol N°965-2007, considerando 12°, voto de disidencia). Y valga mencionar al Ministro Correa en este punto, toda vez que fue él, seguido de cerca por algunos otros que constituyeron minoría, quienes rechazaban las “improcedencias” de requerimientos de inaplicabilidad post derogación del artículo 116, entendiendo que la eficacia ultractiva de la norma en las respectivas gestiones pendientes, mantenía vivo el conflicto constitucional sobre el cual pronunciarse. Queremos sostener con esto que nos parece perfectamente posible distinguir entre eficacia y vigencia de la norma, comprendiendo sus efectos y escenarios, sin que ello impida mantener en resguardo el respeto al monopolio de control constitucional diseñado por el constituyente.

IV. CONCLUSIONES

Desde ya, valga despejar que la excesiva e injustificada prolongación de causas tributarias ante nuestros Tribunales Superiores, dadas sus reanudaciones procesales, suscritas esta vez, por el Juez constitucionalmente designado, implica por cierto un evidente perjuicio financiero para los contribuyentes quienes ven aumentadas

sus cargas finales mediante la permanente incorporación de intereses a las deudas en debate. De aquel gravamen ya se ha efectuado, pensamos, suficiente alarma pública, mediante publicaciones tan reiteradas como superfluas, editoriales quejumbrosas y hasta propuestas simplonas llamando a perdonazos tributarios a diestra y siniestra.

Al dar un paso más, es posible entender que aquella tardanza procesal excesiva que aqueja al orden tributario afecta asimismo al Fisco (no sólo por cuanto financieramente es regla que un peso hoy vale más que uno mañana, sino también en atención a la cantidad de reclamos de liquidaciones cuyo ítem principal de cobro lo constituyen reintegros, causas que forman igualmente parte integrante del caudal de juicios tributarios), que el supremo juez constitucional ha dado luces y reglas expresas sobre cómo proceder en relación a lo que él mismo ha dictaminado. Por último, que se nos aproxima la vigencia gradual de los nuevos Tribunales Tributarios con el consiguiente y necesario esfuerzo por avanzar en la carga procesal actual, en pos de acotar en lo posible las dificultades propias de dos regímenes procesales simultáneos a mediano plazo, todas circunstancias que, como se ha explicado, permiten sostener con convicción que nuestros Ilustres Tribunales Superiores pueden y, aún más, deben entrar a conocer en su fondo las causas Tributarias pendientes, sin que constitucionalmente les esté permitido declarar nulidades de derecho público como, no obstante, continúa ocurriendo.

El escenario explicado, ha sido definido por la evidente colisión de poder jurídico entre la Excma. Corte Suprema y el Tribunal Constitucional, quienes han entendido en forma radicalmente diversa los

alcances del fallo derogatorio del art.116 del Código Tributario y, peor aún, el real sentido del monopolio que hoy nos rige en el control constitucional de la ley, todo ello según hemos revisado, explicado por una disímil prelación de los valores constitucionales en juego.

Así las cosas, la interminable espera de los reclamantes tributarios y del Fisco, esconde en verdad una cuestión jurídica del mayor nivel y profundidad; la facultad de imperio de nuestro máximo ente constitucional respecto de sus decisiones.

Ha sido quizás la pendiente tarea de contar con una Ley Orgánica adecuada a sus nuevas facultades, o bien, la insuficiente evaluación de las consecuencias de lo resuelto o, quizás, la falta de prevención en orden a lograr un mínimo consenso previo entre los Tribunales involucrados en los efectos del fallo derogatorio, aquello que ha gatillado esta engorrosa situación para los jueces ordinarios quienes, como si no bastase la permanente dificultad con la que deben lidiar para la correcta inteligencia y aplicación de las disposiciones tributarias de fondo, deben añadir ahora una evidente indefensión acerca de quién tiene la última palabra jurídica respecto de los reales alcances derogatorios y/o anulatorios del artículo 116 tratándose de causas sometidas a su conocimiento y aún vigentes.

Por el momento, nuestras Cortes

insisten en declarar nulidades de derecho público fundadas en el histórico fallo derogatorio, como si aquél tuviese naturaleza invalidatoria, es decir, un efecto "retroactivo" en lugar de uno "prospectivo".

