

Nuevo impuesto a la plusvalía: El crear impuestos sin justificación alguna.

JOSÉ A. RIQUELME GONZÁLEZ¹
Profesor de Derecho Tributario,
UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO.

*"Desde el punto de vista del derecho constitucional,
la soberanía fiscal no implica un poder tributario ilimitado²"*

Theodore Georgopoulos

RESUMEN: El Congreso Nacional se encuentra discutiendo un proyecto de ley que busca establecer un nuevo tributo. Este impuesto se aplicaría al mayor valor obtenido en la venta de bienes raíces que han aumentado su valoración por un cambio en el uso del suelo. Postulo que este gravamen no debiera ser aprobado porque carece de justificación por tres razones. Primero, su origen es errático y/o equivocado. Segundo, su naturaleza como impuesto específico hace más criticable su creación, y finalmente, su alta complejidad puede generar efectos indeseados como regresividad e ineficiencia de un sistema que ya se alejó de la simplicidad al que debiera aspirar el ordenamiento jurídico tributario.

* * *

Introducción.

A principios del año 2015, la *Revista Qué Pasa* publicó un artículo llamado "Un Negocio Caval³", en el que relataba que la empresa Exportadora y Gestión Caval Limitada había conseguido un crédito del Banco Chile por 6.500 millones de pesos para comprar tres terrenos en Machalí, cerca de Rancagua. Muy poco tiempo después, un cambio en el plano regulador les permitía vender los mismos terrenos en \$9.500 millones de pesos.

¹ Quiero agradecer a Fairús Docmac, abogado de la Universidad del Desarrollo y ayudante de Derecho Tributario de la misma universidad por su dedicada colaboración a este trabajo. Especialmente, agradecer a los profesores y grandes amigos Sergio Verdugo Ramírez y José Manuel Díaz de Valdés por su apoyo constante en materias académicas y en otras tantas de mayor importancia.

² GEORGOPOULOS, Theodore (2006): "Tax treaties and human/constitutional rights: bridging the gap? Tax relief in a cosmopolitan context". Disponible en: http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/upload_documents/gffgeorgopoulospaper.pdf

³ SALLABERRY, Juan Pablo (2015): "Un negocio Caval". Disponible en: <http://www.quepasa.cl/articulo/actualidad/2015/02/1-16218-9-un-negocio-caval.shtml/>

Los socios de esta empresa eran Mauricio Valero y Natalia Compagnon, esta última casada con Sebastián Dávalos Bachelet, hijo de la Presidenta de la República. El crédito había sido otorgado, previa reunión personal con el Vicepresidente del banco, Andrónico Luksic, un día después del triunfo en segunda vuelta de Michelle Bachelet, asegurando un segundo período en La Moneda.

Así fue como estalló un escándalo político que a la fecha todavía no termina y que se suma a una serie de polémicas que han afectado al país en los últimos dos años. ¿Por qué es relevante esto?

A mediados del mismo año y después de la entrega de un informe final de propuestas que hizo el Consejo Asesor Presidencial Contra los Conflictos de Interés, el Tráfico de Influencias y la Corrupción, ingresó un proyecto de ley que hace más transparentes las normas que regulan el suelo, que modifica el Impuesto Territorial, pero además pretende establecer un nuevo tributo. Se trata de un impuesto sobre las ganancias en la venta de un terreno, cuando ha cambiado el uso del suelo.

Las similitudes entre el denominado Caso Caval y la propuesta del Ejecutivo son evidentes. Sin embargo, sostener que la contingencia es insuficiente para crear nuevos tributos es ser generoso con las críticas al proyecto. Contrario a lo que señala el Mensaje presidencial mediante el cual comenzó la discusión de esta iniciativa, el nuevo tributo carece de justificación alguna, va en la línea opuesta a lo que diversos expertos en materia tributaria han sostenido desde hace años y revela una mirada estatista, en momentos en que Chile se encuentra en una situación económica complicada. Un muy mal momento para tensionar más la relación entre el Derecho de Propiedad y la Potestad Tributaria del Estado.

Comienza la discusión del proyecto.

Hace casi un año, el 30 de junio de 2015, ingresó a la Cámara de Diputados una iniciativa del Ejecutivo⁴ bajo el título “Proyecto de Ley sobre Transparencia del mercado del suelo e incrementos de valor por ampliaciones del límite urbano”⁵.

⁴ Puede que el lector note que esta frase es una cuestión obvia de acuerdo a las normas procedimentales que establece la Constitución respecto del proceso mediante el cual se crean leyes. Pero no puedo suponer que siempre quien lee sepa las diferentes aristas del mundo jurídico. Dicho eso, cabe mencionar que los proyectos de ley que crean, modifican o derogan tributos son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República y deben ingresar por la Cámara a su primer trámite constitucional.

⁵ Boletín N° 10.163-14, Transparencia del mercado del suelo e incrementos de valor por ampliaciones del límite urbano. Para hacerle un seguimiento a la tramitación del proyecto, se puede recurrir al siguiente link: https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=10582&prmBoletin=10163-14

Este proyecto busca modificar los siguientes cuerpos normativos:

- Ley General de Urbanismo y Construcciones;
- Decreto ley N° 1.939, de 1979, que Establece Normas sobre Adquisición, Administración y Disposición de Bienes del Estado;
- Ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial;
- Nueva Ley sobre Incrementos de Valor por Ampliaciones de los Límites Urbanos.

Sobre esta última nueva "Ley sobre Incrementos de Valor por Ampliaciones de los Límites Urbanos" me referiré en este trabajo, porque estoy plenamente convencido de que se trata de un impuesto que no tiene ninguna justificación y una ley sin razón detrás es simplemente poder. Lo que es especialmente grave en materia tributaria.

Este tributo se encuentra contenido en el artículo 4° del proyecto, que a su vez tiene once artículos permanentes y uno transitorio referente a la entrada en vigencia de sus normas.

En general, su estructura y características son las siguientes:

- Se trata de un impuesto al mayor valor obtenido en enajenaciones de bienes raíces, que se encuentren incluidos en un proceso de ampliación del límite urbano;
- Tiene una tasa de 10% sobre dicho mayor valor;
- No se puede deducir como gasto (para el caso de sociedades);
- Se aplica con independencia de la Reforma Tributaria (artículo 3°);
- Están exentas las enajenaciones que no excedan 5.000 UF.

Mi postura es que este nuevo impuesto no se justifica por tres razones. Primero, por el origen del proyecto. Por los antecedentes de hecho que llevaron al actual gobierno a presentar una iniciativa de estas características. Segundo, por la naturaleza del impuesto. Desde la perspectiva del Derecho Tributario, este es un tipo de impuesto específico, pero que no desincentiva una externalidad negativa. Tercero, la complejidad del tributo. El tener un sistema tributario complejo no puede ser considerado como algo positivo.

I. El impuesto no se justifica: por su origen.

Todo proyecto de ley debe ser fundado⁶. Es decir, deben existir argumentos que permitan a un gobierno o a un parlamentario considerar razonable el presentar un Mensaje o una moción respectivamente.

¿Cuáles fueron las razones que tuvo el gobierno de la Presidenta Bachelet para proponer la creación de este nuevo impuesto?

El Mensaje explica que este proyecto se presentó sobre la base (i) del Programa de Gobierno, y de lo propuesto por (ii) el Consejo Asesor Presidencial Contra los Conflictos de Interés, el Tráfico de Influencias y la Corrupción (Comisión Engel), y (iii) por el Consejo Nacional de Desarrollo Urbano (CNDU).

Específicamente lo que dice el mensaje del proyecto es lo siguiente:

“En nuestro Programa de Gobierno planteamos la necesidad de contar con ciudades equitativas y justas, integradas socialmente y construidas en forma democrática y participativa. Bajo esta inspiración hemos trabajado desde marzo de 2014, siendo el proyecto de ley que hoy someto a vuestra consideración una materialización de estas ideas, fortalecidas, además, por las recomendaciones que, en abril y mayo, hemos recibido de dos significativas instancias asesoras: el Consejo Asesor Presidencial Contra los Conflictos de Interés, el Tráfico de Influencias y la Corrupción y el Consejo Nacional de Desarrollo Urbano.

Ambos Consejos se han pronunciado en relación a la transparencia y la participación en la planificación urbana y a los incrementos de valor que derivan de ella”.

En los siguientes párrafos voy a demostrar que esta última frase no es cierta.

I.1. El Programa de Gobierno.

El 27 de octubre de 2013 la Presidenta Bachelet, en ese entonces actuando como candidata, daba a conocer el Programa de Gobierno⁷ que implementaría en caso de ser electa, como lo fue.

⁶ La ley N° 18.918, Orgánica Constitucional del Congreso Nacional, dispone lo siguiente: “**Artículo 14.** Los fundamentos de los proyectos deberán acompañarse en el mismo documento en que se presenten, conjuntamente con los antecedentes que expliquen los gastos que pudiere importar la aplicación de sus normas, la fuente de los recursos que la iniciativa demande y la estimación de su posible monto”.

