

Dos temas tributarios: la crisis del sistema procesal tributario y la derogación del artículo 57 bis



Cristián Blanche Reyes

Profesor de Derecho Tributario
UNIVERSIDAD CATÓLICA DE CHILE

En este artículo analizaremos dos temas de Derecho Tributario que aparentemente no tienen entre sí una vinculación o nexo conceptual, y que en el último tiempo han cobrado enorme importancia y actualidad.

Nos referimos, en primer término, a la crisis del sistema procesal tributario. En este acápite vincularemos la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia que ha anulado lo obrado en las causas tributarias, a raíz de la inconstitucionalidad de la delegación de las facultades jurisdiccionales, con el proyecto de ley que persigue la creación de tribunales tributarios independientes.

En una segunda parte, abordaremos la reciente derogación del incentivo tributario del artículo 57 bis, reforma que entendemos es abiertamente inconstitucional, por afectar derechos adquiridos del contribuyente. La aprobación de leyes inconstitucionales, especialmente de carácter tributario, constituye una voz de alerta para la estabilidad de nuestro sistema jurídico económico,¹ en especial teniendo presente que éstas requieren para su aprobación de simple mayoría.

Ambos temas tienen en común el hecho de destacar el desconocimiento y quebrantamiento del estado de derecho en materia tributaria; en el primer caso, mediante el juzgamiento de las causas por una de las partes en forma delegada, el Ejecutivo, y en el segundo caso, mediante la afectación del derecho de propiedad por parte de otro poder del Estado, el Legislativo.

¹ Como ejemplo adicional, cabe recordar la moción parlamentaria que se presentó recientemente, para restringir el alcance del descuento del 65% del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el caso de la venta de inmuebles con destino habitacional, la cual finalmente no prosperó. Ello no obstante que los proyectos de ley en materia tributaria son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República.

Situaciones como las descritas anteriormente, han creado un grave desequilibrio entre el Estado y los particulares, que debe ser restablecido a la brevedad, mas aún, hoy se habla de una especie de dictadura de la Administración en materia tributaria, puesto que en la práctica se concentran en sus manos los tres poderes: el Ejecutivo, ya que fiscaliza el cumplimiento de las leyes tributarias y las interpreta administrativamente; el Legislativo, ya que cualquier modificación legal en materia tributaria es de iniciativa exclusiva del Presidente de la República; y el Judicial, ya que un funcionario de su exclusiva confianza es juez y parte en la primera instancia.

I. La crisis del sistema procesal tributario

Existe una crítica generalizada al sistema procesal tributario vigente, que entrega la resolución de los conflictos en la primera instancia al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos y, por lo tanto, una necesidad urgente de crear Tribunales Tributarios Independientes.² Digo generalizada, por cuanto la necesidad de hacer un cambio en estas materias no sólo ha sido manifestada por los particulares, sino también por la propia Administración Tributaria.

En efecto, para atenuar esta inequidad, el Servicio de Impuestos Internos decidió unilateralmente que los Directores Regionales delegaran la facultad de resolver las controversias tributarias en los Jefes de los Departamentos Jurídicos. Para ello, se partió con un plan piloto en la Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro en el mes de agosto del año 1993, extendiéndose al resto del país en el año siguiente. Además, el Director Nacional del Servicio, a su vez, delegó su facultad de representar judicialmente al Fisco en la primera instancia, en los mismos Directores Regionales.

Muchos contribuyentes impugnaron esta delegación de facultades, mediante recursos de protección e inaplicabilidad, pero éstos fueron sistemáticamente rechazados. Sin embargo, a contar del año 2000 la Corte de Apelaciones de Santiago comenzó a decretar en algunas causas tributarias, la nulidad de derecho público de los procesos, por estimar inconstitucional la delegación de facultades jurisdiccionales. Con posterioridad, se sumaron otras Cortes de Apelaciones del país con la misma tesis. Sin embargo, también existieron sentencias que resolvían lo contrario, lo que obviamente generó incertidumbre tanto para el Fisco como para los contribuyentes, acerca de la suerte de cada causa tributaria.

² En estricto rigor jurídico, no puede existir un tribunal que no sea independiente, ya que la imparcialidad es una característica inherente a todo tribunal, por eso se ha sostenido que en materia tributaria no existe la doble instancia, sino una única instancia y ésta se desarrolla ante las Cortes de Apelaciones, puesto que el denominado juez tributario es un funcionario nombrado por el ejecutivo, es decir, por una de las partes del conflicto que se debe resolver.