No obstante aquello, como hemos intentando exponer, nos parece que una clara comprensión de los valores constitucionales en juego a la hora de entender los efectos de nuestro sistema de control constitucional, así como el mensaje categórico del propio Tribunal autor del fallo en cuanto a los alcances que debemos otorgarle a sus efectos, hacen cuesta arriba coincidir o aceptar el sustento jurídico en cuya virtud los jueces del fondo insisten en resolver nulidades de derecho público, toda vez que no pueden (por el control concentrado) ni deben (por el efecto ex-nunc) proceder en tal sentido.

Las declaraciones formuladas por el "*Supremo Guardián de la Constitución*" (denominación acuñada de Fallo Rol N° 472-06, considerando 24°), parecen, más que meras señales, decisiones concretas, certeras, explícitas y dirigidas directamente a los jueces superiores que día a día deben resolver procesos tributarios, tratándose de una herramienta cuya utilización eficaz compete, conforme al sistema procesal tributario que aún nos rige, al Consejo de Defensa del Estado, entidad llamada a enfrentarse cotidianamente ante los receptores de tal mensaje.



facultad de
derecho

TEMAS DE ACTUALIDAD TRIBUTARIA



PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE RECLAMO POR VULNERACIÓN DE DERECHOS EN LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

La Ley N° 20.322 que creó los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA), incorporó un innovador medio de protección de determinadas garantías constitucionales (a saber, los numerales 21, 22 y 24 del Art. 19° de la Constitución Política de la República), con el fin de ampliar las posibilidades de acceso a una real justicia tributaria y de salvaguardar, en definitiva, la libertad económica de las personas, en cuanto contribuyentes.

Con oportunidad de la tramitación de la Ley, se pudo dar solución a problemas detectados por nuestra doctrina. Entre los cuales podemos destacar:

1. El Proyecto no se refería, ni aún genéricamente, a las resoluciones o medidas que podría adoptar el Juez Tributario en los casos en que acogiera la acción del contribuyente. El texto del Art. 156 inciso 3° del Código Tributario ("CT"), con una indicación genérica, resuelve esta indicación.
2. El Proyecto no resolvía la existencia de dos procedimientos y dos Tribunales distintos para abordar un mismo conflicto (recurso de protección y el que se comenta). El Art. 155 inciso 3° del C.T. soluciona esta controversia

3. La Ley, complementa los diferentes aspectos procesales del recurso con la inclusión de los Arts. 157 (que hace aplicable a su tramitación lo establecido para el procedimiento de reclamación) y 120 del C.T. (que hace aplicable a este título las normas del Código de Procedimiento Civil).

4. El Proyecto, al establecer la tramitación del recurso de apelación a interponer en contra del fallo de primera instancia, proponía que se realizara ante la Corte "en cuenta". El Art. 156 inciso 4to establece, en cambio, que "el recurso será conocido en cuenta y en forma preferente por la Corte de Apelaciones, a menos que cualquiera de las partes, dentro del plazo de cinco días contado desde el ingreso de los autos en la secretaría de la Corte de Apelaciones, solicite alegatos".

Sin embargo, a pesar de las buenas intenciones tenidas en consideración por el ejecutivo en su momento, cuando envió la Indicación N° 382-3549 de fecha 30 de Octubre de 2006 al Senado, solicitando la sustitución del Proyecto de Ley que había presentado la administración anterior, y los numerosos aportes realizados por las universidades y académicos de las mismas, es posible apreciar ciertas deficiencias del llamado "reclamo" por vulneración de derechos.

Entre ellas podemos identificar:

1. El uso, por parte del Art. 155 de la expresión "un particular". No se trata de un contribuyente, excluyéndose en este sentido a las entidades públicas, así como tampoco de

una persona. ¿Estarán incluidas las comunidades y las sociedades de hecho? Además, la expresión un implicará que ¿no podrán accionar de consuno varios particulares afectados? Una respuesta negativa a la pregunta anterior puede generar resultados nefastos, como el hecho de ser posible obtener fallos con diverso resultado, ante una misma causa y objeto de pedir.