⁷ ACEVEDO, Erwin (2013): “La propuesta de Michelle Bachelet incluye tres áreas claves: reforma educacional, reforma tributaria y nueva Constitución”. Disponible en: <http://www.24horas.cl/politica/decisionfinal/bachelet-presenta-su-programa-de-gobierno-907551>

En dicho documento⁸, en el capítulo de “Ciudad, Vivienda y Territorio” encontramos bajo el título “Participación Ciudadana” dos propuestas:

1. La impulsión de un Plan de Ordenamiento Territorial; y
2. Ampliar la participación ciudadana en la planificación territorial y local.

No hay, en este capítulo, ninguna referencia a la incorporación de un nuevo impuesto que grave el mayor valor obtenido en enajenaciones de bienes raíces que se encuentren incluidos en un proceso de ampliación del límite urbano.

Entonces, ya que el gobierno citó su Programa y no está la idea de este nuevo impuesto en las páginas relativas a vivienda, lo razonable es buscarla en la parte referente a la entonces anunciada reforma tributaria. Pero no puedo invitar al lector a esfuerzos inútiles. No hay nada ahí tampoco.

No hay, en todo el Programa de Gobierno, alguna insinuación siquiera de un gravamen al mayor valor obtenido por una persona en la enajenación de un bien raíz y que su fuente sea el cambio del uso del suelo.

Así, entonces, llegué a la conclusión de que la primera fuente que cita el Mensaje no existe.

1.2. Consejo Asesor Presidencial Contra los Conflictos de Interés, el Tráfico de Influencias y la Corrupción. La Comisión Engel.

Desde fines del año 2014 en Chile ha estallado una crisis política por lo que se ha conocido como aportes irregulares a los partidos políticos, financiamiento de campaña a través de boletas de honorarios que no dan cuenta de servicios efectivamente prestados, el denominado caso “Fraude al FUT”, el “Caso Caval” y otros similares que han afectado a prácticamente todos los partidos políticos del país.

Una vez que fue inevitable para la coalición gobernante reconocer que no sólo los partidos opositores estaban involucrados en estos asuntos y que al contrario eran por desgracia prácticas de todos los partidos, la Presidenta Bachelet convocó a un panel de expertos, liderados por el economista Eduardo Engel Goetz (de ahí el nombre por el cuál es conocida la comisión). Concluida su tarea, la Comisión Engel elaboró un informe final con una serie de medidas relacionadas con la prevención de la corrupción, la regulación de conflictos de interés y otras materias.

⁸ “Programa de Gobierno Michelle Bachelet 2014-2018”. Disponible en: <http://www.gob.cl/programa-de-gobierno/>, pp. 120-123

Dentro del primer grupo de medidas para prevenir la corrupción encontramos una titulada: "Prevención de la corrupción en la planificación territorial".

¿En qué consiste esto?

Se trata de discutir sobre los ámbitos regulatorios sobre el suelo y si éstos ofrecen espacios para que, ante la ausencia de probidad o responsabilidad por parte de los intervinientes, se generan irregularidades.

En este sentido, la Comisión Engel hizo diferentes propuestas en tres ámbitos específicos:

- i. Regulación urbana;
- ii. Plusvalías generadas por la acción del Estado; y
- iii. Plazos indefinidos en la práctica.

Para efectos de este trabajo, importa la segunda, las plusvalías generadas por la acción del Estado y dentro de este ámbito, la segunda propuesta, que es la siguiente:

"Estudiar medidas que permitan que el Estado capture una mayor parte de las ganancias asociadas a su propia acción, por ejemplo, en casos de cambios de uso de suelo desde agrícola a urbano, que hoy no se captan a través de las actualizaciones de los avalúos o de los impuestos a las ganancias de capital."⁹

Hasta aquí, podríamos decir que el Mensaje cita correctamente el trabajo de esta comisión para sostener la pertinencia de este proyecto. Pero esto no es así.

Para explicar por qué no es así, comienzo con dos preguntas. Primero: ¿Tenía la Comisión Engel el mandato para hacer propuestas tributarias? Y, segundo, si asumimos que las tenía, ¿es correcto el diagnóstico sobre el cual se construye la propuesta? Estas preguntas son claves para reforzar mi punto (que el impuesto no se justifica).

Para contestar la pregunta, es necesario conocer la fuente de esta comisión. Es decir, el acto administrativo que la creó. Así es como llegamos al Decreto N° 2 del Ministerio de la Secretaría General de la República (en adelante Segpres) de fecha 9 de abril de 2015.

⁹ "Informe final del Consejo Asesor Presidencial Contra los Conflictos de Interés, el Tráfico de Influencias y la Corrupción". Disponible en: <http://consejoanticorruptcion.cl/>, p. 51.

El artículo 2° de este Decreto determina cuáles son las tareas que tendrá el Consejo y las reduce a dos:

1. *Efectuar un diagnóstico de los riesgos que afectan la probidad y la transparencia en el mundo de los negocios, la política y el servicio público, poniendo énfasis en aquellos elementos que se vinculan al tráfico de influencias, la corrupción y los conflictos de interés y que debilitan la confianza en las instituciones privadas y públicas;*
2. *Proponer medidas concretas, de carácter legal o administrativo, a partir del análisis comparado de experiencias internacionales y de la revisión de la normativa vigente, en los ámbitos de la prevención, regulación, sanción y reparación de los conflictos de interés, el tráfico de influencias y, en general, la corrupción en todas sus formas, en el mundo de los negocios, la política, el servicio público y la relación entre éstos.*¹⁰

Si tuviéramos que determinar dónde tendría cabida una propuesta de carácter impositivo, tendríamos cuatro ámbitos y uno genérico:

- 1.1. Prevención;
- 1.2. Regulación;
- 1.3. Sanción;
- 1.4. Reparación;
- 1.5. La corrupción en todas sus formas.

De las alternativas planteadas, es razonable suponer que el ámbito es el de regulación. Sin embargo, ¿podemos suponer que en cuanto al ámbito regulatorio la comisión podía proponer cualquier tipo de medida? O por el contrario, ¿es más lógico que sus propuestas tengan que ver con regulaciones en materias de probidad, transparencia y corrupción más no de impuestos?

Este punto que planteo no es una inquietud rebuscada o elaborada después de complejas lucubraciones. Ya en la misma comisión se discutió sobre la facultad que tenía el Consejo para hacer este tipo de propuestas. Al momento de votar la propuesta en comento, fueron tres los integrantes del Consejo que votaron en contra por la razón de actuar fuera del mandato: Olga Feliú, Rosanna Costa y Lucas Sierra.

¹⁰ Decreto N°2 del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, "Crea Consejo Asesor Presidencial contra los conflictos de interés, el tráfico de influencias y la corrupción", de fecha 9 de abril de 2015. Disponible en: <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1076066>

Sus argumentos son importantes no sólo para este punto, sino que también para los que vienen más adelante.

¿Qué planteó cada uno de los consejeros que votaron en contra¹¹?

a. Olga Feliú sostuvo que:

“No es tarea encomendada a la Comisión la propuesta de modificaciones tributarias, las que de cualquier modo no parecen relacionadas con el problema de la corrupción.

De cualquier modo, en relación con la posibilidad de adoptar la medida de pago de contribuciones por aumento de valor del inmueble como consecuencia de la acción del Estado, cabe consignar que dicha circunstancia está prevista en nuestra legislación actual. Y es que las contribuciones son el tributo que se aplica sobre el avalúo fiscal de las propiedades, determinado por el Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo con el artículo 4° de la Ley N° 17.235 sobre Impuesto Territorial (Contribuciones) que de manera expresa determina que se debe considerar en el avalúo del terreno, las obras de equipamiento y urbanización, de manera tal que la plusvalía es pagada por el propietario con un mayor pago de contribuciones. De cualquier modo, cabe preguntarse si se establecerán medidas de compensación a las personas afectadas por actos del Estado que hagan bajar el valor de sus inmuebles (Ej. Colina cárcel.)”.

b. Rosanna Costa y Lucas Sierra señalaron que:

“Hoy se cobran contribuciones vinculadas al avalúo, que fluctúa según aumentos o pérdidas de valor del suelo, e impuestos a las ganancias de capital en la venta. El problema es antes que nada de regulación.”.

Como se puede apreciar, ya había dos puntos de conflicto: pertinencia de la Comisión en materias tributarias y diagnósticos sobre los cuáles proponer algo nuevo.

De acuerdo al texto del Decreto que creó este Consejo y a la razonabilidad en cuanto al campo de acción de un consejo asesor presidencial, sostengo que la Comisión aquí actuó fuera de los límites de su competencia¹².

¹¹ “Informe final del Consejo Asesor Presidencial Contra los Conflictos de Interés, el Tráfico de Influencias y la Corrupción”. Disponible en: <http://consejoanticorruptcion.cl/>, pp. 97-98.

