



Universidad de
los Andes

Facultad de
Derecho

El impacto tributario en las relaciones económicas entre Chile y España

De la globalización a la reforma

JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN

SERGIO ENDRESS GÓMEZ

CRISTIÁN GÁRATE

DOMINGO JIMÉNEZ-VALLADOLID

DIEGO FRANCISCO MARÍN-BARNUEVO FABO

CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ

FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO

FELIPE YÁÑEZ VILLANUEVA

FELIPE YÁÑEZ VILLANUEVA

EDITOR



2 0 1 5

CUADERNOS DE EXTENSIÓN JURÍDICA 26



Universidad de
los Andes

Facultad de
Derecho

El impacto tributario en las relaciones económicas entre Chile y España

De la globalización a la reforma

Juan Arrieta Martínez de Pisón
Sergio Endress Gómez
Cristián Gárate
Domingo Jiménez-Valladolid
Diego Francisco Marín-Barnuevo Fabo
César Martínez Sánchez
Félix Alberto Vega Borrego
Felipe Yáñez Villanueva

Felipe Yáñez Villanueva
Editor

Cuadernos de Extensión Jurídica 26 (2015)
El impacto tributario en las relaciones económicas entre
Chile y España: de la globalización a la reforma

CIP - Universidad de los Andes. Facultad de Derecho

El impacto tributario en las relaciones económicas entre Chile y
España : de la globalización a la reforma / Juan Arrieta Martínez
de Pisón ... [et al.] ; Felipe Yáñez Villanueva editor.
p. : cm. - (Cuaderno de extensión jurídica ; 26)

Incluye notas bibliográficas.

1.- Derecho Tributario – España. 2.- Derecho Tributario - Chile.
I.- Arrieta Martínez de Pisón, Juan. II.- Yáñez Villanueva, Felipe, ed. III.- s.

CDD 23
343.4604

2015

RCA2

Cuadernos de Extensión Jurídica. Publicación seriada de la Facultad de Derecho de la
Universidad de los Andes (Álvaro del Portillo 12455, Las Condes, Santiago de Chile).

Director: Alejandro Romero Seguel

Comité Editorial: Alejandro Romero, Enrique Brahm, María de los Ángeles Soza, Joaquín
García-Huidobro, José Ignacio Martínez, Alejandro Miranda, Sebastián Contreras.

ISSN: 0717-6449

ISBN: 978-956-7160-90-7

Registro de Propiedad Intelectual Inscripción N° 255.436

No está permitida la reproducción parcial o total de esta publicación, o de alguna de sus
partes, formatos o portadas, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna
forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u
otros métodos, sin el permiso previo del titular de la propiedad intelectual.

© 2015 Universidad de los Andes

Impresión: Andros Impresores 34379

Impreso en Santiago de Chile – Printed in Santiago of Chile

JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN

Licenciado en Derecho Universidad Autónoma de Madrid
Doctor en Derecho Universidad Autónoma de Madrid
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid

SERGIO ENDRESS GÓMEZ

Profesor Asociado,
Máster en Derecho Internacional Tributario,
Wirtschafts Universität, Viena
Doctor en Derecho Tributario,
Universidad de Munich
Profesor Asociado, Facultad de Derecho,
Universidad de Chile

CRISTIÁN GÁRATE

Máster en Derecho Internacional Tributario,
Wirtschafts Universität, Viena
Doctor en Derecho Tributario,
Universidad de Munich
Profesor Asociado, Facultad de Derecho,
Universidad de Chile

DOMINGO JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS

Licenciado en Derecho Universidad Autónoma de Madrid
Licenciado en Administración y Dirección de Empresas
Universidad Autónoma de Madrid
Experto en Derecho Tributario Universidad Complutense de Madrid
Máster Universitario en Derecho Empresarial
Universidad Autónoma de Madrid
Doctor en Derecho (Mención de Doctor Europeo)
Universidad Autónoma de Madrid
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid

DIEGO FRANCISCO MARÍN-BARNUEVO FABO

*Doctor en Derecho Universidad Carlos II de Madrid
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid
Becario de la Fundación Alexander von Humboldt*

CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid*

FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid*

FELIPE YÁÑEZ VILLANUEVA

*Licenciado en Derecho Universidad de Chile
Máster en Derecho Tributario Universidad de Colonia
Profesor de Derecho Tributario
Universidad de los Andes*

PRESENTACIÓN.....	13
-------------------	----

RELACIONES ENTRE ADMINISTRACIÓN Y CONTRIBUYENTES

SEGURIDAD JURÍDICA Y CONSULTAS TRIBUTARIAS. PERSPECTIVA ESPAÑOLA

Juan Arrieta Martínez de Pisón

I. Introducción: Derecho tributario y seguridad jurídica	17
II. Las consultas tributarias	20
1. Concepto y caracteres.....	20
2. Naturaleza jurídica	21
3. Ámbito subjetivo: el concepto de legitimados	23
4. Ámbito objetivo.....	24
5. Procedimiento para la presentación de las con- sultas y contestación	26
6. Efectos de las contestaciones a las consul- tas.....	29
III. La información relativa a valores de inmuebles previamente a su adquisición o transmisión	34
IV. Acuerdos previos de valoración	36
V. Bibliografía	37

LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN Y COMPROBACIÓN TRIBUTARIAS EN ESPAÑA

César Martínez Sánchez

I. Introducción	39
1. El efectivo y correcto cumplimiento del deber de contribuir.....	40
2. La generalización del sistema de autoliquidación tributaria	41

II. Panorámica de los procedimientos de comprobación tributaria en España	43
1. El procedimiento de verificación de datos	43
2. El procedimiento de comprobación limitada	44
3. La comprobación de valores: la tasación pericial contradictoria	48
4. Principales cuestiones comunes.....	50
4.1. Plazo.....	50
4.2. Las obligaciones de información	52
4.3. Los límites a la actividad de la Administración: el secreto bancario y el secreto profesional	54
III. El procedimiento de inspección tributaria.....	57
1. Características generales.....	57
2. Las actas de la inspección	59
IV. Conclusión.....	61
V. Bibliografía	62

IMPACTO TRIBUTARIO SOBRE EL DESPLAZAMIENTO DE CAPITALES Y DE PERSONAS

ASPECTOS FISCALES DE LAS REORGANIZACIONES EMPRESARIALES TRANSFRONTERIZAS. PERSPECTIVA ESPAÑOLA

Domingo, Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois

I. Introducción	67
II. El sistema de imposición común previsto en la Directiva de fusiones.....	69
1. La tipología de las operaciones cubiertas por la Directiva	70
2. Los aspectos materiales del régimen fiscal común previsto en la Directiva.....	73
2.1. El régimen de diferimiento impositivo/no reconocimiento.....	73
2.1.1. La aplicación del régimen de diferimiento a nivel corporativo	73
2.1.2. La aplicación del régimen de diferimiento a nivel de los socios.....	75

2.2. Otros aspectos relativos a la aplicación del régimen previsto en la Directiva de fusiones	77
III. Los aspectos fiscales de las operaciones de reorganización empresarial internacionales en la legislación española	78
1. La transposición de la Directiva de fusiones y su encaje en la regulación del Impuesto sobre Sociedades españolas	78
2. La extensión del régimen previsto en la Directiva en la transposición del régimen común al ordenamiento español.....	79
2.1. Las operaciones cubiertas por el régimen fiscal especial para la reorganización empresarial en la Ley del Impuesto sobre Sociedades .	79
2.2. Entidades a las que es de aplicación el régimen fiscal especial	82
3. La tributación de las operaciones de fusión transfronterizas en la normativa española.....	83
3.1. Casos en que la sociedad transmitente es residente en España	83
3.2. Casos en que la sociedad adquirente es residente en España	89
3.3. Casos en que las sociedades participantes no son residentes en España	91
IV. Bibliografía	91

RÉGIMEN FISCAL DE LOS DESPLAZAMIENTOS INTERNACIONALES DE TRABAJADORES

Félix Alberto Vega Borrego

I. Introducción	95
II. Tributación en el Estado de residencia.....	98
1. Residencia fiscal y supuestos de doble residencia.....	98
2. Trabajadores impatriados: régimen fiscal especial de los trabajadores desplazados a territorio español	101

3.	La exención de los rendimientos del trabajo vinculados con la realización de trabajos en el extranjero.....	104
3.1.	Referencias a los CDI	104
3.2.	Análisis de la normativa española	105
4.	La obligación de retener en casos de <i>split payroll</i> en la normativa española	108
III.	Tributación en el Estado de la fuente: imposición de los no residentes y los convenios para evitar la doble imposición.....	109
1.	Consideraciones previas y normativa interna	109
2.	Convenios para evitar la doble imposición que siguen el Modelo OCDE.....	110
2.1.	Aspectos generales del art. 15 del Modelo OCDE	110
2.2.	El art. 15.2.b) del Modelo OCDE: el criterio del pagador.....	112

RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS DESPLAZAMIENTOS INTERNACIONALES DE TRABAJADORES

Felipe Yáñez Villanueva

I.	Introducción	121
II.	El objeto de nuestro análisis.....	122
III.	El problema tributario	123
IV.	Chile como Estado de Residencia	123
1.	Adquisición de la residencia en Chile	123
2.	Pérdida de la residencia en Chile	125
3.	Cambio de condición de residente a no residente.....	126
4.	Régimen especial para trabajadores extranjeros desplazados a Chile (art. 3 inc. 2º LIR).....	127
5.	Régimen de tributación de rentas del trabajo	128
V.	Chile como Estado de la fuente	129
VI.	Desplazamientos desde el extranjero hacia Chile	130
VII.	Desplazamientos desde Chile al extranjero.....	131
VIII.	Conclusión.....	132

LITIGIOS EN MATERIA TRIBUTARIA

LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA EN ESPAÑA

Diego Marín-Barnuevo Fabo

I. Introducción	135
II. El incremento de la litigiosidad tributaria en España.....	136
III. Los procedimientos de impugnación en sede administrativa de actos de naturaleza tributaria .	138
1. El recurso de reposición.....	139
2. Los Tribunales Económico-Administrativos...	140
3. Los procedimientos de reclamación económico-administrativas en primera o única instancia	142
4. El recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central	145
5. La unificación de criterio y la unificación de doctrina administrativa	145
6. El procedimiento extraordinario de revisión.	146
IV. El proceso contencioso-administrativo en materia tributaria.....	147
V. Costas y costes de las demandas de justicia.....	147
1. Las tasas por el servicio público de justicia	148
2. Los costes de defensa jurídica	153
3. La condena en costas	154

NUEVA JUDICATURA TRIBUTARIA Y GARANTÍAS PROCESALES:
CONSIDERACIONES SOBRE SU APLICACIÓN Y VIGENCIA*Sergio Endress Gómez*

I. Introducción	157
II. Judicatura imparcial y técnicamente calificada.	157
III. Acceso a la justicia	163
1. Amplitud de la revisión, nulidad o plena jurisdicción	166
IV. Contradicción y bilateralidad.....	168
1. Carga de la prueba.....	168
2. Análisis de la prueba	170

3. Peritajes.....	171
4. Inadmisibilidad.....	171
V. Igualdad de partes.....	173
VI. Publicidad.....	174
VII. Conclusión.....	175

LA REFORMA TRIBUTARIA EN CHILE

LA LEGÍTIMA RAZÓN

Cristián Gárate

I. La razón de la reforma.....	179
II. La razón fiscal para reducir la elusión y la evasión.....	186
III. La razón de la aproximación a la conducta del contribuyente.....	189
IV. Razón de la distinción entre uso propio, uso impropio, elusión lícita, elusión ilícita y evasión fiscal.....	193
V. La razón de la legitimación normativa de la conducta del contribuyente.....	209
VI. Conclusión.....	219

PRESENTACIÓN

El derecho tributario, igual que muchas otras áreas del ordenamiento jurídico chileno, es un ámbito en que la reflexión académica es siempre escasa. No solo por la dificultad intrínseca que conlleva este particular sector del orden jurídico, en el que convergen elementos jurídicos, económicos, financieros y contables, sino también porque no abundan las personas que dediquen tiempo a la reflexión desinteresada en el origen, sentido o alcance de los distintos institutos del derecho tributario. En efecto, la mayor parte del análisis tributario que se desarrolla en Chile tiene lugar en el ámbito de la asesoría privada a personas o empresas, en donde la reflexión siempre está orientada a un resultado concreto (v.gr., el interés del cliente) y, por lo mismo, en cuyo desarrollo se omiten o minusvaloran consideraciones de política fiscal o de interés público, que en el derecho tributario juegan –de la misma manera que en otros ámbitos jurídicos– un papel igualmente relevante, si se quiere tener una visión global del tema analizado.

En este contexto, el presente conjunto de artículos viene a contribuir en el intento por dotar a los distintos operadores del derecho tributario (v.gr. contribuyentes, asesores, fiscalizadores, jueces y legisladores) de una masa crítica sobre la cual reflexionar en busca del alcance razonable y justo que debe darse a cada regla o norma del cada vez más complejo y contradictorio ordenamiento impositivo chileno.

El origen de esta obra colectiva se remonta al año 2012, oportunidad en la que un grupo de académicos de la Universidad Autónoma de Madrid (UAM) visitó nuestro país y, en particular, el campus de la Universidad de los Andes, con el objeto de participar en un seminario organizado por las Facultades de Derecho de ambas casas de estudio y destinado a analizar distintos puntos neurálgicos de los ordenamientos tributarios de España y Chile. La celebración de este seminario constituyó una de las fases de ejecución de un proyecto de cooperación interuniversitaria entre ambas Universidades financiado por el Centro de Cooperación con América Latina (CEAL) de la UAM y el Banco Santander.

Como resultado de este seminario, dichos académicos elaboraron cinco artículos acerca de diversos asuntos de interés a uno y otro lado del Atlántico: dos referidos a las relaciones entre administración y contribuyentes, desde la perspectiva de las consultas a la administración tributaria y su impacto referente a la seguridad jurídica (Juan Arrieta Martínez de Pisón, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UAM) y otro dedicado al procedimiento de fiscalización y comprobación (César Martínez Sánchez, Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario de la UAM); otros dos dedicados al impacto fiscal sobre los desplazamientos de capital y de personas, como es el caso de las reorganizaciones empresariales transfronterizas (Domingo Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario de la UAM) y los aspectos fiscales derivados del desplazamiento de trabajadores desde un país a otro (Félix Alberto Vega Borrego, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la UAM); y otro referido a la litigiosidad y a los procedimientos de reclamación o recurso en materia tributaria (Diego Marín-Barnuevo Fabo, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UAM).

En un intento por replicar estas reflexiones desde el punto de vista chileno, la obra incluye asimismo dos artículos preparados por algunos de los exponentes locales al mismo seminario: el primero, referido al desplazamiento de trabajadores (Felipe Yáñez, profesor de Derecho Tributario de la Universidad de los Andes) y el otro relativo a la litigiosidad en materia tributaria (Sergio Endress, Profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Chile). Finalmente, y aprovechando la proximidad de la reforma tributaria recién aprobada por nuestro Congreso Nacional, se incluye un artículo en donde se analizan las posibilidades y restricciones de la planificación tributaria a la luz del concepto de "legítima razón de negocio" (Cristián Gárate, Profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Chile).

Es esperable que este esfuerzo de reflexión jurídica sea de utilidad para los principales operadores del derecho tributario nacional y, al mismo tiempo, sirva de punto de partida a nuevas iniciativas en el ámbito académico.

*Felipe Yáñez Villanueva
Editor*

**RELACIONES ENTRE
ADMINISTRACIÓN Y CONTRIBUYENTES**

SEGURIDAD JURÍDICA Y CONSULTAS TRIBUTARIAS. PERSPECTIVA ESPAÑOLA

JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

juan.arrieta@uam.es

I. INTRODUCCIÓN: DERECHO TRIBUTARIO Y SEGURIDAD JURÍDICA¹

Hablar de consultas tributarias implica, irremediabilmente, referirse a la seguridad jurídica, ya que aquellas se configuran como instrumentos jurídicos de los que se sirve el ordenamiento para otorgar seguridad jurídica a los obligados tributarios en sus relaciones con la Administración tributaria. Ciertamente, la consulta tributaria es una de las figuras existentes en nuestro ordenamiento jurídico tributario que más claramente sirve para dotar de seguridad jurídica a los ciudadanos (a los obligados tributarios) en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pero no es, desde luego, la única ni la más importante, pues existen otros instrumentos como el instituto de la prescripción, los acuerdos previos de valoración, o la posibilidad de obtener certidumbre por parte de la Administración tributaria acerca de determinados valores, que igualmente sirven para garantizar con un elevado grado de certeza que la actuación del obligado tributario no va a ser revisada, comprobada o, simplemente cuestionada por el órgano administrativo.

Y decimos que no son las únicas porque, obviamente, existen otras figuras en nuestro ordenamiento tributario español que sirven singularmente a conferir seguridad jurídica. No obstante, debido a las características de esta obra colectiva, y por la natural imposibilidad de realizar un análisis exhaustivo de todas y cada una de ellas, en este estudio solo abordaremos

¹ Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto DER2009-09413, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación.

algunos de tales institutos. Por ello mismo optamos por una selección de aquellos instrumentos que presentan problemas especiales en España y comparativamente relevantes con el ordenamiento tributario de Chile.

En todo caso, conviene empezar señalando que, en la búsqueda de los distintos instrumentos normativos que persiguen otorgar seguridad jurídica a los obligados tributarios en sus relaciones con la Administración tributaria española, es en la Ley General Tributaria de 2003 (LGT o Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) en donde más claramente se encuentran los institutos que persiguen ese fin. Nada hay ni nada se encuentra, por ejemplo, en el Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) firmado y ratificado entre España y Chile² (como tampoco en los firmados entre España y Argentina³, y España y Brasil⁴), en el que no existe, como decimos, mención alguna a este tipo de instrumentos, salvo la regulación del procedimiento amistoso contenido en idénticos términos en el art. 24⁵ del citado CDI⁶, si bien tampoco constituye tal procedimiento un instrumento claro o primordialmente dirigido a conferir seguridad jurídica.

Por tanto, debemos acudir al Derecho interno nacional, en concreto a la LGT, que es la que contempla normativamente las consultas tributarias, y lo hace en el marco de los *derechos del obligado tributario* como una modalidad específica del derecho *a ser informado y asistido*, y, paralelamente, también, como un *deber de la Administración tributaria* de colaboración y asistencia hacia los obligados tributarios. En concreto señala el art. 34 de la LGT, que lleva por título “Derechos y garantías de los obligados tributarios”, lo siguiente:

“Art. 34.1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

- a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- (...)

² Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 7 de julio de 2003 (Boletín Oficial del Estado, de 2 de febrero de 2004).

³ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República de Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 21 de julio de 1992 (Boletín Oficial del Estado, de 9 de septiembre de 1994). Téngase en cuenta que este CDI fue denunciado en julio de 2012 por Argentina, aunque, posteriormente, el 13 de marzo de 2013, se firmó un nuevo CDI cuya entrada en vigor se producirá con el intercambio de los instrumentos de ratificación, si bien se ha establecido la aplicación retroactiva del mismo al 1 de enero de 2013.

⁴ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa de Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974 (Boletín Oficial del Estado, de 31 de diciembre de 1975).

⁵ En el CDI de España y Chile.

⁶ Y art. 25 en los CDI de España y Argentina, y España y Brasil.

n) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión”⁷.

Este “genérico derecho” se desarrolla en el Título III de la LGT de 2003 (La aplicación de los Tributos), Sección (2^a) “Información y asistencia a los Obligados Tributarios” (arts. 85 a 91 de la LGT y arts. 62 a 78 del RGGI o Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos).

El ordenamiento jurídico tributario español expresamente define lo que constituye información y asistencia, habida cuenta que el RGGI, tras advertir en el art. 62 que “la Administración tributaria promoverá y facilitará a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos, poniendo a su disposición servicios de información y asistencia tributaria”, señala en el art. 77.1 que “la información y asistencia tributaria consistirá en el conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones”.

Por su parte, el art. 85 de la LGT prevé que la información y asistencia a los obligados tributarios se instrumente, además de por otros métodos⁸, mediante las tres siguientes actuaciones concretas:

- “c) Contestaciones a consultas escritas
- d) Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles (...)
- f) Actuaciones o acuerdos previos de valoración”.

Por tanto, tres son los instrumentos precisos que persiguen singularmente otorgar seguridad jurídica y certeza en el ámbito tributario, y que tendremos que desarrollar en las páginas siguientes, el referido a las consultas tributarias (arts. 88 y 89 de la LGT y arts. 65 a 68 del RGGI), el

⁷ Este art. 34.1 enumera hasta un total de veinte derechos –letras a) a s)–, entre los que se incluyen, además de las mencionadas letras a) y n), algunos derechos más como, b) el derecho a obtener las devoluciones de cada tributo y de ingresos indebidos con abono del interés de demora; c) el derecho a ser reembolsado del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto que es luego anulado; d) el derecho a utilizar las lenguas oficiales en cada territorio; e) el derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos; f) el derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios; i) el derecho al carácter reservado de los datos y antecedentes tributarios; l) y m) el derecho a formular alegaciones y a ser oído en el trámite de audiencia; o ñ) el derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas.

⁸ Nos referimos a las a) publicaciones de textos actualizados de las normas tributarias y la doctrina administrativa; b) las comunicaciones y actuaciones de información; e) la emisión de certificados tributarios; y g) la asistencia en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

relativo a la información acerca de valores de inmuebles previamente a su adquisición o transmisión (art. 90 de la LGT y art. 69 del RGGI), y los acuerdos previos de valoración (art. 91 de la LGT).

II. LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

1. CONCEPTO Y CARACTERES

Las consultas tributarias forman parte de un procedimiento cuya finalidad es solicitar de la Administración tributaria un pronunciamiento, opinión o criterio de actuación. Supone, por tanto, una interpretación “administrativa” en relación con un supuesto concreto. Las consultas tributarias otorgan seguridad jurídica, no tanto en la medida en que –como se ha dicho– concretan simplemente lo que interpreta la Administración tributaria para “saber a qué atenerse”, sino que incorpora nuevas exigencias de calculabilidad y pasa a ser entendida como seguridad, de cara a la “planificación de las actividades económicas”⁹. Así se debe entender el art. 88.1 de la LGT cuando literalmente señala que “los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto del régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda”.

Conforme a ello se pueden señalar las siguientes notas características. En primer lugar, debe decirse que se configuran, no propiamente como un derecho subjetivo de cualquier interesado, cuanto una manifestación concreta de otro derecho, el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria. Desde esta perspectiva, se puede considerar como un derecho otorgado sobre la base de un interés legítimo. En segundo lugar, tienen siempre carácter rogado, lo que significa que la iniciativa corresponde en todo caso a los legitimados para formularlas, los cuales pueden serlo, tanto obligados tributarios a título individual como eventuales obligados tributarios representativos de intereses colectivos. En tercer lugar, y como se desprende de la propia dicción del art. 88.1 de la LGT, la consulta que se eleve puede referirse a cualquier cuestión –de hecho o de derecho– que afecte al “régimen, la clasificación o la calificación tributaria”. Eso significa que la consulta –la contestación a la consulta– siempre ha de contener una interpretación concreta de la norma tributaria referida al caso específico respecto del que se consulta. En cuarto lugar, las contestaciones tienen –y con la extensión que luego estudiaremos– el carácter de vinculantes y se exige su publicación, si bien

⁹ ZORNOZA PÉREZ, J.J: “Las consultas a la Administración en la Ley General Tributaria”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Sáinz de Bujanda*, IEF, Vol. II, Madrid, 1991, pág. 1388. También se expresa en este sentido, VILLAVERDE GÓMEZ, M.B.: *Las Consultas a la Administración Tributaria*, Marcial Pons, Barcelona, 2002, págs. 25 y 26.

solo las de mayor trascendencia y repercusión. Por último, las consultas no son recurribles. Cada uno de estos rasgos los estudiaremos en las páginas siguientes.

2. NATURALEZA JURÍDICA

En algún ordenamiento jurídico como el chileno se considera que las consultas tributarias entroncan directamente con el derecho de petición. Sin embargo, en el Derecho español, y como se ha señalado, de las características y del régimen jurídico de las consultas tributarias, estas difieren en cuanto a su naturaleza, tanto del derecho de petición como de las disposiciones interpretativas o aclaratorias a las que se refiere el art. 12.3 de la LGT¹⁰.

En efecto, en relación con el Derecho de Petición, la Constitución española de 1978 (CE) establece en su art. 29 que “Todos tendrán derecho de petición individual y colectiva, por escrito en la forma y con los efectos que determine la Ley”. En desarrollo de este precepto constitucional, la Ley Orgánica (LO) 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición, establece en su art. 3 que no son objeto de este Derecho las solicitudes o peticiones para cuya satisfacción o respuesta “el ordenamiento jurídico establezca un procedimiento específico distinto al regulado en esta ley”.

Quiere decir esto que las consultas tributarias no son encuadrables dentro del Derecho de Petición¹¹, no solo porque la naturaleza y el régimen jurídico del derecho de petición difiere respecto del de las consultas tributarias, sino porque estas tienen “un procedimiento específico distinto al regulado” en la LO 4/2001; en concreto, el que se establece en la LGT y en el RGGI. Así, por ejemplo, en las consultas tributarias existe una obligación legal expresa de contestar, mientras que en el Derecho de Petición no existe tal obligación, ya que responde a una naturaleza discrecional o graciable. Igualmente los plazos difieren en la contestación, pues mientras las consultas deben contestarse en el plazo de seis meses desde que se eleve la consulta¹², en el Derecho de Petición bastan los tres meses¹³. Por

¹⁰ MARTÍNEZ GIMÉNEZ, C.: “La regulación de las consultas tributarias en la Ley 58/2003”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Estudios en Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, dir. J. Arrieta; M.A. Collado; J.J. Zornoza, Thomson-Aranzadi, Tomo II, Pamplona, 2010, pág. 56.

¹¹ Comparte este criterio, ADAME MARTÍNEZ, F.D., Régimen jurídico de las consultas tributarias en Derecho español y comparado, Doc. N° 21/01, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, págs. 6 a 8.

¹² El art. 88.6 de la LGT prevé que “La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación”.

¹³ El art. 11.1 de la LO 4/2001, de 12 de noviembre, establece que “Una vez admitida a trámite una petición, la autoridad u órgano competente vendrán obligados a contestar y a notificar la contestación en el plazo máximo de tres meses a contar desde la fecha de su presentación”.

último, la imposibilidad de poder “entablar recurso alguno contra dicha contestación” (art. 89.4 de la LGT), difiere también del Derecho de Petición que puede ser siempre objeto de recurso contencioso-administrativo¹⁴.

La diferenciación ontológica de las consultas tributarias con las órdenes interpretativas o aclaratorias es, si cabe, más evidente. La confusión de identificar ambas figuras bajo una misma naturaleza jurídica reside en la propia dicción del art. 12.3 de la LGT cuando advierte que “en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda”. Este precepto ha hecho pensar que en la medida en que las consultas tributarias constituyen un pronunciamiento de la Administración tributaria sobre el “régimen, la clasificación o la calificación” de una norma tributaria, entonces las consultas constituyen igualmente una manifestación de las facultades interpretativas de la Administración tributaria. La única diferencia que podría haber, en todo caso, entre unas y otras, sería el carácter global o general de las órdenes interpretativas frente al parcial o sectorial de las consultas, pero todas ellas forman parte de la facultad interpretativa de la Administración tributaria.

Sin embargo, ambas responden a una naturaleza distinta porque su régimen jurídico difiere sensiblemente¹⁵. Por ejemplo, las órdenes interpretativas o aclaratorias se emiten siempre a iniciativa de la Administración tributaria, a diferencia de las consultas tributarias que solo se dictan previa formulación “mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación”. Igualmente se diferencian en que las órdenes interpretativas son disposiciones generales no individualizadas, frente a las consultas tributarias que sí son individuales y respecto de la concreta cuestión planteada. Además, estas nunca se publican en el Boletín Oficial del Estado, lo que no ocurre con las órdenes aclaratorias que, según advierte el art. 12.3 de la LGT, estas “serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el Boletín Oficial que corresponda”. Otra última y relevante diferencia se refiere a los efectos que producen cada uno de tales instrumentos, pues si las órdenes aclaratorias despliegan efectos exclusivamente internos en el seno de la propia Administración tributaria, las consultas tienen efectos *ad intra* y *ad extra*, como luego veremos.

¹⁴ Expresamente señala el art. 12 de la LO 4/2001, que lleva por título “Protección jurisdiccional”, que “el derecho de petición es susceptible de tutela judicial mediante las vías establecidas en el artículo 53.2 de la Constitución, sin perjuicio de cualesquiera otras acciones que el peticionario estime procedentes. Podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo, por el procedimiento de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona, establecido en los artículos 114 y siguientes de la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”.

¹⁵ También, ADAME MARTÍNEZ, F.D., Régimen jurídico de las consultas tributarias en Derecho español y comparado, ob. cit., págs. 8 a 12.

3. ÁMBITO SUBJETIVO: EL CONCEPTO DE LEGITIMADOS

Decíamos antes que la LGT no regula las consultas tributarias como un derecho subjetivo de entre “los derechos y garantías de los obligados tributarios” contenidos en el art. 34 de la LGT. Por el contrario, se contempla como una manifestación del derecho a ser informado o asistido por parte de la Administración tributaria, esto es, como una facultad otorgada a los obligados tributarios –legitimados– para solicitar a la Administración tributaria una interpretación acerca de cualquier aspecto relacionado con la aplicación de los tributos.

Ahora bien, habría que preguntarse qué obligados tributarios pueden recabar o solicitar de la Administración tributaria su criterio referente al “régimen, la clasificación o la calificación” de una norma tributaria.

La legitimación o el ámbito subjetivo para elevar consultas tributarias a la Administración tributaria es bien amplia, pudiéndose distinguir entre los legitimados a título individual y colectivo. En relación con las primeras –las consultas tributarias solicitadas a título individual–, la LGT no establece limitaciones significativas o relevantes, ya que el art. 88.1 simplemente enuncia que “Los obligados podrán formular...”, lo que significa que no solo cualquier obligado tributario, sino cualquier ciudadano susceptible de ser sujeto de una obligación tributaria estará legitimado para elevar consultas a la Administración tributaria. No se puede olvidar que el concepto de obligado tributario ya es de por sí sumamente amplio, habida cuenta que el art. 35.1 se limita a decir que obligado tributario es cualquier persona a la que “la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”. Por tanto, si en relación con las consultas tributarias se exige únicamente como legitimación subjetiva el ser “obligado”, cabría concluir afirmando que cualquier ciudadano no obligado tributario pero potencialmente susceptible de serlo –por ejemplo, sujetos que no hayan ni vayan a realizar un hecho imponible gravado– podría elevar consultas a la Administración tributaria relativo al “régimen, la clasificación o la calificación” de una norma tributaria que, también potencialmente, les pudiera afectar. En todo caso, y como luego veremos, la LGT exige cierta vinculación entre el legitimado y el objeto de la consulta, esto es, entre el ámbito subjetivo y objetivo, porque el art. 88.2 de la LGT exige que las consultas tributarias escritas se formulen “antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones...”.

Desde la perspectiva de las consultas tributarias colectivas o formuladas por colectivos, la LGT permite expresamente que puedan ser elevadas por “colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales”, aunque –eso sí– solo lo podrán hacer “cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados”.

Subjetivamente, por tanto, a los sujetos se les exige dos requisitos para estar legitimados en orden a elevar una consulta; tener un *interés legítimo* en conocer la contestación a su consulta que les afecte singularmente en su tributación (“...las consultas realizadas por los obligados deben referirse al régimen, clasificación o calificación tributaria que en cada caso les corresponda...”), y existir un *interés legítimo* entre el consultante y las consecuencias que para él se pueden derivar de la contestación.

En todo caso, el interés legítimo no es idéntico al interés personal y directo, ya que como ha señalado la jurisprudencia más moderna,

“el interés legítimo es un concepto más amplio que el interés personal y directo del art. 28.1.a de la LJCA [Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa], debiendo reconocerse a aquellas personas que, por la situación objetiva en que se encuentran, por una circunstancia de carácter personal o por ser los destinatarios de una regulación sectorial, son titulares de un interés propio, distinto del de los demás ciudadanos en que las Administraciones actúen de acuerdo con el ordenamiento jurídico”¹⁶.

4. ÁMBITO OBJETIVO

De lo dicho hasta ahora se desprende que el ámbito subjetivo está limitado, también, por el ámbito objetivo; cual es, la existencia de una relación entre el sujeto que consulta y el objeto acerca de lo que se consulta, esto es, entre el consultante y la consulta que se eleva. Recuérdese que el art. 88.1 exige que “...las consultas realizadas por los obligados deben referirse al régimen, clasificación o calificación tributaria que en cada caso les corresponda...”.

En todo caso, el ámbito objetivo es, al igual que ocurría en el ámbito subjetivo, bien amplio y generoso, ya que se puede consultar en términos muy amplios referente a “régimen, clasificación o calificación tributaria”. Por tanto, cabe elevar consultas por cuestiones referidas a una determinada calificación a efectos tributarios, o relativas al régimen jurídico aplicable a un acto, operación, negocio, etc.; acerca de la interpretación de normas tributarias siempre que exista ese interés legítimo al que antes hemos aludido, o cualquier otra consulta referida a cuestiones tributarias formales o materiales, de hecho o de derecho.

El órgano administrativo competente para tramitar, resolver y contestar la consulta elevada es, según señala el art. 88.5 de la LGT, el órgano de la Administración tributaria que tenga atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones de orden tributario, su propuesta o interpretación¹⁷.

¹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de abril de 2008.

¹⁷ Aunque con una estructura territorial más centralizada que la española, existe una similitud o equivalencia entre la regulación española de la LGT y la del Derecho tributario chileno, ya que este otorga la competencia para contestar consultas al órgano administrativo que tiene la competencia material acerca del gravamen consultado. En este sentido, el art. 6.A.2º

Se quiere decir que, en el caso del *Estado*, el único órgano administrativo con competencias atribuidas para contestar es la Dirección General de Tributos (DGT) integrada en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. El hecho de unificar en ese Centro Directivo la contestación a las consultas acerca de tributos del Estado, permite garantizar más eficazmente el principio de seguridad jurídica al centralizar en ese órgano administrativo la doctrina tributaria¹⁸. En el caso de las Comunidades Autónomas (CCAA), corresponderá a sus respectivas *direcciones generales de tributos* u órganos con competencias equivalentes a la DGT del Estado, y se denominen como se denominen. En todo caso, conviene advertir en que los tributos del Estado que hayan sido cedidos a las CCAA, la competencia para contestar consultas seguirá siendo del Estado (de la DGT), salvo que la cesión alcance o cubra la competencia normativa, en cuyo caso las disposiciones dictadas por las CCAA en el ejercicio de esa competencia normativa cedida sobre tributos del Estado serán interpretadas por los órganos de las CCAA con competencias equivalentes a la DGT del Estado, siendo por tanto estos órganos autonómicos los que evacuen las consultas que se eleven.

Finalmente, en relación con las Corporaciones Locales (CCLL), el órgano competente para contestar las consultas será la entidad que ejerza la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos municipales¹⁹. Ciertamente, sorprende esta solución normativa, porque se separa del criterio seguido respecto del resto de los entes territoriales. Como se ha señalado, la interpretación lógica apuntaría en el sentido de que las consultas referente a materias cuya regulación corresponde a la ley estatal deberían ser resueltas por el Estado, por la DGT del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, que ejercerían sus competencias mediante la Subdirección General de Tributos Locales, mientras que las

y B.1º del Código Tributario chileno (nos referimos al Decreto Ley Nº 830, publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado el 27 de enero de 2011), atribuye “al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes”, y “dentro de las facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponde al Director de Impuestos Internos (...), absolver las consultas que sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del Servicio, por conducto regular, o las autoridades”, y “a los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio (...), absolver las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias”.

¹⁸ Literalmente señala el art. 65 del RGGI, que “en el ámbito de competencias del Estado, la competencia para contestar las consultas a las que se refiere esta subsección corresponderá a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda”.

¹⁹ En este sentido, el art. 13 del TR de la LRHL (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), expresamente señala que, “en relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, la competencia para evacuar las consultas a que se refiere el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, corresponde a la entidad que ejerza dichas funciones”.

relativas a cuestiones reguladas por las Ordenanzas Fiscales municipales habrían de ser evacuadas por cada entidad local²⁰.