2. La redacción de la parte final del primer inciso del Art. 155, puede, también, llegar a constituir una fuente de conflictos. Lo anterior, debido a que toda resolución que dicte o adopte el SII que incida en los elementos que sirvan de base para determinar impuestos a un contribuyente, es reclamable, por lo tanto, casi la mayoría de los actos del Servicio pueden tener efectos en la tributación de un contribuyente y desde este punto de vista, no sería posible que sean materias del reclamo por inconstitucionalidad en los casos en que incida en los impuestos del contribuyente¹. En otras palabras, el procedimiento de reclamación puede llegar a tener una mayor preponderancia y terminar por sustituir, en la práctica, al de vulneración de derechos en la protección de los mismos, lo que sin duda constituye un retroceso para el razonamiento detrás de los nuevos TTA.

¹ ALAMOS VERA, Eduardo, "Protección de Garantías Constitucionales del contribuyente. Un tribunal y una acción especial", Instituto Chileno de Derecho Tributario, [WEB] <http://www.ichdt.cl/proteccion.htm>, Visitado Noviembre, 2009.

3. El examen de admisibilidad que debe realizar el Juez Tributario de acuerdo al Art. 156, es una atribución que podría ser fuente de situaciones de mayores conflictos, por cuanto no se trata de un elemento objetivo o simplemente material, sino de fondo. No hay razones para permitir que el Juez declare inadmisibile la acción, bajo este argumento.

4. El Art. 156 inciso segundo establece que "Acogida a tramitación, se dará traslado al Servicio por diez días. Vencido este plazo, haya o no contestado el Servicio, y existiendo hechos sustanciales y pertinentes controvertidos, se abrirá un término probatorio de diez días en el cual las partes deberán rendir todas sus pruebas". Don Eduardo Álamos Vera, es de la opinión que tal posibilidad debiera ser eliminada, exigiendo como trámite obligatorio el informe del Servicio. Su criterio se sustenta en el hecho que una acción protectora y las modernas corrientes del Derecho Administrativo así lo exigen.

Esperamos que nuestros tribunales de justicia estén dispuestos a recoger estas y otras indicaciones que nuestra doctrina y la misma práctica legal, realicen, de tal forma que el lema "justicia para todos" pueda, paso a paso, convertirse en una realidad.

² Ob Cit

RECURSO DE RESPOSICIÓN ADMINISTRATIVA

Uno de los aspectos fuertemente cuestionados del proyecto de Ley original que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA, Boletín N° 3.139 del año 2005), era el establecimiento de una instancia prejudicial, similar a los múltiples procedimientos alternativos de solución de conflictos ante sede administrativa en Estados Unidos (a saber, todos de carácter voluntario), de carácter obligatoria.

Lo anterior, implicaba que un contribuyente no podría deducir un reclamo si previamente no se había sometido a esta vía. Esto constituía un serio atentado contra el derecho a la defensa y al debido proceso, dos pilares fundamentales sobre los cuales han descansado todas las reformas judiciales que se han suscitado en nuestro país, en estos últimos años.

La Ley N° 20.322, en cambio, consagró la procedencia facultativa del recurso de reposición administrativa, regulado en la Ley N° 19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, con modificaciones.

El procedimiento es, básicamente, como sigue:

1. El plazo de interposición del recurso es de 15 días, desde que ha ocurrido el hecho que lo motiva. Los plazos a que se refiere este artículo se regulan por lo señalado en la ley N° 19.880. Son plazos de días hábiles, entendiéndose por inhábiles los sábados, domingos y festivos.

2. La reposición se entenderá rechazada, en caso de no encontrarse notificada la resolución que se pro-

nuncia sobre ella dentro del plazo de 50 días, contado desde su presentación.

3. La presentación de la reposición no interrumpirá el plazo para la interposición de la reclamación judicial contemplada en el artículo 124 del Código Tributario y 122 del Decreto con Fuerza de Ley N° 213 u Ordenanza de Aduanas (O.A.).

4. No serán procedentes los recursos jerárquico y extraordinario de revisión.

En lo referido a la O.A. es importante destacar que no todas las materias de competencia de los T.T.A. son susceptibles de reposición administrativa; sólo aquellas señaladas en el Art. 117 de la O.A. Si bien esperamos que la utilización del recurso de reposición administrativa permita evitar litigios de manera considerable, creemos sin embargo, que la discusión debe darse en un área que aún no ha sido tratada por nuestra dogmática tributaria nacional, nos referimos a la de las soluciones alternativas de conflictos tributarios, que permitan la solución de los conflictos referidos a impuestos a través de procedimientos no contenciosos, conocidos y reglados.