¹² En mi opinión, hacer propuestas de este tipo es para esta comisión, haciendo un símil con el proceso de formación de las leyes, actuar fuera de las ideas matrices de un proyecto de ley.

La segunda parte es aquella relativa al diagnóstico que hace el Consejo. Como cité antes, el informe final de esta comisión sostiene que el Fisco no capta ganancias asociadas a su propia acción y tampoco lo haría a través de las actualizaciones de los avalúos o de los impuestos a las ganancias de capital.

Esto es un error por dos razones. Primero, porque hace alusión a las normas del impuesto territorial y segundo, porque supone que en todo el ordenamiento jurídico tributario no existe norma alguna que le permita al Estado concurrir a las ganancias que pueda generar la venta de un bien raíz. Voy a explicar brevemente dónde está el error.

Ganancias que no se captan a través de las actualizaciones de los avalúos o de los impuestos a las ganancias de capital.

La crítica que hace aquí el Consejo es que la base imponible del impuesto territorial, esto es, el avalúo fiscal que hace el SII sobre los bienes raíces, no se actualiza debidamente. En esto tiene razón el Consejo.

De acuerdo al artículo 3° de la Ley N° 17.235¹³, el SII está obligado a reevaluar, cada cuatro años, los bienes raíces agrícolas y no agrícolas. Sin embargo, ya desde el año 1998 al 2014 ha habido cuatro leyes que postergaron la actualización de los avalúos o la vigencia de estos. Estas son:

- Ley N° 19.575, de 1998, que proroga la vigencia de los avalúos de los bienes raíces agrícolas;
- Ley N° 19.892, de 2003, que posterga la vigencia del reavalúo de los bienes raíces agrícolas;
- Ley N° 20.650, de 2012, que Posterga el reavalúo y proroga los actuales avalúos de bienes raíces no agrícolas con destino habitacional, y reduce la periodicidad del reavalúo de los bienes raíces de las distintas series;
- Ley N° 20.731, de 2014, que posterga por dieciocho meses la realización del proceso de reavalúo de los bienes raíces de la serie agrícola, y proroga la vigencia de los avalúos de los mismos bienes vigente al 30 de junio de 2014.

Las razones para postergar un reavalúo o prorrogar su vigencia pueden, probablemente, tener asidero en cuestiones políticas. El reavalúo de los bienes

¹³ Ley N° 17.235, "Fija texto refundido, sistematizado y coordinado de la ley sobre impuesto territorial", Diario Oficial 24 de diciembre de 1969, artículo 3°.

raíces muy probablemente generará un alza en el Impuesto Territorial, lo que es bastante impopular para cualquier gobierno.

Miremos por ejemplo las razones de la Ley N° 20.650 de 2012. ¿Qué decía el Mensaje?

“Continuando el compromiso de nuestro Gobierno de dar protección a las familias de clase media de nuestro país y con la construcción de una sociedad de seguridades y oportunidades, hemos tomado la decisión de postergar la vigencia del reavalúo fiscal de los bienes raíces no agrícolas destinados a la habitación.”¹⁴

¿Por qué se tomó esta decisión?

El mismo proyecto lo señala:

“Esta decisión considera que el reavalúo y consecuente alza del Impuesto Territorial afecta más severamente a las familias de clase media que con esfuerzo y sacrificio han logrado el sueño de la casa propia.

Asimismo, tiene presente que dicho reavalúo y alza también afectan en forma severa a los hogares monoparentales y a los adultos mayores”.

En la historia de la ley consultada, no se encontraron estudios que permitieran sostener esta afirmación.

Por otra parte, y en la misma línea crítica, el investigador del Centro de Estudios Públicos (CEP) Slaven Razmilic ya planteaba críticas a estas postergaciones o prórrogas a fines del año 2014 (antes de la existencia del proyecto y de la Comisión Engel).

En su trabajo “El impuesto territorial y financiamiento municipal”, sostiene que:

“...parece relevante evaluar mecanismos que permitan facilitar la realización efectiva de los reavalúos de bienes raíces cuando corresponda hacerlos. Es necesario evitar postergaciones sucesivas, las que históricamente se han reiterado para luego terminar aplicándose acompañadas de nuevas o ma-

¹⁴ Historia de la Ley N° 20.650 de 24 de mayo de 2013, “Posterga el reavalúo y prorroga los actuales avalúos de bienes raíces no agrícolas con destino habitacional, y reduce la periodicidad del reavalúo de los bienes raíces de las distintas series”. Disponible en: http://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/4486/HLD_4486_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf

yores exenciones y de otras mitigaciones, motivadas por el costo político acumulado de las postergaciones.”¹⁵

Es importante desarrollar la siguiente idea: Si entendemos los impuestos como instrumentos, es clave que como tales cuenten con los insumos necesarios. Luego, si la base imponible del Impuesto Territorial no está actualizada, el impuesto en sí no puede cumplir a cabalidad la función para la que fue pensado. Debido a estas leyes de postergaciones o prórrogas, el impuesto en sí mismo se debilita. Así entonces, la observación que hizo la Comisión Engel en cuanto a que existe un problema con el sistema de reavalúos es cierta.

El subyacente problema¹⁶ viene con su segunda afirmación del Consejo:

“Estudiar medidas que permitan que el Estado capture una mayor parte de las ganancias asociadas a su propia acción..., que hoy no se captan a través (...) de los impuestos a las ganancias de capital”.

Es aquí donde se desploma cualquier condición de razonabilidad que podría llegar a tener el Consejo en esta materia.

Las ganancias de capital en la enajenación de bienes raíces está contenida en el artículo 17 n° 8 de la Ley de Impuesto a la Renta y la Ley N° 20.780 (en adelante reforma tributaria de 2014¹⁷) que introdujo importantes cambios a esta tributación.

Antes de la reforma tributaria de 2014, la venta de bienes raíces no se gravaba a menos que el vendedor fuera considerado un vendedor habitual. La Ley N° 20.780 cambió esta situación y estableció, a grandes rasgos, que el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces no tributará sino hasta que supere las 8.000 unidades de fomento. En tal caso, el contribuyente tiene la opción de tributar con su impuesto final (global o adicional en su caso) o bien con un impuesto único sobre dicho mayor valor que tiene una tasa fija de 10%.

De esta manera, es evidente que el mayor valor que obtiene un contribuyente estuvo gravado antes y después de la reforma impositiva más importante de los últimos años. O mejor dicho de otra forma: el Estado puede capturar parte de las ganancias mediante las normas de la Ley de Impuesto a la Renta¹⁸.

¹⁵ RAZMILIC, Slaven (2014): *Impuesto Territorial y Financiamiento Municipal*, Propuesta de Política Pública, Centro de Estudios Públicos. ISSN: 0718-3089. Disponible en: http://www.cepchile.cl/dms/archivo_5971_3726/rev138_SRazmilic.pdf

¹⁶ Recordemos que el problema principal es la falta de mandato de la Comisión para hacer propuestas tributarias.

¹⁷ Me parece impreciso simplemente referirme a “la reforma tributaria” sin especificar su año, ya que en los últimos 6 años el país tiene el triste record de tener al menos cuatro reformas tributarias.

¹⁸ DL N° 824 del Ministerio de Hacienda, “Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de fecha 1 de enero de 2016, artículo 17, numeral 8.

Que el Estado las capte o no, que el monto de 8.000 unidades de fomento sea o no insuficiente es otra discusión, es, en palabras de Rosanna Costa y Lucas Sierra: *"El problema es antes que nada de regulación"*, y no de la falta de esta.

Así entonces queda demostrado que el Programa de Gobierno no decía nada sobre crear un nuevo impuesto a la plusvalía, y que la Comisión Engel no tenía legitimidad para hacer este tipo de propuestas. Sin embargo, las hizo, pero las hizo mal, porque las fundó en las razones equivocadas.

1.3. Consejo Nacional de Desarrollo Urbano (CNDU).

El CNDU es un consejo asesor, cuya función es servir de instancia consultiva y asesora del Presidente de la República para la implementación de la Política Nacional de Desarrollo Urbano¹⁹.

Para cumplir este rol, cumple con tres tareas principales²⁰:

- a) Estudiar las políticas sectoriales en aquellas materias que tengan incidencia en el desarrollo de las ciudades y el territorio, haciendo las proposiciones pertinentes;
- b) Estudiar la legislación nacional vigente aplicable al desarrollo urbano y territorial y proponer las reformas y perfeccionamientos que sean pertinentes, tanto en el ámbito institucional como legal y funcional;
- c) Convocar a mesas de trabajo regionales para asegurar que las realidades regionales son debidamente tomadas en cuenta en las proposiciones que haga el CNDU.

Ejerciendo tales tareas, en mayo de 2015 el CNDU presentó un documento consolidado de sus propuestas llamado *"Propuestas para una Política de Suelo para la Integración Social Urbana"*²¹.

¿Hizo el CNDU propuestas de índole tributaria?