5. PROCEDIMIENTO PARA LA PRESENTACIÓN DE LAS CONSULTAS Y CONTESTACIÓN

Por lo que se refiere al procedimiento para elevar, tramitar y resolver las consultas tributarias que formulen los obligados, debemos distinguir varios aspectos diferentes referidos a dicho procedimiento, como son el lugar de presentación de la consulta, la fecha de presentación, el contenido y la forma y plazo de resolución.

En relación con el lugar de la presentación, este es en el caso del *Estado*, y a tenor de lo advertido antes, la Dirección General de Tributos integrada en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, único órgano administrativo de la Administración tributaria del Estado con competencias atribuidas para contestar las consultas que le eleven. Hasta fechas muy recientes, las consultas solo se podían presentar por escrito y ante el citado órgano competente. Sin embargo, cabe la posibilidad actualmente de que los legitimados utilicen un nuevo medio de presentación de consultas tributarias a la Dirección General de Tributos mediante el uso de un nuevo *formulario electrónico* normalizado para su presentación por medio del registro telemático del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas²¹. En todo caso, el uso de dicho formulario no altera el procedimiento de tramitación general de las consultas efectuadas mediante la utilización de tal medio, que seguirá las pautas legales y reglamentarias vigentes.

Igualmente se prevé, desde la aprobación del RGGI en 2007, que las consultas puedan remitirse por fax. En tal caso, en el plazo de diez días desde su remisión deberá presentarse la documentación original, bien por escrito debidamente firmado y cumplimentado en los términos que ahora se expondrán y contemplados en el art. 66.1 del RGGI, o bien mediante el formulario electrónico. De remitirse la documentación original en dicho plazo, la fecha de presentación será la del fax. Si no se remitiese

²⁰ Cfr., MARTÍNEZ GIMÉNEZ, C.: "La regulación de las consultas tributarias en la Ley 58/2003", en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Estudios en Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, ob. cit., pág. 63. MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "Consultas tributarias escritas", en el libro colectivo AAVV., *El Estado Actual de los Derechos y de las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales*, Thomson-Civitas, Madrid, 2007, pág. 858.

²¹ Disponible en <https://sedemeh.gob.es/es-ES/Sedes/Tributos/Procedimientos/Paginas/Default.aspx?IdProcedimiento=239>. El formulario electrónico da cumplimiento a lo dispuesto en el art. 66.5 del mencionado RGGI, el que permite que las consultas puedan "presentarse utilizando medios electrónicos, informáticos o telemáticos siempre que la identificación de las personas o entidades (...) quede garantizada mediante una firma electrónica reconocida por la Administración. En ese caso, podrán presentarse en papel los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria".

la documentación en ese plazo, se tendrá por no presentada la consulta y se archivará sin más trámite.

No existe, afortunadamente, un riguroso formalismo en la forma y contenido que han de reunir las consultas que se presenten. Incluso se podría hablar de una libertad de forma a la hora de confeccionar las consultas. Únicamente se exige normativamente –el art. 66.1 del RGGI– que las consultas que se formulen por el obligado tributario mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, contengan “como mínimo” el nombre del consultante, la existencia o no de un procedimiento o recurso en relación con lo que se consulta²², el objeto de la consulta con los antecedentes y circunstancias del caso, y, finalmente, el lugar, fecha y firma del consultante.

Esta libertad de forma con relación al contenido de las consultas avalaría la posibilidad de la presentación de consultas que, con esos mínimos establecidos reglamentariamente, se confeccionara tratando de dirigir o encauzar la respuesta del órgano administrativo, por ejemplo, elevando únicamente la pregunta, o formulando la consulta indicando un posible o varios posibles criterios de resolución, o, finalmente, consultando con una pregunta formulada en sentido positivo o en sentido negativo, según convenga.

Y también es esa libertad de forma la que permite que en la solicitud se acompañen de cualquier dato, elemento o documento que pudiera contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria acerca del objeto de la consulta.²³

Lo que sí exige la LGT en su art. 88.2 y el RGGI en su art. 66.7 para que la consulta sea válida, es que se formule “antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias”. Aunque, por supuesto, la presentación y contestación de las consultas no interrumpe los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por tanto, no será extraño elevar una consulta tributaria y tener que cumplir con la obligación tributaria material y formal sin conocer la contestación a dicha consulta, y ello porque esta se ha podido emitir después del plazo establecido en la norma tributaria para el cumplimiento de dicha obligación tributaria.

El requisito del plazo es sumamente razonable para los supuestos de presentación de declaraciones, declaraciones-liquidaciones o cumplimiento de obligaciones, si bien no lo es tanto, sino más bien impreciso y ambiguo, cuando se exige “para el ejercicio de los derechos”, pues estos

²² En concreto, el art. 66.1.b) del RGGI exige una “manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta”.

²³ Cfr., art. 66.3 del RGGI.

difícilmente conllevan posteriores obligaciones en el obligado tributario cuyo cumplimiento o incumplimiento requiriera de un criterio administrativo o contestación ofrecida en un plazo. Salvo algún derecho referido a la solicitud de beneficios fiscales de carácter rogado y que deban formalizarse en un plazo concreto (plazo que coincidiría con el que se abriría para presentar la consulta), pocos supuestos son imaginables de plazos para ejercicios de derechos cuyo incumplimiento determinaría la inadmisión de la consulta tributaria.

En todo caso, si esto ocurriera, si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, el RGGI ordena “se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario”.

Este requisito, el de la presentación de la consulta dentro de plazo o fecha, es el único supuesto insubsanable y que determina la inadmisión de la misma. Por el contrario, si la solicitud de consulta no reúne cualquier otro requisito –fundamentalmente, cualquiera de los referidos a lo que hemos denominado contenido mínimo de la consulta relativo al nombre del consultante, existencia de procedimiento o recurso abierto, objeto de la consulta, y lugar, fecha y firma del consultante²⁴–, se le ha de requerir al obligado tributario para que subsane el defecto en un plazo de diez días, y solo en el caso de “no atender el requerimiento en el plazo señalado se le tendrá por desistido de la consulta y se archivará sin más trámite”.

El órgano administrativo debe resolver contestando la consulta formulada en un plazo máximo de seis meses. En ese plazo de seis meses de tramitación del procedimiento, el órgano administrativo puede requerir, tanto al obligado tributario como a otros centros directivos y organismos, la documentación o información que estime necesaria para efectuar la contestación, o los informes que se estimen pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado.

Sin embargo, el incumplimiento del plazo para resolver de seis meses ni comporta consecuencias jurídicas para la Administración tributaria ni el silencio o la falta de contestación *supone* la aceptación del criterio que, en su caso, haya podido expresar el obligado tributario en su escrito de consulta. Debido a que, como decíamos, existe una amplia libertad para formular la consulta, si esta se redactara en términos positivos o indicativos de una posible respuesta, es decir, proponiendo un determinado “régimen, clasificación o calificación tributaria” de entre los posibles, o en sentido negativo (la no aplicación de un régimen jurídico-tributario concreto, o una calificación o clasificación), la ausencia de contestación en

²⁴ Así como en el supuesto de que actúe el consultante por medio de representante y no aporte la “documentación acreditativa de la representación” (arts. 66, apartados 2 y 7 del RGGI).

plazo nunca puede suponer un refrendo o silencio positivo a la propuesta formulada e incorporada eventualmente en el propio escrito de consulta.

6. EFECTOS DE LAS CONTESTACIONES A LAS CONSULTAS

El aspecto más sobresaliente del régimen jurídico de las consultas tributarias es el referido a los efectos vinculantes para la propia Administración tributaria de las contestaciones contenidas en ellas. Veamos, en todo caso, cuáles son exactamente tales efectos, distinguiendo los que se refieren a los obligados tributarios y los de la Administración tributaria.

Para el *consultante*, los efectos jurídicos que produce la contestación dada por el Centro Directivo consultado son los de meros efectos informativos, de forma y manera que puede seguir o no el criterio interpretativo reflejado por la Administración tributaria en la consulta. Es evidente que si sigue el criterio contenido en la respuesta a la consulta no se le podrá exigir responsabilidad por infracción tributaria, a diferencia del supuesto en el que no siga el criterio, en cuyo caso la Administración tributaria podrá iniciar un procedimiento para regularizar la situación tributaria declarada o autoliquidada incorrectamente a juicio de la Administración tributaria, así como, en su caso, iniciar un procedimiento sancionador imputando la comisión de una infracción tributaria²⁵.

Ese carácter vinculante de las consultas es común en los ordenamientos jurídicos tributarios técnicamente avanzados. Ese es el caso del antes mencionado Código Tributario Chileno, en cuyo art. 26 prevé la imposibilidad de regularizar o exigir una deuda tributaria “con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de estos en particular”.

El efecto meramente informativo en el consultante de la contestación ofrecida impide irremediablemente que el obligado tributario pueda entablar recursos contra la contestación. Podrá, en su caso, recurrir el acto administrativo de aplicación que siga el criterio de la consulta, pero nótese bien que lo que se recurre no es la consulta en sí, sino el acto administrativo que sigue el criterio de una consulta emitida.

Así ocurre también en el ejemplo puesto del derecho comparado, ya que el Código Tributario Chileno igualmente advierte en su art. 126 párrafo tercero, que “en ningún caso serán reclamables las circulares o

²⁵ El art. 89.4 de la LGT expresamente previene que “la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación”.

instrucciones impartidas por el Director o por las Direcciones Regionales al personal, ni las respuestas dadas por los mismos o por otros funcionarios del Servicio a las consultas generales o particulares que se les formulen sobre aplicación o interpretación de las leyes tributarias”.

Para el *consultado*, es decir, para la Administración tributaria, la contestación a las consultas tributarias escritas sí tendrá efectos vinculantes. Ahora bien, habría que plantearse a qué Administración tributaria o con qué alcance vincula el criterio contenido en una consulta. Literalmente el art. 89.1 de la LGT establece efectos vinculantes para los “órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante”.

Esta expresión hay que entenderla en el sentido de excluir de ese carácter vinculante a aquella Administración tributaria que no sea propiamente administración gestora o referida a la aplicación de tributos, por ejemplo, aquellos órganos de la administración que revisan actos de los órganos de aplicación o gestión, por ejemplo, los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR) o el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

Por tanto, los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán necesariamente aplicar los criterios contenidos en las consultas, siempre, claro está, que exista identidad entre los hechos y circunstancias. Esta eficacia vinculante para la Administración tributaria encargada de aplicar los tributos lo es solo en beneficio del obligado tributario, en el sentido de que no puede aplicarse a este un tratamiento más gravoso del que resulta de las consultas formuladas por él mismo o por otros contribuyentes en la misma situación. Pero en el caso de los Tribunales, como decimos, no les alcanza obviamente la eficacia vinculante de las consultas que tengan tal carácter, y no solo –y desde luego– a los tribunales o juzgados ordinarios, sino también a los TEAR y al TEAC, pues estos no forman parte de los órganos encargados de la aplicación de los tributos (únicos respecto de los que las consultas resultan vinculantes), ya que, según el art. 83.2 de la LGT, las funciones de aplicación de los tributos se ejercen de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos de gestión.

Ahora bien, la afirmación anterior debe matizarse como consecuencia del carácter meramente revisor tanto de la vía económico-administrativa como de la jurisdicción contencioso-administrativa, lo que obliga a entender, como así se ha señalado, que los Tribunales pueden apartarse en su razonamiento del seguido por la Administración al contestar, ya sea para llegar a la misma solución que ofrecía la contestación o a una más favorable para el contribuyente; pero no cabe, en cambio, empeorar la situación del contribuyente respecto del régimen tributario derivado de la contestación, pues ello supondría tanto como vaciar de contenido el carácter vinculante de tal contestación. Ello implica que, al revisar una

liquidación ajustada a una consulta vinculante previa, los Tribunales no pueden nunca empeorar la situación del contribuyente, lo que además se deduce con claridad de la prohibición de *reformatio in peius*²⁶.

Por consiguiente, es absoluta la vinculación de la Administración tributaria a la contestación proporcionada o a otra contestación (a otra consulta) que se refiera a un caso idéntico. Solo cuando la consulta no se eleve en el plazo que hemos visto antes (“antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias”), o cuando se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta, o, en fin, cuando se haya modificado la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, salvo en estos tres casos, se ha de aplicar al consultante el criterio expresado en su contestación o en otra con identidad de supuestos.

La LGT y el RGGI igualmente establecen otro supuesto en el que desaparece la vinculación a la Administración tributaria del criterio establecido en una consulta. Aunque, realmente, este supuesto no es tanto de excepción al carácter vinculante de las consultas, cuanto la falta de un elemento constitutivo de la consulta tributaria, ausencia que determina la imposibilidad de que despliegue el efecto vinculante que la caracteriza. Nos referimos a aquellas consultas en las que se planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a la consulta. En estos casos, es evidente que no puede determinar ningún efecto vinculante la consulta que se eleve, toda vez que uno de los elementos constitutivos de la consulta tributaria es, como exige el art. 66.1.b) del RGGI, que se haga “manifestación expresa de que en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta”, añadiendo el art. 89.2 de la LGT, que “no tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas (...) que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad”.

²⁶ Cfr., FALCÓN Y TELLA, R.: “El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas”, *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 19/2004, 2004, pág. 6. Y concluye afirmando que, también, “al revisar una liquidación que va más allá de lo previamente establecido en una consulta vinculante, la correspondiente sentencia deberá necesariamente anular tal liquidación (aunque la estime ajustada, en el fondo, al ordenamiento), pues solo así puede hacerse efectiva la obligación que para los órganos encargados de la aplicación de los tributos, genera la contestación, a que antes aludíamos”. Por esta vía indirecta, la eficacia vinculante que, respecto de la Administración gestora, se atribuye a las consultas, se extiende también en favor de los contribuyentes, al posterior control en vía económico-administrativa y jurisdiccional “en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso”.

Esta limitación del efecto vinculante de las consultas se hace extensivo a los obligados tributarios que pertenezcan o sean miembros de entidades agrupadas (por ejemplo, en asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, federaciones que agrupen a los organismos, etc.), cuando la consulta haya sido formulada por estas, y sus miembros o asociados en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta.

Aunque es fácil de entender la finalidad de esta limitación al carácter vinculante de las consultas –evitar el abuso, la instrumentación y desvirtuar la figura por parte de los obligados tributarios–, no es menos fácil entender que este precepto puede ser burlado con enorme sencillez, pues nada impediría que cualquier obligado tributario no incurso en un procedimiento eleve la consulta que le interese al obligado que sí lo está, para posteriormente extender el criterio (si hay identidad) al obligado sujeto al procedimiento.

Esa extensión del criterio es consecuencia de los efectos *erga omnes* que despliegan las consultas tributarias, pues, como antes hemos avanzado, el criterio recogido en la contestación a una consulta se aplicará al resto de obligados tributarios siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del consultante²⁷. Y es precisamente este efecto *erga omnes* lo que explica que el art. 68.1 de la LGT exija, “cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo (...), motivar dicho cambio”. En garantía y por seguridad jurídica para ese y cualquier obligado tributario, la motivación del cambio de criterio administrativo se torna, también aquí, en un elemento constitutivo de la validez de la consulta tributaria.

Ese indudable valor de las consultas en cuanto constituyen una interpretación administrativa autorizada de las normas tributarias²⁸, obliga a una general difusión y publicidad en orden a que el criterio administrativo sea, sin ningún tipo de restricción, fácilmente conocido por todos los obligados tributarios o simplemente interesados. Por ello es difícilmente admisible que puedan establecerse limitaciones de cualquier tipo a la publicidad

²⁷ Pues como expresamente exige el art. 89.1 de la LGT, “en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo (...) y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta. Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”.

²⁸ ZORNOZA PÉREZ, J.J.: “Interpretación administrativa y consulta tributaria (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria)”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 47-48, 1985, págs. 481 y ss.

de las consultas, como es lo que ocurre en el art. 86.2 de la LGT cuando, tras ordenar que “el Ministerio de Hacienda difunda periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas”, a continuación restringe esa obligación a aquellas “que considere de mayor trascendencia y repercusión”²⁹.

El criterio interpretativo de la Administración tributaria contenido en las consultas tributarias es una fuente de conocimiento básica en materia tributaria, conformándose como algo imprescindible cuando se trata de analizar o conocer –como señala el art. 88.1 de la LGT– “el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso corresponda”. Los siguientes cuadros recogen el número de consultas elevadas a la DGT y contestadas por esta en función de cada tributo o materia en los ejercicios 2009 y 2010. La desaparición de las consultas no vinculantes por la naturaleza vinculante de todas ellas se aprecia en ambos cuadros dado que en el 2009 apenas existen (21 en total) y en el 2010 desaparecen completamente.

CONSULTAS TRIBUTARIAS RESUELTAS EN 2009

Consultas	Vinculantes	No vinculantes	Total
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	827	0	827
Impuesto sobre el Valor Añadido	839	15	854
Impuesto sobre Sociedades	707	3	710
Títulos Patrimoniales	127	0	127
Operaciones Financieras	100	0	100
Tributos Locales	71	1	72
Impuestos Especiales y al Comercio Exterior	47	1	48
Tributación de No Residentes	50	0	50
Normativa tributaria general	47	1	48
TOTAL	2.815	21	2.836

²⁹ E igual de crítico se ha de ser con la limitación del art. 26 del Código Tributario Chileno, cuando establece que “el Servicio mantendrá a disposición de los interesados, en su sitio de Internet, las circulares o resoluciones destinadas a ser conocidas por los contribuyentes en general y los oficios de la Dirección que den respuesta a las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Esta publicación comprenderá, a lo menos, las circulares, resoluciones y oficios emitidos en los últimos tres años”.

CONSULTAS TRIBUTARIAS RESUELTAS EN 2010

Consultas	Vinculantes	Total
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	821	821
Impuesto sobre el Valor Añadido	948	948
Impuesto sobre Sociedades	644	644
Títulos Patrimoniales	138	138
Operaciones Financieras	93	93
Tributos Locales	78	78
Impuestos Especiales y al Comercio Exterior	55	55
Tributación de No Residentes	26	26
Normativa tributaria general	26	26
TOTAL	2.829	2.829

Fuente: Memorias de la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda.
(http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Memorias/Memoria_2010.pdf)

III. LA INFORMACIÓN RELATIVA A VALORES DE INMUEBLES PREVIAMENTE A SU ADQUISICIÓN O TRANSMISIÓN

Decíamos al inicio que son tres fundamentalmente los instrumentos regulados en nuestro ordenamiento tributario que persiguen de forma singular otorgar seguridad jurídica y certeza a los obligados tributarios en sus relaciones con la Administración tributaria: las recién analizadas consultas tributarias (arts. 88 y 89 de la LGT y arts. 65 a 68 RGGI), los Acuerdos Previos de Valoración que se estudiarán en el apartado cuatro siguiente, y, finalmente, el relativo a la información relativo a valores de inmuebles previamente a su adquisición o transmisión, regulado en el art. 90 de la LGT y el art. 69 del RGGI. Recordemos que el art. 85 de la LGT prevé que la información y asistencia a los obligados tributarios se instrumente, entre otras, mediante las “c) Contestaciones a consultas escritas; d) Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles (...); f) Actuaciones o acuerdos previos de valoración”.

Por tanto, nuestra legislación tributaria prevé que los obligados tributarios soliciten a la Administración tributaria el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. Para que esta solicitud pueda ser atendida, es necesario cumplir varios requisitos. En primer lugar, debe tratarse de una valoración fiscal referida a un tributo cuya gestión le corresponda a la Administración tributaria a la que se consulta. Eso significa, además, que deben ser inmuebles situados en el territorio de su competencia.

Deben tratarse, también, de tributos que graven la adquisición o transmisión de bienes inmuebles “y cuya base imponible se determine por el valor real de dichos bienes”. Por tanto, los tributos que graven la titularidad o posesión del patrimonio, o los impuestos que graven la transmisión de inmuebles pero sobre valores administrativos (catastrales, de referencia, etc.), no estarían cubiertos dentro del ámbito objetivo de este precepto.

La solicitud que cursen los obligados tributarios instando la valoración del órgano administrativo acerca del inmueble que va a ser objeto de adquisición o transmisión, será presentada por escrito consignándose los datos fundamentales del solicitante³⁰ y pudiendo ir acompañada de datos, informes o documentos referente a la naturaleza del bien, ubicación, características técnicas y físicas, etc., que puedan contribuir a que el órgano administrativo se forme un juicio más completo del valor real del bien inmueble, si bien los datos proporcionados relativos al inmueble han de ser verdaderos y suficientes para que la Administración tributaria pueda valorar adecuada, certera y correctamente a efectos fiscales el inmueble. En todo caso, dicha información facilitada por el obligado tributario solicitante no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario.

Incluso si no facilita dicha información el propio solicitante, la Administración tributaria, antes de resolver respecto de la valoración, podrá requerir al obligado tributario la documentación adicional que considere pertinente para emitir la valoración del inmueble, además, por supuesto, de la información que pueda solicitar de otros centros directivos y organismos para la valoración.

La valoración o información que ofrezca la Administración tributaria, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración.

El solicitante podrá incluir en la solicitud de valoración, “la estimación de la valoración del bien al que se refiere la solicitud” (art. 69.3 del RGGI). Por ello mismo, la falta de contestación no implica asumir o aceptar el valor que, en su caso, haya incluido en la solicitud el interesado.

³⁰ Pues expresamente exige el art. 69.2 y 3 del RGGI, lo siguiente: “2. Las solicitudes se formularán mediante escrito, en el que se expresarán con claridad y con la extensión necesaria: a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del solicitante y, en su caso, del representante. En el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse la documentación acreditativa de la representación. b) Naturaleza del bien, ubicación y características técnicas y físicas que puedan contribuir a su correcta valoración a efectos fiscales por parte de la Administración tributaria. c) Lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho. 3. El solicitante podrá incluir un domicilio a efectos de notificaciones, así como la estimación de la valoración del bien al que se refiere la solicitud”.

Al igual que dijimos en relación con las consultas tributarias, el interesado solicitante de la valoración no podrá entablar recurso alguno contra la información comunicada, sin perjuicio de que lo haga contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.

IV. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN

Finalmente, los Acuerdos Previos de Valoración constituyen el tercer instrumento normativo que preventivamente persigue otorgar seguridad jurídica y certeza en el ámbito tributario. Nuestra legislación tributaria general –la LGT– contiene un precepto que es común en muchos otros ordenamientos jurídicos relativos a tales Acuerdos Previos de Valoración. En concreto, el art. 91.1 de la citada Ley permite a los obligados tributarios solicitar a la Administración tributaria que “determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria”.

No obstante, esa solicitud de valoración no se podrá hacer respecto de cualquier bien renta o gasto, ya que es necesaria una habilitación de las leyes y Reglamentos para poder solicitar un acuerdo previo de valoración. Por tanto, los obligados tributarios solo podrán solicitar a la Administración tributaria tal valoración cuando la normativa propia de cada tributo así lo prevea.

La solicitud deberá presentarse por escrito, si bien siempre se ha de realizar, bien antes de la realización del hecho imponible, o bien dentro de los plazos que establezca la normativa de cada tributo. La solicitud debe ir acompañada de una propuesta de valoración formulada por el obligado tributario. La Administración tributaria tiene la potestad, en todo caso, de comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario.

Finalmente, con fundamento en la propuesta que le formule el obligado tributario así como con arreglo a las comprobaciones que, en su caso, haya realizado el propio órgano administrativo, este dictará por escrito un Acuerdo en el que necesariamente deberá indicar, la valoración que a efectos fiscales otorga a la renta, producto, bien, gastos, etc., el supuesto de hecho al que se refiere, el impuesto al que se aplica esa concreta valoración, así como el carácter vinculante de tal valoración y plazo de vinculación.

La vinculación afecta al organo administrativo y el plazo de tal vinculación es por regla general de tres años, toda vez que, como señala el art. 91.5 de la LGT, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo previo de valoración “estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo. Dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años”.

Esta regla general del plazo de vinculación se exceptúa en dos casos, cuando la normativa tributaria que habilita al acuerdo previo de valoración establezca un plazo de vinculación distinto, y, también, cuando se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración.

Al igual que dijimos *supra* de las consultas tributarias y de la información acerca de valores de inmuebles, tampoco aquí el obligado tributario podrá interponer recurso alguno contra los acuerdos previos de valoración, sin perjuicio, claro está, de que recurra el acto administrativo que se dicte posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo.

Por último, la LGT prevé –y a diferencia de lo que ocurre con las consultas y la información relativa a valores de inmuebles– una suerte de silencio positivo en esta materia, porque expresamente advierte el art. 91.4 que la falta de contestación de la Administración tributaria en plazo, “implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario”.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F.D., Régimen jurídico de las consultas tributarias en Derecho español y comparado, Doc. N° 21/01, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
- CAZORLA PRIETO, L.M^a, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson-Aranzadi, 11^a edición, Pamplona, 2011, págs. 327 a 329.
- FALCÓN Y TELLA, R., “El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas”, *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 19/2004, 2004.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “Consultas tributarias escritas”, en el libro colectivo AA.VV., *El Estado Actual de los Derechos y de las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales*, Thomson-Civitas, Madrid, 2007.
- MARTÍN QUERALT, J (Director), LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 21^a edición, Madrid, 2010, págs. 170 a 172.
- MARTÍNEZ GIMÉNEZ, C., “La regulación de las consultas tributarias en la Ley 58/2003”, en Tratado sobre la Ley General Tributaria. Estudios en Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, (Directores) J. Arrieta; M.A. Collado; J.J. Zornoza, Thomson-Aranzadi, Tomo II, Pamplona, 2010.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A.; GARCÍA DE LA MORA. L., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Iustel, 9^a edición, Madrid, 2012, págs. 290 a 293.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (Director), *Derecho Financiero y tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Lex Nova, 13^a edición, Valladolid, 2012, págs.. 273 y ss.
- MERINO JARA. I. (Director), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Tecnos, 2^a edición, Madrid, 2012, págs. 183 a 188.

- PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas-Thomson, 19ª edición, Pamplona, 2009, págs. 223 a 227.
- VILLAVERDE GÓMEZ, M.B., *Las Consultas a la Administración Tributaria*, Marcial Pons, Barcelona, 2002.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Interpretación administrativa y consulta tributaria (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria)”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 47-48, 1985.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Las consultas a la Administración en la Ley General Tributaria”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Sáinz de Bujanda*, IEF, Vol. II, Madrid, Madrid, 1991.

LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN Y COMPROBACIÓN TRIBUTARIAS EN ESPAÑA¹

CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ

*Profesor del Área de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid
cesar.martinez@uam.es*

I. INTRODUCCIÓN

En las líneas siguientes trataremos de ofrecer una visión de conjunto, que por razones de espacio no podrá ser exhaustiva, de los distintos procedimientos de comprobación tributaria que existen en el ordenamiento jurídico español.

Al tratarse de un trabajo cuyos principales destinatarios es muy posible que no estén familiarizados con el derecho español, trataremos de realizar una exposición sistemática que pueda ser útil a los efectos del derecho comparado. No en vano, por más que la regulación española pueda presentar caracteres propios distintos de otras legislaciones, la cuestión que abordamos es ciertamente universal. Por tanto, la exposición de la normativa española, así como de la jurisprudencia recaída sobre la materia, no solamente podrá ser provechosa para aquellos que desempeñan su labor jurídica en España, sino que resultará también de interés para el jurista extranjero que, a buen seguro, habrá de hacer frente a los mismos conflictos que ha tratado de solventar –con mayor o menor éxito– el legislador español.

¹ Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto DER2009-09413, financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad, bajo la dirección del Prof. Dr. D. Juan Arrieta Martínez de Pisón.

1. EL EFECTIVO Y CORRECTO CUMPLIMIENTO DEL DEBER DE CONTRIBUIR

El estudio de los procedimientos de fiscalización tributaria ha de comenzar con la referencia, aunque sea de forma fugaz, del deber de contribuir que es, al fin y al cabo, la razón de ser de estos procedimientos². En efecto, desde tiempo inmemorial la obligación de pagar tributos ha sido una de las manifestaciones más evidentes de la existencia de soberanía política³. Así, con inmejorable elocuencia, uno de los personajes teatrales antológicos del Siglo de Oro español sentenciaba que “al rey, la hacienda y la vida se han de dar”⁴. Más de tres siglos después, la constitución que dispuso el restablecimiento de la democracia en España recogía igualmente, con un lenguaje propio de su época, estas dos obligaciones como los dos primeros deberes que incumben a todo ciudadano: el deber de “defender a España” (art. 30) y el deber de contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos” (art. 31).

El desarrollo y la implantación de los Estados democráticos y sociales han alterado sustancialmente el sentido de la obligación de contribuir. Ya no basta con entender esta obligación como una consecuencia del sometimiento al poder público, ni siquiera es suficiente contemplarla como una herramienta necesaria para conseguir los ingresos necesarios para el funcionamiento de la Administración. En la actualidad, el deber de contribuir ha de materializarse por medio de un sistema tributario justo, fundado, de forma preeminente, en el principio de capacidad económica.

La justa contribución de los ciudadanos al sostenimiento del Estado no puede quedarse en una mera afirmación retórica, sino que requiere de la implantación de mecanismos jurídicos que velen por el cumplimiento efectivo de la obligación tributaria que a todos los ciudadanos atañe. En efecto, como acertadamente expresó el Tribunal Supremo español, el cumplimiento de la obligación de contribuir “no puede abandonarse únicamente a la buena voluntad de los obligados”⁵. Bien al contrario, los poderes públicos han de crear los procedimientos de fiscalización que sean necesarios para asegurar el cumplimiento efectivo y real de

² Así, el Tribunal Constitucional español afirmó que la aplicación de los tributos “encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el art. 31, y solo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional”, STC 182/1997, FJ 6º.

³ En este sentido, resulta muy ilustrativa la diferencia que existía en Grecia entre las *liturgias* que “voluntariamente” pagaban los hombres libres y los *tributos* que eran exigidos a los vencidos o a los pueblos liberados del yugo extranjero, cf. SÁINZ DE BUJANDA, F., *Ordenamiento financiero de la Antigua Grecia y el período helenístico*, editado por Javier Sáinz Moreno, Madrid, 2011, págs. 42 y ss.

⁴ Se trata de Pedro Crespo, personaje central de la obra *El Alcalde de Zalamea*, escrita por Pedro CALDERÓN DE LA BARCA.

⁵ STS de 21 de julio de 1992, rec. núm. 1076/1990, FD 5º.

las obligaciones tributarias. Asimismo, no basta con que dichos procedimientos administrativos existan en las normas, sino que se ha de asegurar la existencia de medios personales y materiales encargados de aplicarlos en la realidad. En este preciso sentido, uno de los hacendistas españoles más relevantes del siglo XX elocuentemente sostuvo que “un sistema tributario justo vale tanto como la Administración encargada de aplicarlo”⁶.

2. LA GENERALIZACIÓN DEL SISTEMA DE AUTOLIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

El análisis de los procedimientos de comprobación en el ámbito tributario ha de ir precedido, junto con la necesaria referencia al efectivo cumplimiento de los deberes con el fisco al que nos acabamos de referir, de la constatación de un hecho que resulta muy relevante para entender el funcionamiento de los procedimientos tributarios en España. Nos estamos refiriendo a la extensión y generalización del régimen de autoliquidación en el sistema tributario español⁷. En la actualidad, la autoliquidación se encuentra definida en el artículo 120.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), en los siguientes términos:

Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

De la definición legal que acabamos de transcribir, se extraen los tres elementos fundamentales, que necesariamente habrán de ser secuenciales, que se dan cita en el procedimiento de autoliquidación, a saber: el sujeto pasivo viene obligado a llevar a cabo una declaración de hechos con posible transcendencia tributaria, a calificar jurídicamente los mismos y, por último, a realizar por sí mismo la cuantificación de la obligación tributaria resultante. Como inmediatamente se puede observar, la autoliquidación se distingue de la mera declaración en que, junto con la puesta de manifiesto

⁶ Enrique FUENTES QUINTANA, citado en RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons, Madrid, 2011, pág. 66.

⁷ Vid. *inter alia* CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.F., “La autoliquidación tributaria”, en Martín-Retortillo Baquer, S. (dir.) y Martínez Lafuente, A. (coord.), *Estudios de derecho y hacienda: homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Vol. 2, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 731-782; y, más recientemente, HORVATH, E., “La autoliquidación en la LGT: concepto y contenido”, en Arrieta Martínez de Pisón, J.; Collado Yurrita, M.A.; y Zornoza Pérez, J. (dirs.); y Báez Moreno, A.; y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, D.J. (coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 441-458.

de elementos fácticos, se incluye la calificación jurídica de los mismos y, como resultado de lo anterior, el cálculo de la cuota tributaria⁸.

La generalización de la autoliquidación ha alterado el valor que tradicionalmente había tenido la liquidación administrativa. En efecto, en la actualidad la liquidación solo excepcionalmente sirve para la determinación *ex ante* de la obligación tributaria⁹. De hecho, únicamente tendrá este valor en los cada vez más escasos supuestos en los que el sujeto pasivo ha de presentar una declaración ante la Administración tributaria¹⁰. En el resto de supuestos, los más comunes, la actividad administrativa se realizará *ex post* y constituirá un acto de reacción y corrección frente a las omisiones e incorrecciones cometidas por los obligados tributarios. Este carácter reactivo se aprecia efectivamente en la propia definición que ofrece la Ley General Tributaria en su artículo 100.1. Así, se entiende que la liquidación tributaria es “el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria”.

Por tanto, antes de que procedamos al análisis de los diferentes procedimientos de fiscalización tributaria que existen en España, es necesario retener que los mismos están encaminados a asegurar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria (regularización), mas no a sancionar los posibles ilícitos (administrativos o penales) que hubiesen podido cometerse. No en vano, a fin de garantizar la imparcialidad del proceso y, en definitiva, la salvaguarda de los derechos que asisten al administrado, la actividad sancionadora se rige por procedimientos separados, que son llevados a cabo, generalmente, por órganos distintos de los que procedieron a la regularización.

⁸ Las diferencias “ontológicas” entre la autoliquidación y la declaración se han puesto de manifiesto en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español, así, entre otras, pueden consultarse las SSTs de 9 de diciembre de 1997, rec. núm. 776/1992, FD 5º; de 28 de marzo de 2003, rec. núm. 3692/1998, FD 3º; de 25 de abril de 2005, rec. núm. 315/2000, FD 5º; de 7 de noviembre de 2006, rec. núm. 4678/2001, FD 4º; y de 14 de diciembre de 2006, rec. núm. 4689/2001, FD 5º.

⁹ Cf. GARCÍA-ARANDA SOTO, E., “Las autoliquidaciones tributarias”, en Arrieta Martínez de Pisón, J.; Collado Yurrita, M.A.; y Zornoza Pérez, J. (dirs.); y Báez Moreno, A.; y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, D.J. (coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 459 y ss.

¹⁰ Así, por ejemplo, en el artículo 31 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se establece la obligación de que los sujetos pasivos presenten una “declaración tributaria, comprensiva de los hechos imposables a que se refiere la presente Ley”. No obstante, también es posible que el sujeto pasivo realice directamente una autoliquidación y, de hecho, esto último es obligatorio, tras recientes modificaciones legales, en buena parte de las Comunidades Autónomas.

II. PANORÁMICA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA

En las siguientes líneas trataremos de ofrecer la información más relevante acerca de los procedimientos de comprobación más comunes en el ámbito tributario español¹¹, estableciendo un pretendido paralelismo entre nuestra exposición y la sistemática que se recoge en el Capítulo III del Título III de la Ley General Tributaria española. Tras la exposición de sus características particulares y de los fines que persiguen, analizaremos ciertas cuestiones procesales, de notorio interés práctico, que son comunes a todos los procedimientos.

1. EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS

A pesar de que, como ha puesto de relieve la doctrina, la verificación de los datos declarados por el contribuyente es una actividad que la Administración viene realizando desde hace décadas¹², el legislador español ha optado por especificar un procedimiento a tal efecto. Se trata de una labor que ha adquirido una creciente importancia a causa de la implantación de sistemas informáticos que verifican, mediante el cruce de datos, la exactitud de lo declarado por los contribuyentes¹³. Es, por tanto, un procedimiento ciertamente sencillo, casi automático, en el que las potestades empleadas por la Administración son muy limitadas.