El arbitraje, la transacción, la mediación, el uso de estipulaciones previas al juicio, de procedimientos abreviados en juicios de bajas cuantías, etc. Todos estos mecanismos constituyen las verdaderas causas, al menos en la experiencia comparada, de la descongestión del sistema judicial. Todo esto se traduce en una sensación generalizada de confianza en la judicatura lo que permite, indirectamente, una mayor predisposición de parte del contribuyente a llegar a un arreglo previo a la instancia judicial.

EL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO EN LA CIRCULAR N° 57 DEL 16 DE OCTUBRE DE 2009

Los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional (CDTI) tienen por objetivos principales: (i) la eliminación o mitigación del fenómeno conocido como doble tributación internacional y, (ii) el intercambio, entre administraciones tributarias, de información tributaria relevante que permita evitar la evasión de impuestos.

En este escenario y estando vigente un gran número de CDTI, la autoridad administrativa ha reglado, definido e interpretado, ciertos conceptos atinentes a la doble tributación internacional. Uno de los últimos esfuerzos en este sentido fue la Circular N° 57 de octubre de este año, el Servicio de Impuestos Internos (SII) explica el concepto de “Beneficiario Efectivo”, el cual es de suma importancia para aplicar correctamente los CDTI suscritos por Chile. Asimismo, mediante esta circular el SII se pronuncia respecto a las cláusulas para evitar el “Tax Treaty Shopping” que forman parte de nuestros CDTI, esto es, aquellas cláusulas que exigen una legítima razón de negocios para poder acogerse a los beneficios otorgados por estos CDTI.

Con respecto al primer tema, la explicación del concepto de “Beneficiario Efectivo”, el SII señala que el objetivo que se persigue con la introducción de este término en los CDTI es evitar que se haga un uso indebido de los beneficios concedidos en éstos, principalmente en relación con la rebaja de las tasas de impuestos de reten-

ción sobre rentas cubiertas en los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías) y en el CDTI entre Chile y Malasia también en relación a las rentas por servicios técnicos cubiertas en su artículo 14.

Esta circular postula que *“el solo hecho que un residente de un Estado Contratante reciba rentas cubiertas por un CDTI en los artículos mencionados, provenientes del otro Estado Contratante, no le da derecho a obtener los beneficios del mismo, ya que el contribuyente debe cumplir con el requisito de ser el beneficiario efectivo de la renta en cuestión”*.

Como es sabido, el concepto “Beneficiario Efectivo” no se encuentra definido en los tratados para evitar la doble tributación internacional. Asimismo, nuestra legislación tributaria tampoco ha dado una definición del mismo. Ahora bien, el SII se refirió tangencialmente a este concepto en la Circular N° 16 del 26 de febrero de 2009. Con todo, es en la Circular N° 57 que el SII aborda con profundidad este tema. El SII señala en esta circular que *“en relación con el término beneficiario efectivo los CDTI vigentes en Chile han seguido al modelo de Convenios para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE), por lo que los comentarios emitidos por OCDE y que clarifican la aplicación de tal concepto en base a la finalidad perseguida por los CDTI, pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 32 de la Convención de Viena”*.

A la luz de los comentarios de la OCDE, el SII señala que *“se excluyen del concepto de beneficiario efectivo a aquella persona residente en un Estado contratante que percibe una renta pero que actúa en*

su calidad de agente o de mandatario. Esto dado que sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera los beneficios de un CDTI basándose exclusivamente en el estatus de residente de otro Estado contratante del receptor inmediato de la renta. Asimismo, los comentarios señalan que sería contradictorio con los objetivos y propósitos del CDTI que el Estado fuente concediera una rebaja o exención del impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la respectiva renta. Asimismo se excluye del concepto a aquellas personas que tienen poderes limitados sobre la renta en cuestión”.