Las causas anuladas por la Corte de Apelaciones respectiva no pudieron ser conocidas por la Corte Suprema, ya que la resolución que decreta la nulidad de derecho público no es susceptible del recurso de casación. Hasta que con fecha 20 de diciembre del año 2002, el Pleno de la Corte Suprema –por mayoría de votos– declaró de oficio la inconstitucionalidad de la disposición contenida en el artículo 116 del Código Tributario. Esta resolución generó un verdadero terremoto jurídico, ya que la sala tramitadora de la Corte de Apelaciones de Santiago decretó de oficio la nulidad de cientos de causas tributarias que aún no habían sido resueltas. Lo cual fue enmendado por la Corte Suprema, al ordenar que dichas causas volvieran a la Corte de Apelaciones para la vista de la causa. En otras palabras, el tribunal de casación estableció la doctrina de que la nulidad debe ser decretada para cada caso concreto. Con posterioridad a esa fecha, el pleno de la Corte Suprema se ha pronunciado acerca de la inconstitucionalidad de la delegación de facultades, en otras causas.³

En la práctica la nulidad de las causas tributarias afecta principalmente a las Pymes, puesto que una provisión en sus estados financieros de esta contingencia incide directamente en sus líneas de crédito. Sin embargo, en todos los casos, existe una demora indebida e inexcusable en los procesos.⁴ En efecto, un proceso tributario para resolverse en la Corte de Apelaciones de Santiago demora aproximadamente 5 años, y por lo tanto la nulidad implica litigar a lo menos 5 años más, a una tasa de interés real de un 18% anual.

Asimismo, el Ejecutivo teniendo presente las críticas al sistema procesal tributario, se obligó en la tramitación de la Ley de Evasión,⁵ a presentar un proyecto de ley para crear tribunales independientes, cuestión que se materializó con fecha 19 de diciembre del año 2002.⁶ Este proyecto de ley, si bien constituye un avance,⁷ ha sido objeto de numerosas críticas por cuanto los

³ Cabe señalar que, como consecuencia de la reciente reforma constitucional (Ley 20.050, publicada en el Diario Oficial, con fecha 26 de agosto recién pasado), se otorga acción pública para requerir al Tribunal Constitucional la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal declarado inaplicable para un caso concreto por el mismo tribunal inconstitucional. Una vez que entre en vigencia esta norma, 26 de febrero de 2006, habrá que evaluar si es aplicable para el caso del artículo 116 del Código Tributario, aun cuando su inconstitucionalidad ha sido declarada por el Pleno de la Corte Suprema.

⁴ Cabe destacar que no obstante existir pronunciamientos de la inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario, las causas tributarias se siguen tramitando por el delegado del Director Regional, cuestión que, por su gravedad, en algunos casos, podría dar pie para solicitar una indemnización por los perjuicios causados al contribuyente.

⁵ Ley 19.738, publicada en el Diario Oficial con fecha 19 de junio del año 2001, en la cual se aumentó la dotación y facultades de la administración tributaria.

⁶ Mensaje N° 206-348, de fecha 19 de noviembre del año 2002, en el cual se señala que inicia un proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria.

⁷ Han existido varios anteproyectos de ley para crear los tribunales independientes, ya sea dentro de tribunales que resuelvan lo contencioso administrativo o en forma autónoma, pero ninguno de ellos había prosperado hasta la fecha.

tribunales mantienen una dependencia con el órgano administrativo. También cabe destacar que la creación de tribunales independientes forma parte de la agenda pro crecimiento, no obstante el gobierno no le ha dado urgencia a la tramitación del proyecto, el cual va a cumplir tres años en su primer trámite constitucional en la Cámara de Diputados.⁸