¹⁹ Decreto N° 78 del Ministerio de Vivienda y Urbanismo, "Aprueba Política Nacional de Desarrollo Urbano y Crea Consejo Nacional de Desarrollo Urbano", de fecha 2 de marzo de 2015. Artículo 2°: *"Créase un Consejo Asesor del Presidente de la República, que se denominará Consejo Nacional de Desarrollo Urbano, en adelante "el Consejo", cuya función será servir de instancia consultiva y asesora del Presidente de la República para la implementación de la Política Nacional de Desarrollo Urbano."* Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1059974&idVersion=2014-08-29>

²⁰ Consejo Nacional de Desarrollo Urbano. Disponible en: <http://cndu.gob.cl/en-que-estamos/>

²¹ "Propuestas para una política de suelo para la integración social urbana", Consejo Nacional de Desarrollo Urbano. Disponible en: http://cndu.gob.cl/wp-content/uploads/2015/05/Documento_Final_Propuesta-de-Poli%CC%81ticas_Suelo_para_Integracio%CC%81n_Social_CNDU_Mayo_2015.pdf

Sí, lo hizo. Pero bastante diferente a lo que dijo el gobierno. El 8 de julio de 2015 comenzaba la discusión general del proyecto en la Comisión de Vivienda de la Cámara. En su presentación inicial, se citó el informe del CNDU, sosteniendo que éste había dicho lo siguiente:

“Se recomienda terminar con las exenciones y vacíos tributarios dentro del mercado de suelo, que generan desigualdades injustificadas entre quienes tributan y quienes no lo hacen.” Punto final.

Pero la verdad es que era punto seguido.

Cuando revisé el informe señalado, encontré la frase que el Ejecutivo había mostrado en la comisión. Ahí me di cuenta que la propuesta no era tan amplia o indeterminada, sino que muy concreta. Lo que dice, después del punto seguido, es lo siguiente:

*“En esta línea (de proponer terminar con las exenciones y vacíos tributarios dentro del mercado de suelo) **se propone restablecer ideas contenidas en el proyecto original de la Reforma Tributaria 2014, ampliando la tributación sobre las ganancias de capital producto a la enajenación de bienes raíces que realizan las personas naturales.** Si bien este mecanismo acaba de ser ajustado en la Reforma Tributaria dejó exento a los inmuebles adquiridos antes del año 2004 y a todos los contribuyentes que tengan una ganancia bajo las 8.000 UF, lo que representa un amplio porcentaje de transacciones del mercado de suelo urbano”²².*

Como si la evidencia no fuera suficiente, y entendiendo por cierto que los grupos de interés particulares tienen el legítimo derecho a defender (valga la redundancia) sus intereses, es que el representante de la Cámara Chilena de la Construcción, en su calidad de consejero, estimó que no se justificaba un nuevo impuesto²³.

Así entonces podemos ver cómo el CNDU sí hizo propuestas tributarias, que el hacerlo se ajusta a su mandato y que aquella que propuso apuntaba a modificar la regulación del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces que dispone la Ley de Impuesto a la Renta y no, como sostuvo el Ejecutivo, la creación de un nuevo impuesto.

²² “Propuestas para una política de suelo para la integración social urbana”, CNDU. Disponible en: http://cndu.gob.cl/wp-content/uploads/2015/05/Documento_Final_Propuesta-de-Poli%CC%81ticas_Suelo_para_Integracio%CC%81n_Social_CNDU_Mayo_2015.pdf, p. 19

²³ En el Informe Final del CNDU, página 19, nota al pie número 27, se señala que: “El consejero representante de la Cámara Chilena de la Construcción estima que no se justifican tributos adicionales, ya que los impuestos siempre distorsionan la actividad del mercado y que solo se traducirían en aumentos del valor del suelo y, consecuentemente, de las viviendas”.

El proyecto, en su artículo cuarto crea un nuevo al mayor valor obtenido por el cambio en el uso del suelo. El Mensaje presidencial señaló que esta idea provenía ya del Programa de Gobierno de octubre de 2014, y había sido reforzada por las propuestas del Consejo Asesor Presidencial Contra los Conflictos de Interés, el Tráfico de Influencias y la Corrupción y por el Consejo Nacional de Desarrollo Urbano. Estoy convencido de haber probado que tal afirmación, y por ende el fundamento, requerido por la ley y por la Doctrina, no están presentes en esta parte del proyecto de ley. Pero es la ausencia de justificación en cuanto a su origen, la que, por sí misma, bastaría para rechazar este nuevo impuesto. Sin embargo, el proyecto presenta más falencias que refuerzan su carácter de arbitrario.

II. El impuesto no se justifica: por su naturaleza.

Para desarrollar este argumento, tengo que explicar en qué consiste el impuesto que se propone.

El artículo cuarto del proyecto contempla la creación de una Ley sobre Incrementos de Valor por Ampliaciones de los Límites Urbanos. Como todo impuesto bajo la lógica de las garantías constitucionales de los contribuyentes, debe tener por ley determinado el hecho imponible, los sujetos, la base imponible y la tasa.

En cuanto al hecho gravado, este puede ser definido por *Ángela Radovic*²⁴ como:

“Vínculo jurídico que une al sujeto activo o ente acreedor del tributo (Fisco u otros entes públicos) con el sujeto pasivo o deudor (contribuyente, sustituto o tercero responsable), en virtud del cual éste se encuentra en la necesidad de cumplir a favor de aquél una prestación, que consiste en dar (una suma de dinero o de especies) el tributo”.

En el proyecto que se critica aquí, el hecho gravado consiste en lo siguiente, según el artículo 1º, inciso primero:

“Se gravará con impuesto a la renta con una tasa de 10%, la parte del mayor valor obtenido en aquellas enajenaciones a título oneroso de bienes raíces situados en Chile, o de los derechos reales constituidos en ellos o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes, que se encuentren en zonas incluidas en un proceso de ampliación del límite urbano”.

La expresión “la parte del mayor valor” es desarrollada por el inciso cuarto del mismo artículo.

²⁴ RADOVIC SCHOEPEN, Ángela (1998): *Obligación Tributaria* (Santiago, Editorial Conosur)

“La parte del mayor valor gravado a que hace referencia el inciso primero, corresponderá al incremento de valor experimentado en el proceso de ampliación del límite urbano, según lo establecido en el artículo 4° de esta ley”.

En palabras simples, se trata de imponer un impuesto cuya tasa será de 10% sobre aquel mayor valor que se haya generado por un cambio en el uso del suelo. Esto se trata entonces de un impuesto específico a dicho mayor valor.

Luego, es importante resolver dos preguntas: (i) ¿qué son los impuestos específicos? Y (ii) ¿qué son las externalidades negativas?

(i) ¿Qué son los impuestos específicos?

Claudio Agostini, profesor titular de la Facultad de la Universidad Adolfo Ibáñez, sostiene que los impuestos específicos son aquellos que “reducen externalidades negativas, por lo que, en general, mejoran la asignación de recursos en la economía independiente de la recaudación que generan²⁵”. Si bien la relación causal es objeto de discusión, no es el propósito de este trabajo desarrollar esa línea, pero sí la primera parte de esta afirmación: reducir externalidades negativas.

Este entendimiento en cuanto al propósito de los impuestos específicos es una constante en la discusión pública de nuestro país.

En 1997, el Centro de Estudios Públicos (CEP) publicó un estudio titulado “Una Reforma Tributaria para el Crecimiento²⁶”, de Bernardo Fontaine y Rodrigo Vergara.

En esta publicación, afirmaban los autores que en Chile “*hay una serie de impuestos específicos a los bienes, algunos de ellos destinados a corregir externalidades (combustibles, tabaco) y otros cuya lógica económica es más difícil de entender.*”²⁷

Luego, en el mismo trabajo y apoyando mi tesis, se señala que:

“En cuanto a la proliferación de impuestos específicos, se propone eliminar algunos sobre los cuales no hay evidencia de que produzcan externalidades negativas, como el impuesto a los suntuarios, a los automóviles de lujo y a las bebidas no alcohólicas.”²⁸

²⁵ AGOSTINI, Claudio (2008): “Los Impuestos Importan”, *Observatorio Económico, Universidad Alberto Hurtado*, N°22. Disponible en: <http://www.economiaynegocios.uahurtado.cl/wp-content/uploads/2010/06/pdf-observatorio-n22.pdf>

²⁶ FONTAINE, Bernardo y VERGARA, Rodrigo (1997): “Una reforma tributaria para el crecimiento”, *Estudios Públicos*, N° 67. Disponible en: http://www.cepchile.cl/dms/archivo_1504_710/rev67_fontai_verg.pdf, p. 25

²⁷ Hoy en día presidente del Banco Central.

²⁸ FONTAINE y VERGARA (1997), p. 40

Las críticas a este tipo de impuestos son varias, pero todas se basan en que estos no se justifican dentro de los objetivos de un sistema tributario eficiente, ya que producen distorsiones o encarecen artificialmente los bienes sobre los que recae el gravamen²⁹.