En consecuencia, no gozará de los beneficios otorgados por los CDTI aquel residente de uno de los Estados contratantes que sea agente o mandatario de otro y, en general, todas las personas que actúan como intermediarios de otras. Bien mirado, lo que quiere decir el SII, basado en los comentarios de la OCDE, es que la sola residencia no es un hecho que permita darse a la persona gozar de los beneficios derivados de un CDTI, de ahí el concepto de “Beneficiario Efectivo”. A mayor abundamiento, el SII afirma que *“en las situaciones antes descritas se excluyen de la calidad de beneficiario efectivo a las personas mencionadas ya que aún cuando tienen la calidad de residente del otro Estado contratante, al no ser considerados como los beneficiarios de la renta para fines tributarios en el Estado donde son residentes, no existiría riesgo de doble tributación”.*

Posteriormente, el SII aborda el concepto de “sociedades instrumentales” o,

en inglés, *conduit companies*, las que también estarían excluidas, cumpliendo ciertos requisitos, del concepto de “Beneficiario Efectivo”. La circular en comento señala que *“el informe del Comité de Asuntos Fiscales de OCDE titulado “Double taxation conventions and the use of conduit companies”...llega a la conclusión de que una sociedad instrumental no puede ser considerada como beneficiario efectivo cuando, pese a ser el propietario formal de la renta, cuenta con poderes restringidos que la convierten, respecto a ella, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas”.*

La OCDE define la *“sociedad instrumental”* como aquella que *“reside en uno de los Estados contratantes y que actúa canalizando determinadas rentas a una persona de un tercer Estado, la cual en virtud de tal operación se beneficia indebidamente de un CDTI”.* Un factor a considerar al momento de catalogar una sociedad de instrumental es revisar si ha realizado *“acuerdos instrumentales”*, que son entendidos como *“aquellos, por medio de los cuales un residente de un Estado con derecho a los beneficios del CDTI, recibe una renta originada en el otro Estado contratante, pero se obliga legalmente o de hecho a traspasar directa o indirectamente, todo o parte importante de tal renta, en cualquier tiempo, de cualquier forma y a cualquier título que implique perder la facultad de disponer de dicha renta por parte del receptor original, a otra persona que no es residente de los Estados contratantes”.*

Entre los requisitos que deberá cumplir una sociedad para no ser considerada como instrumental están: (1) la disponibilidad de un lugar físico donde la sociedad pueda desarrollar las actividades

que dan origen a tales rentas; (2) la existencia de activos en el Estado donde ésta se encuentra constituida; (3) la existencia de activos para llevar a cabo tales actividades; (4) los riesgos asumidos en relación con la renta percibida; (5) la capacidad funcional que la sociedad tiene para desarrollar sus actividades.

Ahora bien, para catalogar a una sociedad de instrumental no sólo hay que analizar las características de éstas, sino que habrá que indagar respecto a las circunstancias económicas de la transacción o serie de transacciones. A modo de ejemplo, la circular señala que los factores a considerar son: (1) la existencia de alguna obligación, ya sea legal o de hecho, de traspasar las rentas recibidas a terceras personas; (2) si es que la entidad intermediaria percibe alguna comisión o "spread" por la transacción; o (3) si se han constituido garantías por otras partes en relación con las obligaciones de la sociedad que solicita los beneficios del CDTI.

A modo de conclusión esta circular señala que *"para que un residente de un Estado contratante sea calificado como beneficiario efectivo de una renta, se requiere que la persona que invoca los beneficios del convenio, ya sea natural o jurídica, no cumpla con los criterios antes enunciados para ser calificado como instrumental, concepto que se determinará no tan sólo analizando si la persona actúa como agente o mandatario, sino también pudiendo considerar el simple hecho que tal persona realiza un acuerdo instrumental"*.

Es necesario señalar algo de importancia, la Circular aclara que cuando el receptor de una renta dada es residente de un Estado con el cual Chile tiene un CDTI vigente o de un tercer Estado sin CDTI y

este receptor se encuentra actuando sólo como un mero agente o intermediario del beneficiario efectivo de la renta, este último con residencia en un Estado con el cual Chile tiene un CDTI, el CDTI aplicable será aquel vigente entre Chile y el Estado de residencia del beneficiario efectivo de la renta.