Por otra parte, si bien se han presentado diversas indicaciones al proyecto, ninguna de ellas ha resuelto la falta de independencia. Para aclarar lo anterior, podemos mencionar a modo de ejemplo que, en el Mensaje original, el nombramiento del juez tributario lo hace el Presidente de la República de una terna que confecciona la Corte de Apelaciones respectiva. Sin embargo, la terna debe hacerse de una lista, de un máximo de diez nombres, que elabora el Ministerio de Hacienda, para lo cual debe efectuar un concurso. Para mejorar lo anterior, el Ejecutivo hizo una indicación con fecha 27 de febrero del año 2004 (505-350), en el sentido de que la lista tendrá un mínimo de cinco y un máximo de diez nombres y será elaborada por la Dirección Nacional del Servicio Civil, para lo cual debe llamar a un concurso público. Pero como aún se mantenían las críticas, el ejecutivo presentó una nueva indicación, con fecha 10 de septiembre recién pasado (273-353), en el sentido de que ahora la Corte de Apelaciones podrá rechazar, por una sola vez, la totalidad de los nombres contenidos en la lista que elabore la Dirección Nacional del Servicio Civil. En todo caso, el rechazo debe ser fundado, por razones de falta de idoneidad, especialización o experiencia de los postulantes. En caso de rechazo, dicho organismo debe llamar a un nuevo concurso público, en la cual no podrán participar las personas que integraron la nómina rechazada. Uno se pregunta por qué el Ejecutivo es contrario a que la Corte de Apelaciones sea autónoma para la confección de la terna, llamando directamente a un concurso público. Esa pregunta tiene una sola respuesta, porque el juez tributario sigue siendo un funcionario del Servicio de Impuestos Internos, el cual es menos dependiente que antes, pero igual lo sigue siendo.

Sin perjuicio de la materia antes señalada, el proyecto de ley sobre Tribunales Tributarios presenta otras objeciones, tanto del punto de vista sustantivo como adjetivo, que dejan al contribuyente en una situación más desmejorada aún que la que tiene actualmente.⁹ En este sentido, no podemos dejar de mencionar, el cambio de sistema de valorización de la prueba que plantea el proyecto, y que consiste en reemplazar la prueba legal o tasada, por el sistema de la sana crítica, cuestión que supone tener jueces extremadamente calificados e imparciales.

⁸ Con fecha 13 de diciembre de 2005, mediante oficio 5959 enviado al Senado, el proyecto de ley fue despachado a la Comisión Unida de Hacienda y Constitución, Legislación y Justicia y se mandó a poner en conocimiento de la Corte Suprema

⁹ Por esta razón, en caso de no modificarse sustancialmente el proyecto, sería más conveniente mantener la situación procesal vigente, reconociendo que solo existe una única instancia ante la Corte de Apelaciones respectiva.

Por otra parte, para dar una solución al problema de la nulidad de las causas tributarias, sería necesario incorporar en los artículos transitorios del proyecto en trámite algunas de las siguientes regulaciones: a) que la ley otorgue una amnistía de una parte de los montos cuestionados (capital, reajustes, intereses y multas) a todas aquellas personas que se desistan de reiniciar las causas anuladas; y b) que se le otorgue la opción al contribuyente de someter a arbitraje tributario la causa anulada que se ha reiniciado, con el propósito de disminuir el tiempo de espera para la resolución del conflicto.¹⁰

Es de esperar que se efectúen los cambios que requiere el proyecto de ley, para lograr por fin la existencia de tribunales independientes en primera instancia, en la forma que lo han solicitado los distintos informes técnicos que se han emitido a la fecha, por la propia Corte Suprema, y el Colegio de Abogados AG, entre otros. Lo anterior permitirá a nuestro país reestablecer el estado de derecho en esta materia, cuestión que es una aspiración de todos los contribuyentes.

II. La redistribución del ingreso y el artículo 57 bis

Con fecha 13 de mayo de 2005, el ejecutivo presentó el Mensaje N° 494-352, para derogar el inciso tercero del artículo 18 de la Ley N° 19.578. En poco más de un mes, con fecha 20 de junio, el proyecto se convirtió en la Ley N° 20.028. La norma legal mantenía la ultraactividad de la disposición contenida en el N° 1 de la letra A) del artículo 57 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, que asimismo había sido derogado el día 29 de julio de 1998.

El N° 1 de la letra A del artículo 57 bis otorgaba un incentivo tributario, en favor de los contribuyentes de impuesto global complementario e impuesto único al trabajo, que adquirieran acciones de pago o de primera emisión de sociedades anónimas abiertas. El incentivo o franquicia consistía en rebajar, cada año comercial, un 20% del valor efectivamente invertido, siempre y cuando fueran dueños por más de un año de dichas acciones, al 31 de diciembre. En todo caso, la rebaja en cuestión estaba limitada a que no podía exceder en su conjunto cada año, de la cifra menor entre 20% de la renta imponible que provenga de ingresos efectivos, o 50 UTA. El remanente no era posible deducirlo los años siguientes.

¹⁰ Este mecanismo de solución de controversias ha sido aplicado exitosamente en el derecho comparado para determinadas materias tributarias, ya que representa un bajo costo de implementación y permite acelerar la resolución de los conflictos.