Según lo establecido en el artículo 131 LGT, se podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

¹¹ Para una profundización en el significado de los procedimientos de comprobación en la actual Ley General Tributaria, *vid.* MENÉNDEZ MORENO, A., "Las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria: una aproximación a su significado", en Arrieta Martínez de Pisón, J.; Collado Yurrita, M.A.; y Zornoza Pérez, J. (dirs.); y Báez Moreno, A.; y Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D.J. (coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 486 y ss.

¹² *Cf.* MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, decimotava edición, Madrid, 2008, pág. 401.

¹³ Como ha puesto de relieve la doctrina, este procedimiento ha servido para dar una mejor cobertura legal a determinadas actuaciones informatizadas, conocidas en España como "paralelas", *vid.* ALONSO GIL, M., *Los procedimientos de comprobación en los tributos locales*, La Ley/ El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2012, pág. 107, nota al pie N° 163.

- d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

Como se puede advertir, nos encontramos ante varios supuestos tasados¹⁴ en los que, o bien existen errores en la consignación de los datos por parte del sujeto pasivo (o, al menos, no están claros), o bien se trata de errores de bulto, fáciles de advertir, en la aplicación de las normas tributarias. En estos casos, la actividad administrativa llegará a su fin tras la corrección, en su caso, de los defectos advertidos, por la caducidad del procedimiento iniciado o por el inicio de otro procedimiento de fiscalización de mayor envergadura (procedimiento de comprobación limitada o de inspección). Esta última forma de terminación del procedimiento pone de relieve una característica relevante a efectos prácticos de este procedimiento: la verificación de datos “no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma” (art. 133.2 LGT). Como veremos más adelante, se trata de un rasgo distintivo de este procedimiento respecto de los demás, que se explica por la prácticamente nula actividad investigadora que despliega la Administración en este tipo de procedimientos. Al haber llevado a cabo simplemente una *verificación*, parece lógico que el poder público se reserve la posibilidad de acometer posteriormente una profunda *comprobación*¹⁵.

2. EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

El procedimiento de comprobación limitada, instaurado de forma novedosa por la actual Ley General Tributaria, se encuentra a medio camino del procedimiento de verificación de datos, que acabamos de ver, y del procedimiento de inspección, que abordaremos posteriormente. En efecto, las facultades de la Administración son en este caso notablemente superiores a las desplegadas en el procedimiento de verificación de datos, si bien no alcanzan a todas las que son posibles en el procedimiento inspector.

Así, de conformidad con lo dispuesto en el art. 136.1 LGT, en el marco del procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no se limitará a una mera verificación de datos, sino que podrá comprobar los “hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás

¹⁴ Cf. FERREIRO LAPATZA, J.J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 211.

¹⁵ No obstante, en España no es unánime esta opinión. De hecho, existen autores que comparten nuestra visión, como BERNARDO GÓMEZ, C.; CARPIZO BERGARECHE, J.; CORONADO SIERRA, M.; y MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *Guía de Gestión e Inspección Tributarias*, CISS, Madrid, 2007, pág. 590; al tiempo que parte de la doctrina entiende censurable la previsión contenida en el art. 133.2 LGT, así, por ejemplo, *vid.* (y la bibliografía allí reseñada) ALONSO GIL, M., *Los procedimientos de comprobación...*, *op. cit.*, pág. 110.

circunstancias determinantes de la obligación tributaria”¹⁶. Prueba de la existencia de una más profunda actividad inquisitiva, por parte de las autoridades tributarias, es el hecho de que la competencia para impulsar el procedimiento de comprobación limitada corresponde tanto a los órganos de gestión tributaria como a los órganos de inspección. Ahora bien, se ha de tener en cuenta que, no por casualidad, ha decidido el legislador utilizar el adjetivo “limitada”, a fin de manifestar con la mayor elocuencia que las facultades de la Administración se encuentran acotadas. No en vano, según lo ordenado en el art. 136.2 LGT, “únicamente” se podrán llevar a cabo en este procedimiento las siguientes actuaciones:

- a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
- c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.
- d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

Junto con las limitaciones, como la referida al examen de la contabilidad mercantil¹⁷, que aparecen en el precepto que hemos transcrito, en el art. 136.3 LGT se excluye expresamente la posibilidad de requerir “a

¹⁶ Para una visión crítica de este inciso legal, *vid.* FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “La comprobación limitada en la nueva Ley General Tributaria”, en VV.AA., *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 619.

¹⁷ La explicación a este límite en las facultades de la Administración no es pacífica en la doctrina. Así, existen autores que sostienen que se trata de una decisión que es consecuencia de la complejidad que entraña el examen de la contabilidad mercantil, así como de la celeridad que se pretende otorgar a este tipo de procedimientos. En este sentido, se ha manifestado, por ejemplo, BÁEZ MORENO, A., *Normas Contables e Impuesto sobre Sociedades*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2005, págs. 338 y 339. Por el contrario, el hecho de que este tipo de procedimientos puedan ser llevados a cabo también por los órganos de inspección demuestra, a juicio de otros autores, la endeblez de la anterior explicación. Esta última ha sido la posición sostenida por ORTIZ CALLE, E., “El procedimiento de comprobación limitada en la Ley General Tributaria” en Arrieta Martínez de Pisón, J.; Collado Yurrita, M.A.; y Zornoza Pérez, J. (dirs.); y Báez Moreno, A.; y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, D.J. (coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Beretjo*, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 566.

terceros información sobre movimientos financieros”. Se trata de una evidente referencia a las entidades bancarias, las cuales, dejando de lado los supuestos en los que viniesen obligadas a aportar información con carácter general¹⁸, no estarán obligadas a atender los requerimientos específicos de información acerca de un tercero, que las autoridades tributarias pudieran realizar en el marco de un procedimiento de comprobación limitada. Sí lo estarían, como veremos, si el requerimiento se estableciera en un procedimiento de inspección, siguiendo los cauces legalmente establecidos.

No obstante, se ha de tener presente que, tal y como explicita el propio precepto legal, la limitación en el requerimiento de información referente a operaciones financieras de terceros no empece, en modo alguno, la facultad que asiste a la Administración de solicitar al propio obligado tributario la “justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria”.

La última limitación relativa a las actuaciones que pueden desarrollarse en el procedimiento de comprobación tributaria se refiere al lugar en el que las mismas pueden llevarse a cabo. En principio, en oposición a lo que ocurre en el procedimiento de inspección, la actividad inquisitiva habrá de desarrollarse exclusivamente en las oficinas de la Administración. Si bien, a modo de excepción, en el art. 136.4 LGT se recogen diversos supuestos tasados (aduaneros y relativos a la comprobación de los índices utilizados para los métodos de estimación objetiva) en los que las actuaciones podrán desarrollarse *in situ*, disfrutando además los actuarios de la consideración de agentes de la autoridad.

La terminación del procedimiento de comprobación limitada podrá acontecer, como se recoge en el art. 139 LGT, por caducidad, cuestión que abordaremos más adelante, por el inicio de un procedimiento de inspección¹⁹ o por resolución expresa de la Administración. En este último caso, salvo que se reconozca que no procede la regularización del sujeto pasivo comprobado, la resolución administrativa habrá de contener necesariamente, en atención a lo que se ordena en el art. 139.2 LGT, los siguientes elementos: i) obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación; ii) especificación de las actuaciones concretas realizadas; iii) relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución; y iv) liquidación provisional.

Una de las cuestiones más relevantes que se refieren a la regularización practicada como consecuencia de un procedimiento de comprobación

¹⁸ Cf. FERNÁNDEZ LÓPEZ, “La comprobación limitada...”, *op. cit.*, pág. 625.

¹⁹ Esta posibilidad ha sido calificada por parte de la doctrina como la culminación de una “concatenación absurda de procedimientos tributarios”, al tiempo que se ha llamado la atención “sobre la incongruencia que supone esta norma, aunque solo fuera porque se incumple el deber de resolver que incumbe a la Administración sobre todas las cuestiones planteadas en los procedimientos de aplicación de los tributos”, como se ha expresado en ORTIZ CALLE, E., “El procedimiento de comprobación...”, *op. cit.*, pág. 573.

limitada es el efecto que deba predicarse de la misma. El adjetivo “provisional” que acompaña a la liquidación resultante puede reflejar una imagen equívoca, que no se complace con la realidad²⁰. No en vano, a diferencia de lo que ocurría en el procedimiento de verificación de datos²¹, en el art. 140 LGT se establece que una vez dictada la regularización que sea resultado de un procedimiento de comprobación limitada, “la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado”. Este efecto, habitualmente denominado como “preclusivo”, no será de aplicación a los casos en los que, tanto en un procedimiento de comprobación limitada como en una inspección posteriores, “se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución”. Es importante que se tenga en cuenta que nos estamos refiriendo a la aparición de elementos fácticos distintos de los conocidos hasta entonces, con lo que no será suficiente que se produzca en la Administración un cambio de criterio en la interpretación del derecho aplicable²².

No solo la Administración queda vinculada por la regularización realizada, sino que también el sujeto pasivo va a resultar obligado por la misma. Así, en aplicación del clásico principio jurídico recogido en el brocardo latino *nemo potest contra factum proprium venire*²³, se dispone en el art. 140.2 LGT que “los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho”.

²⁰ En este sentido, se ha apuntado que estas liquidaciones “aun siendo provisionales, se sitúan podríamos decir, a medio camino entre las provisionales en sentido estricto, como las derivadas de un procedimiento de verificación de datos, y las definitivas nacidas de un procedimiento de inspección con comprobación total y acabada”, PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 13ª edición, Thomson-Civitas, Madrid, 2003, págs. 271-272, *apud* FERNÁNDEZ LÓPEZ, “La comprobación limitada...”, *op. cit.*, pág. 640.

²¹ Estas diferencias en el alcance de la resolución han sido criticadas por algunos autores. Así, tras poner de manifiesto que muchas de las actuaciones de comprobación limitada “coinciden materialmente con las desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos”, se ha advertido que se puede dar lugar a un resultado “contrario al principio de igualdad por los distintos efectos jurídicos que deduce la LGT de las resoluciones adoptadas en uno u otro procedimiento. De manera que se puede llegar a la situación, tan absurda como injusta, en virtud de la cual dos obligados tributarios sobre los cuales se han seguido idénticas actuaciones de comprobación en sendos procedimientos de gestión tributaria, uno de ellos como interesado en el de verificación de datos y otro en el de comprobación limitada, en el primer caso de la comprobación efectuada no se deducirá ningún efecto preclusivo, pues la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma (artículo 133.2 de la LGT), y en el segundo supuesto, por el contrario, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado en los términos configurados por el artículo 140 de la LGT”, ORTIZ CALLE, E., “El procedimiento de comprobación...”, *op. cit.*, pág. 564.

²² *Cf.* FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “La comprobación limitada...”, *op. cit.*, págs. 639 y 640.

²³ Para el origen y evolución de dicho principio, *vid.* CORRAL TALCIANI, H., “La raíz histórica del adagio *Venire contra factum proprium non valet*, en Corral Talciani, H. (edit.), *Venire contra factum proprium. Escritos sobre la fundamentación, alcance y límites de la doctrina de los actos propios*, Cuadernos de Extensión (Universidad de los Andes) 18, 2010, págs. 19-33.

3. LA COMPROBACIÓN DE VALORES: LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

Como es notorio, una de las cuestiones que más litigios suscita, dentro de la ya de por sí polémica materia tributaria, es la que se refiere a la correcta valoración de los bienes del sujeto pasivo que van a ser objeto de gravamen. En particular, como ha apuntado la doctrina, los contribuyentes tratan de combatir las valoraciones realizadas por la Administración alegando generalmente dos argumentos: por un lado, aducen la invalidez formal del acto administrativo provocada por la ausencia de la debida motivación y, por otro lado, sustentan su pretensión en el fondo material de la resolución administrativa, a la que le atribuyen un exceso en la cuantificación de los bienes que constituyen el objeto del litigio²⁴.

Se ha de tener en cuenta que la labor comprobadora de la Administración es ciertamente amplia y puede tener lugar bien durante la tramitación de un procedimiento específico encaminado a tal efecto (art. 134 LGT), o bien en el seno de otro procedimiento de gestión o inspección tributarias. Es relevante poner de manifiesto que la normativa española admite una pluralidad de medios mediante los cuales puede llevarse a cabo la comprobación del valor correspondiente. Así, de conformidad con lo que se establece en el art. 57.1 LGT, se admiten, aparte de cualesquiera otros que se determinen en la ley propia de cada tributo, los siguientes:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.
- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

²⁴ Cf. GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Bosch, Barcelona, 2006, pág. 23.

- g) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

En los casos en los que la comprobación de valores se lleve a cabo en un procedimiento autónomo, el acto que se dicte será definitivo y, por ende, susceptible de impugnación. Por el contrario, si la valoración la realiza la Administración en el seno de otro procedimiento (ya sea de gestión o de inspección), estaremos ante un acto de trámite no susceptible de recurso, por su propia naturaleza, hasta que se dicte la resolución final. Ahora bien, en estos casos los obligados tributarios podrán promover una tasación pericial contradictoria, procedimiento que, por su interés, explicamos a continuación.

En efecto, como ya se establecía en la regulación anterior²⁵, el art. 135 LGT recoge un procedimiento específico para solventar las discrepancias existentes entre la valoración atribuida por la Administración, siempre que esta no provenga de la aplicación directa de reglas legales o reglamentarias, y la defendida por el sujeto pasivo. Habitualmente, la tasación pericial contradictoria se promoverá “dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente”. No obstante, en ciertos casos también es posible que el obligado tributario se reserve el derecho a instar la tasación pericial en un recurso posterior, si bien, como ha aclarado el Tribunal Supremo²⁶, solamente podrá hacerlo en la vía administrativa (también en la económico-administrativa²⁷), pero no en el ámbito judicial.

El efecto más importante de la solicitud de la tasación pericial contradictoria es la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas, sin necesidad de aportación de garantía, de acuerdo con lo expuesto en el art. 135.1 *in fine* LGT. Asimismo, en ese mismo precepto se establece la suspensión del plazo para impugnar la liquidación correspondiente.

El procedimiento se resume en la aportación de un dictamen elaborado por el perito designado por el obligado tributario, que se contrastará con el realizado por el perito nombrado por la Administración. En los casos en los que la diferencia entre el valor consignado en cada una de las tasaciones sea igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de la aportada por

²⁵ Cf. GARCÍA MARTÍNEZ, A., “El procedimiento de tasación pericial contradictoria”, en Arrieta Martínez de Pisón, J.; Collado Yurrita, M.A.; y Zornoza Pérez, J. (dirs.); y Báez Moreno, A.; y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, D.J. (coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 542.

²⁶ Vid. STS de 20 de febrero de 2001, rec. núm. 8616/1995, FJ 3º.

²⁷ El lector extranjero ha de advertir que en España existe una peculiar vía de revisión de los actos tributarios en sede administrativa que se denomina “económico-administrativa”, integrada por órganos colegiados que, aun denominándose “tribunales”, no forman parte del Poder Judicial.

el perito del sujeto pasivo, esta última servirá de base para la liquidación. Por el contrario, si la diferencia fuera superior, se habrá de designar un tercer perito. Este último será elegido por sorteo de la lista de expertos que anualmente enviarán los colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos. La valoración que establezca este tercer perito será la base de la correspondiente liquidación, si bien deberá estar comprendida entre la valoración que realizó el perito nombrado por la Administración y el nombrado por el obligado tributario. Si la valoración realizada por el tercer perito supera en 20% el valor declarado por el obligado tributario, este habrá de costear los honorarios correspondientes. Si no superara dicho umbral, será la Administración quien deba hacer frente a los gastos ocasionados.

4. PRINCIPALES CUESTIONES COMUNES

Con el propósito de completar la panorámica general de los procedimientos de gestión tributaria más importantes que existen en España, ofrecemos a continuación unas notas acerca de cuestiones comunes que, por su relevancia práctica, pueden resultar de interés para los operadores jurídicos. Así, centraremos nuestra exposición en el plazo en el que se han de desarrollar las actuaciones y, acto seguido, en las obligaciones de información que incumben a los obligados tributarios, con especial consideración del carácter reservado de los datos bancarios y del denominado secreto profesional.

No obstante, con carácter previo es necesario advertir que la Ley General Tributaria, a semejanza de lo que ocurre en el procedimiento administrativo común²⁸, regula las tres fases comunes a todos los procedimientos de gestión tributaria, a saber: la iniciación (art. 98 LGT), ya sea de oficio o a instancia de parte; el desarrollo o instrucción (art. 99 LGT), cuyo contenido variará en función del particular procedimiento de que se trate y, por último, la terminación (art. 100 LGT), que en buena parte de los casos se materializará en la oportuna liquidación (arts. 101 y 102 LGT).

4.1. Plazo

Una de las formas de terminación de los procedimientos tributarios es la caducidad, que se producirá por el incumplimiento de la obligación de resolver en plazo (arts. 100.1 y 104 LGT), sin perjuicio de que subsista para la Administración la obligación de resolver expresamente (art. 103 LGT).

²⁸ En España, dicho procedimiento se encuentra regulado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJPAC).

En este sentido, ha de tenerse en cuenta que, de conformidad con lo que se establece en el art. 104.1 LGT, el plazo máximo para resolver será el fijado en la normativa de cada procedimiento, sin que, en ningún caso (salvo que exista una previsión distinta en una norma con rango de ley), pueda exceder de seis meses. Para el caso en el que la normativa reguladora del procedimiento de que se trate no fije un plazo específico, este será de seis meses²⁹.

A los efectos de contabilizar adecuadamente el plazo del procedimiento, se ha de advertir que el inicio del mismo (*dies a quo*) será, en los casos en los que se haya iniciado de oficio, el de la notificación del acuerdo de inicio, y si el procedimiento comenzó a instancia de parte, el de “la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación” (art. 104.1 LGT).

Por su parte, la fecha de finalización a los efectos del cómputo de plazo (*dies ad quem*) será la de la notificación de la resolución. Ahora bien, téngase presente que, a estos efectos, no es necesario que la notificación se haya producido efectivamente, sino que bastará con que la Administración acredite que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución (art. 104.2 LGT).

A la hora de llevar a cabo la siempre relevante tarea del cálculo del plazo, se ha de poner de relieve que no habrán de computarse ni los períodos de interrupción justificada ni las dilaciones no imputables a la Administración. En cuanto a los primeros, se trata de un *numerus clausus* de supuestos en los que el órgano gestor solicita datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas (por un período máximo de doce meses). Asimismo, también tendrá este carácter de interrupción justificada la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, en los casos en los que la Administración tributaria estime que la infracción tributaria puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. Igualmente, junto con la fuerza mayor, existen otros supuestos tasados que tienen como denominador común la intervención de un órgano administrativo distinto del que está llevando a cabo el procedimiento de gestión³⁰.

Como acabamos de exponer, las dilaciones no imputables a la Administración tampoco habrán de considerarse en el cómputo del plazo. En este caso, nos encontramos ante un *numerus apertus* de supuestos en los que lo relevante no es tanto que las dilaciones que se hayan produ-

²⁹ En esto, la normativa tributaria se aparta del régimen administrativo común que, según se establece en el art. 42.3 LRJPAC, dispone que “cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen el plazo máximo, este será de tres meses”.

³⁰ El listado de supuestos que han de ser considerados como causas de interrupción justificada se encuentra en el art. 103 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGIT).

cido en el procedimiento sean atribuibles al obligado tributario, sino que no sean consecuencia de la actuación de la Administración tributaria³¹.

En todo caso, tanto los períodos de interrupción justificada como de dilaciones no imputables a la Administración habrán de ser computados por días naturales y tendrán que aparecer debidamente documentados en el expediente, a fin de evitar un uso torticero de los mismos por parte de la Administración tributaria.

Por último, conviene reiterar que el incumplimiento del plazo al que nos estamos refiriendo supone la caducidad del procedimiento, que determinará, salvo en los casos de apremio, el archivo de las actuaciones y la pérdida del efecto de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración que se originó con el inicio de las actuaciones. Ahora bien, no debe confundirse la caducidad del procedimiento (perención) con la prescripción del derecho de la Administración. Se trata de categorías jurídicas diferentes, disciplinadas por preceptos distintos. No en vano, en tanto que el derecho de la Administración no haya prescrito (plazo de cuatro años), nada obstará a la apertura de nuevos procedimientos “que persigan igual finalidad que el caducado”³².

4.2. Las obligaciones de información

En el ámbito de lo que el legislador español ha denominado como “colaboración social en la aplicación de los tributos”, se enmarcan las obligaciones de información que incumben a los obligados tributarios. En efecto, los sujetos pasivos no solo han de cumplir las obligaciones tributarias pecuniarias, sino que también tendrán que hacer frente al resto de obligaciones formales (art. 29 LGT) que vengan impuestas por la legislación. Entre estas destacan las obligaciones de información en materia tributaria³³.

Como ha apuntado la doctrina, el ámbito subjetivo de las obligaciones de información, como se establece en el art. 93.1 LGT, es tan amplio (las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición), que bien puede calificarse como

³¹ A los solos efectos ilustrativos, en el art. 104 RGIT se recoge un listado de supuestos que habrán de tener este carácter de dilación no imputable a la Administración.

³² STS de 27 de septiembre de 2002, rec. núm. 6691/1997, FD 1º.

³³ Para una visión completa de la cuestión, *vid.* PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información tributaria y sus límites”, en Martín-Retortillo Baquer, S. (dir.) y Martínez Lafuente, A. (coord.), *Estudios de derecho y hacienda: homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 889-916; y HERRERA MOLINA, P. M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1992.

“universal”³⁴. No obstante, a los solos efectos ilustrativos, tanto la ley como el reglamento que la desarrolla establecen una enumeración de aquellas personas y entidades que han de cumplir con las obligaciones de información que se les impongan³⁵.

En cuanto al ámbito objetivo correspondiente a estas obligaciones de información, esto es, el contenido que integra las mismas, se ha de tener presente que el legislador español de nuevo ha optado por el establecimiento de una cláusula universal, de suerte que los obligados tributarios habrán de proporcionar a la Administración tributaria “toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas” (art. 93.1 LGT). Del precepto legal que acabamos de transcribir, conviene que hagamos hincapié en la expresión “con trascendencia tributaria”, ya que será el elemento definitivo a la hora de dilucidar si ciertos datos han de ser suministrados, o no, a la Administración tributaria. En este sentido, y en consonancia con el muy amplio alcance que ha pretendido el legislador, el Tribunal Supremo ha entendido que “siempre que la información solicitada se encamine a la aplicación efectiva de los tributos –la exigencia de datos no patrimoniales está proscrita (...)– debe ser prestada, aunque su utilidad pueda ser potencial, indirecta o hipotética”³⁶. Con todo, como veremos posteriormente, también existen ciertos límites a esta tan amplia facultad de la Administración.

Con carácter previo al estudio de estos límites, cumple reseñar que la normativa tributaria española recoge dos principales formas de cumplir las obligaciones de información³⁷: las que se refieran al suministro periódico y de alcance general de determinada información tributaria y, por otro lado, los requerimientos individualizados que lleve a cabo la Administración tributaria (art. 93.2 LGT). Estos últimos podrán tener lugar tanto en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos como fuera de este. No obstante, en este último supuesto, la solicitud de información al obligado tributario no habrá de considerarse *a priori* como el inicio de un procedimiento de comprobación tributaria. Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en su regulación reglamentaria (art. 55 RGIT), los requerimientos habrán de contener lo siguiente:

³⁴ Cf. GARCÍA-MONCÓ, A., “Las obligaciones de información en la Ley General Tributaria y su desarrollo en el Reglamento de gestión e inspección. En particular, las de entidades bancarias, crediticias y de mediación financiera”, en Arrieta Martínez de Pisón, J.; Collado Yurrita, M.A.; y Zornoza Pérez, J. (dirs.); y Báez Moreno, A.; y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, D.J. (coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Beretjo*, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 116.

³⁵ *Vid.* art. 93.1 LGT y art. 31 RGIT.

³⁶ STS de 7 de junio de 2003, rec. núm. 5483/1998, FD 2º.

³⁷ Algunos autores entienden que, en realidad, han de distinguirse tres formas distintas, *vid.* GARCÍA-MONCÓ, A., “Las obligaciones de información...”, *op. cit.*, págs. 122 y 123.

- a) El nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario que debe suministrar la información.
- b) El período a que se refiere la información requerida.
- c) Los datos relativos a los hechos respecto de los que se requiere la información.

Como norma general, para aportar la información solicitada en el requerimiento, la Administración otorgará al obligado tributario un plazo no inferior a 10 días. No obstante, si la obtención de información la llevan a cabo los órganos de inspección o de recaudación, las actuaciones podrán realizarse de manera inmediata, incluso sin previo aviso por escrito. Ahora bien, esta excepción solo será de aplicación cuando lo “justifique la naturaleza de los datos a obtener o de las actuaciones a realizar y el órgano actuante se limite a examinar documentos, elementos o justificantes que deban estar a su disposición” (art. 55.2 RGIT).

4.3. Los límites a la actividad de la Administración: el secreto bancario y el secreto profesional

El restablecimiento de la democracia en España trajo consigo importantes reformas en el ámbito tributario y, entre ellas, se encontraba la supresión, a los efectos fiscales, del secreto bancario³⁸. En efecto, salta a la vista que no existe en la Constitución española un reconocimiento explícito de dicho secreto. Si bien se ha intentado sostener que se trataba de una consecuencia directa del derecho constitucional a la intimidad, que se recoge en el art. 18.1 de la Constitución (en adelante, CE)³⁹. En este sentido, es importante hacer notar que en su temprana jurisprudencia el Tribunal Constitucional aclaró, tras recordar que “el conocimiento de las cuentas corrientes puede ser necesario para proteger el bien constitucionalmente protegido que es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos”, que los datos relativos a las cuentas bancarias “no tienen relevancia para la intimidad personal y familiar del contribuyente”⁴⁰. Ahora bien, el Tribunal, en este mismo pronunciamiento, también afirma que la investigación de la Administración ha de encontrar límites. Así, a los efectos de considerar

³⁸ Se llevó a cabo en virtud de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Para una profundización en la evolución del secreto bancario hasta entonces, *vid.* CAZORLA PRIETO, L.M., *El secreto bancario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

³⁹ Para mayor información acerca de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional acerca de derecho a la intimidad y el denominado “secreto tributario”, *vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M., “El secreto tributario y su fundamentación constitucional”, en Arrieta Martínez de Pisón, J.; Collado Yurrita, M.A.; y Zornoza Pérez, J. (dirs.); y Báez Moreno, A.; y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, D.J. (coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 176 y ss.

⁴⁰ STC 110/1984, FJ 5º.

que no se estaba vulnerando la intimidad del sujeto, al que se le había exigido por parte de la Administración certificación de sus movimientos bancarios, se tuvo en cuenta que se trataba exclusivamente de “extractos de las cuentas, en que figuran, como es notorio, solo la causa genérica de cada partida (talón bancario, transferencia, efectos domiciliados, entrega en efectivo, etc.), pero no su causa concreta”.

En consonancia con esta jurisprudencia, en el art. 93.3 LGT se establece con meridiana claridad que el incumplimiento de las obligaciones de información, a las que nos hemos referido anteriormente, “no podrá ampararse en el secreto bancario”. Al tiempo, la norma también recoge los límites a la actuación administrativa que se ponían de relieve en la citada sentencia, de suerte que la investigación tributaria “podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino” (art. 93.3 *in fine* LGT).

El hecho de que los datos bancarios a los que nos hemos referido no se encuentren dentro del contenido esencial del derecho constitucional a la intimidad, no es óbice para que el legislador haya previsto un procedimiento específico, con garantías adicionales, encaminado a obtener datos de esta naturaleza. Así, en primer lugar se ha de tener presente que los requerimientos individualizados relativos a operaciones bancarias no podrán llevarse a cabo en el seno de cualquier procedimiento tributario, sino que solo podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación.

La solicitud de información correspondiente podrá realizarse a los obligados tributarios afectados, o bien, cabrá realizarla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen “sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida” (art. 57.1 RGIT). Ahora bien, si se opta por esta última opción, será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario. Como no podía ser de otro modo, la solicitud de autorización deberá estar debidamente justificada y en ella se habrá de motivar “en términos concretos” las razones que aconsejan el requerimiento directo a la entidad, así como la procedencia, si fuera el caso, de no notificar dicho requerimiento al obligado tributario.

Asimismo, el requerimiento deberá ser notificado a la entidad bancaria y en él se precisarán “las cuentas u operaciones objeto del requerimiento, los obligados tributarios afectados y, en su caso, el alcance en cuanto al período de tiempo a que se refiera” (art. 57.2 RGIT). Por su parte, la entidad requerida deberá aportar los datos solicitados en el plazo otorgado para ello, que no podrá ser inferior a 15 días.

El otro gran límite que suele invocarse para desatender los requerimientos de información provenientes de la Administración tributaria es

el secreto profesional. En efecto, dicho secreto puede ser, como veremos inmediatamente, eficazmente invocado ante las solicitudes de aportación de datos de terceros.

En primer lugar, en el art. 93.5 LGT se especifica que la obligación que concierne a los profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria “no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar”. Esta limitación es consecuencia lógica tanto de la consagración constitucional de los derechos fundamentales al honor, a la intimidad personal y familiar, que aparece en el art. 18.1 CE, como, en lo que pueda ser de aplicación, del *derecho de autodeterminación informativa*, que se recoge en el art. 18.4 CE⁴¹.

En segundo lugar, se ha de tener presente que en el precepto ya citado de la Ley General Tributaria se dispone que las obligaciones de información relativas a los profesionales tampoco alcanzarán “a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa”. La lectura de este precepto suscita una inmediata duda referida a qué debe entenderse por *servicios profesionales de asesoramiento o defensa*. No cabe duda que dentro de estos se han de entender comprendidos los que prestan los abogados y procuradores, protagonistas singulares del ejercicio del derecho de defensa que se consagra en el art. 24.2 CE. Sin embargo, no es tan claro que este secreto se aplique, al menos no con la misma intensidad, a otros profesionales dedicados al asesoramiento, especialmente a los auditores de cuentas. En efecto, tanto estos profesionales como los agentes de la propiedad inmobiliaria⁴², han tratado de excusar la aportación de datos de terceros a la autoridad tributaria, bajo el argumento de que podrían vulnerar con ello el secreto profesional al que vienen obligados. A este respecto, el Tribunal Supremo recordó que el secreto profesional ya había sido abordado tanto por el Tribunal Constitucional (en la STC 110/1984, ya citada) como por el propio Tribunal Supremo⁴³, en relación con las labores de asesoramiento y realización de dictámenes, en el sentido de que se permitía investigar “la causa económica inmediata del abono, pero no la causa remota, es decir, el contenido del asesoramiento o dictamen”⁴⁴. De forma análoga, en lo que se refiere a los honorarios profesionales, se permite exclusivamente a

⁴¹ Para una profundización en la jurisprudencia constitucional relativa a este derecho en relación con el ámbito tributario, *vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M., “El secreto tributario...”, *op. cit.*, págs. 184 y ss.

⁴² En relación con estos profesionales y a la virtualidad del secreto profesional frente a los requerimientos de información emitidos por la Administración tributaria, *vid. inter alia* STS de 3 de febrero de 2001, rec. núm. 7725/1995, FD 6º.

⁴³ Entre muchas otras, STS de 29 de julio de 1983, RJ 1983\4005.

⁴⁴ STS de 7 de junio de 2003, rec. 5483/1998, FD 4.

la autoridad tributaria indagar en la identidad del cliente y, genéricamente, en el concepto o servicio profesional prestado, sin que pueda conocer “la cuestión jurídica sobre la que se pide el asesoramiento, o el dictamen, o las pretensiones inherentes a la demanda en juicio”⁴⁵.

Por último, se ha de hacer hincapié en que el secreto profesional exclusivamente podrá ser argüido frente a los requerimientos de la Administración en los que se solicite información de terceros. En consecuencia, “los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria” (art. 93.5 *in fine* LGT).

III. EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

1. CARACTERÍSTICAS GENERALES

El deber que se establece en la Constitución (art. 31.1 CE), de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente, “configura un mandato que vincula no solo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos (...) ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los otros están obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación”⁴⁶.

Dicha exigencia en condiciones de igualdad solamente puede ser garantizada mediante una labor fiscalizadora por parte de la Administración tributaria, de ahí que el Tribunal Constitucional afirmara que la ordenación “y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a “un sistema tributario justo”, como el que la Constitución propugna en el art. 31.1; en una palabra, “la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria”, en consecuencia, el legislador “ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a

⁴⁵ STS 30 de octubre de 1996, rec. núm. 6269/1991, FD 5º.

⁴⁶ STC 193/2004, FJ 3º.

los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias”⁴⁷.

En este marco se entiende la capital importancia de la inspección de los tributos, lo que a su vez justifica el amplio elenco de facultades que el legislador le ha otorgado. Así, de conformidad con lo dispuesto en el art. 142 LGT, podrán examinar cuantos documentos del obligado tributario tengan transcendencia tributaria, incluyendo, a diferencia de lo que ocurría en los procedimientos de comprobación a los que nos referimos anteriormente, la contabilidad principal y auxiliar.

Especialmente relevante es la facultad que tienen los inspectores (que tienen la consideración de agentes de la autoridad) de entrar “en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos” (art. 142.2 LGT). Ahora bien, si el lugar al que se va a acceder goza de la condición de domicilio constitucionalmente protegido, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento del obligado tributario o la oportuna autorización judicial (art. 113 LGT). A estos efectos, se ha de tener en cuenta que el Tribunal Constitucional ha sostenido que la inviolabilidad del domicilio no se circunscribe exclusivamente a las personas físicas, sino que también alcanza a las jurídicas, si bien con un alcance más restrictivo. Así, tras aclarar que “el núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido es el domicilio en cuanto morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar”, apuntó que también existen “otros ámbitos que gozan de una intensidad menor de protección, como ocurre en el caso de las personas jurídicas, precisamente por faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, solo predicable de las personas físicas. De suerte que (...) ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas (...) solo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”⁴⁸.

En cuanto al procedimiento como tal, se ha de resaltar que la inspección podrá tener carácter general o parcial, cuando no afecte a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto

⁴⁷ STC 76/1990, FJ 3º.

⁴⁸ STC 69/1999, FJ 2º.

de la comprobación. No obstante, el obligado tributario que sea objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general (art. 149.1 LGT).

A fin de garantizar el éxito del procedimiento, se ha de tener presente que, en el curso de las actuaciones inspectoras, podrán adoptarse medidas cautelares, debidamente motivadas, tendentes a “impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición” (art. 146.1 LGT). Ahora bien, estas medidas habrán de ser proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines mencionados, sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Uno de los rasgos distintivos del procedimiento de inspección es el que se refiere al plazo de las actuaciones. Así, frente al de seis meses que comúnmente se aplica a los procedimientos de comprobación tributaria, el procedimiento de inspección podrá desarrollarse durante 12 meses, contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Aún es más, podrá ampliarse dicho plazo por otro período, que no podrá exceder de 12 meses, cuando las actuaciones revistan especial complejidad y cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice. Asimismo, otro rasgo que distingue al procedimiento de inspección es el hecho de que el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento, al que nos acabamos de referir, no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, si bien producirá el efecto, entre otros, de que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas.

2. LAS ACTAS DE LA INSPECCIÓN

El resultado de las actuaciones inspectoras se reflejará en las actas que, a pesar de ser actos de trámite⁴⁹, revisten una importancia fundamental. En efecto, como ha definido la doctrina especializada, las actas son actos instrumentales que sirven para “ilustrar y aportar todos los datos necesarios para que recaiga una decisión final que se manifestará con la forma de liquidación (acto administrativo resolutivo o definitivo)”⁵⁰.

Así, en el art. 153 LGT se especifica el contenido obligatorio de las actas, que habrá de comprender la identificación del inspeccionado, los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al obligado

⁴⁹ Para profundizar en la naturaleza jurídica de las actas, *vid.* ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 349 y ss.

⁵⁰ *Ibid.*, pág. 384.

tributario, los fundamentos de derecho correspondientes, la regularización de la situación tributaria del obligado, la propuesta de liquidación que proceda; la conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación y, en su caso, la existencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

La actual normativa española distingue tres tipos diferenciados de actas: con acuerdo, de conformidad y de disconformidad. Como veremos someramente a continuación, el legislador español, con el declarado propósito de disminuir la litigiosidad en este ámbito, ha otorgado un trato favorable a aquellos supuestos en los que el obligado tributario presta su avenencia a lo contenido en el acta de la Inspección.