Para dejar más claro aún que entiende el SII por *"Beneficiario Efectivo"*, la circular en examen da ejemplos prácticos que ayudan a entender este concepto. Un segundo tema que aborda el SII en la circular en comento, dice relación con las normas de exclusión de beneficios para rentas pasivas, esto es, cláusulas dentro de los CDTI que aspiran a evitar lo que se denomina *"Tax Treaty Shopping"*, en otras palabras, se exige una *"legítima razón de negocios"* para conceder los beneficios del CDTI. En las palabras del SII: *"En los comentarios al Modelo OCDE se describe una norma de exclusión cuyo propósito es evitar que los beneficios previstos en los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses), 12 (regalías) y 21 (otras rentas) del Modelo OCDE puedan aplicarse a operaciones en las que se participa con el objetivo principal de verse favorecido con dichos beneficios... Tal norma viene a confirmar uno de los principios rectores en la aplicación de los CDTI, esto es, que sus beneficios no deben ser otorgados cuando uno de los propósitos principales para realizar determinadas operaciones ha sido asegurar un tratamiento tributario más favorable, ya que la entrega de los beneficios en tal caso estaría en contradicción con los objetivos y propósitos de las cláusulas pertinentes del CDTI... esta norma, que se aplica con independencia del concepto de beneficiario efectivo antes descrito, exige que*

la transacción o serie de transacciones de que se trata, tengan como propósito principal, o sea uno de sus propósitos principales, obtener beneficios que sin la existencia de la transacción no se hubiesen otorgado. Para determinar que un contribuyente se encuentra en tal situación, el Servicio de Impuestos Internos tendrá que analizar la transacción o serie de transacciones en su debido contexto y caso a caso, pues cada situación debe considerarse de acuerdo a sus particulares hechos y circunstancias."

En todos los CDTI suscritos por Chile se ha incluido este tipo de cláusula "para limitar la imposición en la fuente de intereses y regalías. También se ha incluido respecto a dividendos en gran parte de ellos. En algunos CDTI se ha incorporado como parte de sus Disposiciones Misceláneas, del Procedimiento de Acuerdo Mutuo, de la Cláusula de Limitación de Beneficios o de su Protocolo, remitiéndose, según sea el caso, a la imposición de intereses, rega-

lías, dividendos, u otras rentas".

Tal como lo hizo para explicar el sentido y alcance del concepto de "Beneficiario Efectivo", el SII a través de un caso práctico explica en que situaciones podría ser aplicable esta norma de exclusión.

Para terminar, la Circular N° 57 concluye que tanto la cláusula del Beneficiario Efectivo como la que exige una legítima razón de negocios, son normas que fijan criterios para determinar si procede o no otorgar los beneficios de un determinado CDTI y también actúan como normas de control que tienden a evitar el abuso o uso indebido de estos convenios. Con todo, estas dos normas son independientes la una de la otra. Citando al SII: "estas normas tienen como propósito asegurar que los beneficios del convenio sean obtenidos por residentes de los Estados contratantes y no por residentes de terceros Estados que no tendrían derecho a tales beneficios".

PATENTES MUNICIPALES.

ESTADO ACTUAL DEL TEMA

Un tema que ha estado en boga en el último año ha sido la posibilidad de que las sociedades de inversión paguen patente municipal.

El DL N° 3063 sobre rentas municipales, del año 1979, establece en su artículo 23 que *“el ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquiera otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o denominación, está sujeta a una contribución de patente municipal, con arreglo a las disposiciones de la presente ley”*.

En consecuencia, podemos concluir que la mayoría de las sociedades estarán sujetas a este impuesto municipal, dado que este impuesto grava prácticamente todas las actividades económicas. Con todo, no es para nada claro que las sociedades de inversión, al menos las de responsabilidad limitada, deban pagar este tributo. La clave para dilucidar esto está en analizar si las actividades de las sociedades de inversión se pueden considerar como actividades terciarias¹.

En cuanto a la tasa de este impuesto, el art.

¹ El artículo 2 letra c del Decreto Supremo 484 del Ministerio del Interior, de fecha 30 de abril de 1980, que reglamenta el art. 23, señala que actividad terciaria es la que consiste en el comercio y distribución de bienes y en la prestación de servicios de todo tipo y, en general, toda actividad lucrativa que no quede comprendida en las primarias y secundarias, tales como comercio por mayor y menor, nacional o internacional, representaciones, bodegajes, financieras, servicios públicos o privados estén o no regulados por leyes especiales, consultorías, servicios auxiliares de la administración de justicia, docencia, etc.