Queda en evidencia entonces que los impuestos específicos buscan desincentivar o reducir externalidades negativas, siendo entonces éstas las que justifiquen la existencia de aquellos. Siendo la externalidad negativa la causa y el impuesto específico el efecto. Vamos entonces, aunque brevemente a esta causa.

(ii) ¿Qué son las externalidades negativas?

El concepto de "externalidad negativa" fue propuesto originalmente por Arthur Pigou, economista inglés de principios del siglo xx y es conocido por haber planteado en 1920 "La economía del bienestar".

Su innovación consistió en proponer que algunos costos o beneficios de ciertas actividades que desarrollaba una persona influían en terceros. Si esta influencia para el tercero que no había participado en dicha actividad resultaba ser un beneficio, se le denominaría *externalidad positiva*. En cambio, cuando se trata de un costo que se le impone al tercero, se le llama *externalidad negativa*.

Se busca entonces imponer un tributo por la externalidad negativa, para lograr dos objetivos. Primero, lograr que el beneficio para el privado que genera la externalidad, más el impuesto, sea igual al costo social por dicha externalidad. Un ejemplo típico de esto son los impuestos a las emisiones de carbono. El segundo objetivo de Pigou era generar una mayor recaudación, puesto que estimaba que administrar el dinero era una tarea más desarrollada que generarlo, y que era el Estado quien más había practicado tal tipo de administración. De esta manera, apuntaba a un Estado capaz de financiar diversas prestaciones sociales obteniendo los recursos necesarios para esto de quienes tenían o producían más³⁰. De aquí entonces que exista lo que conocemos como *impuestos pigouvianos*³¹.

²⁹ Sobre el aumento en el precio que generan los impuestos específicos también se refiere latamente Claudio Agostini en su trabajo "Incidencia Tributaria en el Mercado de las Gasolinas en Chile", donde, entre varios ejemplos, sostuvo que: "La evidencia respecto a la tasa de traspaso (*pass-through*) de los impuestos al precio de los bienes en la literatura económica es diversa y muestra, en general, tasas de traspaso superiores al 100 % para los impuestos específicos e iguales o inferiores a 100 % para impuestos ad valorem". AGOSTINI, Claudio (2010): "Incidencia Tributaria en el Mercado de las Gasolinas en Chile". Disponible en: <http://fen.uahurtado.cl/wp-content/uploads/2010/07/inv223.pdf>

³⁰ Sobre el aumento en las cargas tributarias, en general y no sólo en cuanto a los impuestos específicos, es muy ilustrador el primer capítulo del libro "Suecia el otro modelo", de Mauricio Rojas, en donde se desarrolla una relación causal entre el sostenido aumento de la carga tributaria y el deterioro del crecimiento económico del país escandinavo y las negativas consecuencias que generaron en las siguientes décadas. ROJAS, Mauricio (2014): *Suecia el otro modelo* (Santiago, Fundación para el Progreso)

³¹ La propuesta de Pigou suponía que el Estado administraría mejor los recursos que los privados que creaban la riqueza. Esta concepción de las supuestas virtudes del Estado como administrador de la riqueza

Ya podemos sostener que existe un tipo de impuestos, llamados específicos, que encuentran su justificación (si es que la hay, pero esa es una idea que no desarrollaré aquí) en la existencia de una externalidad negativa.

En Chile, como ya hacían referencias los distintos expertos aquí citados, encontramos varios impuestos específicos, pero sólo citaré a tres:

- Impuesto específico a los combustibles;
- Impuesto específico a las bebidas alcohólicas;
- Impuesto específico a las bebidas al tabaco.

En cada uno de ellos encontramos la externalidad negativa a la que se hace mención en los párrafos anteriores. Contaminación y salubridad pública en términos generales.

Luego, la pregunta relevante para el impuesto que comento es evidente: ¿cuál es la externalidad negativa que se busca desincentivar con este nuevo impuesto?

Y esta no es la única pregunta atingente. Podríamos (y debemos) cuestionarnos si es que acaso el aumento del valor del suelo es una externalidad negativa. Por otra parte, ¿cuánto de la plusvalía es por causa del cambio de uso de suelo? ¿Cómo se diferencia la plusvalía por el cambio de uso de suelo de otras causas diferentes?

Resolver estas preguntas, en mi opinión, apunta más hacia respuestas de teoría política. Los gobiernos con ideas socialistas apuntan a un mayor tamaño del Estado (basta ver los mensajes presidenciales presentados bajo el actual mandato³²) por lo que la proliferación de impuestos como herramienta de recaudación no es sorpresiva. La falta de prolijidad en la determinación del hecho gravado encuentra justificación en una concepción de que es el Estado el más y mejor actor en la sociedad. Para ejemplificar esta afirmación, tomemos la última pregunta que planteo ¿cómo se diferencia la plusvalía por el cambio de uso de suelo de otras causas diferentes?

y de su potestad para extraer del patrimonio de las personas parte de lo que obtienen por sus actividades o trabajo ha fracasado en aquellos países donde se ha implementado (ver nota anterior). Además, ya en 1956 su teoría de Estado de Bienestar fue rebatida por la publicación de Murray Rothbard titulada "Toward a Reconstruction of Utility and Welfare Economics" (Hacia una reconstrucción de utilidad y economía del bienestar) y posteriormente por el Nobel de economía Ronald Coase y su trabajo "The Problem of Social Cost" (El Problema del Costo Social) en 1960. Para conocer más sobre esta discusión: <https://mises.org/library/what-externality>

³² Sobre este punto, es interesante leer "El Estado Omnipresente" (2015), *Temas Públicos*, Instituto Libertad y Desarrollo, N° 1220. Disponible en: <http://lyd.org/wp-content/uploads/2015/09/TP-1220-ESTADO-OMNIPRESENTE.pdf>

Supongamos que un contribuyente tiene un bien raíz en una zona rural. Cinco años después de su compra, se anuncia un plan de urbanización que incorpora autopistas cercanas, colegios, supermercados, centros comerciales, una universidad, etc. Además, se hace un cambio al uso del suelo para que este plan se pueda concretar.

Sin duda alguna la casa ha aumentado su valor. Pero no lo aumentó sólo por el cambio del uso del suelo, lo hizo por las autopistas cercanas, los colegios, los supermercados, los centros comerciales y la universidad que ahora están cerca de esta.

¿Podría alguien sostener entonces que el Estado tiene el derecho a captar, sin diferencia alguna, parte de ese mayor valor que provino tanto de la acción del Estado como de la libre actividad económica de los particulares?

Estoy convencido de que, salvo una filosofía como la señalada, no. No se puede razonablemente sostener legitimidad alguna del Estado para este tipo de gravámenes.

III. El impuesto no se justifica: por su complejidad.

El nuevo gravamen que se busca incorporar tiene un diseño bastante complejo. Esto genera dificultades tanto para los privados como para la misma Administración. Aunque para ésta, siempre podrá contar con los recursos necesarios para capacitar a sus funcionarios. No así los contribuyentes, salvo aquellos con mayor poder económico.

Sostengo que sus normas no sólo son complejas, lo que se observa de la simple lectura de los artículos referentes a la base imponible (artículo 4°) y la forma en que ésta se determina (artículos 5° y 6°), sino que además adolecen de vicios de inconstitucionalidad.

Aun cuando durante su tramitación el Ejecutivo haya presentado una indicación para hacer algunas correcciones, lo engorroso de la determinación del impuesto no ha sido subsanado y la cuestionable constitucionalidad de algunas de sus normas tampoco.

Para desarrollar esta idea, comenzaré explicando el proyecto original y luego los comentarios a la indicación referida.

Según el artículo 4° del proyecto, que se refiere a la base imponible, será necesario para determinar la parte del mayor valor que corresponda al incremento

de valor experimentado en la ampliación del límite urbano derivado de un proceso de cambio a un plan regulador, deducir del valor comercial final el valor comercial inicial que corresponda (reajustado conforme al inciso tercero de dicho artículo).

Los valores mencionados se determinarán conforme a las reglas establecidas en los artículos 5° y 6° siguientes, que analizaremos más adelante en detalle, pero que importan para entender la base imponible propuesta.

Dice este artículo 4°³³ que para efectos de determinar la diferencia señalada (valor comercial final menos valor comercial inicial), se deberá incrementar el valor comercial inicial de acuerdo a “una tasa estimada de largo plazo de variación real de los precios de los terrenos en Chile”. ¿Cómo obtener dicha tasa? Gracias a un Reglamento emitido por el Ministerio de Hacienda, el que, según el texto entonces propuesto, determinará la metodología de cálculo de dicha tasa, la que considerará entre otros factores, el crecimiento de largo plazo de la economía chilena.

Tal redacción es inaceptable dentro de un ordenamiento jurídico constitucional.

Los elementos de la obligación tributaria deben, de acuerdo a las garantías constitucionales de los contribuyentes, estar contenidos en la ley. Así se respeta y cumple el Principio de Legalidad en materia tributaria.

¿En qué consiste este principio?