Así, por su particular carácter, comenzaremos por la exposición de los rasgos básicos de las actas con acuerdo. De conformidad con lo dispuesto en el art. 155 LGT, la Administración tributaria podrá concretar la deuda tributaria mediante un acuerdo con el obligado tributario exclusivamente en los siguientes supuestos: “[c]uando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta”.

La adopción de este tipo de actas comporta dos efectos fundamentales. Por un lado, el obligado tributario presta su consentimiento a la totalidad de los elementos que integran el acta, de suerte que ve muy reducida su capacidad para impugnar la liquidación resultante (únicamente podrá acudir a vías excepcionales como la declaración de la nulidad de pleno derecho). Como contrapartida, el obligado tributario obtendrá un importante beneficio económico que se traducirá en una reducción de un cincuenta por ciento sobre la cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas.

Por su parte, en las actas de conformidad no existe tal acuerdo entre la Administración y el obligado tributario, sino que simplemente este último se aviene a la propuesta de regularización dictada por el actuuario. Las consecuencias de este tipo de actas son, análogamente a lo que veíamos anteriormente, dos: por un lado, el investigado, al prestar su conformidad, verá limitada su capacidad futura de impugnación, toda vez que los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección “se presumen ciertos y solo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho” (arts. 156.5 y 144.2 LGT). Por otro lado, existe también un beneficio para el obligado tributario, que se concreta en una reducción del treinta por ciento de la cuantía de las sanciones pecuniarias que correspondan.

Por último, como cláusula de cierre, cabe que el sujeto inspeccionado manifieste su disconformidad (o simplemente no comparezca en la fecha

señalada para la firma del acta), en cuyo caso se le otorgará al obligado tributario un plazo de quince días para que realice las alegaciones que a su derecho convengan. Posteriormente se dictará la liquidación resultante, frente a la que cabrán los recursos ordinarios. Asimismo, como cabía esperar, en este tipo de supuestos no habrá beneficio alguno para los obligados tributarios en los casos en los que, finalmente, les sean impuestas sanciones.

IV. CONCLUSIÓN

En las líneas precedentes hemos tratado de ofrecer una visión, con vocación sistemática, de los procedimientos que en España existen para fiscalizar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Más allá de las particularidades de cada procedimiento, que a grandes rasgos ya hemos presentado, existe en todos ellos una tensión entre dos grandes conceptos. Por un lado, el Estado trata de asegurar que todos sus ciudadanos aporten parte de su riqueza para el sostenimiento de los gastos públicos. Así, la actividad financiera del Estado, que en el pasado se adjetivaba como instrumental, se ha revelado en la actualidad como una labor fundamental. Es más, en el Estado social –que aún pervive– la actividad estatal, y su necesaria financiación, constituye en muchos supuestos (señaladamente en lo que se refiere a la sanidad y a la educación) la garantía más auténtica del cumplimiento de algunos de los derechos que se proclaman en la Constitución. Se trata de una labor fundamental que, por ser condición *sine qua non* de la propia existencia de una verdadera democracia, justifica la adopción de procedimientos administrativos potentes y, en su caso, extraordinarios.

Sin embargo, lo anterior no puede suponer el otorgamiento de una patente de corso a la Administración. Al contrario, en un Estado democrático de derecho es esencial el respeto de los procedimientos previamente establecidos, ya que otorgan garantías a los ciudadanos, evitan la arbitrariedad y, en suma, generan una adecuada seguridad jurídica. Estas garantías se hacen aún más necesarias cuando los ciudadanos han de enfrentarse a la Administración, la que goza de facultades exorbitantes (especialmente lo que se refiere a la autotutela) que la sitúan en una posición privilegiada frente al administrado, en este caso, frente al obligado tributario.

En definitiva, la excelencia de los procedimientos de fiscalización y comprobación tributarias se logrará cuando, por un lado, la Administración sea capaz de reducir al mínimo el fraude fiscal (cuestión en la que, por desgracia, aún puede avanzarse mucho) y, al tiempo que se realiza lo anterior, se respeten escrupulosamente los derechos y garantías que asisten a los obligados tributarios.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO GIL, M., *Los procedimientos de comprobación en los tributos locales*, La Ley/ El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2012.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994.
- BÁEZ MORENO, A., *Normas Contables e Impuesto sobre Sociedades*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2005.
- BERNARDO GÓMEZ, C.; CARPIZO BERGARECHE, J.; CORONADO SIERRA, M.; y MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *Guía de Gestión e Inspección Tributarias*, CISS, Madrid, 2007.
- CAZORLA PRIETO, L.M., *El secreto bancario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.F., “La autoliquidación tributaria”, en Martín-Retortillo Baquer, S. (dir.) y Martínez Lafuente, A. (coord.), *Estudios de derecho y hacienda: homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Vol. 2, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 731-782.
- CORRAL TALCIANI, H., “La raíz histórica del adagio *Venire contra factum proprium non valet*”, en Corral Talciani, H. (edit.), *Venire contra factum proprium. Escritos sobre la fundamentación, alcance y límites de la doctrina de los actos propios*, Cuadernos de Extensión (Universidad de los Andes) 18, 2010, págs. 19-33.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., “La comprobación limitada en la nueva Ley General Tributaria”, en VV. AA., *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid, 2004.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Bosch, Barcelona, 2006.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A., “El procedimiento de tasación pericial contradictoria”, en Arrieta Martínez de Pisón, J.; Collado Yurrita, M.A.; y Zornoza Pérez, J. (dirs.); y Báez Moreno, A.; y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, D.J. (coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 541-562.
- GARCÍA-MONCÓ, A., “Las obligaciones de información en la Ley General Tributaria y su desarrollo en el Reglamento de gestión e inspección. En particular, las de entidades bancarias, crediticias y de mediación financiera”, en Arrieta Martínez de Pisón, J.; Collado Yurrita, M.A.; y Zornoza Pérez, J. (dirs.); y Báez Moreno, A.; y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, D.J. (coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 113-138.
- GARCÍA-ARANDA SOTO, E., “Las autoliquidaciones tributarias”, en Arrieta Martínez de Pisón, J.; Collado Yurrita, M.A.; y Zornoza Pérez, J. (dirs.); y Báez Moreno, A.; y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, D.J. (coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 459-484.

- HERRERA MOLINA, P. M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1992.
- HORVATH, E., “La autoliquidación en la LGT: concepto y contenido”, en Arrieta Martínez de Pisón, J.; Collado Yurrita, M.A.; y Zornoza Pérez, J. (dirs.); y Báez Moreno, A.; y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, D.J. (coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 441-458.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, decimotava edición, Madrid, 2008.
- ORTIZ CALLE, E., “El procedimiento de comprobación limitada en la Ley General Tributaria”, en Arrieta Martínez de Pisón, J.; Collado Yurrita, M.A.; y Zornoza Pérez, J. (dirs.); y Báez Moreno, A.; y Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, D.J. (coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 563-580.
- PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información tributaria y sus límites”, en Martín-Retortillo Baquer, S. (dir.) y Martínez Lafuente, A. (coord.), *Estudios de derecho y hacienda: homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Vol. 2, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 889-916.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 13ª edición, Thomson-Civitas, Madrid, 2003.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons, Madrid, 2011.
- SÁINZ DE BUJANDA, F., *Ordenamiento financiero de la Antigua Grecia y el período helenístico*, editado por Javier Sáinz Moreno, Madrid, 2011.

**IMPACTO TRIBUTARIO SOBRE EL
DESPLAZAMIENTO DE CAPITALES
Y DE PERSONAS**

ASPECTOS FISCALES DE LAS REORGANIZACIONES EMPRESARIALES TRANSFRONTERIZAS. PERSPECTIVA ESPAÑOLA

DOMINGO JESÚS JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS

*Profesor Contratado Doctor.
Universidad Autónoma de Madrid
domingo.jimenezvalladolid@uam.es*

I. INTRODUCCIÓN

Aunque la mayor parte de los Estados prevén en su ordenamiento tributario regímenes especiales para las operaciones de reorganización empresarial, es frecuente que los beneficios previstos en estos regímenes se encuentren limitados a operaciones internas, de modo que cuando estas operaciones presentan elementos transfronterizos se limita la posibilidad de que las empresas participantes puedan acceder a aquellos¹. Esta situación suele afectar tanto a los supuestos en que la operación de reorganización empresarial implica que sociedades residentes y no residentes sean partícipes en la operación, como en los casos en que la operación es realizada íntegramente por sociedades no residentes, pero cuyos efectos se manifiestan en el territorio de otro Estado.

Aunque es difícil concretar el concepto de reorganización empresarial, cierto es que algunas operaciones de reorganización empresarial pueden implicar el cambio en la titularidad de determinados activos entre las empresas participantes². Estos cambios de titularidad normalmente son considerados, tanto a nivel de las sociedades participantes como de sus

¹ *Vid.*, a modo de ejemplo, RÄDLER, A.: "Ponencia General", en International Fiscal Association, *National and international tax consequences of demergers*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 79b, Sdu Uitgevers, La Haya, 1994, p. 671.

² El Profesor Vanistendael, entre otros, se refiere a un concepto laxo de reorganización empresarial incluyendo las operaciones que suponen cambios significativos en la estructura jurídica o económica de una o más empresas (*Cf.* Vanistendael, F.: "Taxation of Corporate Reorganizations", en *Tax Law Design and Drafting*, ed. V. Thuronyi, International Monetary Fund-Kluwer Law International, Washington, 1998, p. 897).

socios, como supuestos de realización a los efectos de la imposición acerca de las eventuales ganancias de capital que se pudieran manifestar con ocasión de la realización de dicha operación³.

Ahora bien, razones extrafiscales desaconsejan que las ganancias de capital que se realizan como consecuencia de los cambios de titularidad que acontecen como consecuencia de la reorganización de la estructura societaria que tiene lugar en estas operaciones sean gravadas de modo efectivo en el momento en que se realiza la operación. Desde esta perspectiva, la imposición inmediata de las ganancias de capital realizadas en las operaciones de reorganización empresarial podría tener un efecto desincentivador para la realización de estas operaciones en la medida en que como consecuencia de la realización de estas operaciones no aflora liquidez en sede de los participantes⁴.

Es por ello que a la hora de diseñar los regímenes especiales para estas operaciones la mayor parte de los Estados haya optado por incluir cláusulas para posponer la tributación de las ganancias de capital a momentos ulteriores, ya sea por medio de mecanismos de aplazamiento o por instrumentos de no reconocimiento (*roll-over relief*)⁵. Mediante estos mecanismos se logra el objetivo de neutralidad fiscal respecto de estas operaciones, evitando que el gravamen inmediato pueda suponer un desincentivo para las empresas que reorganizan su estructura en estas operaciones, al tiempo que se evita que el elemento fiscal suponga una subvención para la realización de estas operaciones al no eximirse del pago del impuesto relativo a las ganancias a las sociedades participantes, sino que dicha imposición se trasladará a un momento posterior.

Este último mecanismo es el empleado por la normativa española en el régimen especial para las operaciones de reorganización empresarial tanto en los supuestos puramente internos como en aquellos en que la operación de reorganización empresarial incorpora elementos transfronterizos. Ahora bien, el régimen previsto en la normativa interna española es, al menos en parte, resultado de la transposición del sistema de imposición común para determinadas operaciones de reorganización empresarial previsto en la Directiva de fusiones⁶. Sin perjuicio de ello, en

³ VANISTENDAEL, F.: "Taxation of Corporate Reorganizations", *op. cit.*, pp. 895-897.

⁴ Referente a la racionalidad de los regímenes fiscales especiales de las operaciones de reorganización empresarial desde una perspectiva del análisis histórico de los argumentos empleados para su justificación, *Vid.*, Mehrotra, A.K.: "Mergers, taxes and Historical Materialism", *Indiana Law Journal*, vol. 83, 2008, pp. 892-930.

⁵ *Vid.* ARNOLD, B.J.: *Timing and income taxation: The principles of income measurement for tax purposes*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 1983, pp. 199- 204.

⁶ La versión consolidada de la Directiva de fusiones es la prevista en la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (en adelante, "la Directiva de fusiones"). En el presente trabajo, salvo mención en contrario, todas las referencias a la "Directiva de fusiones" han de entenderse hechas a la versión consolidada.

la incorporación de la norma comunitaria el legislador español optó por extender el régimen previsto en la Directiva a determinadas operaciones no cubiertas por la Directiva de fusiones, con el objetivo de establecer un tratamiento uniforme de estas operaciones.

En el presente trabajo se analiza la aplicación del régimen especial previsto en la normativa interna española a las operaciones de reorganización empresarial en que existen elementos transfronterizos, es decir, tanto en aquellos casos en que en la operación intervienen sujetos residentes en España, como aquellos en que operaciones realizadas por sujetos no residentes en España despliegan sus efectos en territorio español. Para ello, en el trabajo se hará en primer lugar una breve consideración acerca del origen de la normativa interna española, esto es, la Directiva de fusiones, y de los principios fundamentales que rigen el sistema común de imposición allí regulado. En segundo lugar se analizarán los aspectos específicos de la transposición de la Directiva de fusiones al ordenamiento español, haciéndose especial referencia a la extensión del régimen previsto en la Directiva y a supuestos no comprendidos en la misma. Finalmente se analizarán los efectos fiscales transfronterizos de las operaciones de fusión cuando en ellas intervienen sociedades no residentes en España.

II. EL SISTEMA DE IMPOSICIÓN COMÚN PREVISTO EN LA DIRECTIVA DE FUSIONES

La Directiva de fusiones establece un régimen fiscal común para determinadas operaciones de reorganización empresarial en que intervienen sociedades residentes en distintos Estados miembros. En concreto, el régimen fiscal previsto en la Directiva se extiende a las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de ramas de actividad, canjes de valores y traslado del domicilio de las sociedades anónimas europeas y cooperativas europeas a otro Estado miembro⁷.

El régimen actual tiene su origen en la propuesta presentada en 1969 como resultado del acervo armonizador derivado del informe Neumark⁸. En este contexto se analizaron determinados aspectos de la fiscalidad empresarial que debían ser objeto de armonización a nivel comunitario para lograr el objetivo de establecer un mercado interior en el seno de la Comunidad. Con todo, este proyecto tuvo que esperar hasta 1990 para cristalizar en una Directiva como consecuencia de la falta de acuerdo relativa a esta materia entre los Estados miembros⁹. La Directiva establece

⁷ Vid. art. 2 de la Directiva de fusiones.

⁸ Vid. el documento de la Comisión de las Comunidades Europeas COM(69) 5 final (*Proposal for a Directive concerning the common system of taxation applicable to mergers, divisions and contributions of assets between companies of different Member States*), de 15 de enero de 1969.

⁹ Vid. Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

un régimen autónomo para determinadas operaciones de reorganización empresarial transfronterizas con independencia de los regímenes domésticos que prevén las legislaciones de los Estados miembros. Esta opción, frente a la de la posible simple extensión de los regímenes internos, fue considerada como la única practicable en la realidad, debido a las disparidades en las normativas internas de los distintos Estados miembros que generaría mayores disparidades si se procediera a su extensión automática a los supuestos transfronterizos¹⁰.

1. LA TIPOLOGÍA DE LAS OPERACIONES CUBIERTAS POR LA DIRECTIVA

La Directiva de fusiones restringe su ámbito de aplicación objetivo a determinadas operaciones de reorganización empresarial. En concreto, se encuentran amparadas por la Directiva las operaciones de fusión, escisión, aportación de rama de actividad, canje de valores y los traslados del domicilio de las sociedades anónimas europeas y sociedades cooperativas europeas.

Las operaciones de fusión se definen en la Directiva por medio de tres modalidades diversas. En primer lugar, la fusión por absorción, que es definida como la operación en donde *una o varias sociedades transfieren a otra sociedad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, mediante la atribución a sus socios de títulos representativos del capital social de la otra sociedad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad*¹¹. En segundo lugar, la fusión por creación de una nueva sociedad, que se define como la operación donde *dos o más sociedades, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, transfieren a una sociedad constituida por ellas la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, mediante la atribución a sus socios de títulos representativos del capital social de la nueva sociedad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad*¹². Finalmente se integra en este tipo la fusión de una filial plenamente dominada en su matriz o fusión impropia, operación que se define como la transacción en el que *una sociedad transfiere, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación,*

¹⁰ Cf. SÁNCHEZ MANZANO, J.D.: *Fiscalidad de las operaciones de reestructuración empresarial. Fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores*, Tesis Doctoral, dir. E. Eserverri Martínez, Universidad de Granada, 2004, pp. 71-73.

¹¹ Cf. art. 2.a).i) de la Directiva de fusiones.

¹² Cf. art. 2.a).ii) de la Directiva de fusiones.

*el conjunto de su patrimonio, activo y pasivo, a la sociedad que posee la totalidad de los títulos representativos de su capital social*¹³.

En el caso de las operaciones de escisión, la Directiva define dos modalidades para llevar a cabo dicha reorganización. En primer lugar, se define la escisión total como la operación por la que *una sociedad transfiere a dos o más sociedades ya existentes o nuevas, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de títulos representativos del capital social de las sociedades beneficiarias de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad*¹⁴. Junto a ello se define la escisión parcial como la operación por la que *una sociedad transfiere a una o varias sociedades ya existentes o nuevas, sin ser disuelta, una o varias ramas de actividad, manteniendo al menos una rama de actividad en la sociedad transmitente, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de títulos representativos del capital social de las sociedades beneficiarias de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad*¹⁵.

Por su parte, las operaciones de aportación de ramas de actividad (aportación de activos en la terminología de la Directiva de fusiones) se definen como las operaciones por las cuales *una sociedad aporta, sin ser disuelta, a otra sociedad la totalidad o una o más ramas de su actividad, mediante la entrega de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria de la aportación*¹⁶, correspondiéndose el concepto de rama de actividad con *el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios*¹⁷.

La Directiva define los canjes de acciones o valores como las operaciones por las que *una sociedad adquiere una participación en el capital social de otra sociedad que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto de dicha sociedad o, si ya dispusiere de dicha mayoría, adquirir una mayor participación mediante la atribución a los socios de la otra sociedad, a cambio de sus títulos, de títulos representativos del capital social de la primera sociedad y, en su caso, de una compensación en dinero*

¹³ Cf. art. 2.a).iii) de la Directiva de fusiones.

¹⁴ Cf. art. 2.b) de la Directiva de fusiones.

¹⁵ Cf. art. 2.c) de la Directiva de fusiones.

¹⁶ Cf. art. 2.d) de la Directiva de fusiones.

¹⁷ Cf. art. 2.j) de la Directiva de fusiones.

que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad¹⁸. Finalmente, el traslado del domicilio social se define como la operación en virtud de la cual una (sociedad anónima europea) o una (sociedad cooperativa europea) traslada su domicilio social de un Estado miembro a otro, sin que ello dé lugar a la disolución de la sociedad ni a la creación de una nueva persona jurídica¹⁹.

En relación con los aspectos subjetivos, como se ha señalado antes, la Directiva requiere que las operaciones sean realizadas por sociedades residentes en distintos Estados miembros²⁰, de modo que quedan fuera las operaciones en que intervienen exclusivamente sociedades en un mismo Estado miembro o las operaciones en que intervienen sociedades comunitarias y sociedades residentes en terceros Estados. La única excepción a este supuesto lo constituyen las presunciones de traslado del domicilio, que obviamente no implican la participación de diversos entes societarios, y los casos en que se proceda a crear una nueva sociedad mediante la aportación de una rama de actividad que conforme un establecimiento permanente en un Estado miembro distinto del de la residencia de la sociedad aportante, esto es, la filialización de un establecimiento permanente.

Junto a ello, la Directiva impone otros requisitos relativos a la forma de las sociedades participantes, su sujeción al impuesto referente a sociedades de uno de los Estados miembros sin que la sociedad se encuentre exenta de imposición o pueda optar por no encontrarse sujeta a dicho impuesto y que sea residente en un Estado miembro sin que pueda considerarse residente en un tercer Estado en virtud de un convenio de doble imposición²¹. El cumplimiento de estos requisitos encaja con la finalidad de la Directiva de evitar que la imposición acerca de las ganancias de capital pudiera ser un elemento distorsionador de la elección de la sociedad de llevar a cabo la operación de reorganización. Ahora bien, debe notarse que en el listado de formas societarias a las que es de aplicación la Directiva, se han incluido tipos sociales que carecen de estructura corporativa, de modo que podrían ser consideradas transparentes a efectos tributarios por otros Estados distintos de aquel en que residen²². El legislador comunitario no ha optado por armonizar el reconocimiento de los tipos sociales extranjeros a efectos tributarios, de modo que se articulan reglas para que en estos casos el diferimiento impositivo tenga lugar en sede

¹⁸ Cf. art. 2.e) de la Directiva de fusiones.

¹⁹ Cf. art. 2.k) de la Directiva de fusiones.

²⁰ Cf. art. 1 de la Directiva de fusiones. Sobre este requisito, *vid.*, TERRA, B.J.M./WATTEL, P.J.: *European Tax Law*, 5ª ed. Kluwer law International, Alphen aan den Rijn, 2008, pp. 534-536; HOFSTÄTTER, M./HOHENWARTER, D.: "The Merger Directive", en *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, ed. M. Lang *et al.*, Linde, Viena, 2008, pp. 116-117.

²¹ Cf. art. 3 y Anexo I, partes A y B de la Directiva de fusiones.

²² Cf. art. 11 de la Directiva de fusiones.

de los socios o miembros de estos entes, evitando que esta circunstancia pudiera erigirse en un obstáculo para la aplicación del régimen previsto en la Directiva²³.

2. LOS ASPECTOS MATERIALES DEL RÉGIMEN FISCAL COMÚN PREVISTO EN LA DIRECTIVA

2.1. El régimen de diferimiento impositivo/no reconocimiento

La Directiva de fusiones contiene un régimen común para determinadas operaciones de reorganización empresarial aplicable a los supuestos en que intervienen sociedades residentes en distintos Estados miembros y a los referidos casos de traslado del domicilio social de tipos sociales previstos en la normativa comunitaria. La mecánica básica del régimen coincide con otros regímenes extendidos a nivel comparado, basándose en el diferimiento impositivo por medio del no reconocimiento de las ganancias que se ponen de manifiesto en estos casos²⁴. Este régimen tiene un objetivo doble: de un lado, se intenta evitar que la imposición sobre las plusvalías que se podría exigir cuando la operación de reorganización intracomunitaria pueda suponer un desincentivo para la realización de las operaciones de reorganización empresarial; y, por otro, evitar que los Estados miembros, cuando aplican este régimen, puedan ver menoscabados sus derechos de imposición al no exigir el gravamen referente a las ganancias al realizarse las operaciones referidas²⁵. A pesar de que la Directiva se aplica, como se ha señalado a los casos de traslado del domicilio social de las sociedades anónimas europeas y las sociedades cooperativas europeas, por su poca relevancia a los efectos del presente trabajo, me centraré en describir los aspectos fiscales que afectan a las restantes operaciones cubiertas por la Directiva.

2.1.1. *La aplicación del régimen de diferimiento a nivel corporativo*

Respecto de las anteriores premisas, el régimen previsto en la Directiva obliga al Estado de la residencia de la sociedad transmitente a no gravar las ganancias patrimoniales que se ponen de manifiesto cuando se realizan estas operaciones²⁶. Obviamente, esta obligación de no reconocer las ganancias puestas de manifiesto al realizarse la operación de reorganiza-

²³ Relacionado con la aplicación de la Directiva de fusiones a las entidades transparentes, *vid.*, PALAO TABOADA, C.: "La modificación de la Directiva de Fusiones", *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios, Casos Prácticos)*, núm. 268, 2005, p. 18 y ss.; Russo, R.: "Partnerships and Other Hybrid Entities and the EC Corporate Direct Tax Directives", *European Taxation*, vol. 46, núm. 10, 2006, p. 481 y ss.

²⁴ A nivel comparado, el ejemplo más característico lo supone el régimen contenido en las secciones 361-363 *Internal Revenue Code* estadounidense.

²⁵ *Vid.* el séptimo considerando de la Exposición de motivos de la Directiva de fusiones.

²⁶ *Cf.* art. 4.1 de la Directiva de fusiones.

ción conduciría, eventualmente, a una pérdida recaudatoria para el Estado miembro que aplicara el régimen de diferimiento al transferirse los activos de la sociedad transmitente, residente en dicho Estado, a una sociedad no residente.

Es por ello que la Directiva condiciona la aplicación del principio del no reconocimiento a que la sociedad beneficiaria afecte los activos recibidos a un establecimiento permanente en el Estado de residencia de la sociedad transmitente²⁷. Dichos activos deberán mantener la valoración a efectos fiscales que tenían en sede de la sociedad transmitente, valoración que servirá como base para el cálculo de amortizaciones y posteriores ganancias de capital²⁸. De este modo se logra que el Estado de la residencia de la sociedad transmitente no vea menoscabados sus derechos de imposición sobre las ganancias manifestadas mediante la operación de reorganización, ya que las ganancias no gravadas en el momento de realizarse la operación de reorganización empresarial serán gravadas posteriormente cuando se lleve a cabo la enajenación de los activos recibidos por parte de la sociedad beneficiaria²⁹.

De este modo, el requisito de que los activos queden afectos a un establecimiento permanente sirve como elemento fundamental para que la mecánica del diferimiento impositivo pueda cumplir con el doble objetivo de no desincentivar la realización de estas operaciones, ni suponer una pérdida recaudatoria final para los Estados miembros que aplican el régimen. Obviamente, en relación con los elementos transferidos con ocasión de la operación de reorganización que no se afecten al establecimiento permanente por la sociedad beneficiaria, el Estado de la residencia de la sociedad transmitente no tendrá la obligación de aplicar el régimen de no reconocimiento³⁰. Esta limitación al régimen se justifica en que de otro modo, los Estados miembros podrían ver peligrar sus derechos de imposición al desaparecer cualquier punto de conexión reconocido en el ámbito de la fiscalidad internacional que pudiera atribuir derechos de imposición al Estado de la residencia de la sociedad transmitente para gravar posteriormente las ganancias no reconocidas en el momento en que se realizó la operación de reorganización.

Este mismo requisito es de aplicación cuando los efectos de la operación se despliegan también en un tercer Estado miembro. En estos casos, cuando la sociedad transmitente proceda a enajenar activos situados en un tercer Estado miembro, si dicho Estado es competente para gravar

²⁷ art. 4.2.b) de la Directiva de fusiones.

²⁸ art. 4.2.a) de la directiva de fusiones.

²⁹ *Vid. inter alia*, LARKING, B.: "Permanent Confusion? The Role of the Permanent Establishment in the Merger Directive", *European Taxation*, vol. 32, núm. 9, 1992, p. 307 y ss.; Terra, B.J.M./Wattel, P.J.: *European Tax Law*, 5ª ed. Kluwer law International, Alphen aan den Rijn, 2008, p. 537.

³⁰ *Vid.* THÖMMES, O.: "Chapter 5. Commentary on the Merger Directive", en *EC Corporate Tax Law. Commentary on the EC Direct Tax Measures and Member States Implementation*, ed. O. Thömmes y E. Fuks, Loose-leaf (actualizado a 2005) International Bureau of Fiscal Documentation-Deloitte Touche Tohmatsu International, Ámsterdam, 2005, § 4.3.2, m.n. 156.

las ganancias derivadas de la enajenación de dichos activos en virtud de su normativa interna o del convenio entre dicho Estado y el Estado de residencia de la sociedad transmitente, este Estado se deberá abstener de gravar dichas ganancias cuando los activos generadores de las mismas queden afectos a un establecimiento permanente situado en su territorio y se apliquen los criterios de continuidad valorativa que aseguren que las ganancias puedan ser recuperadas posteriormente³¹. En otro caso, este Estado podrá gravar dichas ganancias al realizarse la operación.

Cuando el tercer Estado miembro aplique la regla de no reconocimiento, el Estado de la residencia de la sociedad transmitente, sin embargo, deberá aplicar el mecanismo para eliminar la doble imposición internacional que prevea el convenio relevante o, en su defecto, la normativa interna, a los efectos de evitar que se produjera un supuesto de sobreimposición como consecuencia de que dicho Estado considerase las ganancias realizadas con la operación de reorganización, mientras que el tercer Estado miembro gravara posteriormente las ganancias sin que el Estado de residencia de la sociedad transmitente aplicara en dicho momento mecanismo alguno para eliminar la doble imposición al haber desaparecido los activos generadores de las ganancias de la esfera de su soberanía fiscal³². De este modo se previene la posibilidad de que un supuesto de doble imposición económica internacional pudiera surgir posteriormente por el juego de la mecánica del régimen de diferimiento.

2.1.2. *La aplicación del régimen de diferimiento a nivel de los socios*

Junto a estas reglas previstas para evitar la creación de obstáculos fiscales a nivel de las sociedades participantes, la Directiva establece reglas para extender los beneficios del régimen de diferimiento al nivel de los socios de la sociedad transmitente en aquellos casos en que como consecuencia de la operación deban canjear sus acciones en la sociedad transmitente por nuevas acciones en la sociedad beneficiaria. Dicha situación tiene lugar en los casos de fusiones y escisiones, en que los socios de la sociedad transmitente deberán canjear sus acciones en dicha sociedad por acciones en la sociedad beneficiaria, así como en los casos de canjes de acciones regulados en la Directiva.

En tales situaciones, el Estado de residencia de los accionistas de la sociedad transmitente podría gravar las ganancias derivadas del canje³³. Tal situación generaría obvias dificultades para que la operación pudiera ser llevada a cabo. Es por ello que la Directiva impone al Estado de la residencia de los accionistas que aplique la regla del no reconocimiento en

³¹ *Vid.* art. 10 de la Directiva de fusiones.

³² Sobre ello, *vid.*, JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.; VEGA BORREGO, F.A.: "Elimination of double taxation and tax deferral: The example of the Merger Directive", en *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, ed. M. Lang *et al.*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2010, p. 381 y ss.

³³ *Cf.* THÖMMES, O.: "Chapter 5. Commentary on the Merger Directive", *op. cit.*, § 8.2.3, m.n. 232.

el momento en que tienen lugar el canje de las acciones, posponiendo el reconocimiento de las ganancias hasta un momento posterior, por medio del requisito de la atribución del mismo valor a los nuevos títulos que tenían las acciones canjeadas y del expreso reconocimiento del mantenimiento de los derechos de imposición del Estado de la residencia del socio³⁴.

Sorprende que la Directiva no establezca obligaciones similares para el Estado de la residencia de la sociedad transmitente, pues en algunos casos cuando el convenio entre el Estado de la residencia del socio y el de residencia de la sociedad lo permita, este último Estado podrá tener atribuido el derecho para gravar las ganancias derivadas de la enajenación de acciones en una sociedad residente³⁵. En efecto, la falta de una obligación expresa podría conducir a que el Estado de la residencia de la sociedad, cuando tuviera atribuidos derechos de imposición acerca de las ganancias derivadas de la enajenación, gravara efectivamente dichas ganancias, generando un obstáculo equivalente al que supondría el gravamen por el Estado de la residencia del socio de tales ganancias.

Con todo, el tenor de la Directiva, que señala que el canje de las acciones de estos socios *no dará lugar a la aplicación de impuesto alguno sobre las plusvalías, beneficios o rentas* que se consideraran obtenidos por el socio mediante el canje. Esta regla se ha interpretado como un mandato no solo para el Estado de la residencia del socio, sino también para otros Estados miembros que pudieran gravar dichas plusvalías, beneficios o rentas³⁶. Como consecuencia de lo anterior, dichos Estados estarán obligados a no sujetar a gravamen las eventuales ganancias obtenidas por los socios en el canje. Ahora bien, esta limitación puede suponer, en determinados casos, que dichos Estados no podrán gravar posteriormente las ganancias no reconocidas cuando a resultas de la operación no se cumplan posteriormente los requisitos para ejercer su derecho de imposición, situación que implicaría una pérdida recaudatoria final para dichos Estados³⁷. A pesar de ello, esta solución tiene la virtualidad de ser respetuosa con la libertad de circulación de capitales prevista en el Derecho primario de la Unión Europea³⁸.

³⁴ Cf. art. 8 de la Directiva de fusiones.

³⁵ Este supuesto se daría, por ejemplo, cuando el convenio de doble imposición entre dos Estados miembros incluya una cláusula similar a la prevista en el art. 13.4 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, relativa a las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones en sociedades inmobiliarias o a la prevista en el art. 13.5 del Modelo de Convenio de la ONU, relativa a las ganancias derivadas de la enajenación de una participación sustancial en el capital de una sociedad residente. En ambos casos las reglas convencionales establecen un reparto del poder de imposición respecto de dichas ganancias basado en una regla de tributación compartida que permite gravar las ganancias al Estado de la residencia y, al mismo tiempo, al Estado de la fuente.

³⁶ Vid. por todos, HOFSTÄTTER, M./HOHENWARTER, D.: "The Merger Directive", *op. cit.*, p. 146, *in fine*.

³⁷ Cf. THÖMMES, O.: "Chapter 5. Commentary on the Merger Directive", *op. cit.*, § 8.2.3, m.n. 232.

³⁸ Cf. STARINGER, K.: "Segment III. The impact of EC tax directives in dividends and cross-border reorganizations", in INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *Cross-Border Effects of Restructuring*

Sin perjuicio de lo anterior, debe notarse que la regla del no reconocimiento a nivel del socio no alcanza a las cantidades en efectivo que recibiera en el transcurso del canje necesarias para obtener una relación de canje practicable. Estas cuantías, limitadas a un importe del diez por ciento del nominal de las acciones canjeadas, podrán ser gravadas en el momento de realizarse la operación³⁹. En estos casos, cabe pensar que tanto el Estado de la residencia del socio, como otros Estados miembros que tuvieran atribuidos derechos de imposición sobre las ganancias derivadas del canje podrán ejercer sus derechos de imposición, siendo en estos casos necesaria la aplicación de mecanismos correctores de la doble imposición que tendría lugar por parte del Estado de la residencia.

Finalmente, en la frontera entre efectos a nivel corporativo y de los socios, en los casos de fusiones impropias, es decir, de fusiones de sociedades participadas en sus sociedades matrices o dominantes, se establece que la cancelación de la participación de la sociedad beneficiaria (matriz) en la sociedad transmitente (filial) no dará lugar a gravamen alguno, siempre que la participación sea de, al menos, un 10 por ciento⁴⁰. En casos en que la participación sea inferior, los Estados miembros podrán gravar las plusvalías que se entiendan realizadas.

2.2. Otros aspectos relativos a la aplicación del régimen previsto en la Directiva de fusiones

La Directiva de fusiones contiene, además de las reglas relativas a la estricta aplicación de la regla del no reconocimiento, reglas relativas al mantenimiento de determinados atributos fiscales tras la operación de reorganización empresarial y reglas específicas antiabuso, con el objetivo de evitar que los beneficios de la Directiva se apliquen a supuestos en que el interés de las sociedades participantes para realizar la operación no se corresponden con los puramente reorganizativos. En relación con los aspectos relativos al mantenimiento de atributos fiscales, en primer lugar se establece que la sociedad beneficiaria continuará disfrutando de las exenciones totales o parciales derivadas de reservas o provisiones constituidas por la sociedad transmitente mediante el establecimiento permanente que quedará constituido en el Estado de residencia de la sociedad transmitente⁴¹. En estos casos, la sociedad beneficiaria deberá

Including Change of Legal Form, Congress Seminar Series, Vol. 25D, Kluwer Law International, La Haya, 2001, p. 97.

³⁹ Cf. CALDERÓN CARRERO, J.M./MARTÍN JIMÉNEZ, J.A.: "La Directiva de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros", en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, coord. N. Carmona Fernández, 1ª ed., CISS, Valencia, 2009, p. 1.112.

⁴⁰ Cf. art. 7 de la Directiva de fusiones.

⁴¹ *Vid.* art. 5 de la Directiva de fusiones.

cumplir con los requisitos para el mantenimiento de las exenciones por medio del establecimiento permanente en ejercicios futuros.