24 del DL 3063 señala *“El valor por doce meses de la patente será de un monto equivalente entre el dos y medio por mil y el cinco por mil del capital propio de cada contribuyente (0,25% y un 0,5% del capital propio del contribuyente), la que no podrá ser inferior a una unidad tributaria mensual ni superior a cuatro mil unidades tributarias mensuales”*. Ahora bien, se entenderá por capital propio de cada contribuyente el inicial declarado por el contribuyente si se tratare de actividades nuevas, o el registrado en el balance terminado el 31 de diciembre inmediatamente anterior a la fecha en que deba prestarse la declaración, considerándose los reajustes, aumentos y disminuciones que deben practicarse de acuerdo con las normas del artículo 41 y siguientes de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En los casos de los contribuyentes que no están obligados a demostrar sus rentas mediante un balance general pagarán una patente por doce meses igual a una unidad tributaria mensual.

De la forma de calcular la tasa podemos inferir que si se obliga a pagar a las sociedades de inversión este tributo, los niveles de recaudación de los municipios subirán enormemente. Por lo tanto, no es un tema menor el determinar si este tipo de sociedades están obligadas a pagar patente municipal.

Recientemente la Corte Suprema, conociendo de recursos de casación en el fondo, se ha pronunciado respecto a si las sociedades de inversión deben pagar este impuesto municipal. Existen dos pronunciamientos del máximo tribunal, el primero es del 9 de julio de 2008² y el segundo,

más reciente, de 26 de noviembre de 2008³. En ambos casos se trata de sociedades de inversión que restringieron expresamente su objeto social a actividades más bien de índole civil, pasivas, que al parecer no ejercen actividad lucrativa⁴, en consecuencia, no realizarían actividades terciarias al tenor de la Ley de Rentas Municipales.

En el primer caso, se trata de la sociedad El Manzano Ltda. que decidió restringir su objeto social exclusivamente a actividades civiles, consistentes en inversiones en toda clase de bienes corporales e incorporeales, dejándose expresa constancia que la sociedad no podrá ejecutar actividad comercial ni de servicios, como tampoco la elaboración de bienes. El máximo tribunal señaló que “Que conforme a los antecedentes que constan en autos, *“Inversiones El Manzano Limitada”* sólo posee inversiones en bienes raíces y depósitos a plazo y no obtiene algún tipo de lucro o ganancia colocando algún producto en el mercado, de tal manera que no requiere de un local o establecimiento para funcionar. Aún más, en el estatuto de dicha persona jurídica le quedó prohibido realizar actividades comerciales y, por consiguiente, su actividad no configura un hecho gravado en el ci-

² Inversiones El Manzano Ltda. c/ Municipalidad de Vitacura, ROL 601-2007

³ Serman Dvorquez, Myriam c/ Municipalidad de Las Condes, más conocido como caso Compañía 3P, ROL 4741-2007

⁴ En efecto, muchas sociedades de inversión sólo son vehículos que se utilizan para invertir en bienes corporales e incorporeales y que, por lo tanto, carecen de actividad efectiva (TAX NEWSLETTER N° 1, Guerrero, Olivos, Novoa y Errázuriz Abogados)

tado artículo 23...”. Siguiendo este razonamiento la Corte Suprema señaló que la actividad que realiza la Sociedad El Manzano es eminentemente civil y por ende no clasifica como secundaria ni terciaria, al tenor del artículo 23 del DL 3063. Por estos argumentos rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por la Ilustre Municipalidad de Vitacura que intentaba revocar una sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago que declaró que esta sociedad no estaba afecta al pago de patente municipal.

El segundo caso es muy similar, puesto que la Compañía 3P también decidió restringir su objeto social exclusivamente a actividades civiles, consistentes en inversiones de carácter permanente en todo tipo de bienes, administrar tales inversiones y bienes y percibir sus frutos y rentas pudiendo realizar los demás negocios rentísticos y de mera inversión que decidían sus administradores. Se dejó, además, expresa constancia que la sociedad no podrá efectuar actividades que consistan en el comercio y distribución de bienes, ni en la prestación de servicios, excluyéndose de su objeto social la realización de actos de comercio, sin perjuicio de que la sociedad pueda ejecutarlos esporádicamente (en especial los relativos a operaciones en el mercado de capitales), sólo con los frutos provenientes de la realización de su objeto o para la inversión de sus haberes.

Conociendo de éste caso, la Corte Suprema ratificó el razonamiento ya esgrimido en el caso anterior, puesto que rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por la Municipalidad de Las Condes y ratificó el criterio de que la Compañía 3P, como sociedad de inversión, no está afecta a patente municipal, puesto que en sus es-

tatutos le quedó prohibido realizar actividades comerciales.