³³ **Artículo 4°. Base imponible.** Para determinar la parte del mayor valor que corresponda al incremento de valor experimentado en la ampliación del límite urbano derivado de un proceso de cambio a un plan regulador, se deducirá del valor comercial final el valor comercial inicial que corresponda, reajustado conforme al inciso tercero de este artículo. Dichos valores se determinarán conforme a las reglas establecidas en los artículos 5° y 6° siguientes.

Los valores comerciales inicial y final así determinados serán convertidos a su equivalente en unidades de fomento, según el valor vigente de ésta a la fecha de determinación de cada uno de ellos.

Para efectos de determinar la diferencia a que se refiere el inciso primero de este artículo, el valor comercial inicial será incrementado de acuerdo a una tasa estimada de largo plazo de variación real de los precios de los terrenos en Chile, hasta la fecha de determinación del valor comercial final. Un Reglamento emitido por el Ministerio de Hacienda determinará la metodología de cálculo de dicha tasa, la que considerará, entre otros factores, el crecimiento de largo plazo de la economía chilena.

El valor gravado con el impuesto por cada uno de los inmuebles, expresado en unidades de fomento, será convertido según el valor de ésta a la fecha del respectivo acto jurídico o contrato que sirva de título para la enajenación, y tal suma se reajustará por la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el mes anterior al de la enajenación y el mes anterior al término del año comercial respectivo.

En ningún caso las diferencias que se puedan generar por aplicación de estas reglas darán lugar a una devolución de impuestos.

Esta garantía se encuentra³⁴ en el artículo 19 numeral 20 de la Constitución Política, que señala:

“Art. 19. La Constitución asegura a todas las personas: (20°) La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”.

Es decir, sólo por ley podrán crearse, modificarse o derogarse tributos. La Comisión de Estudios para la Nueva Constitución (CENC), dejaba constancia de sus alcances. En la sesión 105, del 11 de marzo de 1975, se dijo que:

“Sólo por ley pueden imponerse contribuciones, directas o indirectas, y, sin su especial autorización, es prohibida a toda autoridad del Estado y a todo individuo imponerlas, aunque sea bajo pretexto precario, en forma voluntaria, o de cualquier otra clase”.

De ahí que el profesor de Derecho Constitucional Arturo Fermandois³⁵ señale que *“no podrá ser un reglamento, un decreto ni menos una resolución administrativa o circular los que definan o determinen los elementos del tributo que, por mandato de la Constitución, competen exclusivamente a la ley.”*

Este mismo autor, cita a Víctor Manuel Avilés, quien sostiene que:

“Establecer un tributo es crearlo en todos sus aspectos, objetivos y subjetivos. La labor del legislador no debe limitarse a señalar la procedencia de un tributo, sino a precisar a quiénes afecta (sujetos), el hecho imponible, la base, la tasa, entre otros elementos.”³⁶

En parte, ha sido entendido del mismo modo por el Tribunal Constitucional. En el año 2007, este tribunal resolvió un recurso de inaplicabilidad respecto de ciertos artículos de la Ley N° 17.235 (impuesto territorial) y la Ley N° 20.033 (rentas municipales II), en donde se discutió la constitucionalidad de la facultad del Servicio de Impuestos Internos para determinar la base imponible, por cuanto es este órgano de la Administración quien avalúa el bien raíz.

Para lo relevante de este trabajo resulta especialmente útil conocer desde el considerando décimo primero al vigésimo segundo.

³⁴ El reconocimiento al Principio de Legalidad en materia tributaria no sólo se encuentra en el artículo 19 numeral 20, sino que también en el artículo 63 números 2 y 14 y artículo 65 inciso 4° número 1, todos de la Constitución.

³⁵ FERNANDOIS, Arturo (2010): *Derecho Constitucional Económico. Regulación, tributos y propiedad, estatuto constitucional tributario*. (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile), Tomo II.

³⁶ AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor (2005): *Legalidad Tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile)

El considerando décimo séptimo señala que la Constitución, al ser respetuosa de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, ha sido extremadamente cuidadosa en cuanto a la regulación de los tributos, y luego destaca que:

“... requiriendo que no sólo los **elementos esenciales de una obligación tributaria queden comprendidos en la ley misma**, sino también que ésta **se genere de acuerdo con las exigencias que la misma Constitución puntualiza**³⁷”.

¿Hacia dónde apuntaba este raciocinio del TC? A que un proyecto de ley infringe la Constitución cuando deja entregado a un Reglamento la determinación de las condiciones, plazos, tramos y demás modalidades que se aplicarían para su pago. Exactamente lo que se propone en este artículo 4° en estudio.

Finalmente, el considerando 18° concluye los alcances que para el Tribunal Constitucional tiene el Principio de Legalidad en materia tributaria.

Señala que:

“Que, de este modo, esta Magistratura ha sostenido que los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar fijados suficientemente en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución...”.

Luego de la lectura de los párrafos anteriores le planteo una pregunta: ¿cree usted que una tasa estimada de largo plazo cuyo cálculo estará en un Reglamento emitido por el Ministerio de Hacienda, y que éste considerará, entre otras cosas (por lo tanto no es excluyente) el crecimiento de largo plazo de la economía no es una remisión vaga y genérica?

Por lo mismo concluyo esta parte repitiendo una frase anterior: la redacción propuesta es inaceptable dentro de un ordenamiento jurídico constitucional.

Pero el proyecto no fue aprobado en la Comisión de Vivienda con este artículo 4°. El 12 de mayo pasado, el Ejecutivo presentó una indicación a este artículo, modificando el inciso primero y eliminando el inciso tercero del mismo donde se establecía una tasa estimada de largo plazo y un Reglamento del Ministerio de Hacienda.

Con todo, esta modificación incorpora ideas nuevamente confusas. Por ejemplo, respecto de la nueva variación de precios que se considerará para determinar el valor comercial inicial, se señala lo siguiente:

³⁷ En referencia a la Sentencia Tribunal Constitucional (1996) Rol N° 247-96, 14 de octubre de 1996. Disponible en: <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/ver.php?id=371>

“Para tales efectos, el Servicio de Impuestos Internos publicará mensualmente un índice de variación del valor de los bienes raíces rurales, el que reflejará la variación, en los últimos doce meses, del valor que hayan tenido las enajenaciones de bienes raíces rurales situados en Chile o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes”.

De alguna manera, al Ejecutivo le parece razonable equiparar la venta de un bien raíz ubicado en Aysén, en Rancagua, La Serena y Calama. A mí no.

Con todo, quedan normas inconstitucionales y de indiscutible complejidad. Estas son las contenidas en los artículos 5° y 6° del proyecto que establecen el valor comercial inicial y final respectivamente.

El artículo 5° señala lo siguiente:

“Artículo 5°. Valor comercial inicial. *Para efectos de la presente ley, el valor comercial inicial será determinado conforme a las siguientes reglas, según sea el caso:*

1. Para la primera enajenación de un bien raíz, de derechos reales constituidos sobre tales bienes o de cuotas poseídas en comunidad respecto de ellos, que se encuentre gravada con el impuesto a que se refiere esta ley, el valor comercial inicial se determinará según la tasación que, para este sólo efecto, practique el Servicio de Impuestos Internos. Esta tasación, en adelante “valor comercial inicial de referencia”, deberá realizarse cuando se incorpore un área o sub-área en el proceso de ampliación del límite urbano a través de alguno de los siguientes actos:

a) El acuerdo del Concejo Municipal o Consejo Regional, según corresponda, de los términos en que se procederá a diseñar un anteproyecto de plan regulador que considere una ampliación del límite urbano, a que se refiere el numeral 5 del artículo 28 bis B del decreto con fuerza de ley N° 458, de 1975, Ley General de Urbanismo y Construcciones.

b) La aprobación del plan regulador por la Secretaría Regional Ministerial competente o por el Concejo Municipal, según corresponda, a que se refieren el inciso final del artículo 36 y el inciso sexto del artículo 43, ambos de la Ley General de Urbanismo y Construcciones, cuyas modificaciones incluyan bienes raíces no contemplados en el literal anterior en la ampliación del límite urbano.

2. Para las enajenaciones de un bien raíz, de derechos reales constituidos sobre tales bienes o de cuotas poseídas en comunidad respecto de ellos, realizadas con posterioridad a la primera enajenación que se haya gravado

con el impuesto a que se refiere esta ley, el valor comercial inicial corresponderá al valor de adquisición del bien respectivo.

3. Tratándose de derechos reales constituidos sobre los bienes raíces o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes, para determinar el valor comercial inicial de cada derecho o cuota, se considerará la proporción que corresponda de los derechos o cuotas sobre el valor comercial inicial del bien raíz respectivo.

Lo que quiere decir este artículo es que hay ciertas reglas para la primera enajenación del inmueble (la primera desde el cambio del uso del suelo), para las siguientes enajenaciones y para la constitución de derechos reales sobre los bienes raíces.