Junto a ello, la Directiva establece que en los casos en que la sociedad transmitente ostente un crédito fiscal derivado de la existencia de pérdidas fiscalmente deducibles en el momento de realizarse la operación, dichas pérdidas serán deducibles por la sociedad beneficiaria en las mismas condiciones mediante su establecimiento permanente, siempre que en las operaciones puramente internas se permitieran la transmisibilidad de las pérdidas⁴². Se trata así de una regla que trata de evitar un tratamiento asimétrico de las operaciones internas en relación con las operaciones transfronterizas.

Finalmente, en lo que respecta a la cláusula antiabuso, la Directiva prevé que sus beneficios no sean de aplicación en los casos en que la operación *tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal*, presumiéndose la existencia de tal objetivo en los casos en que dichas operaciones *no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación*⁴³. Esta cláusula, en cierta medida, tiene su origen en la doctrina estadounidense del *business purpose test*⁴⁴, y ha sido objeto de interpretación en diversas ocasiones por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el que ha adoptado una posición que podría ser calificada de restrictiva en lo que respecta a su aplicación⁴⁵.

III. LOS ASPECTOS FISCALES DE LAS OPERACIONES DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL INTERNACIONALES EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

1. LA TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA DE FUSIONES Y SU ENCAJE EN LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOLAS

Al transponer las previsiones de la Directiva de fusiones al ordenamiento interno español, el legislador nacional optó por extender el régimen previsto en la norma comunitaria para las operaciones de reorganización

⁴² Vid. art. 6 de la Directiva de fusiones.

⁴³ Cf. art. 15 de la Directiva de fusiones.

⁴⁴ La sentencia en la que originalmente se introdujo este *test* es la de 19 de marzo de 1934 del *second circuit* estadounidense en el asunto *Gregory v. Helvering* en la que fue ponente el juez L. Hand. Posteriormente el Tribunal Supremo estadounidense en sentencia de 7 de enero de 1935 ratificó el *test* empleado por el juez Hand. Sobre ello, Vid., PALAO TABOADA, C.: "Los 'motivos económicos válidos' en el régimen de las reorganizaciones empresariales", en *La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, p. 202 y ss.

⁴⁵ Cf. la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 1997, en el asunto C-28/95, *Leur-Bloem v. Inspecteur de Belastingdienst/Onderneminger Amsterdam*.

empresarial de dimensión comunitaria a las operaciones puramente domésticas y a otras operaciones en que las sociedades participantes fueran residentes en España o cuando los efectos de una operación realizada entre sociedades residentes en terceros Estados se manifestaran en territorio español. Junto a ello, el régimen doméstico se extiende a algunas operaciones que no se encuentran cubiertas en el ámbito objetivo previsto en la Directiva de fusiones. Finalmente, el régimen español no solo transpone las previsiones de la Directiva de fusiones al ordenamiento interno, sino que completa el régimen previsto en la Directiva y lo complementa con previsiones específicas para compatibilizar la aplicación del régimen de diferimiento y determinadas previsiones de la normativa interna.

A efectos de poder introducir los aspectos transfronterizos más destacados del régimen de diferimiento previsto en la normativa española, dividiré la exposición, en un primer apartado, en el que se explicará la extensión respecto de los elementos subjetivos y objetivos del régimen de diferimiento que prevé la normativa española frente a lo previsto en la Directiva; mientras que el segundo apartado se centrará en los aspectos materiales del régimen de diferimiento relevantes en un contexto transfronterizo. Este último apartado se divide, a su vez, en tres subapartados referidos a los efectos de las operaciones de reorganización empresarial cuando la sociedad beneficiaria es residente en España; cuando lo es la transmitente, y, por último, a aquellos casos en que ninguna de las sociedades participantes es residente en España. Estos extremos se explicarán tomando como ejemplo una operación de fusión, analizándose de modo exclusivo los efectos de la operación en el nivel corporativo.

2. LA EXTENSIÓN DEL RÉGIMEN PREVISTO EN LA DIRECTIVA EN LA TRANSPOSICIÓN DEL RÉGIMEN COMÚN AL ORDENAMIENTO ESPAÑOL

2.1. Las operaciones cubiertas por el régimen fiscal especial para la reorganización empresarial en la Ley del Impuesto sobre Sociedades

El ámbito objetivo del régimen especial para las operaciones de reorganización empresarial en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), tiene su principal fuente de regulación en el artículo 83 del texto legal. Junto a ello, el artículo 94 del TRLIS define otra operación que también se beneficia del régimen especial y la Disposición Adicional Decimoctava prevé especialidades para las operaciones de reestructuración de entidades de crédito.

El artículo 83 del TRLIS transpone directamente las operaciones cubiertas por la Directiva de fusiones al ordenamiento español. En relación con las operaciones de fusión, la norma española no incorpora elementos

adicionales acerca de los previstos en la Directiva, esto es, la normativa española es aplicable a las fusiones por absorción, a las fusiones por creación de una nueva sociedad y a la fusión de sociedades íntegramente participadas en su matriz. Sin embargo, la doctrina de la Administración tributaria española, mediante las respuestas a consultas vinculantes emitidas por la Dirección General de Tributos, ha tendido a extender el ámbito objetivo de aplicación del régimen especial a otras operaciones no incluidas expresamente en el listado del artículo 83.

En primer lugar, la Dirección General de Tributos tendió a asimilar las operaciones de cesión global de activos y de pasivos a operaciones de fusión a efectos de la aplicación del régimen especial. La operación de cesión global de activos y de pasivos es una operación por la que una entidad transmite la totalidad de sus activos y pasivos a otra entidad en el marco de un procedimiento liquidatorio⁴⁶. La Dirección General de Tributos, en una primera fase, entendió que a estas operaciones, al producirse una transmisión del patrimonio empresarial por medio del instituto de la sucesión universal, les era de aplicación el mismo régimen fiscal que a las fusiones de sociedades cuando la transmisión del patrimonio empresarial se realizara en favor de la sociedad que detentaba el 100% del capital de la sociedad transmitente, equiparándolas por tanto a la fusión de una filial íntegramente participada en su sociedad matriz⁴⁷. Esta posición, con todo, se ha matizado posteriormente, negando la Dirección General de Tributos que el régimen especial para las operaciones de reorganización empresarial fuera aplicable a estas operaciones al no tener una finalidad reorganizativa, sino liquidatoria⁴⁸.

En segundo lugar, la Dirección General de Tributos ha extendido el ámbito de aplicación de la Directiva de fusiones a otras operaciones de fusión que han sido previstas en la normativa mercantil española con posterioridad a la aprobación del régimen fiscal especial. En concreto, esto ha sucedido en el caso de las operaciones de fusión entre sociedades *hermanas*, es decir, la fusión de sociedades participadas íntegramente por la misma sociedad, la que no determina la emisión de nuevas acciones por parte de la sociedad absorbente⁴⁹. En estos casos, la Dirección General de Tributos ha interpretado que subyace en el espíritu del régimen fiscal especial la necesidad de aproximar la definición mercantil y fiscal de las operaciones de reorganización empresarial, de modo que operaciones que son consideradas como tales en el ámbito mercantil han de serlo

⁴⁶ Cf. art. 81 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, referente a modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (en adelante, LMESM).

⁴⁷ Vid., por ejemplo, las respuestas de la Dirección General de Tributos a consultas de 16 enero de 1998 (ref. 0049-98) o de 16 de julio de 2003 (ref. 0049-03).

⁴⁸ Vid., por todas, la respuesta de la Dirección General de Tributos a consulta vinculante de 31 de marzo de 2008 (ref. V0630-08).

⁴⁹ Esta operación está prevista en la normativa española en el art. 52 de la LMESM.

igualmente en el contexto fiscal⁵⁰. Aunque dicha posición refleja una elevada flexibilidad por parte de las autoridades fiscales españolas, no deja de ser criticable que realice una interpretación más allá del tenor claro de la normativa fiscal ante la pasividad del legislador, que ante una modificación en la normativa mercantil no ha procedido a la necesaria reforma de la legislación tributaria.

Finalmente, el último grupo de casos en que la Administración tributaria ha extendido el régimen previsto en el TRLIS a otras operaciones por medio de su asimilación a las fusiones previstas en la normativa se refiere a la asimilación de operaciones realizadas según ordenamientos jurídicos extranjeros. En estos casos la Dirección General de Tributos ha considerado que operaciones realizadas con arreglo otros ordenamientos eran equiparables a las operaciones de fusión españolas a efectos de aplicar el régimen especial a pesar de que no cumplieran con los requisitos formales para ser consideradas como tales⁵¹. Parece subyacer en estos casos una equiparación de las operaciones realizadas conforme al derecho extranjero cuando los efectos económicos de dichas operaciones son iguales a los de las operaciones previstas en la normativa española.

En relación con las otras operaciones previstas en la Directiva de fusiones, la normativa española únicamente innova en el caso de las escisiones. A este respecto destaca que la normativa española permite que la atribución a los socios de la sociedad que se escinde, total o parcialmente, de acciones en las sociedades beneficiarias no se realice de acuerdo con una regla proporcional en los casos en que las sociedades beneficiarias reciban, cada una de ellas, un conjunto de activos que se considere una

⁵⁰ *Vid.*, a modo, de ejemplo, la respuesta de la Dirección General de Tributos a consulta vinculante de 1 de octubre de 2010 (ref. V2178-10).

⁵¹ Así sucede en las respuestas a consultas planteadas ante la Dirección General de Tributos de 1 de junio de 1994; de 20 de mayo de 1998 (ref. 0845-98); de 4 de septiembre de 2000 (ref. V0076-00) o de 6 de septiembre de 2000 (ref. 1481-00). Son especialmente ilustrativas las respuestas a las consultas de 20 de mayo de 1998 y de 4 de septiembre de 2000. En la primera se analiza un supuesto de una operación de "fusión" estadounidense que difícilmente cumpliría con los requisitos previstos en la normativa española al no producirse *ope legis* la sucesión universal. En la segunda se analiza una operación de reorganización irlandesa realizada en el marco de una liquidación societaria, que, igualmente, no podría asimilarse desde la perspectiva mercantil con las operaciones de fusión previstas en el derecho español. En todos estos casos, la Dirección General de Tributos asimila las operaciones realizadas según los ordenamientos extranjeros a las operaciones previstas en la normativa española a los efectos de aplicar el régimen de diferimiento impositivo previsto en el TRLIS, aun cuando desde la perspectiva mercantil dichas operaciones no cumplirían los requisitos para ser consideradas como tales. Con todo, cabe apreciar que los efectos económicos de estas operaciones son equivalentes a los previstos en la normativa española para las operaciones a que se asimilan. No obstante lo anterior, desde la promulgación de la LMESM, la posición de la Dirección General de Tributos parece haber cambiado, aparentemente requiriendo que la operación extranjera cumpla con los requisitos mercantiles a los efectos de su asimilación. *Vid.*, a modo de ejemplo, la respuesta a consulta vinculante de 1 de febrero de 2011 (ref. V0168-11).

rama de actividad⁵². Además, la normativa doméstica incluye dentro de su ámbito de aplicación las denominadas escisiones financieras en que la sociedad que se escinde transmite una participación mayoritaria en otra sociedad, siempre que aquella sociedad mantenga valores homogéneos o una rama de actividad dentro de su patrimonio tras la operación⁵³.

Además de estas peculiaridades derivadas de la transposición de la Directiva, la normativa española establece un supuesto particular de aportaciones de activos que también se benefician de este régimen fiscal especial. Estas operaciones se regulan en el artículo 94 del TRLIS, siendo de aplicación tanto a aportaciones realizadas por sociedades como a aportaciones realizadas por personas físicas residentes en España. En relación con las aportaciones realizadas por sociedades, la norma no establece ningún requisito respecto de los elementos a aportar, sino que requiere que la sociedad aportante detente con posterioridad a la aportación al menos 5% en el capital de la sociedad beneficiaria y que la beneficiada sea residente en España o tenga un establecimiento permanente en España al que se afecten los elementos aportados. En el caso de personas físicas, se requiere además que la aportación sea de elementos que formen una rama de actividad, un paquete accionario del 5% en una sociedad residente en España o que sean activos afectos a actividades empresariales del aportante.

Finalmente, la Disposición Adicional Decimoctava del TRLIS establece la extensión del régimen fiscal previsto para las operaciones de reorganización empresarial a las operaciones de restructuración bancaria que conforme a la normativa realicen entidades de crédito residentes en España⁵⁴. En estos casos, la aplicación del régimen no requiere que las operaciones en que intervengan estas entidades se correspondan con las descritas anteriormente, sino que se remite a la autorización que se conceda por la autoridad competente para la realización de las citadas operaciones de reestructuración.

2.2. ENTIDADES A LAS QUE ES DE APLICACIÓN EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

La normativa española requiere para su aplicación, en primer lugar, que las sociedades que participan en la operación de reorganización empresarial tengan su residencia en España con independencia de su

⁵² *Vid.* acerca de este supuesto, MENÉNDEZ GARCÍA, G.: “Estudio de las modificaciones introducidas por la Ley 25/2006, de 17 de julio, en el régimen tributario especial de las operaciones de reestructuración empresarial”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2006, pp. 15-19.

⁵³ *Cf.* art. 83.2.1º.c) del TRLIS.

⁵⁴ Esta disposición ha sido añadida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

forma jurídica⁵⁵. Junto a ello, cuando la operación tenga una dimensión transfronteriza, la normativa española extiende su aplicación no solo a las entidades a las que sea de aplicación la Directiva de fusiones, sino también a otras entidades residentes en territorios de la Unión Europea y a entidades residentes en terceros Estados, siempre que las entidades participadas no se encuentren exentas en el impuesto de sociedades, ni sean consideradas transparentes a efectos fiscales⁵⁶.

En estos casos el requisito que impone la normativa española para que las sociedades no residentes en España puedan beneficiarse del régimen de diferimiento es que realicen una operación de reorganización empresarial que determine la transferencia de un establecimiento permanente situado en España de la sociedad no residente transmitente a la sociedad no residente beneficiaria o cuando la sociedad transmitente resida en España que los elementos objeto de transmisión queden afectos a un establecimiento permanente en España de la sociedad beneficiaria no residente⁵⁷. Este requisito asegura que España pueda mantener sus derechos de imposición al tiempo que cumple con la finalidad extrafiscal del régimen de diferimiento al no aplicarse sobre activos individuales que no determinaran la reorganización de una empresa en funcionamiento⁵⁸.

LA TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE FUSIÓN TRANSFRONTERIZAS EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA

3.1. Casos en que la sociedad transmitente es residente en España

El primer supuesto a analizar es aquel en que una sociedad residente en España es absorbida por una sociedad no residente en España, ya sea residente en un Estado de la Unión Europea o en un tercer Estado. En estos casos, como consecuencia de la pérdida de personalidad jurídica de la sociedad residente en España, el régimen general impone que se considere finalizado el periodo impositivo, devengándose el Impuesto sobre Sociedades teniendo en cuenta la renta obtenida hasta el momento en que tiene lugar la operación⁵⁹. La transmisión de los elementos patrimoniales, activos y pasivos, de la sociedad residente en España por medio de la absorción determinará que en la última declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades de la entidad absorbida se tengan que computar las ganancias patrimoniales correspondientes a dicha transmisión por la diferencia entre el valor contable de los activos y su valor de mercado

⁵⁵ *Vid.* art. 83.6 del TRLIS.

⁵⁶ *Cf.* art. 84 del TRLIS.

⁵⁷ *Ibid.*

⁵⁸ *Vid.* RÄDLER, A.: "Ponencia General", *op. cit.*, pp. 649-650.

⁵⁹ *Cf.* art. 26.2.a) del TRLIS.

en el momento de la operación, al considerarse dicha transmisión como una enajenación a efectos de la imposición sobre sociedades española⁶⁰.

A este respecto, ha de tenerse en cuenta que a efectos de computar las ganancias patrimoniales en el marco del régimen general, el criterio seguido por la legislación española determina que se tenga en cuenta el valor contable y el valor de mercado de cada uno de los activos objeto de transmisión⁶¹. Este criterio, en principio, parece aislar cada elemento objeto de transmisión en el marco de la operación de fusión en lugar de tener en cuenta las posibles sinergias que se derivan de la consideración global de los activos como una empresa en funcionamiento que conduciría eventualmente a un valor de mercado superior al individualizado de los activos que componen el conjunto empresarial, es decir, no parece tenerse en cuenta la existencia de un fondo de comercio o de determinados intangibles que pudieran determinar un mayor valor de los activos transmitidos que el que se obtendría de la simple agregación del valor de mercado de los activos individualizados. Sin embargo, la doctrina, de modo unánime, admite que en estos casos, cuando el valor de la empresa supere la agregación de los activos individualmente considerados, deberá tenerse en cuenta el eventual fondo de comercio que se manifiesta en sede de la sociedad transmitente, como mayor ganancia patrimonial, y permitir su deducibilidad en sede de la sociedad beneficiaria a razón del 5% anual⁶².

Estos activos se integrarán en la sociedad adquirente por el valor de mercado de los mismos, determinado de acuerdo con el criterio anterior⁶³. Esto determinará que, en el caso en que la sociedad adquirente sea no residente, el Estado español se haya asegurado el gravamen de las ganancias patrimoniales subyacentes en sede de la sociedad transmitente al no requerirse que los activos queden dentro del ámbito del poder de imposición español.

Sin embargo, en la práctica, el régimen general tiene una aplicación limitada, pues a opción del contribuyente, es aplicable el régimen especial basado en el diferimiento impositivo⁶⁴. Cuando este régimen es

⁶⁰ *Vid.* art. 15.3 del TRLIS.

⁶¹ *Ibid.*

⁶² *Vid.*, por todos, LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J./ORTEGA CARBALLO, E.: *Reorganización empresarial - Fusiones 2011 - 2012*, Memento Práctico Francis Lefebvre, Madrid, 2010, §§ 530 y 566. Debe de tenerse en cuenta que para los ejercicios 2012 y 2013, el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011 ha reducido el importe de la amortización del fondo de comercio al 1% anual. Esta medida ha sido prorrogada para los ejercicios 2014 y 2015 por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

⁶³ *Cf.* art. 15.2.d) del TRLIS.

⁶⁴ Este régimen está regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

aplicable, aunque la sociedad española verá cómo finaliza su periodo impositivo como resultado de la operación, en la última declaración liquidación del Impuesto sobre Sociedades no incluirá necesariamente las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de los activos que componían su patrimonio empresarial. Para evitar que dichas ganancias afloren, el régimen general impone que la sociedad adquirente, cuando no sea residente en España, afecte dichos elementos patrimoniales a un establecimiento permanente situado en España, nuevo o ya existente⁶⁵. De este modo se logra que España mantenga el derecho de imposición acerca de dichos activos al encontrarse legitimada en virtud de la normativa doméstica o de la normativa convencional para gravar dichas ganancias.

Para ello la normativa española requiere que los activos se afecten al establecimiento permanente y que se mantenga el valor contable de los mismos a los efectos del cálculo de ulteriores amortizaciones o ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de tales activos. En el caso de que dichos activos no se afecten al establecimiento permanente o dejen de estarlo en un momento posterior, se considerará que dichos activos han sido objeto de enajenación, procediéndose a calcular las ganancias patrimoniales que se haya ido generando en dichos activos sobre la base del valor que se les atribuyó al integrarlos en el establecimiento permanente, deducidas amortizaciones, y el valor de mercado en el momento de desafectación o, en el caso de que no se afectaran en el momento de realizarse la operación, se calcularán las ganancias en sede de la sociedad transmitente bajo la regla general. Ha de tenerse en cuenta que el concepto de establecimiento permanente aplicable dependerá de la existencia de un convenio de doble imposición entre España y el Estado de residencia de la sociedad beneficiaria, aplicándose en defecto de norma convencional previsto en la normativa doméstica española⁶⁶.

A este respecto, aunque la normativa española establece como único requisito que los activos queden afectos a un establecimiento permanente de la sociedad no residente adquirente situado en España, debe de tenerse en cuenta que esta circunstancia puede no asegurar que el derecho de imposición vaya necesariamente a ser atribuido al Estado español, pues en determinados casos, a pesar de la afectación al establecimiento permanente es posible que no haya tributación en el Estado de situación del mismo. Esto sucede, por ejemplo, en los casos de inmuebles no situados en España que se afectan a un establecimiento permanente situado en territorio español cuando es de aplicación un convenio de imposición entre España y los Estados de situación del inmueble y de residencia de

⁶⁵ Cf. art. 84 del TRLIS.

⁶⁶ Cf. LARKING, B.: "Permanent Confusion? The Role of the Permanent Establishment in the Merger Directive", *op. cit.*, p. 307 y ss.

la sociedad beneficiaria, situación que determinaría que las rentas y ganancias derivadas del inmueble escaparan a la imposición en el Estado de situación del establecimiento permanente⁶⁷. La administración tributaria española no ha tenido la oportunidad de pronunciarse referente a un supuesto de este tipo, pero cabría entender que al no poder asegurarse la tributación de las ganancias en España, la afectación formal del inmueble al establecimiento permanente no sirviera como criterio suficiente para aplicar la regla del diferimiento impositivo.

Por otro lado, ha de tenerse en cuenta que la normativa española permite a la sociedad transmitente renunciar parcialmente a la aplicación del régimen especial mediante la integración de las rentas o ganancias puestas de manifiesto en su base imponible⁶⁸. Esta opción determina que la valoración para la integración de los activos en el patrimonio de la sociedad beneficiaria a efectos de la imposición española se vea incrementada en el importe de las rentas que efectivamente hubieran tributado en España. Junto a ello, ha de tenerse en cuenta que en determinados casos esta renuncia parcial puede ser beneficiosa para la sociedad transmitente al poder beneficiarse de las exenciones previstas en la normativa nacional para la transmisión de acciones en sociedades no residentes o para la transmisión de establecimientos permanentes⁶⁹.

En relación con otros atributos fiscales, la normativa española establece que en los casos en que exista una sucesión a título universal, la sociedad beneficiaria sucederá a la sociedad transmitente en sus derechos y obligaciones tributarias, incluyendo la aplicación de beneficios fiscales y la compensación a futuro de las pérdidas fiscales que no hubieran sido compensadas por la sociedad transmitente⁷⁰. El alcance de esta subrogación alcanza únicamente a los derechos y obligaciones surgidos conforme al derecho español, no extendiéndose, por ejemplo, a las pérdidas que hubieran sido reconocidas a efectos fiscales en el Estado de

⁶⁷ Vid. VEGA BORREGO, F.A.: "Artículo 6. Rendimientos inmobiliarios", en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, coords. J.R. Ruiz García y J.M. Calderón Carrero, Fundación Pedro Barrié de la Maza, A Coruña, 2005, pp. 367-370.

⁶⁸ Vid. art. 84.2 del TRLIS.

⁶⁹ El mejor ejemplo es el de la aplicación de la exención prevista en el art. 21 TRLIS para las rentas y ganancias derivadas de participaciones en entidades no residentes. Esta exención es incompatible con la aplicación del régimen de diferimiento según lo previsto en el art. 21.3 TRLIS. En principio, si se procede a la integración de las ganancias en lugar de aplicar el régimen de diferimiento en su transmisión, aun cuando se declaren exentas dichas ganancias, se lograría que la entidad adquirente integrara las participaciones por su valor normal de mercado, en lugar de por el valor de contable de las mismas en sede de la transmitente. Sin embargo, esta opción ha sido descartada basada en la actual redacción del art. 84.2 del TRLIS que exige que para que la renuncia determine el incremento del valor de los activos recibidos no baste con la mera renuncia formal, sino que es necesaria la efectiva tributación de las ganancias. Vid. LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J./ORTEGA CARBALLO, E.: *Reorganización empresarial - Fusiones 2011 - 2012*, op. cit., §1.685.

⁷⁰ Cf. art. 90.1 del TRLIS.

situación de un establecimiento permanente que es transmitido por la sociedad transmitente española. A pesar de que la normativa no aclara cómo se produce esta sucesión en el caso de que la entidad beneficiaria no resida en España, la Dirección General de Tributos ha aclarado que los requisitos para el cumplimiento de los beneficios fiscales han de ser cumplidos por el propio establecimiento permanente, el que disfrutará de tales beneficios en el marco de su tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes español⁷¹.

Finalmente, la normativa española prevé un caso especial cuando una sociedad residente en España transmite en el curso de una fusión un establecimiento permanente situado en territorio de otro Estado miembro a una sociedad residente en otro Estado miembro a la que sea de aplicación la Directiva de fusiones. Hasta 2013, en estos casos, las ganancias derivadas de la enajenación del establecimiento permanente estaban exentas en España, procediendo España a integrar en la base imponible de la sociedad transmitente las pérdidas que se hubieran obtenido por medio del establecimiento permanente cuando superen el importe de las ganancias derivadas de la transmisión del citado establecimiento permanente⁷². Esta regla requería que a las rentas derivadas del establecimiento permanente les fuera aplicable la exención general prevista en la normativa española⁷³. En otro caso, se procedería a la integración directa de las ganancias derivadas de la transmisión del establecimiento permanente deduciéndose el impuesto nacional que habría exigido el Estado miembro de situación del establecimiento permanente⁷⁴.

A partir de 2013 esta regla ha sufrido una importante modificación. En la medida en que las rentas negativas procedentes de un establecimiento permanente han dejado de tener la consideración de gasto deducible con la introducción del art. 14.1.k) TRLIS⁷⁵, en el caso de la transmisión de un establecimiento permanente en el curso de una operación de reorganización empresarial amparada por el régimen especial, las ganancias derivadas de la transmisión se verán reducidas en el importe de las rentas negativas obtenidas mediante el establecimiento permanente en periodos anteriores. Esta regla excluye la exención de las rentas positivas en los

⁷¹ Así lo reconoce la Dirección General de Tributos, entre otras, en la respuesta a consulta vinculante de 28 de abril de 2000 (ref. V0050-00).

⁷² En relación con el funcionamiento de esta cláusula en su redacción anterior a 2013, *vid.*, JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.; VEGA BORREGO, F.A.: "Filialización de establecimientos permanentes y métodos para eliminar la doble imposición internacional", *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios, Casos Prácticos)*, núm. 331, 2010, p. 5 y ss.

⁷³ *Vid.* arts. 22 y 92 del TRLIS antes de su modificación por la Ley 16/2013.

⁷⁴ *Cf.* párrafo segundo del art. 92 del TRLIS antes de su modificación por la Ley 16/2013.

⁷⁵ De acuerdo con la dicción literal de este precepto, no serán deducibles "[l]as rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad".

supuestos de la transmisión del establecimiento permanente por aplicación del art. 22 TRLIS. El exceso de las ganancias sobre dichas rentas negativas, de existir, se integrará en la base imponible de la entidad transmitente, permitiéndose la deducción del impuesto nocial que hubiera gravado dicho exceso⁷⁶.

Esta nueva redacción del art. 92 TRLIS plantea no pocos problemas. En primer lugar, es factible preguntarse si la entidad transmitente del establecimiento permanente podría deducirse las pérdidas generadas como consecuencia de la transmisión del mismo, es decir, si en los casos en que la transmisión no dé lugar a una renta positiva, las pérdidas derivadas de la transmisión pueden ser incluidas en la base imponible de la entidad residente. En la medida en que el régimen especial no incluye previsión alguna, entiendo que es aplicable lo previsto en los arts. 22 y 31 TRLIS que regulan estas situaciones en el marco del régimen general. En este sentido, si se genera una renta negativa como consecuencia de la transmisión del establecimiento permanente, la misma se verá aminorada en el importe de las rentas positivas netas anteriores que se hayan beneficiado de la exención prevista en el art. 22 TRLIS o de la aplicación del crédito ordinario previsto en el art. 31 TRLIS⁷⁷.

Por otro lado, si las rentas negativas previas excedieran del importe de la renta positiva puesta de manifiesto como consecuencia de la transmisión del establecimiento permanente, se plantea el problema de si dicho exceso podría ser integrado en la base imponible de la entidad transmitente. En mi opinión, el silencio del art. 92 TRLIS lleva a aplicar lo previsto en el régimen general y, en concreto, en el art. 14.1.k) TRLIS⁷⁸. Por ello es necesario interpretar si la exclusión a la deducibilidad de las rentas negativas derivadas mediante un establecimiento permanente incluida en este precepto constituye un ajuste permanente o temporal, es decir, si las rentas negativas previas no son deducibles en caso alguno o, por el contrario se deben tener en cuenta cuando se produzca la transmisión o cese del establecimiento permanente, con independencia de si la renta

⁷⁶ La nueva redacción del art. 92 TRLIS es la siguiente: “[c]uando en la transmisión de un establecimiento permanente se genere una renta positiva, y sea de aplicación el régimen previsto en la letra d) del apartado 1 del artículo 84 de esta Ley, el importe de aquella que supere las rentas negativas netas obtenidas por el establecimiento permanente se integrará en la base imponible de la entidad transmitente, sin perjuicio de que se pueda deducir de la cuota íntegra el impuesto que, de no ser por las disposiciones de la Directiva 2009/133/CE, hubiera gravado esa misma renta integrada en la base imponible, en el Estado miembro en que esté situado dicho establecimiento permanente, con el límite del importe de la cuota íntegra correspondiente a esa renta integrada en la base imponible”.

⁷⁷ Vid. SANZ GADEA, E.: “El Impuesto sobre Sociedades en 2013 (I). Elenco de modificaciones. Establecimientos permanentes”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios, Casos Prácticos)*, núm. 372, 2014, pp. 26-27.

⁷⁸ En este sentido, vid. SANZ GADEA, E.: “El Impuesto sobre Sociedades en 2013 (II). Establecimientos permanentes. Uniones temporales”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios, Casos Prácticos)*, núm. 373, 2014, p. 14 y ss.

generada en ese momento fuera positiva o negativa. La segunda opinión es, en mi opinión, la única que puede ser sostenida de acuerdo con el principio de capacidad económica, pues de otra manera se excluiría la deducibilidad de las pérdidas sufridas por medio del establecimiento permanente a futuro⁷⁹.

Finalmente, es posible plantearse qué sucedería en los casos en que existiera un convenio de doble imposición entre España y el Estado de situación del establecimiento permanente si el mecanismo previsto para eliminar la doble imposición por parte de España sea el de exención. En principio, esta previsión convencional no permitirá que España proceda a integrar las rentas positivas que se obtengan al transmitir el establecimiento permanente. En consecuencia, en estos casos, de haber pérdidas previas, se deberá admitir su deducción en su integridad en el momento de la transmisión del establecimiento permanente.

3.2. Casos en que la sociedad adquirente es residente en España

En este apartado me referiré a los casos en que la sociedad transmitente es una sociedad no residente en España, ya sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, ya en un tercer Estado; y la sociedad adquirente es residente en España. A este respecto hay que tener en cuenta que los efectos de esta operación pueden tener limitada repercusión en España en el corto plazo, en la medida en que los activos transmitidos por la entidad no residente pueden encontrarse fuera de la esfera del poder de imposición del Estado español. En estos casos, la adquisición de los activos por la sociedad residente en España implicará que dichos activos se incorporen al patrimonio de esta sociedad de acuerdo con el valor convenido por las partes con el límite del valor de mercado de tales activos⁸⁰.

Con todo, pueden existir casos en que la sociedad no residente fuera titular de activos que puedan ser gravados por España. En tal caso, se deben examinar dos supuestos diversos. En primer lugar, cuando los activos que se encuentran dentro de la jurisdicción fiscal española no formen parte de un establecimiento permanente de la sociedad transmitente en España, España gravará las ganancias patrimoniales subyacentes de acuerdo con la regla general de cálculo de las ganancias⁸¹, salvo que un convenio de doble imposición excluya el derecho de imposición del Estado español. En estos casos los activos se integrarán en la sociedad beneficiaria de

⁷⁹ SANZ GADEA, E.: "El Impuesto sobre Sociedades en 2013 (I). Elenco de modificaciones. Establecimientos permanentes", *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios, Casos Prácticos)*, núm. 372, 2014, p. 22.

⁸⁰ *Vid.* art. 85.2 del TRLIS.

⁸¹ *Vid.* art. 84 del TRLIS *a contrario*.

acuerdo con el valor de mercado de los mismos. Esta situación puede darse, entre otros, como consecuencia de que la sociedad transmitente fuera titular de un inmueble en territorio español o de acciones en una sociedad española que, teniendo en cuenta las normas convencionales eventualmente aplicables, pudieran ser gravadas por España⁸².

Por su parte, cuando estos activos se encuentren afectos a un establecimiento permanente de la sociedad transmitente situado en España, la sociedad no residente podrá beneficiarse de la aplicación del régimen especial, de modo que las ganancias derivadas de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente no serán gravadas en dicho momento, quedando diferida su tributación en sede de la sociedad beneficiaria, la que sucederá a la sociedad transmitente en los derechos y obligaciones fiscales que la normativa española reconociera al establecimiento permanente⁸³.

Finalmente, se ha de tener en cuenta que en estos casos es posible que la sociedad adquirente pueda proceder a imputar un fondo de comercio fiscalmente deducible compatible con la aplicación del régimen de diferimiento⁸⁴. Para ello es necesario que la sociedad adquirente residente en España participe en al menos el 5% del capital de la entidad no residente antes de realizarse la operación de fusión, debiendo probarse que la adquisición de dicha participación ha tributado efectivamente en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea y que no se adquirió de una entidad vinculada⁸⁵. En tal caso se procederá a imputar el valor de la anulación de la participación como mayor valor de los activos adquiridos mediante la operación de fusión, en lugar de aplicar el criterio de continuidad valorativa y con el límite del valor de mercado de dichos activos. El eventual remanente procedente de la anulación se configurará como un fondo de comercio deducible anualmente por veinteavas partes⁸⁶. En el caso de que la participación no alcanzara el 5%, la renta procedente de la anulación sí tributará al realizarse la operación de fusión y⁸⁷, cuando, superando dicho porcentaje, no se cumplieran los requisitos señalados anteriormente, no habrá renta que imputar, pero no se procederá a incrementar el valor de los activos recibidos, ni a dotar el fondo de comercio.

⁸² Vid. LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J./ORTEGA CARBALLO, E.: *Reorganización empresarial - Fusiones 2011 - 2012*, op. cit., §§ 1875 y 2524; refiriéndose a determinados supuestos a nivel del socio en que España podrá gravar las plusvalías latentes como consecuencia de la operación de reorganización empresarial.

⁸³ Vid. art. 90.4 del TRLIS.

⁸⁴ Cf. art. 89.3 del TRLIS.

⁸⁵ Vid. art. 89.3 del TRLIS.

⁸⁶ Vid. *supra* nota 62.

⁸⁷ Cf. art. 89.2 del TRLIS.

3.3. Casos en que las sociedades participantes no son residentes en España

Finalmente, cuando una fusión de sociedades no residentes tiene efectos en España, similares reglas son de aplicación. A este respecto, el principal problema es el de la caracterización de la operación realizada conforme al derecho extranjero como una fusión de conformidad con la normativa española⁸⁸.

En relación con los efectos materiales de la operación, la normativa española establece únicamente la posibilidad de aplicar el diferimiento impositivo en el caso de que la operación implique la transmisión de un establecimiento permanente situado en España. En este caso, serán de aplicación las reglas anteriormente señaladas, subrogándose la sociedad adquirente en los derechos y obligaciones relativos al establecimiento permanente⁸⁹. La transmisión de elementos patrimoniales no afectos a un establecimiento permanente implicará la integración automática de las ganancias patrimoniales en la base imponible de la sociedad transmitente, siempre que no se excluyan los derechos de imposición del Estado español sobre las ganancias derivadas de los activos transferidos de conformidad con un convenio de doble imposición⁹⁰.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- ARNOLD, B.J.: *Timing and income taxation: The principles of income measurement for tax purposes*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 1983.
- CALDERÓN CARRERO, J.M./MARTÍN JIMÉNEZ, J.A.: “La Directiva de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros”, en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, coord. N. Carmona Fernández, 1ª ed., CISS, Valencia, 2009.
- HOFSTÄTTER, M./HOHENWARTER, D.: “The Merger Directive”, en *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, ed. M. Lang *et al.*, Linde, Viena, 2008.
- JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.; VEGA BORREGO, F.A.: “Elimination of double taxation and tax deferral: The example of the Merger Directive”, en *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, ed. M. Lang *et al.*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2010.

⁸⁸ *Vid. supra* nota 51.

⁸⁹ *Cf.* art. 90 del TRLIS.

⁹⁰ *Cf.* LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J./ORTEGA CARBALLO, E.: *Reorganización empresarial - Fusiones 2011 - 2012*, *op. cit.*, 2010, § 1875.

- JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.; VEGA BORREGO, F.A.: "Filialización de establecimientos permanentes y métodos para eliminar la doble imposición internacional", *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios, Casos Prácticos)*, núm. 331, 2010.
- LARKING, B.: "Permanent Confusion? The Role of the Permanent Establishment in the Merger Directive", *European Taxation*, vol. 32, núm. 9, 1992.
- LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J./ORTEGA CARBALLO, E.: *Reorganización empresarial - Fusiones 2011-2012*, Memento Práctico Francis Lefebvre, Madrid, 2010.
- MEHROTRA, A.K.: "Mergers, taxes and Historical Materialism", *Indiana Law Journal*, vol. 83, 2008.
- MENÉNDEZ GARCÍA, G.: "Estudio de las modificaciones introducidas por la Ley 25/2006, de 17 de julio, en el régimen tributario especial de las operaciones de reestructuración empresarial", *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2006.
- PALAO TABOADA, C.: "La modificación de la Directiva de Fusiones", *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios, Casos Prácticos)*, núm. 268, 2005.
- PALAO TABOADA, C.: "Los 'motivos económicos válidos' en el régimen de las reorganizaciones empresariales", en *La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009.
- RÄDLER, A.: "Ponencia General", en INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *National and international tax consequences of demergers*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 79b, Sdu Uitgevers, La Haya, 1994.
- RUSSO, R.: "Partnerships and Other Hybrid Entities and the EC Corporate Direct Tax Directives", *European Taxation*, vol. 46, núm. 10, 2006.
- SÁNCHEZ MANZANO, J.D.: *Fiscalidad de las operaciones de reestructuración empresarial. Fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores*, Tesis Doctoral, dir. E. Eserverri Martínez, Universidad de Granada, 2004.
- Sanz Gadea, E.: "El Impuesto sobre Sociedades en 2013 (II). Establecimientos permanentes. Uniones temporales", *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios, Casos Prácticos)*, núm. 373, 2014.
- SANZ GADEA, E.: "El Impuesto sobre Sociedades en 2013 (I). Elenco de modificaciones. Establecimientos permanentes", *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios, Casos Prácticos)*, núm. 372, 2014.
- STARINGER, K.: "Segment III. The impact of EC tax directives in dividends and cross-border reorganizations", in INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *Cross-Border Effects of Restructuring Including Change of Legal Form*, Congress Seminar Series, Vol. 25D, Kluwer Law International, La Haya, 2001.
- TERRA, B.J.M./WATTEL, P.J.: *European Tax Law*, 5ª ed. Kluwer law International, Alphen aan den Rijn, 2008.
- THÖMMES, O.: "Chapter 5. Commentary on the Merger Directive", en *EC Corporate Tax Law. Commentary on the EC Direct Tax Measures and Member States Implementation*, ed. O. Thömmes y E. Fuks, Loose-leaf (actualizado a 2005) International Bureau of Fiscal Documentation-Deloitte Touche Tohmatsu International, Ámsterdam, 2005.

VANISTENDAEL, F.: "Taxation of Corporate Reorganizations" en *Tax Law Design and Drafting*, ed. V. Thuronyi, International Monetary Fund-Kluwer Law International, Washington, 1998.

VEGA BORREGO, F.A.: "Artículo 6. Rendimientos inmobiliarios", en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, coords. J.R. Ruiz García y J.M. Calderón Carrero, Fundación Pedro Barrié de la Maza, A Coruña, 2005.

RÉGIMEN FISCAL DE LOS DESPLAZAMIENTOS INTERNACIONALES DE TRABAJADORES

FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid*

I. INTRODUCCIÓN¹

En la actualidad la importancia de los movimientos internacionales de trabajadores es un fenómeno evidente. Entre los elementos que han favorecido el incremento de dichos desplazamientos, además de la globalización, destaca el reconocimiento de la libre circulación de trabajadores en el contexto de determinadas organizaciones internacionales de integración, y los Estados que las conforman, entre las que destaca especialmente la Unión Europea (UE) y, en el contexto Latinoamericano, la Unión de Naciones Suramericanas (UNASUR). Chile es uno de los países miembros de esta organización internacional, que entre sus objetivos específicos (letra “k” del art. 3 de su tratado constitutivo) se encuentra *la cooperación en materia de migración, con un enfoque integral, bajo el respeto irrestricto de los derechos humanos y laborales para la regularización migratoria y la armonización de políticas*.

De dichos movimientos nos interesan especialmente, al menos a efectos de este trabajo, los que se producen en el contexto de las empresas. Nos referimos fundamentalmente a los desplazamientos de los trabajadores de una empresa a otros países, que pueden tener carácter temporal o permanente –aunque no necesariamente indefinidos– con el fin, entre otras motivaciones, de prestar servicios a otras empresas,

¹ Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto DER2012-31931, financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y el proyecto del Centro de Estudios de América Latina-Banco Santander con el título “La incidencia de la fiscalidad en el desarrollo de las relaciones económicas entre América Latina y España”.

asociadas o no, o iniciar un proceso de establecimiento en otro país. En este sentido, por ejemplo, es habitual, al menos en las empresas multinacionales de origen español, la expatriación de trabajadores españoles a sus filiales extranjeras o el desplazamiento temporal de trabajadores en el marco de la ejecución de contratos de prestación de servicios transnacionales.

Son muchos los aspectos que influyen en el diseño y ejecución de estos desplazamientos, entre los que destacan, además de los de carácter personal y empresarial, los de carácter legal. De estos últimos nos vamos a ocupar exclusivamente aquí de los de carácter fiscal, si bien somos conscientes de que no son los únicos y no siempre los más importantes. En efecto, existen otros aspectos relevantes como los de carácter migratorio, laboral, de seguridad social, etc. Sobre este último, es posible destacar que existen importantes instrumentos internacionales de coordinación, entre los que destaca el Convenio Multilateral Iberoamericano de Seguridad Social (CMISS), de 10 de noviembre de 2007, del que es parte también España².

El CMISS *convive* con los tratados bilaterales que puedan existir en esta materia entre los Estados parte del Convenio Multilateral. Así, de acuerdo con el art. 8 CMISS, *El presente Convenio tendrá plena aplicación en todos aquellos casos en que no existan convenios bilaterales o multilaterales de seguridad social vigentes entre los Estados Parte. En los casos en que sí existan convenios bilaterales o multilaterales se aplicarán las disposiciones que resulten más favorables al beneficiario*. Así, por ejemplo, entre Chile y España, además de haber un convenio para evitar la doble imposición en vigor, existe un convenio en materia de Seguridad Social (CSS Chile-España), de 28 de enero de 1997 (en vigor desde el 13 de marzo de 1998).

Respecto del desplazamiento temporal de trabajadores, del CSS Chile-España es factible destacar que su art. 7 establece una excepción a la regla general del art. 6 acerca del régimen de Seguridad Social al que debe cotizar un trabajador. Conforme al art. 6, la regla general es que *Los trabajadores a quienes sea aplicable el presente Convenio estarán sujetos exclusivamente a la legislación de Seguridad Social de la Parte Contratante en cuyo territorio ejerzan la actividad laboral*. Conforme al art. 7.1 CSS Chile-España, cuando un trabajador dependiente al servicio de una empresa con sede en un Estado se encuentre en el territorio del otro Estado por haber sido enviado por su empresa para realizar trabajos de carácter temporal, quedará sometido en su totalidad a la legislación del Estado de la empresa para la que trabaja *siempre que la duración previsible del trabajo para el que ha sido desplazado no exceda de tres años*.

² Sobre el CMISS vid. la información que existe en la Organización Iberoamericana de Seguridad Social: <http://www.oiss.org/> → Convenio Multilateral Iberoamericano

De acuerdo con lo anterior, por ejemplo, un trabajador de una empresa española que es enviado a Chile a realizar un trabajo de carácter temporal, siempre que el desplazamiento no exceda de tres años, seguirá cotizando a la Seguridad Social española y no existirá obligación de cotizar a la Seguridad Social chilena durante el período en que esté allí desplazado. De hecho, el propio art. 7.1 del convenio bilateral permite extender dicho período hasta otros dos años adicionales –en total, cinco años– cuando la duración del trabajo para el que fue desplazado excediera de los tres años. No obstante, en este caso se precisa la conformidad de la autoridad competente del Estado al que se desplaza. Utilizando el ejemplo expuesto, aquí sería la autoridad chilena la que debería dar su conformidad para que el trabajador español mantuviera durante el cuarto y quinto año la cotización exclusiva a la Seguridad Social española.

Este tipo de normas, que no tienen naturaleza fiscal, facilita el desplazamiento de trabajadores a otros países, además de ser un ejemplo de la relación entre los convenios bilaterales en este ámbito y el CMISS, ya que este último tratado internacional prevé un régimen similar, si bien el período de desplazamiento es de doce meses y solo excepcionalmente puede ampliarse por otros doce meses adicionales (vid. art. 10.a CMISS). Relativo a este aspecto de las relaciones entre Chile y España, debe entenderse que prevalece el convenio bilateral sobre CMISS, en la medida en que consideremos que es más favorable para el beneficiario, al ampliar de uno a tres años el período normal de mantenimiento de la cotización al país de origen.

Sin embargo, como decíamos anteriormente, el objeto de este trabajo es más modesto, porque solo pretendemos analizar uno de los aspectos que influyen en estos desplazamientos, como son los de carácter fiscal o tributario. En este ámbito, al igual que en otros, es conveniente planificar cuidadosamente los aspectos fiscales que pueden derivarse de la existencia de vínculos con dos o más Estados, con el objetivo legítimo de optimizar sus consecuencias tributarias y, sobre todo, de evitar situaciones de doble imposición internacional difíciles de corregir.

Para realizar este análisis, hay que partir de la premisa de que el régimen de tributación, al menos en la mayoría de Estados, varía sensiblemente en función del que el trabajador tenga la consideración de residente o no residente a efectos tributarios. En consecuencia, uno de los principales aspectos que hay que analizar, sobre todo cuando se trata de desplazamientos por períodos que exceden los 183 días, las normas de los países implicados que reglamentan la residencia desde la perspectiva fiscal. Junto a ello hay que destacar que existen, cada vez con mayor intensidad, determinadas medidas tributarias destinadas a favorecer estos desplazamientos, tanto desde la perspectiva de la recepción de nuevos trabajadores como el envío de trabajadores de una empresa al exterior en el marco de la prestación de servicios transnacionales.

Para realizar este estudio nos vamos a referir fundamentalmente a la normativa española, sin perjuicio de que trataremos de enmarcar su explicación en el contexto de los desplazamientos de trabajadores entre los territorios chileno y español. En este sentido, además del Derecho interno, existen otros instrumentos normativos de carácter internacional de gran relevancia, como son los convenios para evitar la doble imposición (CDI). Es obligada la referencia a estos instrumentos, especialmente porque entre Chile y España existe un convenio en vigor. Se trata del CDI de 7 de julio de 2003, que entró en vigor el 23 de diciembre de ese mismo año.

II. TRIBUTACIÓN EN EL ESTADO DE RESIDENCIA

En este apartado nos vamos a referir a los aspectos que afectan a la tributación del trabajador desplazado en el país donde reside. Lógicamente, la primera cuestión que se plantea es determinar si el trabajador tiene o no la condición de residente fiscal, particular que afecta especialmente a los desplazamientos permanentes, tanto desde la perspectiva del país de origen como el país de destino. Es decir, se trata de determinar cuándo se pierde la condición de residente del país de origen y el momento a partir del cual se adquiere tal condición en el país de destino. El hecho de que las normas en este ámbito de los diferentes Estados no sean siempre simétricas, exige la adecuada planificación del comienzo y la finalización del desplazamiento, con el fin de evitar situaciones de doble residencia fiscal. Es cierto que cuando se produzca esta situación la misma podría resolverse aplicando el CDI correspondiente.

Junto a esta cuestión, nos vamos a referir a otras, sobre todo vinculadas especialmente con la normativa española, dirigidas a atraer a España mano de obra cualificada y para favorecer la competitividad de la empresa española cuando desplaza a sus trabajadores de forma temporal en el marco de contratos internacionales de prestación de servicios.

1. RESIDENCIA FISCAL Y SUPUESTOS DE DOBLE RESIDENCIA

La tributación de las rentas obtenidas por el trabajador varía sensiblemente en función de que el trabajador tenga o no su residencia fiscal en España. Si es residente en España, será contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y tributará por la renta mundial obtenida. Por otro lado, si el contribuyente no es residente en España, la renta estará gravada en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) si se ha generado en España.

La normativa española prevé tres criterios para determinar la residencia fiscal: permanencia, centro de intereses económicos y centro de intereses

personales. La concurrencia de cualquiera de ellos determina la sujeción al IRPF (arts. 8 y 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –LIRPF–)³. Nos vamos a referir aquí fundamentalmente al primero (permanencia).

Según este criterio, para ser residente se exige la permanencia en territorio español durante más de 183 días del año natural. La LIRPF establece la ficción de que el tiempo que se ha permanecido fuera de España se computa como si se hubiera estado en nuestro territorio (ausencias esporádicas). Ello supone que realmente todas las ausencias se computarán como tiempo permanecido en España hasta que el contribuyente pueda acreditar su residencia fiscal en otro país. Este requisito dificulta la pérdida de la residencia en España a los trabajadores desplazados a países que, durante determinados períodos, no los consideran residentes a efectos fiscales y, por lo tanto, su Administración no les emite un certificado de residencia fiscal para que puedan romper la regla de los 183 días en España.

Eso sucede, por ejemplo, en Chile, donde los extranjeros desplazados a su territorio tributan como no residentes durante los tres primeros años⁴. Ello provocará que sigan sujetos al IRPF español, al menos durante esos tres primeros años. Esta situación no la resuelve el CDI Chile-España, porque durante esos tres años no existe un supuesto de doble residencia fiscal. Una situación parecida existe en Argentina. Las personas de nacionalidad extranjera cuya presencia en territorio argentino resulte determinada por razones de índole laboral debidamente acreditadas, no tendrán la consideración de residentes a efectos fiscales durante los primeros cinco años⁵. Al igual en el caso chileno, el CDI Argentina-España vigente tampoco resuelve esta situación al no concurrir un caso de doble residencia fiscal.

³ Vid. SERRANO ANTÓN, F. y ALMUDÍ CID, J.M.: “La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 221-222, 2001 y GARCÍA CARRETERO, B.: “La residencia de las personas físicas en la legislación interna”, en *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos*. Aranzadi-AEDAF, Cizur Menor, 2013, págs. 29 y ss.

⁴ El art. 3 de la ley chilena sobre el Impuesto a la Renta (LIR) establece que “el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile solo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas”. De hecho, como establece este mismo precepto, “este plazo podrá ser prorrogado por el Director Regional [del Servicio de Impuestos Internos (SII)] en casos calificados”. Como se señala en el Oficio 68, 7 de enero de 2005, del SII, cuando *la ley habla de “casos calificados”, se está refiriendo a casos en que la permanencia del extranjero en Chile es transitoria y no existe el ánimo de quedarse en forma definitiva en el territorio nacional*.

⁵ El art. 126.c) de la Ley argentina del Impuesto a las Ganancias establece que “no revisten la condición de residentes en el país: [...] c) *Las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera cuya presencia en el país resulte determinada por razones de índole laboral debidamente acreditadas, que requieran su permanencia en la república argentina por un período que no supere los cinco años, así como los familiares que no revistan la condición de residentes en el país que los acompañen*”.

Por otra parte, como señalamos al principio, la norma española prevé, además del criterio de la permanencia, otros dos para determinar la residencia fiscal: el centro de intereses económicos y el centro de intereses personales. En la medida en que estos dos criterios han planteado menos problemas en el contexto del desplazamiento de trabajadores, omitiremos en este trabajo su estudio. No obstante, acerca del centro de intereses económicos sí conviene aclarar un aspecto. Este criterio se fija, sobre todo, en cuál es el país donde el contribuyente obtiene la mayor parte de su renta por comparación con el resto de países. Para concretar lo anterior, al menos cuando se trata de rentas del trabajo, hay que tener presente que la fuente de la renta está en el territorio del país donde se ha realizado el trabajo, que puede no coincidir con el Estado donde se encuentra el pagador o donde se utilizan los resultados de ese trabajo⁶. Así, por ejemplo, la fuente del salario pagado por una empresa española a un trabajador expatriado a Chile está en este último país y no en España, pues es allí donde se realiza el trabajo.

Junto a los criterios generales existen algunos de carácter especial que describiremos de forma sucinta. Los miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares y otros representantes ante organizaciones internacionales, además de parte de su círculo familiar más cercano, tienen un régimen especial (art. 10 LIRPF). La finalidad es que estos trabajadores mantengan su residencia fiscal de origen con independencia del destino que tengan en cada momento. Es habitual en la práctica internacional el reconocimiento recíproco de este régimen. Eso explica que el embajador de España en Chile tribute por el IRPF español y que el embajador de Chile en España no sea contribuyente de IRPF. En la normativa chilena se establece una norma similar, al señalar el art. 8 LIR que se considerarán domiciliados en Chile *Los funcionarios fiscales, de instituciones semifiscales, de organismos fiscales y semifiscales de administración autónoma y de instituciones o empresas del Estado, o en que tenga participación el Fisco o dichas instituciones y organismos, o de las Municipalidades y de las Universidades del Estado o reconocidas por el Estado, que presten servicios fuera de Chile, para los efectos de esta ley se entenderá que tienen domicilio en Chile.*

Finalmente hay que destacar los artículos 8.2 y 9.1.a) LIRPF que pretenden contrarrestar los cambios de residencia fiscal hacia territorios calificados como paraíso fiscal⁷. La Administración puede exigir al contribuyente que pruebe que ha permanecido en el territorio del paraíso fiscal 183 días o más durante el año natural. En consecuencia, la norma provoca que tener un certificado de residencia fiscal emitido por la Administración de ese país no constituya una prueba definitiva. Con todo, aunque se

⁶ WALDBURGER, R.: "Income from Employment (Article 15 OECD Model Convention)", en *Source versus Residence*. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2008, pág. 185.

⁷ *Vid.* el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

reconozca la nueva residencia, si el sujeto implicado es de nacionalidad española, tendrá la obligación de seguir tributando en el IRPF, aunque no sea ya residente, durante los 5 ejercicios siguientes. Esta norma es bien controvertida y puede constituir un obstáculo a la libre circulación de trabajadores especialmente cuando son motivos reales los que explican el desplazamiento del trabajador. En el caso chileno, no parece existir una norma similar cuando el domiciliado en Chile traslada su residencia a un país calificado como paraíso fiscal según dicha normativa.

Cuando un trabajador sea considerado residente en dos países, la situación de doble residencia se resolverá, si es que existe, de acuerdo con el CDI celebrado entre ambos países. Los CDI españoles siguen el Modelo OCDE que en su artículo 4.2 establece los siguientes criterios –se aplican de forma sucesiva–: vivienda permanente, centro de intereses habituales, permanencia, nacionalidad y mutuo acuerdo⁸. Si el conflicto de doble residencia se resuelve a favor del otro Estado, España será el país de la fuente a efectos del CDI, y solo podrá gravar la renta del trabajador en la medida en que la fuente sea española y el CDI le atribuya derechos de imposición. Si sucede al contrario, España será el país de residencia, pudiendo gravar la renta del trabajo con independencia de su fuente (renta mundial), si bien con la obligación de eliminar la doble imposición internacional.

2. TRABAJADORES IMPATRIADOS: RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL

Muchos países han establecido regímenes fiscales especiales para atraer, de manera temporal, trabajadores altamente cualificados –comúnmente denominados regímenes de impatriados–. Estos regímenes se han configurado de diferentes maneras (exenciones totales, parciales, deducciones, etc.). Aquí nos vamos a referir al régimen que prevé la legislación española, que se denomina “Régimen fiscal especial de los trabajadores desplazados a territorio español”.

Se señala que en la legislación chilena formalmente no se ha establecido hasta la fecha ningún régimen especial de esta naturaleza, por lo que los trabajadores desplazados al territorio chileno, que adquieran la residencia fiscal allí, tributarán según el régimen general previsto en la LIR. No obstante, en cierto modo podría considerarse, como vimos en el epígrafe anterior, que existe materialmente un régimen similar, en la medida en que los extranjeros que constituyan domicilio o residencia

⁸ Vid. VEGA BORREGO, F.A.: “Artículo 4. Residencia fiscal”, en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Fundación Pedro Barrié de la Maza, La Coruña, 2005, págs. 238 y ss. y CHICO DE LA CÁMARA, P.: “La residencia fiscal de las personas físicas en el Modelo OCDE”, en *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos*. Aranzadi-AEDAF, Cizur Menor, 2013, págs. 109 y ss.

en Chile durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile tributan como no residentes al estar solo gravados por las rentas obtenidas de fuentes chilenas (art. 3 LIR). Como vamos a ver ahora, el régimen español hace precisamente eso: dar la opción de tributar como no residente en España.

El régimen español para impatriados está regulado actualmente en los arts. 93 LIRPF y 113-120 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF). El mismo se aprobó en 2003 para favorecer la contratación de mano de obra cualificada por parte de empresas españolas. Su utilización también por determinadas entidades deportivas para contratar deportistas extranjeros (por eso se la conoció como la “Ley Beckham”) motivó que en 2009 sufriera una modificación significativa.

El régimen consiste en poder optar por tributar durante los seis primeros años en que se es contribuyente del IRPF español según la normativa del IRNR –es decir, tributar en España materialmente como si se fuera un no residente–. Ello supone tributar solo por la renta de fuente española y a los tipos del IRNR (24%, 24,75% en 2012, 2013 y 2014), que son proporcionales y significativamente inferiores a los tipos máximos del IRPF (entre el 52 y el 56% en función de la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente). Para que este régimen sea atractivo es preciso que el trabajador obtenga rentas altas, ya que si bien en el IRNR el tipo es más bajo (y proporcional en vez de progresivo), no se permiten deducir determinados gastos ni se toma en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente, como sí sucede en el IRPF. Los requisitos que permiten acceder a esta opción son los siguientes.

El trabajador no ha tenido que ser residente en España en los 10 ejercicios anteriores al que adquiere la condición de contribuyente del IRPF. El desplazamiento a territorio español debe ser consecuencia de un contrato de trabajo. Se admite aquí tanto cuando el trabajador es contratado por un empleador español –se incluye también la adquisición de la condición de funcionario– como cuando el desplazamiento lo ordena (carta de desplazamiento) un empleador no español. El trabajo debe realizarse para una empresa residente en España o un establecimiento permanente (EP) situado en territorio español. Este requisito no precisa que quien contrate al trabajador sean los sujetos mencionados, pues basta que sus servicios redunden en su beneficio. Solo se exige la contratación formal cuando se trata de un desplazamiento en el seno de un grupo de empresas, debiendo ser la empresa del grupo residente en España la que contrate al trabajador.

El trabajador debe prestar sus servicios en el territorio español, si bien se permite que parte de los mismos se presten en el extranjero, siempre que la remuneración vinculada a estos últimos no exceda del 15% de la totalidad de contraprestaciones percibidas en cada año natural. Este porcentaje aumenta al 30% si el trabajador asume funciones en otra em-

presa del grupo establecida fuera de España. Para constatar lo anterior, en el caso de que la retribución por unos y otros servicios (en y fuera de España) no esté especificada, el cálculo se efectúa contando los días en que efectivamente el trabajador ha sido desplazado al extranjero. Ello supone que los desplazamientos no pueden tener una duración superior en total a 54 (15%) o 109 (30%) días.

Finalmente, para acceder al régimen especial es preciso que las retribuciones del trabajador no estén exentas del IRNR y que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo que ha motivado el desplazamiento a territorio español no excedan de 600.000 €, en cada uno de los períodos impositivos a los que se aplique el régimen –esta es la modificación que se produjo en 2009, pues anteriormente no había límite⁹–.

La opción por el régimen debe comunicarse a la Administración (modelo 149), en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el acta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen (arts. 116 y 119 RIRPF). El ejercicio de la opción es constitutivo. El régimen no es aplicable a quien no comunica la opción, o no lo hace en plazo, a pesar de que materialmente cumpla los requisitos¹⁰.

Los trabajadores acogidos al régimen son residentes en España, si bien la Administración española no les expedirá en principio certificados de residencia fiscal a los efectos de los CDI suscritos por España (art. 120 RIRPF). Por ejemplo, el apartado II del Protocolo del CDI Alemania-España de 2012 señala de forma expresa que los sujetos acogidos a este régimen no se consideran residentes en España a los efectos del CDI, precisamente porque no tributan por la renta mundial, sino solo por la de fuente española.

Por último hay que señalar que este régimen especial incide también en el Impuesto español sobre el Patrimonio. Los contribuyentes de IRPF acogidos a este régimen tributan en el Impuesto sobre el Patrimonio como no residentes (obligación real de contribuir) a pesar de ser residentes en España.

⁹ No obstante, la disposición transitoria 17ª LIRPF prevé la no aplicación del límite de los 600.000 € a los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español previamente a la entrada en vigor de la modificación del régimen especial, esto es, antes del 1 de enero de 2010. Eso explica, por ejemplo, que Cristiano Ronaldo o Santos Aveiro, jugador del único equipo que ha ganado diez veces la Copa de Europa de clubes de fútbol, no resultara afectado por esta modificación y, por lo tanto, disfrute en la actualidad de este régimen, pues a pesar de que fue el 2010 el primer año que tuvo la consideración de residente en España, su desplazamiento al territorio español como consecuencia de su contratación por el equipo referido se produjo en julio de 2009. Por el contrario, el jugador chileno Alexis Alejandro Sánchez Sánchez no pudo acogerse a este régimen porque fue contratado en la temporada 2011/2012 por el equipo subcampeón de la Copa española del Rey del año 2014.

¹⁰ *Vid.* la resolución del TEAC de 30 de junio de 2011, recurso 4736/2010.

3. LA EXENCIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO VINCULADOS CON LA REALIZACIÓN DE TRABAJOS EN EL EXTRANJERO

3.1. Referencias a los CDI

La retribución percibida por un trabajador residente en España asociada a trabajos realizados en el extranjero está plenamente sujeta al IRPF, debido a que este impuesto grava la renta mundial. Cuando los rendimientos percibidos hayan sido gravados en el país donde se desarrolló el trabajo, la Ley española (art. 80 LIRPF) contempla la posibilidad de deducir de la cuota los impuestos pagados en el extranjero.

En el Derecho chileno el tratamiento es similar: los domiciliados están sujetos a tributación en el IR por los rendimientos del trabajo vinculados a trabajos desarrollados en el extranjero, todo ello sin perjuicio de que puedan tener un crédito por los impuestos pagados en el extranjero por esa misma renta en los términos previstos por la normativa chilena.

Cuando resulta aplicable un CDI, los rendimientos derivados de trabajos realizados en régimen de dependencia en el extranjero pueden estar exentos en el Estado de residencia. Para ello es necesario que así lo establezca de forma expresa el convenio. Cuando ello sucede, normalmente se exige que el Estado de la fuente tenga derecho a gravar las rentas de acuerdo con los criterios de imposición que establece el art. 15 Modelo OCDE, que analizaremos en un epígrafe posterior. En consecuencia, si el Estado de la fuente puede gravar la renta del trabajo conforme al art. 15 Modelo OCDE, algunos CDI prevén la exención de esa renta en el Estado de residencia.

Cuando los CDI establecen esta exención, hay que destacar dos aspectos importantes. El primero es que cuando se prevé este método para eliminar la doble imposición no siempre se exige que la renta haya sido sometida efectivamente a tributación en la fuente¹¹. Cuando ello sucede, la renta estará exenta en residencia a pesar de que no haya soportado efectivamente ningún gravamen en la fuente. El segundo aspecto consiste en que la exención suele configurarse como una exención con progresividad. Esto significa que el Estado de residencia puede tener en cuenta la renta exenta a los efectos de determinar el tipo de gravamen. Ello tiene sentido cuando se trata de un gravamen progresivo, como sucede en España con el impuesto de los residentes que obtienen rentas del trabajo.

Una vez analizada la posibilidad de que la renta asociada a un trabajo desarrollado en otro Estado esté exenta en residencia en virtud de un

¹¹ Vid. LANG, M.: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Linde, Viena, 2ª ed., 2013, pág. 131.

CDI, analizaremos a continuación una exención establecida de manera unilateral por el Legislador español.

3.2. ANÁLISIS DE LA NORMATIVA ESPAÑOLA

El art. 7.p) LIRPF prevé una medida dirigida tanto a favorecer la internacionalización de la empresa española como la movilidad de los trabajadores españoles en el extranjero. Es una exención que afecta a los primeros 60.100 € que haya obtenido un trabajador residente en España como consecuencia de su desplazamiento al extranjero para realizar trabajos a favor de empresas no residentes.

El artículo 7.p) requiere que los trabajos impliquen el desplazamiento del trabajador al extranjero. Dicho desplazamiento debe suponer que el centro de trabajo se ubique, al menos de modo temporal, en el extranjero. Comprende, por lo tanto, los dos supuestos siguientes: el trabajador residente en España que se desplaza al extranjero con un nuevo contrato laboral que supone que su centro de trabajo se ubique fuera de España y el trabajador residente en España que, manteniendo su relación laboral en España, su centro de trabajo se procede a ubicar temporalmente en el extranjero¹².

Respecto del Estado de destino, se excluye la aplicación de la exención cuando aquel sea paraíso fiscal. Adicionalmente, se requiere que el Estado de destino aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF español¹³. No obstante, se entiende cumplido *automáticamente* este requisito cuando el Estado de destino haya suscrito un acuerdo de intercambio de información o un CDI con España con cláusula de intercambio de información¹⁴. Este requisito no requiere que las rentas obtenidas por el trabajador desplazado hayan estado sometidas efectivamente a imposición en el Estado de destino. Solo es preciso la existencia de un impuesto análogo o idéntico al IRPF. Como consecuencia de ello, la exención permite en algunos casos situaciones de doble no imposición, pues la renta estará exenta en el IRPF español aunque no haya tributado efectivamente en el Estado al que se desplaza el trabajador.

Por último, se requiere que los trabajos se realicen a favor de una empresa o entidad no residente o un EP de una entidad residente en España¹⁵. Este requisito no implica que el trabajador desplazado deba

¹² Vid. la contestación de la Dirección General de Tributos de 28 de marzo de 2005, consulta núm. 135/2005.

¹³ Sobre su significado vid. ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Netbiblo, La Coruña, 2010, págs. 153 y ss.

¹⁴ En el caso de los desplazamientos a Chile, como existe un convenio en vigor, no hay que acreditar la naturaleza idéntica o análoga del IR chileno con el IRPF español.

¹⁵ Vid. la contestación de la DGT de 19 de septiembre de 2011, consulta vinculante núm. 2107/2011.

mantener una relación laboral con la entidad destinataria de los trabajos, sino que lo fundamental es la realización de trabajos que redunden en un valor añadido para la empresa destinataria, con independencia de si se realizan en el marco de una realización laboral entre el trabajador desplazado y la empresa destinataria o en el marco de una prestación de servicios entre la empresa destinataria y el empleador del trabajador desplazado. Los trabajos no tienen necesariamente que incluirse en el marco de una prestación de servicios empresarial, sino que cabe que sean realizados en el marco de convenios de cooperación, educativos o derivados de convenios entre administraciones¹⁶. Sin embargo, no tienen cabida en la exención los supuestos en que la empresa desplace al trabajador para realizar trabajos en beneficio de la propia empresa, salvo que pudiera entenderse que los trabajos se realizan a favor de un EP de aquella¹⁷.

A este respecto, el mayor problema se plantea con la realización de trabajos en el marco de grupos empresariales que determinan que el trabajador de una de las empresas del grupo se desplace al extranjero para prestar servicios a otra empresa del mismo grupo. En casos de vinculación, la LIRPF, remitiéndose a las reglas referente a operaciones vinculadas de la ley española del Impuesto sobre Sociedades, establece que para que pueda entenderse que los servicios se realizan a favor de la empresa no residente dichos servicios deben “producir una ventaja o utilidad a su destinatario”. El órgano de la Administración tributaria con competencia para contestar la consultas formuladas por los contribuyentes, esto es, la Dirección General de Tributos (DGT), ha concretado los elementos a tener en cuenta para determinar en cada caso concreto si existe una prestación de servicios intragrupo o no. La DGT ha señalado que para que la prestación de servicios realizada entre empresas vinculadas pueda ser considerada como una prestación de servicios intragrupo, es necesario, en primer lugar, que se pueda individualizar al destinatario de los trabajos prestados por el trabajador desplazado. Así, los rendimientos por trabajos que beneficien al grupo en su conjunto y no se realicen a favor de una empresa del grupo concreta no podrán beneficiarse de la exención¹⁸. En segundo lugar, la determinación de si los trabajos producen o pueden producir una ventaja para la empresa destinataria implica analizar si, en el caso concreto, dichos trabajos pueden aportar valor añadido para la empresa destinataria, de modo que dicha empresa trataría de obtener el producto de dichos trabajos ya sea mediante su realización directa o mediante su solicitud a terceros¹⁹. De este modo, los trabajos que una

¹⁶ Vid. la contestación de la DGT de 24 de octubre de 2011, consulta vinculante núm. 2535/2011.

¹⁷ Vid. la contestación de la DGT de 30 de junio de 2009, consulta vinculante núm. 1566/2009.

¹⁸ Vid. la contestación de la DGT de 28 de enero de 2005, consulta núm. 27/2005.

¹⁹ Vid. las contestaciones de la DGT de 29 de junio de 2009 (consulta vinculante núm. 1558/2009), de 30 de junio de 2009 (consulta vinculante núm. 1566/2009), de 9 de julio

empresa independiente no habría tenido la intención de realizar o solicitar no se tienen en cuenta a efectos de la exención.

Por otro lado, para cuantificar los rendimientos exentos se computan tanto las retribuciones específicas por los servicios prestados en el extranjero como las que no tienen carácter específico. Para calcular estas últimas hay que determinar los días en que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero. Este número de días se multiplicará por el resultado de dividir la retribución anual bruta del trabajador entre el número total de días del año correspondiente (365 o 366 días)²⁰. Así, por ejemplo, si un trabajador tiene una retribución bruta de 73.000 €, la ratio es de 200 € por día ($73.000/365 = 200$). El rendimiento exento será el resultado de multiplicar 200 € por los días del desplazamiento.

Esta exención es incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previstos en el art. 9.A.3.b) RIRPF. Este precepto establece una exención para aquellos contribuyentes de IRPF que, por tener su centro del trabajo en el extranjero –y sin que ello implique la pérdida de la residencia fiscal española–, perciben una retribución adicional a la que les hubiera correspondido de encontrarse su centro de trabajo en España. La exención se aplica solo sobre el exceso. Pues bien, en aquellos casos en que la misma retribución cumpla los requisitos de las dos exenciones (art. 7.p LIRPF y art. 9.A.3.b), el contribuyente deberá elegir por una u otra.

Por su parte, la exención no es incompatible con los gastos de locomoción, manutención y estancia exentos de tributación, por lo que si se devengan estas cantidades durante el desplazamiento, las mismas estarán exentas de tributación por su propio régimen (art. 9 RIRPF) y no se computarán al efecto de la exención del art. 7.p) LIRPF²¹.

Finalmente, hay que señalar que al aplicarse la exención el trabajador podrá solicitar al empleador la regularización del tipo de retención para ajustarlo a la cuantía de los rendimientos sujetos a tributación en el IRPF obtenidos durante el período impositivo (arts. 75.3.a y 87.2 RIRPF)²². En consecuencia, la exención no se aplica solo cuando el trabajador realiza su autoliquidación o declaración jurada del IRPF. Es posible tenerla en cuenta también para reducir el tipo de retención que se soporta durante el período impositivo.

de 2009 (consulta vinculante núm. 1632/2009) y de 16 de septiembre de 2011 (consulta vinculante núm. 2084/2011).

²⁰ Para mayor detalle sobre los problemas que plantea la cuantificación de las retribuciones no específicas exentas, *vid.* JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. Y VEGA BORREGO, F.A.: "Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores", *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 28, 2014, págs. 183-186.

²¹ *Vid.* la contestación de la DGT de 22 de febrero de 2010, consulta vinculante núm. 333/2010.

²² *Vid.* la contestación de la DGT de 27 de febrero de 2012, consulta vinculante núm. 442/2012.