Esta sentencia, asimismo, nos proporciona otro criterio para determinar si una sociedad de inversión está o no afectada a la patente municipal. La circunstancia de que la sociedad 3P no realiza sus actividades en un lugar determinado, refuerza el hecho de que no está afectada al pago de patente municipal.

Una cuestión interesante que ambas sentencias establecen, tiene que ver con el ya mencionado reglamento N° 484. En ambos casos, los recurrentes afirman que las actividades de las sociedades de inversiones en cuestión se encuentran abarcadas por la definición de actividad terciaria que proporciona este reglamento.

Este, señala que se entenderá por actividad terciaria “en general, toda actividad lucrativa que no quede comprendida en las primarias y secundarias”. En consecuencia, se trataría de una norma residual que incluye todo lo que no está incluido en las otras dos categorías. Pues bien, la Corte Suprema señaló, respecto a esta conclusión, que si se admitiera esta interpretación, una norma reglamentaria estaría estableciendo un elemento de la obligación tributaria, el hecho gravado, lo que infringiría el principio de legalidad tributaria, de consagración constitucional, pues un reglamento no puede ir más allá de la ley.

Las mencionadas sentencias que dan la razón al contribuyente se refieren a casos donde la sociedad de inversión es una sociedad de responsabilidad limitada. Pues bien, en aquellos casos en que la sociedad de inversión esté constituida como sociedad anónima existe un criterio asentado respecto a que como las sociedades anónimas son siempre mercantiles⁵ y entre

las actividades gravadas con patente municipal se encuentra el ejercicio del comercio, una sociedad anónima, independiente de la actividad que efectivamente realice, siempre estará afectada al pago del tributo en comento⁶.

Con todo, en el mes de septiembre de este año la tercera sala de la Corte Suprema⁷ dictó un fallo que parece haber cambiado el criterio respecto de las sociedades de inversión constituidas como sociedades de responsabilidad limitada. Pues para un caso prácticamente idéntico en que la sociedad de inversión recurrente limita su objeto social exclusivamente a actividades de índole civil se falló de manera totalmente distinta a las sentencias del año 2008 citadas más arriba, es decir, el máximo tribunal declaró que a esta sociedad correspondía el pago de patente municipal, sin importar que realice actividades civiles, ya que aunque sean de esta índole igual “*importan la obtención de lucro o ganancia, es decir, se trata de actividades lucrativas y por consiguiente configuran un hecho gravado en el citado artículo 23*”⁸. En otras palabras, la Corte en esta oportunidad dio más importancia al tema del lucro que al hecho que

⁵ Ver art. 1 de la ley N° 18.046.

⁶ Ver la reciente sentencia de la Corte Suprema Rol N° 666-2008, de fecha 7 de octubre de 2009.

⁷ Nótese que la conformación de la sala es sustancialmente la misma a la que existía al momento de dictar los fallos del año 2008. La única diferencia es que en la dictación de la sentencia en comento no participó el Ministro Pedro Pierry.

⁸ Ver la sentencia de la Corte Suprema Rol N° 2516-2008, de fecha 29 de septiembre de 2009.

⁹ Considerando 10° de la citada sentencia.

la sociedad tenga por objeto actividades civiles más bien pasivas. A mayor abundamiento, la sentencia en comento señala que *“que refuerza lo anterior la circunstancia de que el artículo 27 de la ley ya citada establece que sólo están exentas del pago de patente municipal las personas jurídicas sin fines de lucro que realicen acciones de beneficencia, de culto religioso, culturales, de ayuda mutua de asociados, artísticas o deportivas no profesionales y de promoción de intereses comunitarios”*¹⁰.

Como se podrá apreciar entonces, el conflicto jurídico-tributario que se genera aquí involucra a las sociedades de inversión

constituidas como sociedades de responsabilidad limitada, pues por un lado tenemos dos criterios antagónicos en nuestra jurisprudencia judicial: aquellos fallos que afirman que las sociedades de inversión no deben pagar este tributo y el reciente fallo de septiembre de este año que a partir de hechos idénticos establece exactamente lo contrario. Por otro lado tenemos a las municipalidades que insisten en cobrar patente municipal a estas sociedades, sin respetar normas de prescripción toda vez que, a su juicio, éstas deben ser alegadas por los contribuyentes.

¹⁰ Considerando 11° de la citada sentencia.