Dentro de la primeras reglas, es decir, para la primera enajenación, hay a su vez tres maneras de determinar el valor comercial inicial, se tendrá en consideración una tasación que para ese sólo efecto hará el SII.

¿Es reclamable esa tasación para el contribuyente? ¿Cuáles son los parámetros sobre los cuáles tasaré la Administración? Usted que lee y yo que escribo podremos presumir que servirá de referencia la variación positiva del artículo 4°, el avalúo fiscal o el valor corriente en plaza, pero el Legislador no debe suponer, debe, de acuerdo a lo que hemos visto, especificar de manera suficiente todos los elementos del hecho gravado.

En cuanto al valor comercial final, que es aquél del que deduciremos el inicial para determinar la base imponible, el artículo 6° señala lo siguiente:

“Artículo 6°. Valor comercial final. Para efectos de la presente ley, el valor comercial final será determinado conforme a las siguientes reglas, según sea el caso:

1. Para aquellas enajenaciones a que se refieren los literales a) y b) siguientes, el valor comercial final se determinará según la tasación que, para este sólo efecto, practique el Servicio de Impuestos Internos. Esta tasación, en adelante “valor comercial final de referencia”, se utilizará en las siguientes circunstancias:

a) Enajenaciones de bienes raíces, de derechos reales constituidos sobre ellos o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes, que sean efectuadas con posterioridad a la publicación en el Diario Oficial de un plan regulador que amplíe el límite urbano de las zonas en que se emplazan, o

b) Enajenaciones de bienes raíces, de derechos reales constituidos sobre ellos, o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes, que

sean efectuadas después de transcurridos siete años contados desde la fecha de notificación del acuerdo del Concejo, a que hace referencia el numeral 5 del artículo 28 bis B del decreto con fuerza de ley N° 458, de 1975, Ley General de Urbanismo y Construcciones, y previo a la publicación en el Diario Oficial del plan regulador que amplíe el límite urbano de las zonas en que se emplazan.

2. Para enajenaciones que se realicen en el tiempo intermedio entre el inicio del proceso al que hace referencia el numeral 5 del artículo 28 bis B del decreto con fuerza de ley N° 458, de 1975, Ley General de Urbanismo y Construcciones y antes de la publicación en el Diario Oficial de un plan regulador que amplíe el límite urbano, el valor comercial final será equivalente al precio estipulado por las partes en la enajenación, a menos que corresponda aplicar la regla del literal b) del numeral precedente.

3. Tratándose de las enajenaciones a que se refiere el número 1. Podrá considerarse como valor comercial final el precio estipulado por las partes en la enajenación. Los contribuyentes que ejerzan esta opción deberán acompañar los antecedentes que justifiquen que ese precio responde a consideraciones de mercado.

Tratándose de derechos reales constituidos sobre los bienes raíces o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes, para determinar el valor comercial final de cada derecho o cuota se considerará la proporción que corresponda de los derechos o cuotas sobre el valor comercial final del bien raíz respectivo”.

Veamos por ejemplo la segunda regla para determinar el valor final. Si la enajenación es entre el inicio del proceso de elaboración de planes reguladores pero antes de la publicación en el Diario Oficial de éstos, el valor será el precio del contrato de venta, a menos que corresponda aplicar el tratamiento de las enajenaciones hechas siete años después desde la fecha de notificación del acuerdo del Concejo, en los términos de la Ley General de Urbanismo y Construcción (LGUC), en particular, el artículo 28 bis B número 5, el que, dicho sea de paso, está en el artículo primero de este proyecto de ley.

Pero ¿qué dice este artículo 28 bis B de la LGUC?

Este artículo dispone que el proceso de elaboración de los planes reguladores intercomunales o metropolitanos, de los planes reguladores comunales y de los planes seccionales, así como el relativo a sus modificaciones, deberá ser transparente y participativo, procurándose contar con la opinión de los vecinos y los principales actores del territorio planificado. Para cumplir con este objetivo se debe contemplar, como paso previo a la elaboración del anteproyecto del

plan, la formulación de una imagen objetiva del desarrollo urbano del territorio a planificar. Luego se señala un procedimiento para dicha formulación que consta en cinco numerales. El quinto es el que nos importa en particular.

El numeral 5° señala que:

5. Terminado el periodo para realizar observaciones, la autoridad encargada de elaborar el plan deberá presentar un informe que sintetice todas las observaciones presentadas al Consejo Regional o Concejo Municipal, según corresponda, el que dentro de 30 días deberá acordar los términos en que se procederá a elaborar el anteproyecto de plan, siguiendo lo establecido para cada instrumento en los párrafos siguientes de este Capítulo. Tanto el informe elaborado, como el acuerdo adoptado, deberán estar disponibles en el sitio web de la autoridad encargada. En caso que este acuerdo considere una modificación del límite urbano, la misma autoridad deberá informar, dentro de quinto día, de este hecho al Servicio de Impuestos Internos señalando la zona considerada para estos efectos.

Así, si un contribuyente quiere vender su casa después de un cambio en el uso de suelo donde se encuentra su propiedad, debe tener en consideración lo siguiente:

- El índice que hará el SII para conocer la variación del valor de los bienes raíces rurales, el que reflejará la variación, de los últimos doce meses;
- El diseño de un anteproyecto de plan regulador que considere una ampliación del límite urbano;
- La Ley General de Urbanismo y Construcción;
- Saber si se aprobó o no un plan regulador por la Secretaría Regional Ministerial competente o por el Concejo Municipal, según corresponda;
- Distinguir entre primera enajenación y/o constitución de derechos reales sobre el inmueble.

Todo esto prueba la complejidad del impuesto que se propone. Pero ¿cuál es el problema con tener tributos complejos?

Un sistema tributario complejo es criticable por varias razones. Podemos encontrar distintas razones. (i) Por una parte, se ha sostenido que hay una relación entre simplicidad del sistema tributario y la cohesión social; (ii) La complejidad es un factor que puede producir exclusión y desigualdad; y (iii) Que genera regresividad puesto que las personas con mayor capacidad económica pueden planificar su carga tributaria mientras que aquellas con menos recursos no.

Por esto es que, hace ya diez años Patricio Barra sostenía que:

“La excesiva complejidad puede ser un factor directo de exclusión y discriminación entre distintos agentes del sistema fiscal, pero también puede afectar indirectamente, al comprometer el desempeño global del sistema tributario y, en consecuencia, a su papel como un promotor efectivo de la cohesión social.”³⁸

Por otra parte, un sistema tributario complejo es perjudicial tanto para la Administración como para los contribuyentes. Estas ideas son desarrolladas en el libro “Tributación para el desarrollo. Estudios para la reforma del sistema chileno³⁹” del Centro de Estudios Públicos (CEP).

En cuanto a los perjuicios para la Administración, Michel Jorrat ha dicho que (página 52):

“La existencia de leyes tributarias complejas obviamente se traduce en mayores costos para la fiscalización y también para el cumplimiento. Así, por ejemplo, una auditoría para comprobar la correcta declaración de un impuesto a la renta con abundantes créditos, deducciones y tratamientos especiales requiere mucho más tiempo que una auditoría para comprobar la correcta declaración de un IVA con tasa única y sin exenciones. Es decir, la complejidad merma la capacidad de fiscalización de la administración tributaria, puesto que para igual cantidad de recursos disponibles, el número de auditorías que es posible realizar en un determinado período es menor con un sistema tributario complejo que con uno simple. Dicho en otras palabras, con una mayor complejidad la probabilidad de detectar la evasión es menor”.

Vittorio Corbo y José Pablo Arellano, en cuanto al comportamiento de los contribuyentes, han señalado que (página 17):

“En sistemas tributarios complejos y con muchas exenciones y regímenes especiales, los contribuyentes también invierten en actividades poco productivas para la sociedad con el fin de eludir el pago de sus obligaciones tributarias sin salirse del ámbito legal. Por lo tanto, en su diseño hay que considerar no solo la recaudación que se obtiene, sino que también los comportamientos y conductas que induce y los costos de operar el sistema y de cumplimiento para el Estado y para los contribuyentes”.

³⁸ BARRA, Patricio (2006): “Simplicidad de los Sistemas de Imposición. El caso de Chile”, *Seminario de Estrategias Fiscales y Cohesión Social*, Buenos Aires. Disponible en: http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/simplicidad_sistemas_de_imposicion.pdf, p. 2

³⁹ ARELLANO, José Pablo y CORBO, Vittorio (2013): *Tributación para el desarrollo. Estudios para la reforma del sistema chileno* (Santiago, CEP/CIEPLAN). Disponible en: http://www.cepchile.cl/PDFs_CEP/Libro_Tributacion-para-el-desarrollo.pdf

Así es como podemos observar que el diseño del impuesto que se pretende crear, particularmente en lo que se refiere a la determinación de su base imponible, es complejo y que esta característica, ha sido bastante criticada por los expertos.

La experiencia comparada.

A pesar de las críticas aquí planteadas, podemos detenernos a pensar sobre si este tipo de impuestos existe en otros países. La respuesta es sí, existe.