Cuál es el problema de este incentivo

El problema que generó esta norma radica en el hecho de que cuando el legislador estableció la franquicia, para incentivar a las personas naturales con domicilio o residencia en Chile, para que invirtieran en el mercado de capitales, no estableció un plazo determinado que limitara el uso del beneficio. En consecuencia, mientras dicha persona mantenga las acciones en su patrimonio puede hacer uso de la franquicia hasta que muera. Incluso más, por expresa disposición del artículo 5° de la Ley de Impuesto a la Renta, mientras no se determinen las cuotas de la comunidad hereditaria, dicho patrimonio indiviso se considerará como la continuación de la persona del causante y por lo tanto podrá la comunidad hacer uso de la franquicia del artículo 57 bis hasta 3 años contados desde la fecha de la apertura de la sucesión.

Por qué se deroga

El Ejecutivo estimó que esta franquicia constituía un subsidio estatal, casi exclusivamente en favor de los sectores de mayores ingresos, ya que el 93% de los USD 21 millones que dejó de percibir el Estado el último año tributario por este concepto, benefició a personas con rentas mensuales mayores a \$ 1,5 millones, es decir, el 10% más rico de la población. Y además por cuanto el 43% favoreció a personas con rentas mensuales superiores a \$ 4,5 millones, es decir, el 1% más rico de la población.

Cómo afecta esto a quienes aún mantienen esta franquicia vigente

Quienes adquirieron las acciones de pago, al momento de decidir su inversión obviamente que consideraron la existencia de esta franquicia tributaria y seguramente desecharon otras alternativas que no la tenían. Por lo tanto, es posible sostener que al adquirir las acciones también incorporaron a su patrimonio un derecho incorporal consistente en acceder a la franquicia, mientras se cumpla con los requisitos establecidos por la ley. De esta forma, la derogación que efectuó la Ley N° 20.028 afecta directamente el derecho de propiedad de estas personas, y constituye una verdadera expropiación sin derecho a indemnización, cuestión absolutamente inconstitucional.

Si la franquicia del artículo 57 bis en comento la hubiese establecido la ley por un plazo determinado, como lo ha hecho por ejemplo con otras franquicias, como la Ley Navarino (50 años), sería poco probable que alguien discutiera que la eliminación de la franquicia antes del vencimiento del plazo, respecto de las personas que la hayan incorporado a su patrimonio, por haberse radicado e invertido en la XII Región de Magallanes y Antártica Chilena, no sea objeto de una expropiación.

Otra cosa es que podamos discutir acerca de la ventaja que tuvo el establecer una franquicia de tan largo aliento, lo que podrá servir para legislaciones futuras, pero en caso alguno significa que se puedan desconocer las reglas que se tuvieron en vista al momento de hacer la inversión.

En una situación parecida, cuando se pretendió derogar el inciso cuarto del artículo 10 de la Ley 18.401, el tribunal constitucional señaló que: "Esto implica que toda persona ha de poder confiar en que su comportamiento, si se sujeta al derecho vigente, será reconocido por el ordenamiento jurídico, produciéndose todos los efectos legalmente vinculados a los actos realizados. Esa confianza se ve naturalmente disminuida si el legislador, con posterioridad, le atribuye a dichos actos consecuencias jurídicas que son más desfavorables que aquellas con las cuales quien los realizó en el pasado podía contar al adoptar sus decisiones. Se desprende de lo anterior que tal como se ha reconocido en el derecho comparado, en principio y sin perjuicio de la o las excepciones que el propio ordenamiento constitucional contempla, la retroactividad de una ley atenta en contra de los valores antes mencionados, que son esenciales en un estado de derecho como el que establece nuestra Constitución".

En conclusión, constituye un derecho adquirido para los inversionistas la franquicia del denominado artículo 57 bis en análisis, y su derogación legal atenta contra el derecho de propiedad de los inversionistas, siendo por tanto inconstitucional. Ello sin perjuicio de la enseñanza que debe quedar para los Poderes Ejecutivo y Legislativo de no aprobar en el futuro franquicias tributarias sin plazo determinado. Los contribuyentes afectados tendrán que evaluar con sus asesores legales la reclamación ante el Servicio de Impuestos Internos, y posteriormente la interposición de un recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, el cual se presentará ante la Corte Suprema hasta febrero del año 2006, ya que a contar de marzo será competente para conocer del mismo el propio Tribunal Constitucional.