4. LA OBLIGACIÓN DE RETENER EN CASOS DE *SPLIT PAYROLL* EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA

El art. 99.2 LIRPF contempla una medida para evitar que los contribuyentes de IRPF eludan la obligación de tributar por la renta mundial en los casos en que, además de percibir una retribución de su empleador español, perciban otra por el mismo trabajo de una entidad extranjera vinculada. Esta conducta (*split payroll*) consiste básicamente en lo siguiente.

Una entidad expatría a uno de sus empleados para que trabaje en una filial. El desplazamiento no es temporal (aunque no necesariamente indefinido) y supone que el trabajador adquiere la residencia fiscal del país de destino. El trabajador es contratado por la filial, de la que percibe un salario, si bien mantiene su contrato con la entidad de origen, de la que continúa recibiendo una retribución. Aunque es claro que el trabajador, como residente del país de destino, está obligado a declarar los rendimientos pagados por la matriz (renta mundial), lo cierto es que en caso de no hacerlo, es posible que este hecho pase inadvertido para la Administración tributaria de su nueva residencia. Ello se debe a que la filial del país de destino tiene obligación de retener por las cantidades que paga al trabajador, pero no por las cantidades que percibe de la matriz, precisamente porque no son pagadas por ella. Del mismo modo, en la generalidad de los casos, la matriz no estará obligada a practicar retención según la normativa del país de destino, precisamente porque no es residente y tampoco tiene, con seguridad, establecimiento permanente.

Para controlar que el trabajador declare las rentas percibidas de la matriz el art. 99.2 LIRPF obliga a la entidad española a practicar también retención o ingreso a cuenta por lo que el trabajador percibe de la matriz: *cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquella en los términos previstos en el [artículo 16 LIS] o a un EP radicado en territorio español, la entidad o el [EP] en el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta.*

La norma obliga al empleador español a practicar retención por lo que él paga y también por lo que el trabajador percibe de cualquier entidad vinculada con ella. La aplicación en la práctica de esta disposición puede ser compleja, pues impone la obligación al empleador español de averiguar si su trabajador percibe otros rendimientos del trabajo de entidades vinculadas. Comprobar lo anterior puede no ser tan sencillo como la ley presume, sobre todo cuando la distancia entre las entidades en el perímetro de vinculación del art. 16 de la Ley española del Impuesto sobre Sociedades es lejana –este es el precepto de la normativa española que establece cuándo dos sujetos se consideran partes vinculadas–. Asimismo, el art. 99.2 LIRPF extiende esta obligación a cualquier rendimiento del trabajo recibido por el trabajador de entidades vinculadas.

En nuestra opinión, sería razonable limitar esta obligación a aquellos pagos que retribuyan los mismos servicios que el trabajador realiza para el empleador español. Sin embargo, no es así como lo ha interpretado la jurisprudencia²³. Por otra parte, esta obligación tiene otro efecto para el empleador español: para cuantificar la retención deberá computar tanto las retribuciones pagadas por él como las que el trabajador percibirá de entidades vinculadas²⁴.

La normativa chilena no contempla una norma similar a la de la ley española del IRPF. Como consecuencia de ello, en una situación de *split payroll* que afecte a un domiciliado en Chile, resultará difícil para el SII controlar si efectivamente el contribuyente está cumpliendo o no con su obligación de tributar por la renta mundial obtenida. Nótese que al no estar sujeta a retención la retribución pagada por la matriz extranjera, el pago del Impuesto a la Renta chileno dependerá de que el contribuyente decida o no incluir la renta en su declaración jurada. El hecho de que esas rentas no estén sujetas a retención y lo difícil que puede resultar a la Administración tributaria tener noticia de su obtención, es un claro incentivo a que dichas rentas no se declaren. No obstante, esta situación se ve mitigada por el hecho de que exista entre Chile y España un CDI en vigor. El SII puede solicitar información a la Administración tributaria española para saber si empresas españolas están realizando pagos a trabajadores domiciliados en Chile.

III. TRIBUTACIÓN EN EL ESTADO DE LA FUENTE: IMPOSICIÓN DE LOS NO RESIDENTES Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

1. CONSIDERACIONES PREVIAS Y NORMATIVA INTERNA

Como señalábamos al comienzo de este trabajo, el desplazamiento temporal de trabajadores a otros países para prestar servicios es cada vez más habitual. El carácter temporal de dichos desplazamientos supondrá, en la mayoría de los casos, que el trabajador no adquiera la residencia fiscal del país al que realiza el desplazamiento y, a la vez, que mantenga la residencia fiscal del país desde donde se desplaza. Como consecuencia de ello, la posibilidad de que sus rentas del trabajo sean gravadas en el territorio al que se desplaza hay que analizarla desde la perspectiva de la normativa acerca de la tributación de *no residentes*.

En la normativa española los no residentes están sujetos al IRNR y no al IRPF, ya que este último impuesto precisa tener la consideración de residente en España. La normativa española establece el siguiente criterio

²³ Vid. sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de junio de 2011, recurso 3508/2009, FJ 4.

²⁴ Vid. la contestación de la DGT de 7 de marzo de 2001, consulta núm. 482/2001.

para considerar que se ha generado en territorio español la retribución por la realización de un trabajo dependiente o por cuenta ajena: *los rendimientos son de fuente española si la actividad personal que los ha generado se ha desarrollado en España* (art. 13.1.c LIRNR²⁵). Este punto de conexión precisa que exista un desplazamiento efectivo al territorio de un Estado, en este caso, el español, a fin de que pueda considerarse que la renta se ha generado en su territorio.

Con carácter general el tipo de gravamen aplicable es del 24% (24,75%, en 2012, 2013 y 2014), si bien determinados rendimientos del trabajo están sujetos a un tipo de gravamen proporcional reducido (2% u 8% 100, art. art. 25.1.g LIRNR). Respecto de la *cuantificación de la base imponible*, en principio no existen diferencias entre los distintos tipos de rendimientos del trabajo. La LIRNR establece que la base imponible está constituida, con carácter general, por el importe íntegro, que se cuantificará según la LIRPF (art. 24.1 LIRNR).

Por lo que respecta a la normativa chilena, los no domiciliados formalmente no están sujetos a un impuesto diferente al IR, como sí sucede en España. La legislación chilena utiliza un criterio de fuente similar a la normativa española (art. 9.f LIR). Por lo tanto, los rendimientos derivados del trabajo dependiente realizado en territorio chileno por no domiciliados están sujetos al IR. La base imponible es el rendimiento bruto y el tipo de gravamen aplicable ascienda al 35%.

Cuando se trata de desplazamientos realizados por personas que son residentes en un país con el que existe un CDI en vigor, hay que analizar si el convenio atribuye al Estado de la fuente derechos de imposición. Respecto de los CDI que siguen el Modelo OCDE, es el art. 15 Modelo OCDE el que regula cuándo el Estado de la fuente puede sujetar a imposición dichos rendimientos. Cuando esta norma atribuye derechos de imposición al Estado de la fuente lo hace de forma ilimitada, lo que supone que se aplicará plenamente la normativa interna al efecto de establecer cómo tributa la renta implicada.

2. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN QUE SIGUEN EL MODELO OCDE

2.1. Aspectos generales del art. 15 del Modelo OCDE

El art. 15.1 Modelo OCDE señala que *sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo [trabajo dependiente] solo pueden someterse a imposición en*

²⁵ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR).

ese Estado, a no ser que el empleo [trabajo dependiente] se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el empleo [trabajo dependiente] se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en ese otro Estado. De esta norma se deduce que las rentas derivadas del trabajo dependiente solo tributan en el Estado de residencia, salvo que el trabajo se haya desarrollado o ejercido en el Estado parte del CDI donde el contribuyente no es residente. A dicho Estado se le denomina Estado de la actividad, precisamente porque el trabajo desarrollado en su territorio es el que genera la renta.

Este precepto solo se aplica cuando se trata de una renta obtenida por la prestación de un trabajo dependiente. No se aplica cuando la obtención de una renta obedece a una razón distinta a la de la prestación de un trabajo en régimen de dependencia. No obstante, aunque nos encontremos en el ámbito de aplicación del art. 15, hay que tener en cuenta que este precepto otorga carácter preferente a otras reglas del Modelo OCDE. Eso significa que las rentas afectadas se registrarán por el precepto correspondiente y no por el art. 15. Los ejemplos más significativos son los del trabajo dependiente realizado por empleados públicos (art. 19 Modelo OCDE) y por artistas y deportistas (art. 17 Modelo OCDE).

El art. 15 Modelo OCDE permite *en todo caso* al Estado de residencia del contribuyente gravar las rentas que comprende. Por lo tanto, el Estado parte del CDI que es el Estado de residencia *siempre* puede someter a imposición los rendimientos del trabajo dependiente. El otro Estado parte del CDI solo puede gravar estas rentas cuando se hayan generado en su territorio. El art. 15 Modelo OCDE utiliza el mismo criterio que la Ley española y chilena, porque considera que la fuente está en el otro Estado en relación *exclusivamente* a la renta obtenida por una persona por un trabajo desarrollado físicamente en su territorio. Por ello, el otro Estado parte del CDI solo es el Estado de la fuente cuando la actividad personal se ha desarrollado en su territorio. La única renta que puede gravar ese Estado es la devengada durante los días en que el trabajador ha estado presente en su territorio.

Sin embargo, el hecho de que el trabajo generador de la renta se haya efectuado en el otro Estado *no atribuye directamente a este Estado potestad de imposición*. Para ello el art. 15 del Modelo precisa *que concurra alguna* de las tres circunstancias que recoge su apartado segundo. *Si no concurre ninguna*, el Estado de la actividad *no podrá gravar la renta*. Esta debe de ser la lectura correcta del art. 15.2 Modelo OCDE, ya que su compleja redacción dificulta seriamente su comprensión. Esas circunstancias son las siguientes: a) que el trabajador permanezca en el Estado de la actividad 184 días o más (más de 183 días); b) que su remuneración sea pagada por o en nombre de un empleador residente en el Estado de la actividad; o c) que su remuneración se soporte por un establecimiento permanente que su empleador tenga en el Estado de la actividad. El cumplimiento de cualquiera de estos requisitos implica que

el Estado de la actividad pueda gravar la renta, todo ello sin perjuicio de que el Estado de residencia siempre puede sujetarla a tributación, si bien con la obligación, en función de lo que disponga el CDI, de eliminar la doble imposición por medio del método de imputación o el de exención.

La lectura en sentido positivo de la norma facilita su comprensión y tiene como resultado la interpretación indicada. De los tres supuestos aquí nos ocuparemos exclusivamente del previsto en el art. 15.2.b) Modelo OCDE: cuando la remuneración que percibe el trabajador es pagada por o en nombre de un empleador residente en el Estado de la actividad. En suma, los supuestos de desplazamientos temporales de trabajadores que contemplamos son aquellos cuyo período de duración es inferior a 183 días y en los que el empleador no tiene EP en el Estado de la actividad.

2.2. EL ART. 15.2.B) DEL MODELO OCDE: EL CRITERIO DEL PAGADOR

Según este criterio el Estado de la actividad puede gravar la renta cuando la remuneración es pagada *por, o en nombre de, un empleador* que tenga su residencia en el Estado de la actividad. La finalidad de este punto de conexión es garantizar al Estado de la actividad la posibilidad de gravar la renta percibida por el trabajador en la medida en que este pago pueda reducir la base imponible de un sujeto o entidad que tributa en dicho Estado como residente o no residente con EP²⁶.

La aplicación de este criterio parece sencilla. *Si el empleador que paga la renta al trabajador reside en el Estado de la actividad, este Estado podrá sujetar a gravamen esa renta.* En cambio, si el empleador que realiza el pago *no reside en el Estado de la actividad*, este último Estado no podrá gravar la renta, con independencia de donde resida el empleador. Por ello, si el empleador reside en el otro Estado parte del CDI o en un Estado tercero, el Estado de la actividad no tiene potestad de gravamen.

Cuando un trabajador que se desplaza a otro Estado para realizar un trabajo no es contratado por un residente de ese Estado, el art. 15.2.b) Modelo OCDE no es, en principio, aplicable. Ello no significa necesariamente que el Estado de la actividad *no pueda* gravar la renta obtenida por el trabajador, pues podría tener esa posibilidad en virtud del art. 15.2.a) Modelo OCDE (184 días o más) o porque la retribución la soporte un establecimiento permanente allí situado (art. 15.2.c Modelo OCDE). Sin embargo, cuando no concurre ninguna de estas dos circunstancias, debería estar claro que *el Estado de la actividad no tiene derecho a gravar la renta.*

Los supuestos en los que se producen desplazamientos (temporales) de trabajadores en el ámbito internacional son múltiples y, en una primera aproximación, resulta difícil apreciar en ellos un intento de eludir

²⁶ Vid. los Comentarios al art. 15 Modelo OCDE (párrafos 6.2 y 7).

el gravamen que el art. 15.2.b) Modelo OCDE permite exigir al Estado de la actividad. Pensemos en los siguientes ejemplos:

Ejemplo 1: La entidad R, residente en el Estado R, desplaza a varios de sus trabajadores al Estado F para prestar un servicio a la entidad F residente en el Estado F. Por la prestación de este servicio la entidad R factura a la entidad F una cantidad, para cuyo cálculo se tiene en cuenta, entre otros factores, el coste que para la entidad R representa los salarios de sus trabajadores (también residentes en el Estado R). Partimos de la premisa de que el Estado F no puede gravar la renta obtenida por la entidad R porque no tiene EP en F. La entidad F se deduce la cantidad facturada por la entidad R. En principio, aquí el Estado F no podría gravar la renta obtenida por los trabajadores de la entidad R, porque residen en R, y el empleador no es la entidad F, sino la entidad R.

Ejemplo 2: La entidad F, residente en el Estado F, precisa para el desarrollo de una concreta actividad una serie de trabajadores. Para ello recurre a la entidad R, que es una empresa de trabajo temporal (ETT), residente en el Estado R, celebrando el correspondiente contrato de puesta a disposición. Los trabajadores que la entidad R (ETT) pone a disposición de la entidad F residen en el Estado R. Partimos de que la conducta anterior es perfectamente lícita, al menos en el ámbito de la Unión Europea, como dispone el art. 22.1 de la Ley española 14/1994, de 1 de junio, por la que se regulan las Empresas de Trabajo Temporal (LETT). Aquí, en principio, *tampoco el Estado F*, como Estado de la actividad, podrá gravar a los trabajadores de la ETT, porque dichos trabajadores residen en el Estado R. Conforme a la LETT, el empleador de los trabajadores es la ETT (entidad R, vid. arts. 10-14 LETT), a pesar de que la empresa usuaria (entidad F) ejerza sobre dichos trabajadores las facultades de dirección y control de la actividad laboral durante el tiempo que presten servicios en su ámbito (art. 15.1 LETT). En este caso, al igual que el anterior, la entidad F soportará un gasto facturado por la ETT en virtud del contrato de puesta a disposición cuyo importe económico coincidirá, normalmente, con el salario que la ETT paga a los trabajadores cedidos, más el margen empresarial correspondiente.

Ejemplo 3: La entidad F, residente en el Estado F, que pretende contratar temporalmente (menos de 184 días), a trabajadores del Estado R, para evitar que estos trabajadores tengan que tributar en el Estado F por las rentas obtenidas durante el desplazamiento, utiliza una entidad, no residente en el Estado F, que es la que contrata a los trabajadores y los cede posteriormente a la Entidad F, a cambio de una contraprestación económica, que coincide sustancialmente con la remuneración que la entidad cedente paga a dichos trabajadores. La entidad cedente no es una ETT. Puede también que esté controlada por la entidad F o bien que su única operación sea la anteriormente señalada. A pesar de los últimos datos indicados, podría afirmarse, por lo menos en una primera aproximación, que aquí tampoco el Estado F podría gravar a los trabajadores porque *el empleador no es la entidad F*, sino la entidad cedente. Como esta entidad no reside en el Estado F no sería aplicable el art. 15.2.b) Modelo OCDE.

En todos estos casos se advierte que varios *trabajadores no residentes* prestan sus servicios en el Estado de la actividad. El *empleador de dichos*

trabajadores no es una entidad residente en este Estado, a pesar de que una entidad residente del mismo indirectamente soporta parte del coste de la remuneración percibida por los mismos. Ahora bien, dicho coste no se soporta como un gasto de personal propio, sino en el marco de un contrato de prestación de servicios celebrado con una entidad no residente.

La OCDE se ha ocupado de este tipo de situaciones para determinar si el Estado de la actividad, a pesar de que formalmente el empleador no resida en su territorio, puede gravar la renta en virtud del art. 15.2.b) Modelo OCDE, en la medida en que indirectamente se cumpliría el fundamento que parece subyacer a esta cláusula: la renta percibida por el trabajador produce un gasto que reduce la base imponible de una entidad que tributa en el Estado de la actividad. Se puede apreciar en la posición de la OCDE una tendencia hacia una interpretación económica o contextual del concepto de *empleador* que hace prevalecer la sustancia acerca de la forma, debiendo tener tal consideración la persona que tenga derecho al resultado de la actividad del trabajador, ordene y dirija el desempeño de su labor y asuma las responsabilidades y riesgos correspondientes.

La primera vez que la OCDE se ocupó de esta cuestión fue en un informe de 1984. Las conclusiones del informe se introdujeron en los Comentarios al art. 15 Modelo OCDE en 1992 y se mantuvieron *hasta* la versión de 2008 (inclusive) (párrafo 8)²⁷. Ahí se abordaba un supuesto similar al del ejemplo 3, donde se observa que la interposición de una entidad, *no residente en el Estado de la actividad*, se hace con la única finalidad de eludir el art. 15.2.b) Modelo OCDE. Los Comentarios dicen que para evitar el *abuso en situaciones de este tipo, el término “empleador” se interprete en el contexto del [art. 15.2. Aunque este término] no se define en el Convenio, si bien ha de entenderse que es la persona que tiene derecho al resultado de la actividad del trabajador y que asume las responsabilidades y los riesgos correspondientes*. Como en estos casos es la empresa usuaria (entidad A del ejemplo 3) la que ejerce, en gran medida, esas funciones, los Comentarios estiman que debe prevalecer la realidad económica referente a la forma jurídica de la operación, para considerar aquí que la empresa usuaria es el empleador a los efectos del art. 15.2.b). Los Comentarios señalaban que habrá que analizar las circunstancias de cada caso para determinar si las funciones inherentes a la condición de empleador las ejerce la empresa intermediaria o la usuaria. Para enjuiciar estas situaciones se proponen varios criterios²⁸.

²⁷ *Taxation Issues Relating to International Hiring-out of Labour*, aprobado por la OCDE el 24 de agosto de 1984.

²⁸ Son los siguientes: a) *el arrendador no asume la responsabilidad o el riesgo por los resultados del trabajo de los empleados*; b) *la autoridad para dar instrucciones corresponde al usuario*; c) *el trabajo se realiza en un lugar que está bajo el control y la responsabilidad del usuario*; d) *la remuneración del arrendador se calcula sobre la base del tiempo de utilización, o está relacionada de otra forma con el salario percibido por el empleado*; e) *el material y las be-*

La posición de la OCDE *prevista en los Comentarios al Modelo OCDE 1992-2008* estaba dirigida, en nuestra opinión, solamente a los casos en los que se aprecie la existencia de una operación netamente abusiva. Si esto es así, la interpretación económica a la que se refieren los Comentarios no es más que una manifestación de la aplicación a un caso concreto de los parámetros o criterios que adoptan, en la mayoría de los ordenamientos, las normas generales antielusión. En el ejemplo 3 es evidente que la interposición de una entidad tiene por única finalidad eludir el art. 15.2.b) Modelo OCDE, por lo que parece razonable permitir al Estado de la actividad gravar la renta obtenida. A un resultado similar podría haberse llegado aplicando las normas generales antielusión del ordenamiento interno.

A la vista de lo anterior, parece razonable afirmar que no sería posible, cuando no concorra abuso o artificiosidad, realizar la interpretación económica a la que se refiere la OCDE. Así, ni en el ejemplo 1 ni en el ejemplo 2 cabría aplicar el art. 15.2.b) Modelo OCDE, porque es evidente que no hay abuso alguno. Así, por ejemplo, en el supuesto 2 no debería dar lugar a sospecha alguna que la entidad del Estado de la actividad contrate con una ETT no residente, sobre todo porque la actividad de este tipo de empresas es precisamente la de poner trabajadores a disposición de otras empresas.

Pues bien, en la versión de 2010 de los Comentarios al art. 15 Modelo OCDE, que recogen las propuestas de revisión del art. 15.2 Modelo OCDE publicadas por la OCDE en 2004 y 2007, se puede observar que la OCDE se ha orientado hacia una posición distinta, pues se pretende aplicar a todo tipo de situaciones, y no solo a los casos de abuso, los criterios indicados para interpretar el concepto de empleador. A continuación nos referiremos a las principales conclusiones que se extraen del párrafo 8 de los Comentarios al art. 15 del Modelo OCDE 2010.

Los ejemplos 1, 2 y 6 de los Comentarios al art. 15 Modelo OCDE 2010 (párrafos 8.16-8.19 y 8.26-8.27) son reconducibles a nuestro ejemplo 1. Se trata de casos en los que una entidad presta un servicio a otra que, por su naturaleza, requiere para su realización el desplazamiento de trabajadores. Aquí el desplazamiento de trabajadores es un elemento adjetivo del contrato y estos trabajadores no se integran en la actividad de la empresa destinataria del servicio. Los trabajadores desplazados permanecen bajo el control de la empresa prestadora del servicio. En definitiva, el desplazamiento de trabajadores no es el objeto del contrato, sino solamente un instrumento necesario para que la empresa pueda prestar el servicio comprometido. Aquí no sería aplicable el art. 15.2.b) Modelo OCDE, aunque la empresa prestadora del servicio, para deter-

rramientas se ponen a disposición del empleado por el usuario; y f) el número y cualificación de los empleados no se determina únicamente por el arrendador.

minar el importe que factura a la entidad destinataria del mismo, tenga en cuenta, entre otros aspectos, los costes de personal imputables a los trabajadores desplazados. Pues bien, cuando los hechos se presentan de este modo parece haber consenso relativo a la no aplicación del art. 15.2.b) Modelo OCDE, lo que supone que la entidad prestataria del servicio no es la empleadora de los trabajadores desplazados por la entidad prestadora del servicio²⁹.

Los ejemplos 3, 4 y 5 de los Comentarios al art. 15 Modelo OCDE 2010 (parágrafos 8.20-8.25) se asimilan a nuestro ejemplo 2, si bien es cierto que la OCDE no menciona en ningún momento que intervengan empresas de trabajo temporal (ETT). Esta omisión no nos parece relevante, pues en todos esos casos, materialmente, la empresa empleadora pone a disposición de la empresa usuaria uno de sus trabajadores en términos similares a los que lo haría una ETT. Aquí, como señalan los Comentarios, el trabajador que se pone a disposición de la empresa usuaria se integra en su organización y se somete a su poder de dirección. Este tipo de situaciones son las que se producen habitualmente en el ámbito de las ETT y también, con carácter accesorio o eventual, pueden tener lugar en el ámbito de cualquier empresa.

Pues bien, en estos casos, el servicio que presta la empresa empleadora es la puesta a disposición de un trabajador suyo para que se integre en la organización de la empresa destinataria. A diferencia de otros contratos de prestación de servicios, aquí el objeto del mismo es precisamente la puesta a disposición de un trabajador para que se integre en la organización de la empresa usuaria. El servicio prestado –poner a disposición de otra empresa un trabajador– lo distingue de otros contratos de prestación de servicios en los que la intervención de trabajadores de la empresa empleadora es meramente instrumental, esto es, dichos trabajadores constituyen solo un medio para prestar el servicio comprometido, pero no constituyen el propio objeto del contrato de prestación de servicios. Así, estos contratos se diferencian claramente de los que suscriben las ETT, pues aquí el servicio que se presta es la puesta a disposición de trabajadores.

En los ejemplos que describen los Comentarios al Modelo OCDE 2010, *en los que a su juicio se aplicaría el art. 15.2.b) Modelo OCDE*, la situación que se produce o se crea entre la empresa empleadora y la empresa usuaria es similar a la que se deriva del contrato de puesta a disposición que una ETT celebra con sus clientes. Tal y como están configurados estos contratos se observa que las relaciones que se producen entre las tres partes que interviene (empresa cedente [ETT], empresa usuaria y el trabajador) cumplirían todos o la mayoría de los requisitos que manejan los Comentarios al Modelo OCDE 2010 para considerar que la empresa

²⁹ Vid. parágrafos 8.16 a 8.19 y 8.26 a 8.27 de los Comentarios al art. 15 Modelo OCDE 2010.

usuaria es el empleador del trabajador a los efectos del art. 15.2.b), *aunque formalmente no tenga dicha condición*. Esos criterios que recoge el párrafo 8.14 de los Comentarios al art. 15 Modelo OCDE 2010 coinciden, en su mayor parte, con los que anteriormente contemplaba el párrafo 8 de los Comentarios Modelo OCDE 1992-2008. No obstante, hay que destacar que el enfoque adoptado en el Modelo 2010 es bien distinto, toda vez que dichos criterios se proyectan sobre todos los casos, exista o no abuso. En las versiones 1992-2008 del Modelo solamente se aplicaban cuando se apreciaba una situación abusiva.

En nuestra opinión, la posición que ha adoptado la OCDE en 2010 es discutible, ya que el tenor actual del articulado del Modelo nada dice referente al significado y alcance del concepto del empleador. La interpretación económica que recogían los Comentarios (párrafo 8) en las versiones 1992-2008, sin embargo, no era rechazable en la medida en que su aplicación no era general, sino solamente para supuestos de abuso.

La aplicación de dicho enfoque con carácter general, es decir, a todos los contratos de prestación de servicios en los que interviene el desplazamiento de trabajadores, exista o no abuso –que es lo que hace el Modelo 2010–, nos parece que no puede justificarse por la vía meramente interpretativa. Se trataría de un cambio sustancial en la concepción del Modelo, lo que debería requerir, al menos, que se definiera expresamente el concepto de empleador, debiendo reunir tal definición, los criterios manejados por los Comentarios al Modelo OCDE 2010³⁰. En tanto en cuanto no se proceda así, consideramos que es más razonable la posición de la OCDE de los Modelos 1992-2008, esto es, la de reaccionar solo en los supuestos de abuso (ejemplo 3). No obstante, no podemos olvidar que los Comentarios en 2010 han cambiado y mantienen una posición bien distinta, todo ello a pesar de que no se haya cambiado el articulado del Modelo. Con todo, debemos destacar que si la OCDE decidiera definir expresamente en el articulado del Modelo el concepto de empleador

³⁰ Eso es lo que sucede, por ejemplo, en el CDI Noruega-España, que en el apartado 4 de su Protocolo establece lo siguiente. El Protocolo desarrolla el art. 15 del convenio con el fin de evitar la elusión de la tributación en la fuente en situaciones como las que hemos tratado, que denomina subcontratación de mano de obra. A los efectos del convenio, se considera que “existe una subcontratación de mano de obra cuando una persona (el contratista) ponga un empleado a disposición de un tercero (el empresario) para que realice un trabajo para este último en el curso de una actividad que el empresario esté desarrollando en el Estado en que se realice dicho trabajo, siempre que el contratista no soporte la responsabilidad ni los riesgos derivados del trabajo del empleado”. Para determinar cuándo debe considerarse subcontratado un empleado, el Protocolo establece que se realizará un examen global de la situación en el que se hará especial hincapié en los siguientes aspectos: a) El empresario es quien tiene autoridad sobre el trabajo del empleado; b) El trabajo se desarrolla en un lugar que esté bajo la responsabilidad y el control del empresario; c) La remuneración pagada al contratista se calcula sobre la base del tiempo empleado o existe una relación entre esta remuneración y el salario percibido por el empleado; d) Es fundamentalmente el empresario quien pone a disposición del empleado las herramientas y materiales; e) El número y capacitación de los empleados no lo fija únicamente el contratista.

en el sentido en que se recoge en los Comentarios 2010, se producirían también algunos problemas.

En primer lugar, el concepto de empleador podría ser considerado discriminatorio para las ETT que operan en el mercado internacional, pues sus servicios, *que consisten precisamente en la puesta a disposición de trabajadores*, soportarían siempre en el Estado de la actividad, *aunque sobre los trabajadores*, una carga tributaria, carga que no soportan los trabajadores de empresas dedicadas a prestar otro tipo de servicios.

En segundo lugar, como el concepto de empleador se proyectaría sobre cualquier entidad, y no solo sobre las ETT, requeriría analizar todos los contratos de prestación de servicios realizados por una empresa en los que se producen desplazamientos de trabajadores, a fin de comprobar si dicho contrato se asimila, *en el caso concreto*, a un contrato de puesta a disposición (análogo al de una ETT), o por el contrario, la cesión del trabajador no es propiamente el objeto del contrato sino solamente un instrumento para prestar el servicio comprometido. Comprobar lo anterior no es sencillo, tanto por el número de supuestos que se pueden producir como por el hecho de que no siempre es fácil delimitar dónde acaba el contrato de puesta a disposición y dónde empieza el contrato de prestación de servicios en el que el desplazamiento de un trabajador es un elemento meramente instrumental.

En tercer lugar, los Comentarios no se ocupan con la intensidad necesaria de otra cuestión que es relevante. Para que se aplique el art. 15.2.b) Modelo OCDE no solo es necesario que el trabajador preste sus servicios a alguien residente en el Estado de la fuente que tenga la consideración de empleador, *sino que es preciso también que dicho empleador soporte su remuneración*. Los Comentarios contemplan escasas referencias para determinar cuándo concurre lo anterior. Nada se dice si debe soportar el cien por ciento de su retribución o basta que soporte un porcentaje relevante –que tampoco se especifica–. Estas circunstancias pueden ser difíciles de concretar en la práctica, especialmente cuando en el contrato de prestación de servicios entre la empresa usuaria y la empresa del trabajador no se refleje de forma clara cómo se traslada en el precio los costes salariales y laborales del trabajador. En este sentido, al menos en nuestra opinión, cuando no se pueda identificar de forma clara que se está repercutiendo en el contrato entre las empresas la remuneración del trabajador, no debería resultar aplicable el art. 15.2.b) Modelo OCDE.

En cuarto lugar, la definición del concepto de empleador debería complementarse con una corrección en las normas acerca de retención e ingreso a cuenta de los Estados parte del CDI, con el fin de que la empresa usuaria del Estado de la actividad tenga obligación de practicar retención o ingreso a cuenta para garantizar que el trabajador pague el impuesto correspondiente. Entendemos que debería permitirse, a su vez, que la retención o ingreso a cuenta, en la medida en que la empresa usuaria no retribuya directamente al trabajador sino a la empresa cedente,

se pudiera realizar sobre las cantidades que paga la empresa usuaria a la empresa que cede al trabajador, si bien dicha retención se haría *a cuenta del impuesto que el trabajador desplazado tiene que pagar al Estado de la actividad*. La retención, aunque se practicaría relacionado con el pago que realiza la empresa usuaria a la cedente, solo debería hacerse respecto de la parte que se corresponda con el salario del trabajador gravable en el Estado de la actividad.

Terminamos señalando que las cuestiones que plantean los Comentarios al art. 15 Modelo OCDE 2010 no se han abordado todavía en la jurisprudencia española, por lo menos no de esta manera. No obstante, es cierto que en los casos a los que se refieren las sentencias de la Audiencia Nacional de 18 de mayo de 2006, recurso 398/2003 y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de abril de 2013, recurso 436/2010, la Administración tributaria intentó someter a gravamen los rendimientos obtenidos por determinados trabajadores, como consecuencia de que aunque no eran retribuidos directamente por una empresa residente en España, una empresa española parecía soportar, al menos parcialmente, el coste de sus salarios como consecuencia de que dicho desplazamiento venía motivado por un servicio que estaba recibiendo de una empresa no residente en España para la que trabajaban dichas personas. Los salarios eran pagados por la empresa no residente, pero su coste era un elemento tenido en cuenta a la hora de fijar el precio de la prestación de servicios realizada a favor de la empresa española.

Estas sentencias no aportan toda la información necesaria para saber si la empresa española podría haber sido considerada como un empleador en los términos de los Comentarios al Modelo 2010. En efecto, no se detalla siempre cómo se traslada el coste del trabajador al contrato de prestación de servicios y cuál es el objeto del contrato de prestación de servicios entre las empresas. Con todo, en estos casos las dos sentencias dieron razón a los recurrentes, y se consideró que no existía un empleador residente en España a efectos del art. 15.2.b) Modelo OCDE. El FJ 5 de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid recoge cómo se resolvió la cuestión citando la sentencia de la Audiencia Nacional:

Por tanto, no puede ser admitida la conclusión a la que llega la Administración, que simplemente parece presuponer que la circunstancia de prestarse los servicios en el lugar de trabajo de otra empresa implica que la empleadora es esta última empresa, pues tal conclusión es contraria a la relación laboral entre la empleadora y su empleada, con independencia de las relaciones, acuerdos y prestaciones de servicios que puedan existir entre ambas entidades empresariales. De tal manera que la circunstancia de que puedan prestarse servicios en una entidad española por una empleada de una empresa alemana no implica necesariamente que los servicios de la empleada se presten para la empresa española, pues bien puede prestar servicios la empresa alemana a la española mediante los trabajos realizados por los empleados de aquella desplazados a tal efecto a la empresa española, sin que ello suponga alteración alguna en la relación laboral de la empresa empleadora

alemana con sus empleados. En este caso no consta que las remuneraciones se hayan satisfecho a la empleada por la sociedad española, sino bien al contrario, fueron abonados por la sociedad alemana según el certificado referido, sin que se oponga a dicha consideración las relaciones que puedan existir entre dichas sociedades, como ya se ha dicho.

Por lo que respecta a los CDI chilenos, parece que esta cuestión no se ha abordado todavía ni en sede administrativa ni en sede judicial. En la medida en que estos convenios siguen el Modelo OCDE en este punto, en el contexto chileno se plantearán las mismas cuestiones que hemos abordado.

RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS DESPLAZAMIENTOS INTERNACIONALES DE TRABAJADORES

FELIPE YÁÑEZ VILLANUEVA

*Profesor de Derecho Tributario
Universidad de los Andes*

I. INTRODUCCIÓN

En el contexto de un mundo globalizado, el desplazamiento de los factores económicos desde un país a otro se ha liberalizado significativamente. Este proceso igualmente afecta, aunque de manera más restringida, a los trabajadores de las empresas, sobre todo en la medida que se trata de trabajadores altamente capacitados o especializados.¹ Desde una perspectiva tributaria, y en particular desde el punto de vista del derecho tributario chileno, este fenómeno adquiere relevancia en dos dimensiones o tipos de desplazamientos: los trabajadores residentes en Chile que se desplazan al extranjero y en el caso inverso, esto es, los trabajadores residentes en el extranjero que se trasladan a nuestro país.

En ambos escenarios surgen dos asuntos que deben ser considerados: por un lado, los problemas que se generan al inicio del desplazamiento hacia Chile o el extranjero, como es el caso de los eventuales problemas de doble tributación tanto en el país de origen como en el de destino; el potencial aumento de carga tributaria, ya sea porque el país de destino es más gravoso que el de origen o porque la combinación de ambos ordenamientos tributarios conduce a un alza de la carga final, etc. Y, por otra parte, se encuentran los problemas que se generan cuando el desplazamiento concluye y el trabajador vuelve a su país de origen o se

¹ CEPAL, *Globalización y Desarrollo*, abril 2002, disponible en <http://www.cepal.org/publicaciones/xml/6/10026/Globa-c8.pdf>

desplaza a un tercer Estado. En esta etapa surgen preguntas como si el período que dure el desplazamiento se computará o no para efectos de determinar la antigüedad en el empleo del trabajador; la situación de los fondos para pensión y demás prestaciones de seguridad social durante el plazo de desplazamiento, o si la entidad y tratamiento de los pagos por concepto de indemnizaciones en caso de despido o término de la relación laboral se verá o no afectado por dicho traslado.

Estas interrogantes llevan a las empresas y trabajadores involucrados en el traslado a desarrollar una extensa planificación de los desplazamientos, que cubra tanto los aspectos tributarios como previsionales (v. gr. seguridad social) del mismo.

Como en todo orden de cosas, la planificación supone la existencia de varias alternativas para disponer el traslado de trabajadores desde Chile al extranjero o viceversa. Pero, en cualquier caso, el objetivo de la planificación es determinar la mejor alternativa posible de aplicar por la empresa y los trabajadores, en términos de costo, simplicidad, seguridad, eficiencia, productividad, etc. Particularmente, en el ámbito tributario, la planificación no supone necesariamente pagar menos impuestos, sino más bien implementar la alternativa que resulte más conveniente para el común interés de las partes involucradas en el desplazamiento.