De acuerdo a un informe elaborado por la Biblioteca del Congreso Nacional (BCN), encontramos este tipo de gravámenes en Colombia y en Francia⁴⁰. El informe en cuestión es de carácter descriptivo y no desarrolla la discusión legislativa que tuvieron estos tributos, ni tampoco explica si han tenido o no algún tipo de impacto desde su entrada en vigencia. Se señala que sus motivos han sido en general de planificación, como la intención de que las ciudades no sigan creciendo hacia sectores rurales.

Sin embargo, por mi parte, no he desarrollado tampoco una investigación más profunda sobre este tipo de impuestos en otros países como para desarrollar mucho el punto.

Estado actual del proyecto.

A la fecha de entrega de este trabajo (mayo 2016), el proyecto debe ser conocido por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, ya que fue aprobado en general y en particular, y despachado por la Comisión de Vivienda y Urbanismo en la sesión del pasado 11 de mayo. La discusión en esta última comisión fue bastante seria. Recibió invitados con distintas miradas y variadas críticas. Ahora le corresponde a la Comisión de Hacienda pronunciarse al respecto.

Conclusiones.

La creación de tributos no puede ser, en un país en donde se le dé el debido respeto a los derechos fundamentales de las personas, una decisión rápida o simple, por más que el quórum para legislar este tipo de materias sea de simple mayoría. Es reconocido por la doctrina que hay una evidente tensión entre el Derecho de Propiedad y la Potestad Tributaria de un Estado.

⁴⁰ "Impuesto al cambio de uso del suelo de rural a urbano". Análisis comparado. Disponible en: <https://www.camara.cl/pdf.aspx?prmID=36222&prmTIPO=DOCUMENTOCOMISION>

El establecimiento de nuevos tributos debe necesariamente tomar en cuenta la situación económica del país, los cambios de conducta que pueden generar estas nuevas normas y no sólo responder a situaciones puntuales de contingencia.

Durante la discusión de la reforma tributaria del 2014 se dijo que la carga tributaria en Chile era baja, cuestión sumamente discutible, y sin embargo, se decidió aumentarla de manera muy considerable. Es más, basta con tomar en cuenta que hace siete años la tasa de primera categoría era de 17% y en unos años más podrá llegar hasta 27%. La carga tributaria ya fue aumentada, no parece sensato seguir creando impuestos cada vez que algo ocurra en Chile.

Espero que la discusión en la comisión que estudia permanentemente cambios regulatorios en materia tributaria, esto es, la Comisión de Hacienda, reflexione sobre una mirada más general de lo que significa crear nuevos tributos, y aunque desafortunadamente lo más posible es que este impuesto termine siendo aprobado dadas las altas mayorías que tiene el Ejecutivo hoy en el Congreso, se avance en una discusión rica en ideas de progreso y desarrollo de los países. Por mi parte, estoy convencido que es el impulso privado el actor más relevante para hacer de Chile un país más próspero y que, por lo mismo, establecer más y nuevas trabas a la actividad económica escapa a toda justificación.

Bibliografía:

ACEVEDO, Erwin (2013): "La propuesta de Michelle Bachelet incluye tres áreas claves: reforma educacional, reforma tributaria y nueva Constitución". Disponible en: <http://www.24horas.cl/politica/decisionfinal/bachelet-presenta-su-programa-de-gobierno-907551>

AGOSTINI, Claudio (2008): "Los Impuestos Importan", *Observatorio Económico, Universidad Alberto Hurtado*, N°22. Disponible en: <http://www.economiaynegocios.uahurtado.cl/wp-content/uploads/2010/06/pdf-observatorio-n22.pdf>

AGOSTINI, Claudio (2010): "Incidencia Tributaria en el Mercado de las Gasolinas en Chile". Disponible en: <http://fen.uahurtado.cl/wp-content/uploads/2010/07/inv223.pdf>

ARELLANO, José Pablo y CORBO, Vittorio (2013): *Tributación para el desarrollo. Estudios para la reforma del sistema chileno* (Santiago, CEP/CIEPLAN). Disponible en: http://www.cepchile.cl/PDFs_CEP/Libro_Tributacion-para-el-desarrollo.pdf

AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor (2005): *Legalidad Tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile)

BARRA, Patricio (2006): "Simplicidad de los Sistemas de Imposición. El caso de Chile", *Seminario de Estrategias Fiscales y Cohesión Social*, Buenos Aires. Disponible en: http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/simplicidad_sistemas_de_imposicion.pdf

FERMANDOIS, Arturo (2010): *Derecho Constitucional Económico. Regulación, tributos y propiedad, estatuto constitucional tributario*. (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile), Tomo II.

FONTAINE, Bernardo y VERGARA, Rodrigo (1997): "Una reforma tributaria para el crecimiento", *Estudios Públicos*, N° 67. Disponible en: http://www.cepchile.cl/dms/archivo_1504_710/rev67_fontai_verg.pdf

GEORGOPOULOS, Theodore (2006): "Tax treaties and human/constitutional rights: bridging the gap? Tax relief in a cosmopolitan context". Disponible en: http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/upload_documents/gffgeorgopoulospaper.pdf

RADOVIC SCHOEPEN, Ángela (1998): *Obligación Tributaria* (Santiago, Editorial Conosur)

RAZMILIC, Slaven (2014): *Impuesto Territorial y Financiamiento Municipal*, Propuesta de Política Pública, Centro de Estudios Públicos. ISSN: 0718-3089. Disponible en: http://www.cepchile.cl/dms/archivo_5971_3726/rev138_SRazmilic.pdf

ROJAS, Mauricio (2014): *Suecia el otro modelo* (Santiago, Fundación para el Progreso)

SALLABERRY, Juan Pablo (2015): "Un negocio Caval". Disponible en: <http://www.quepasa.cl/articulo/actualidad/2015/02/1-16218-9-un-negocio-caval.shtml/>

Normas:

Decreto N°2 del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, "Crea Consejo Asesor Presidencial contra los conflictos de interés, el tráfico de influencias y la corrupción", de fecha 9 de abril de 2015. Disponible en: <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1076066>

Decreto N° 78 del Ministerio de Vivienda y Urbanismo, "Aprueba Política Nacional de Desarrollo Urbano y Crea Consejo Nacional de Desarrollo Urbano", de fecha 2 de marzo de 2015. Artículo 2°: "Créase un Consejo Asesor del Presidente de la República, que se denominará Consejo Nacional de Desarrollo Urbano, en adelante "el Consejo", cuya función será servir de instancia consultiva y asesora del Presidente de la República para la implementación de la Política Nacional de Desarrollo Urbano.". Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1059974&idVersion=2014-08-29>

DL N° 824 del Ministerio de Hacienda, "Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de fecha 1 de enero de 2016.

Ley N° 17.235, "Fija texto refundido, sistematizado y coordinado de la ley sobre impuesto territorial", Diario Oficial 24 de diciembre de 1969

Ley N° 18.918, Orgánica Constitucional del Congreso Nacional

Otras Fuentes:

"El Estado Omnipresente" (2015), *Temas Públicos*, Instituto Libertad y Desarrollo, N° 1220. Disponible en: <http://lyd.org/wp-content/uploads/2015/09/TP-1220-ESTADO-OMNIPRESENTE.pdf>

"Impuesto al cambio de uso del suelo de rural a urbano". Análisis comparado. Disponible en: <https://www.camara.cl/pdf.aspx?prmID=36222&prmTIPO=DOCUMENTOCOMISION>

"Informe final del Consejo Asesor Presidencial Contra los Conflictos de Interés, el Tráfico de Influencias y la Corrupción". Disponible en: <http://consejoanticorrupcion.cl/>

“Programa de Gobierno Michelle Bachelet 2014-2018”. Disponible en: <http://www.gob.cl/programa-de-gobierno/> , pp. 120-123

“Propuestas para una política de suelo para la integración social urbana”, Consejo Nacional de Desarrollo Urbano. Disponible en: http://cndu.gob.cl/wp-content/uploads/2015/05/Documento_Final_Propuesta-de-Poli%CC%81ticas_Suelo_para_Integracio%CC%81n_Social_CNDU_Mayo_2015.pdf

Boletín N° 10.163-14, Transparencia del mercado del suelo e incrementos de valor por ampliaciones del límite urbano. Para hacerle un seguimiento a la tramitación del proyecto, se puede recurrir al siguiente link: https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=10582&prmBoletin=10163-14

Historia de la Ley N° 20.650 de 24 de mayo de 2013, “Posterga el reavalúo y prorroga los actuales avalúos de bienes raíces no agrícolas con destino habitacional, y reduce la periodicidad del reavalúo de los bienes raíces de las distintas series”. Disponible en: http://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/4486/HLD_4486_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf

Jurisprudencia:

Sentencia Tribunal Constitucional (1996) Rol N° 247-96, 14 de octubre de 1996. Disponible en: <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/ver.php?id=371>