II. EL OBJETO DE NUESTRO ANÁLISIS

El punto de partida de una planificación en esta materia suele ser el acuerdo económico con el trabajador que se desplazará. Este acuerdo comprende, a lo menos, tres aspectos: la oferta económica al trabajador, normalmente expresada en un monto líquido; el plazo de envío (corto, mediano o largo) y la forma que toma esta (bajo dependencia de la empresa residente en el país de destino o de empresa residente en el país de origen). Todos estos aspectos tienen variables tributarias y previsionales que deben considerarse al planificar el desplazamiento y acordar las condiciones económicas con el desplazado.

En los apartados que siguen concentraremos nuestro análisis solo en los aspectos tributarios referidos al impuesto sobre la renta de los trabajadores que se desplazan desde Chile al extranjero o viceversa, dejando al margen las consideraciones referidas al tratamiento migratorio o a las obligaciones asociadas a la seguridad social de los trabajadores. Asimismo, este análisis no hará referencia a los efectos que los desplazamientos tienen sobre la tributación de las empresas que envían o reciben al trabajador desplazado. Tampoco haremos referencia a los pagos que se gatillan con motivo del término de la relación laboral entre el trabajador y alguna de dichas empresas.

III. EL PROBLEMA TRIBUTARIO

En los desplazamientos de trabajadores, dos Estados y sus respectivos ordenamientos tributarios entran en juego: el Estado de origen o de residencia, desde donde el trabajador se desplaza al extranjero; y el Estado de destino o de la fuente, hacia donde el trabajador se desplaza para trabajar.

El ulterior análisis de estos aspectos será hecho solo desde la perspectiva chilena, ya sea como Estado de residencia del desplazado (desplazamiento hacia el extranjero) o como Estado de la fuente (desplazamiento hacia Chile).

Dicho análisis se centra fundamentalmente en los efectos derivados de la aplicación de las normas del derecho tributario interno o, para usar la terminología del Código Tributario, sobre asuntos de tributación fiscal interna (Art. 2 Código Tributario). No obstante, este análisis también considerará la incidencia de los Convenios para evitar la doble tributación (CDT) suscritos por Chile siguiendo el Modelo de Convenio elaborado por la OCDE (MC-OCDE)² y especialmente el CDT suscrito con España conforme a dicho modelo.³

IV. CHILE COMO ESTADO DE RESIDENCIA

Al momento de considerar a Chile como país de residencia es necesario detenerse a analizar dicha situación como un atributo de la persona natural que se mantiene en el tiempo, pero que tiene un comienzo y un final. En otras palabras, lo que corresponde analizar son las condiciones o requisitos que deben cumplirse para que una persona natural adquiera y pierda la condición de residente en Chile.

1. ADQUISICIÓN DE LA RESIDENCIA EN CHILE

Siguiendo un criterio prácticamente universal, la ley tributaria chilena distingue respecto de las personas naturales o físicas –para efectos de determinar la naturaleza y el alcance de sus obligaciones tributarias– entre aquellas que poseen domicilio o tienen residencia en Chile y las que carecen de ambos atributos. Desde una perspectiva tributaria, domicilio y residencia son conceptos muy similares y tienen efectos prácticamente idénticos. En principio, ambos suponen una conexión física de la persona natural con el territorio nacional, aunque la forma de adquirir o perder dicha conexión varía en ambos casos.

² Disponible en http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es#page1

³ Disponible en http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/chile_espana.pdf

Así pues, en el caso de la residencia, esta es una condición que se adquiere por el transcurso de un plazo mínimo de tiempo, cuando la persona natural permanece en Chile más de seis meses dentro de un año calendario o dentro de dos años consecutivos (Art. 8 N° 8 Código Tributario). Naturalmente, la primera dificultad práctica que plantea esta definición se refiere a la forma de cómputo de dicho plazo mínimo, en cuanto a si las interrupciones temporales y de menor entidad de dicha permanencia son ignoradas para efectos del cómputo, o bien suspenden la contabilización del plazo mientras duran, o interrumpen el cómputo del mismo y suponen la pérdida total de los días contabilizados con anterioridad a la ausencia temporal. Por lo demás, esta es una de las dificultades inherente al uso de un plazo de meses y no de días para definir la residencia, a diferencia de lo que hacen muchos países y como lo refleja el propio MC-OCDE.

En este punto, la administración tributaria chilena (SII), contrariando la práctica generalizada de los países –que suelen interpretar el concepto de residencia del modo más extensivo posible– ha afirmado invariablemente que el plazo de seis meses se cuenta ininterrumpidamente.⁴ Esto implica que las ausencias temporales del país (por ejemplo, un viaje de negocios o de vacaciones por pocos días) no solo no se contabilizan dentro del período de residencia previo, sino que hacen perder el tiempo computado hasta entonces. Este particular criterio restrictivo se basa en una interpretación literal del artículo 8 N° 8 del Código Tributario y aunque existe un fallo de la Excma. Corte Suprema del año 2003 que sostiene lo contrario⁵, esta opinión del máximo tribunal de la República no ha afectado en lo más mínimo la opinión administrativa en contrario. Como hemos afirmado con anterioridad, normalmente las autoridades administrativas interpretan el concepto de “residencia” de modo extensivo, para así gravar con mayor amplitud a los contribuyentes que tienen algún grado de relación con el país respectivo. De hecho, las reglas de cómputo de los plazos (por días y en cualquier rango de tiempo) están diseñadas de tal forma que cubran bajo el concepto de residencia al mayor número de hipótesis. Pero la administración tributaria chilena parece navegar en sentido contrario. Para entender esta aparente contradicción es necesario comprender el contexto en el cual se han emitido los pronunciamientos de la administración tributaria chilena, normalmente con motivo de una consulta de un contribuyente que busca aprovechar una pretendida condición de residente para acceder a un régimen tributario menos gravoso (por ejemplo, un gravamen sobre rentas netas y no sobre rentas brutas, como es propio de los no residentes; o una exención que solo es aplicable a residentes). Bajo

⁴ Oficios del SII N°s 1.683 de 28.04.1992; 863 de 25.04.2008; 1.583 de 29.07.2008; 2.757 de 03.09.2009; 2066, de 09.08.2012.

⁵ Cfr. Causa “Ibrar Hussain Bukhari con SII”, Rol N° 1.058-03, sentencia de 30 de octubre de 2003.

tales circunstancias, la administración ha interpretado restrictivamente la norma y ha negado lugar a la pretensión del contribuyente.

Por otra parte, para que una persona natural asiente su domicilio en Chile requiere cumplir con dos requisitos: residir físicamente en el país y tener el ánimo real o presunto de permanecer en Chile. La residencia física es, pues, una cuestión fácilmente verificable mediante el registro de ingresos y salidas del país que mantiene Policía Internacional. El ánimo de permanencia, en cambio, es una circunstancia más bien subjetiva que puede probarse, por ejemplo, con la suscripción de un contrato de trabajo de duración indefinida con una empresa situada en Chile.

Conforme a la opinión vigente del SII, una persona natural puede asentar su domicilio en Chile desde el primer día que arriba al país, en la medida que se acredite el ánimo de permanencia antedicho (Oficio N° 2.757, de 03.09.2009). Para estos efectos, no basta la obtención ante un Consulado de Chile en el extranjero de una visa de residente –temporario o sujeto a contrato–. Lo que debe acreditarse es la posesión de un vínculo efectivo con el país: que este sea el centro de los intereses económicos (“asiento de negocios”) o vitales (“domicilio de la familia”) de la persona (Art. 65 Código Civil). Sin embargo, la posesión de una visa de residente es un factor preponderante a la hora de determinar si se cumple o no con este subjetivo requisito.

De este modo, la posibilidad de constituir domicilio en Chile desde el mismo día de ingreso al país opera como un correctivo del criterio administrativo estricto para contabilizar el plazo para adquirir residencia. Por ello, no es exagerado afirmar que –bajo ciertas circunstancias– es más fácil asentar domicilio en Chile que constituirse en residente en el país, atendidos los criterios administrativos que operan respecto de la acreditación de tales requisitos.

2. PÉRDIDA DE LA RESIDENCIA EN CHILE

A diferencia de lo que sucede con la adquisición de la condición de residente, no existe en Chile un procedimiento definido para determinar o declarar la pérdida de la condición de residente o domiciliado en Chile. Teniendo en cuenta que en derecho las cosas o estados se pierden por la misma forma en que se adquieren, y atendida la interpretación estricta de este concepto por parte de la administración tributaria, la condición de residente de una persona natural debiera perderse por su sola ausencia del territorio nacional. Sin embargo, no debiera bastar el solo hecho de encontrarse fuera de Chile por un espacio cualquiera de tiempo, sino que debiera tratarse de una ausencia tal que impida permanecer en Chile de manera ininterrumpida por más de seis meses. Bajo este contexto existiría una completa simetría entre los requisitos para adquirir y perder la residencia en el país. Un criterio similar se establece en las normas sobre inmigración para determinar si no se posee residencia ininterrumpida

en Chile (si se ausenta del país por plazo superior a 180 días)⁶ y para determinar la pérdida del beneficio de permanencia definitiva en Chile (si se ausenta del país en forma ininterrumpida por un plazo superior a un año).⁷

En cambio, la condición de domiciliado en el país no se pierde de forma tan simple. De acuerdo con lo dispuesto en el Código Civil (Art. 65) y en la Ley sobre Impuesto a la Renta (Art. 4), el domicilio solo se pierde, cuando junto con mudarse la residencia desde el país, la persona natural no conserva en Chile el asiento principal de sus negocios (Oficio N° 1.583, de 29.07.2008).

Por consiguiente, aun cuando el domicilio supone el cumplimiento de dos requisitos (residencia y ánimo de permanencia), después de adquirido este, la sola ausencia de uno de tales elementos no basta para perder la condición de domiciliado en el país. Basta conservar el ánimo (manifestado mediante la conservación en Chile del asiento principal de los negocios) para que el domicilio se mantenga, aun cuando no se resida físicamente en el país.

Esta desigual exigencia para adquirir y perder la condición de domiciliado en Chile puede generar problemas a los trabajadores que se desplacen desde Chile a otro país. En efecto, bajo este contexto normativo, la administración tributaria chilena ha estimado que los trabajadores desplazados en forma temporal no pierden la condición de domiciliados en Chile (Oficio N° 746, de 22.03.2005), lo que podría conducir a un caso de doble residencia tributaria, en la medida que el país al cual se desplace el trabajador considere a este como residente tributario del mismo.

Dicha situación puede resultar particularmente grave para una persona natural, en la medida que ambos países podrían exigirle el pago de impuestos personales sobre sus rentas de cualquier origen (fuente mundial), esto es, la más grave de las hipótesis concebibles de doble tributación internacional que pueden afectar a una persona natural.

Naturalmente que esta situación es altamente indeseable desde la perspectiva tributaria. Por este motivo, los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional (CDTI) establecen una regla de desempate ("tie-break", Art. 4.2 MC-OCDE y mismo artículo en CDTI Chile-España), que busca resolver estos conflictos a favor de uno de los Estados que pretenden erigirse como Estado de la Residencia respecto de una persona natural.

3. CAMBIO DE CONDICIÓN DE RESIDENTE A NO RESIDENTE

Cuando un trabajador se traslada de un país a otro en virtud de un desplazamiento de mediano o largo plazo, probablemente dicho des-

⁶ Art. 42 de la Ley de Extranjería, disponible en <http://bcn.cl/1m1df>

⁷ Art. 43 de la Ley de Extranjería, disponible en <http://bcn.cl/1m1df>

plazamiento dará lugar a un cambio en la condición de residencia de la persona, consistente en la pérdida de la condición de residente en el país de origen y la adquisición del mismo estatus en el país de destino. En este contexto, si alguno de dichos países fuera Chile, no existe una regla legal que defina a partir de qué fecha se produce cambio de tratamiento tributario (de residente o domiciliado en Chile a no residente ni domiciliado, o viceversa). Al respecto, la experiencia de otros países muestra que la fecha del cambio puede fijarse en distintos momentos: que este puede tener efectos desde el inicio del año tributario respectivo, en cuyo caso el cambio surte efectos sobre hechos acaecidos con anterioridad a la fecha del cambio de estatus; o bien desde el inicio del año tributario siguiente, en cuyo caso el cambio solo surte efectos sobre hechos posteriores a la fecha de cambio; o bien en el período mensual en el cual tiene lugar el cambio de estatus. En este sentido, el tenor del Art. 69 inc. 3º Código Tributario parece indicar que el ordenamiento chileno acepta que el cambio de régimen pueda producirse en cualquier período mensual.

4. RÉGIMEN ESPECIAL PARA TRABAJADORES EXTRANJEROS DESPLAZADOS A CHILE (ART. 3 INC. 2º LIR)

El ordenamiento tributario chileno contempla desde hace casi cincuenta años una franquicia tributaria destinada a los profesionales o técnicos extranjeros que se desplazan a Chile, que hoy es famosa en España por su aplicación a los jugadores de fútbol (Ley Beckham).⁸ En el caso chileno, el beneficio favorece a los extranjeros que se desplacen a Chile durante los tres primeros años contados desde su ingreso al país, y consiste en que solo estarán afectos a impuestos en Chile sobre base territorial, por sus rentas de fuente chilena. En otras palabras, dichos extranjeros no tributarán en el país durante dicho período por sus rentas de fuente extranjera. Esto implica que, desde la perspectiva de los Convenios para Evitar la Doble Tributación suscritos por Chile, tales extranjeros no califiquen como residentes en Chile durante dicho período, debido a que no están afectos a impuestos por sus rentas de cualquier origen. El plazo de duración de la franquicia podrá ser prorrogado por el SII en casos calificados. Para el otorgamiento de la prórroga del plazo se debe considerar como factor preponderante, la falta de ánimo del solicitante para radicarse en Chile (Oficio del SII 068, de 07.01.2005), como sucedería si el desplazamiento del trabajador a Chile dura 4 o 5 años.

⁸ Cfr. <http://www.boe.es/boe/dias/2005/06/11/pdfs/A20037-20041.pdf>. Véase la explicación del régimen en página de la administración tributaria española: http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Empresario_individuales_y_profesionales/Folletos/IRNR_enero2011_es_ES.pdf

5. RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DE RENTAS DEL TRABAJO

En el caso de los trabajadores dependientes (v. gr. personas naturales que prestan servicios bajo subordinación y dependencia de un empleador, y cuya relación se enmarca bajo las normas del Código del Trabajo y demás disposiciones de orden laboral), el ordenamiento tributario chileno grava las rentas provenientes de su trabajo personal, bajo el concepto genérico de “remuneraciones”.

Así pues, las remuneraciones de dichos trabajadores, en la medida que estos posean domicilio o residencia en Chile, quedarán afectos al impuesto único de Segunda Categoría (Art. 42 N° 1 LIR), si se trata de trabajadores cuya única fuente de rentas es el trabajo personal que desempeñan, ya sea bajo la dependencia y subordinación de uno o más empleadores.

Por el contrario, si esos mismos trabajadores obtienen –además de las rentas del trabajo– ingresos provenientes de otras fuentes (por ejemplo, rentas provenientes de inversiones mobiliarias o inmobiliarias), el impuesto que gravará unas y otras será el Impuesto Global Complementario (Art. 52 LIR). En ambos casos se trata de impuestos personales y progresivos, que son idénticos respecto de sus alícuotas progresivas, pero difieren parcialmente en el régimen de pago (el primero es un impuesto de retención por el empleador, mientras el segundo es uno sujeto a declaración por el propio contribuyente) y en la temporalidad de su pago (el primero es pagadero mensualmente, mientras el segundo se declara y paga una vez cerrado el ejercicio anual, sin perjuicio de los pagos provisionales de carácter mensual que van asociados a los mismos). Asimismo, ambos impuestos operan sobre base neta, aunque el estatuto del Impuesto Global Complementario contempla mayores deducciones o exenciones a la base del mismo.

A diferencia de lo que sucede en otros países, como España o Estados Unidos, en Chile no existe un régimen de exención que favorezca a las rentas del trabajo de fuente extranjera percibidas por trabajadores domiciliados o residentes en Chile, salvo el caso recién referido de los extranjeros avecindados en Chile durante sus tres primeros años de residencia. Por el contrario, conforme a las normas legales vigentes y a la opinión uniforme de la administración tributaria chilena, dichas rentas quedan igualmente gravadas y el impuesto respectivo debe ser objeto de retención por el empleador o pagador chileno (Oficio N° 746, de 22.03.2005).

Esto implica que las rentas del trabajo percibidas por una persona natural residente o domiciliada en Chile quedan gravadas en nuestro país sobre una base mundial, cualquiera sea el lugar donde el servicio se presente y dondequiera que tales rentas se perciban por el trabajador. Sin embargo, el hecho de que la obligación de retener el impuesto respectivo recaiga sobre el pagador o empleador residente podría llevar a sostener que no existe obligación efectiva, en el caso de pagadores o empleadores no residentes en Chile. No obstante, la administración tributaria

ha sostenido invariablemente que, bajo tal escenario, las rentas quedan igualmente afectas a tributación en Chile y el impuesto respectivo debe ser “autoliquidado” en el país por el propio trabajador.

V. CHILE COMO ESTADO DE LA FUENTE

La ley chilena establece que las rentas del trabajo de fuente chilena, esto es, aquellas que provienen de actividades laborales desarrolladas en el país, se gravan con impuesto en Chile, cualquiera sea el domicilio o residencia del beneficiario de las mismas (Art. 42, 59 y 60). Por consiguiente, en principio no es relevante cuánto tiempo y bajo qué condición ha permanecido en territorio chileno el trabajador beneficiario de la renta. Lo único relevante es que dicha renta tenga su origen en la actividad desarrollada en Chile.

El tributo que grava dichas rentas es un impuesto de retención, salvo que el pagador de las mismas no sea residente en Chile ni tenga un establecimiento permanente en el país. En caso contrario, y conforme a la opinión invariable de la administración tributaria, el impuesto en cuestión deberá ser objeto de autoliquidación por parte del mismo beneficiario de la renta. En definitiva, el impuesto de retención se transforma en uno sujeto a declaración y pago por el propio beneficiario.

Como señalamos anteriormente, la ley interna chilena establece un principio de gravamen absoluto de las rentas del trabajo de fuente chilena, sin exenciones ni excepciones. Sin embargo, dicha regla se ve morigerada en aquellos casos que sea aplicable un Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Chile y el país en el que el trabajador tiene su residencia.

Así, por ejemplo, si el trabajador es residente español, de conformidad al CDTI entre ambos países, las rentas que provengan del trabajo desarrollado en Chile no quedarán gravadas en el país, en la medida que se cumplan tres requisitos copulativos: a) que el perceptor de las mismas no permanezca más de 183 días en Chile; b) que el perceptor no tenga un empleador que sea residente en el país o uno que posea un establecimiento permanente en Chile; y c) que la remuneración no sea soportada por un establecimiento permanente situado en nuestro país (art. 14.2 CDTI Chile-España). En otras palabras, si no se cumple cualquiera de dichas condiciones negativas, las rentas del trabajo en cuestión podrán gravarse en Chile.

Por otra parte, el derecho interno chileno también grava las rentas del trabajo de fuente extranjera obtenidas por un trabajador que no es residente chileno, cuando el pagador es residente en el país y en la medida que dichas rentas provienen de trabajos de ingeniería o técnicos, servicios profesionales o técnicos prestados por medio de un consejo, informe o plano (Art. 59 inc. 4° N° 2). Esta pretensión del legislador chileno es cla-

ramente inconsistente con el tratamiento de otras rentas del trabajo y –en general– con los principios de gravamen establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la medida que se trata de una renta de fuente extranjera percibida por una persona que no es residente chileno. En otras palabras, se trata de una renta que no tiene un conector personal ni material con el Estado de Chile. La única explicación atendible para esta peculiar pretensión del legislador chileno es que en esta norma se adhiere a un concepto de “fuente” (fuente de pago) distinto del que inspira las demás normas de la ley (fuente de renta). Sin embargo, cualquiera que sea la explicación para esta situación, debemos convenir en que se trata de una norma excéntrica, que se aparta de la lógica de las demás disposiciones de la ley. Esto explica que, en el contexto de una relación transfronteriza en la cual se aplica un CDTI suscrito por Chile, esta norma no tiene aplicación efectiva, pues conforme a las normas de los Convenios que regulan la distribución de potestades tributarias, esta renta jamás puede ser gravada por Chile. Así, por ejemplo, en el caso del CDTI entre Chile y España, estas rentas no pueden ser gravadas por Chile, pues no se trata de remuneraciones obtenidas por un residente de España “por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante” (Cfr. Art. 14 CDTI Chile-España).

Esta particular configuración de la ley interna chilena genera asimetrías en el tratamiento tributario de los trabajadores extranjeros que se desplazan a Chile para prestar un servicio o que, sin desplazarse a nuestro país, son remunerados desde una “fuente de pago” situada en Chile, cuando el trabajador que percibe la renta es residente de un Estado con el cual Chile posee un CDTI. En este evento, el trabajador no quedará gravado con impuestos en Chile, si la renta que percibe no tiene un conector personal ni material con el país. No tendrá igual suerte, en cambio, el trabajador que reside en un país que no ha suscrito un CDTI con Chile.

Desde una perspectiva empresarial, por consiguiente, un factor por considerar al momento de planificar el desplazamiento de un trabajador a Chile será considerar el país de residencia del mismo, para efectos de determinar los mayores o menores costos tributarios que tal desplazamiento implica para el trabajador y la empresa.

VI. DESPLAZAMIENTOS DESDE EL EXTRANJERO HACIA CHILE

Teniendo en cuenta las consideraciones hechas en los apartados anteriores, conviene destacar algunos de los puntos más relevantes a considerar cuando un trabajador se desplaza desde el extranjero hacia Chile.

En primer lugar, si se considera el plazo de duración del desplazamiento, podremos advertir la conveniencia de planificar de antemano el estatus migratorio y tributario que tendrá el trabajador desplazado. Así

pues, en un desplazamiento de corto plazo (inferior a un año), si el trabajador proviene de un país que posee un CDTI vigente con Chile, puede ser conveniente estructurar dicho traslado de tal modo que el trabajador no logre constituir domicilio ni residencia en el país, para así concentrar los costos tributarios del desplazamiento en el país de origen, teniendo en cuenta que los CDTI establecen el derecho preeminente del Estado de residencia por sobre el Estado de la fuente para gravar dichas rentas.

Por el contrario, en un desplazamiento de mediano o largo plazo, será conveniente estructurar el traslado de tal manera que el trabajador obtenga cuanto antes la condición de domiciliado, para así sujetar su tributación a las reglas aplicables a los residentes en Chile, que generalmente tratan con mayor benevolencia al trabajador, considerando su carácter progresivo y las bajas alícuotas asociadas a cada tramo de la estructura progresiva.

Otro punto a considerar son las formalidades asociadas al término del desplazamiento. Teniendo en cuenta la falta de regulación de este punto en Chile, será conveniente planificar el retorno del trabajador a su país de origen de tal modo que quede claramente expresada su intención de perder la condición de domiciliado en el país. De lo contrario, podrían generarse contingencias para dicho trabajador, en el evento que Chile y el nuevo país de residencia del desplazado pretendan exigir al mismo tiempo el pago de impuestos sobre las rentas de fuente mundial. Esta situación puede verse agravada en el caso que el nuevo país de residencia del trabajador no posea un CDTI con Chile, teniendo en cuenta que dichos convenios contemplan medidas tendientes a resolver este tipo de conflictos entre países.

VII. DESPLAZAMIENTOS DESDE CHILE AL EXTRANJERO

En el caso inverso, una cuestión fundamental a la hora de planificar el desplazamiento de un trabajador desde Chile al extranjero se refiere a la pérdida o conservación de su estatus de domiciliado en el país. Como se explicó con anterioridad, la sola ausencia física del país no es suficiente para perder la condición de domiciliado en Chile, por lo que un desplazamiento de corto o incluso de mediano plazo, no sería causal suficiente para cambiar dicha condición y –bajo tales supuestos– el trabajador podría continuar obligado a tributar en Chile por sus rentas de fuente mundial, especialmente aquellas derivadas de su desplazamiento al extranjero.

Naturalmente, estos efectos deben ser considerados a la luz de los CDTI suscritos por Chile, en el caso que el desplazamiento tenga lugar a un país con el cual Chile haya suscrito un convenio de tal naturaleza. Así pues, aun en el caso que las normas internas y la opinión de la administración tributaria coincidan en considerar que un trabajador desplazado no ha perdido la condición de domiciliado en Chile, dicha conclusión podría

verse alterada por aplicación de las normas de desempate contenidas en el artículo 4 MC-OCDE, especialmente si el trabajador desplazado no tiene nacionalidad chilena o si posee la nacionalidad de ambos países (como podría ser el caso de un trabajador desplazado a España). De lo contrario, las normas internas de nuestro país podrían tener preminencia frente a las del otro Estado contratante, en atención a la nacionalidad del trabajador (Cfr. Art. 4.2c del CDTI Chile-España, que prefiere como país de la residencia al Estado del cual el trabajador es nacional).

VIII. CONCLUSIÓN

El examen preliminar que hemos hecho de estas materias permite al lector advertir la necesidad real que tienen las empresas y los trabajadores de analizar los efectos tributarios que van asociados al desplazamiento de un trabajador desde un país a otro. No se trata de un mero ejercicio de ahorro tributario. Más bien consiste en una exigencia asociada al proceso de planificación comercial de la empresa y del trabajador, que permita identificar fuentes de ahorro o de conflicto, para aprovechar unas y evitar las otras. De lo contrario, el desplazamiento de un trabajador puede terminar transformándose de una atractiva posibilidad de desarrollo humano y profesional en una verdadera pesadilla desde el punto de vista tributario.

**LITIGIOS EN
MATERIA TRIBUTARIA**

LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA EN ESPAÑA

DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

diego.marinbarnuevo@uam.es

I. INTRODUCCIÓN

La aplicación de normas tributarias genera conflictos de diversa naturaleza: por el coste que supone el pago de impuestos, por la complejidad de las reglas aplicables, por la sensación de iniquidad que transmite el sistema tributario, por la actuación irrespetuosa de la Administración, etc. ... Por ello todos los países han establecido diversos procedimientos para la resolución de conflictos que normalmente finalizan en un procedimiento judicial sustanciado ante jueces independientes. El principal problema de la resolución judicial de conflictos es su lentitud y elevado coste económico, y su principal cualidad la independencia de los órganos encargados de resolver. Por ello debería utilizarse de forma residual, reservado únicamente para los conflictos de mayor relevancia jurídica o económica.

La mayoría de los países ha implantado soluciones más o menos imaginativas orientadas a resolver los conflictos en una primera instancia no jurisdiccional. Entre las soluciones conocidas, la más común es el procedimiento de recurso de reposición que, como es sabido, se caracteriza porque el mismo órgano que dictó el acto administrativo conflictivo tiene la competencia para resolver el recurso interpuesto contra el mismo. Por tanto, aunque es muy económico y normalmente rápido, carece de la independencia deseable para ser considerado eficaz.

Otra solución posible sería el establecimiento de alguna forma de arbitraje que, efectivamente, podría cumplir esos requisitos de celeridad, economía e independencia deseable en cualquier sistema eficaz de resolución de conflictos. Ese modelo ha sido implantado en Portugal,

donde fue establecido hace más de tres años¹; pero en muchos países existen reticencias al mismo porque presenta otros problemas específicos en Derecho Tributario, como es la legalidad de la obligación tributaria y la imposibilidad de negociar su contenido².

En España existe un procedimiento singular implantado en 1881³ y que, pese al tiempo transcurrido, sigue mereciendo una buena valoración por parte de los administrados, la Administración, los profesores y los jueces. Se trata de un sistema de resolución de conflictos mediante “reclamaciones económico-administrativas”, sustanciadas ante un “Tribunal Económico-Administrativo” que, pese a su denominación, está integrado por funcionarios del Ministerio de Hacienda, si bien disfrutan de un estatuto especial que les permite actuar con independencia funcional en la resolución de los conflictos tributarios.

En las páginas siguientes explicamos y comentamos las características principales del procedimiento de reclamaciones económico-administrativas de resolución de conflictos tributarios, así como otros problemas genéricos de la litigiosidad tributaria y las posibles actuaciones orientadas a su erradicación.

II. EL INCREMENTO DE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA EN ESPAÑA

En los últimos años se ha producido un notable incremento de la litigiosidad tributaria en España⁴. Al analizar sus causas se suelen identificar

¹ Vid Decreto-Ley n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“DL 10/2011”), así como la amplia información referida al funcionamiento de esta institución facilitada por la cámara de arbitraje en <http://www.caad.org.pt/tributaria>.

² Vid ampliamente GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., “*Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*”, Ed. Colex, Madrid 1997

³ En efecto, el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas se reguló por primera vez en la Ley Camacho, de 31 de diciembre de 1881.

⁴ Nos referimos exclusivamente a la litigiosidad tributaria, pero resulta oportuno destacar que, según DOMENECH PASCUAL, G., “*Las tasas judiciales. Una valoración global*”, divulgado en el Seminari de la Facultat de Dret de la Unividat de Valencia el 28 de mayo de 2014, España es uno de los países donde más se pleitea, como acreditaría la siguiente tabla:

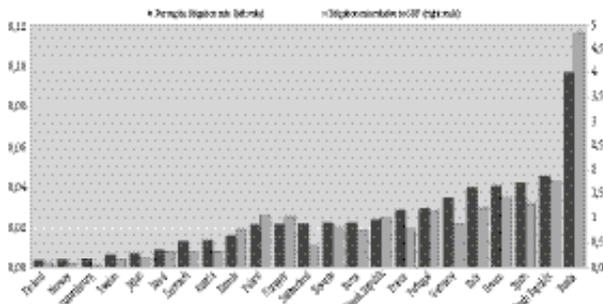


Figura 1. Fuente: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, *Judicial performance and its determinants: a cross-country perspective*, OECD Economic Policy Paper No. 5, 2013

algunas de carácter estructural, como la complejidad del sistema tributario y las ineficiencias de los sistemas de resolución de conflictos⁵; pero también es necesario valorar otras causas de carácter coyuntural, como fue la aprobación de una nueva Ley General Tributaria que introducía una significativa reducción de las sanciones⁶, o las dificultades económicas que sufren empresas y familias desde que comenzó la crisis económica⁷.

En todo caso, y dejando de momento al margen las causas de la litigiosidad, nos parece oportuno cuestionar también si la cifra total de reclamaciones es realmente elevada y debe ser motivo de preocupación, o no. Porque la presentación de más de 220.000 reclamaciones en el año 2012 debe ponerse en relación con el número de actuaciones tributarias susceptibles de impugnación, especialmente en un sistema –como el español– donde el ordenamiento jurídico impone al contribuyente la obligación de autoliquidar la práctica totalidad de los impuestos (lo que significa que la mayor parte de la actividad administrativa es de compro-

⁵ Con mayor detalle recogíamos en una publicación anterior como principales causas de la litigiosidad: *“la complejidad y constante mutación del ordenamiento jurídico tributario; las deficiencias de la actuación de la Administración; la propia duración de los procedimientos de revisión (que es un factor endógeno); la estructura de incentivos que permite a los operadores considerar rentable la impugnación de actos tributarios (entre otras razones por la divergencia existente entre su reducido coste y su hipotética ganancia); la deficiente calidad de las resoluciones; la ausencia de una regla de vencimiento y el inadecuado diseño institucional. Esto se une a un rasgo general, común a todo el ordenamiento jurídico-administrativo, consistente en la creciente conciencia que los administrados –ya no súbditos– tienen de sus derechos y del ejercicio de éstos mediante los oportunos recursos”* (vid. PASTOR PRIETO/MARIN-BARNUEVO FABO, *“La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico”*, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2005, pág. 160).

⁶ En efecto, la Ley aprobada en diciembre de 2003 entraba en vigor en julio de 2004, y contenía una significativa reducción del régimen sancionador que, por mandato constitucional, debía aplicarse a todas las resoluciones administrativas que no hubieran ganado firmeza. Por ello, desde el momento en que se conoció ese cambio legislativo se generalizó la impugnación de sanciones que y evitar la firmeza de los actos a los que se aplicaría retroactivamente ese régimen más favorable.

⁷ La crisis está produciendo una disminución de ingresos en la Administración, lo que le lleva a intensificar las actuaciones de comprobación e inspección; y, al mismo tiempo, los contribuyentes tienen mayor dificultad para asumir nuevas obligaciones, por lo que la interposición de recursos resulta más atractiva al permitir el diferimiento del momento del pago y, eventualmente, la anulación de los actos impugnados (buena prueba de ello es que los expedientes de aplazamiento de pago de deudas tributarias se ha incrementado en más de un 400% en los últimos años, como se advierte en el siguiente gráfico:



bación de las liquidaciones presentadas⁸). Así, resulta oportuno destacar que en el año 2012 la Administración Tributaria gestionó más de:

- ✓ 19,5M declaraciones IRPF
- ✓ 1,5M declaraciones IS
- ✓ 3,5M declaraciones IVA
- ✓ 8,5M declaraciones IIEE
- ✓ 11M declaraciones comercio exterior

Y, en la gestión de esas actuaciones de los contribuyentes, produjo millones de actos susceptibles de impugnación⁹, entre los que es posible destacar:

- ✓ 11,5 millones de requerimientos de información
- ✓ 5,5 millones de inscripciones o valoraciones catastrales
- ✓ 616.000 recursos resueltos por la AEAT
- ✓ 463.000 actos de liquidación provisional por el IRPF
- ✓ 200.000 actos de liquidación provisional por el IVA
- ✓ 146.000 actuaciones en Impuestos Especiales
- ✓ 62.000 actas de inspección
- ✓ 36.000 actos de liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades
- ✓ 30.000 expedientes de recaudación ejecutiva
- ✓ 2.000 resoluciones de solicitud de aplazamiento de pago
- ✓ 1.014 casos delito fiscal (472 por fraude en el IVA).

Por tanto, a la vista de esas cifras podemos considerar que el número de reclamaciones interpuestas dividido entre el número de actos susceptibles de impugnación es ciertamente bajo, y que los expedientes de naturaleza tributaria no resultan tan conflictivos como inicialmente cabría suponer.

III. LOS PROCEDIMIENTOS DE IMPUGNACIÓN EN SEDE ADMINISTRATIVA DE ACTOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA

En España, el modelo de impugnación de actos de naturaleza tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas¹⁰ se caracteriza

⁸ Esta circunstancia aumenta la litigiosidad porque si la liquidación fuera practicada por la Administración habría menos errores de cuantificación y menos confrontación de la que se produce cuando la Administración corrige la actuación del contribuyente.

⁹ Según datos extraídos de la Memoria de la Administración Tributaria del año 2011.

¹⁰ Los actos tributarios de naturaleza local tienen un sistema distinto, porque no pueden ser impugnados ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado, por lo que se revisan por medio del procedimiento de recurso de reposición, que es obligatorio salvo en aquellos municipios de más de 75.000 habitantes que hubieran creado un Tribunal Económico-Administrativo Local para la resolución de sus propios conflictos.

por mantener con carácter potestativo el clásico recurso de reposición, y por establecer un procedimiento singular de resolución de conflictos tributarios, con carácter obligatorio, denominado “reclamaciones económico-administrativas”.

1. EL RECURSO DE REPOSICIÓN

La vía potestativa está constituida por el procedimiento de recurso de reposición, similar al vigente en otros países de nuestro entorno y caracterizado, como decíamos, porque el conocimiento y la resolución del recurso corresponde al mismo órgano que dictó el acto impugnado, lo que determina que la probabilidad de estimación de los recursos presentados sea realmente baja.

En el recurso de reposición se aplican una serie de principios comunes a los procedimientos de revisión en sede administrativa, incluido el de reclamaciones económico-administrativas, como son:

- ✓ gratuidad del procedimiento
- ✓ posibilidad de actuar directamente, sin que resulte preceptiva la representación por abogados u otros especialistas
- ✓ libertad de forma, de tal modo que el principio “*pro actione*” prevalece en caso de que el recurrente cometa errores en la presentación o tramitación del recurso
- ✓ celeridad del procedimiento, con un plazo de resolución de un mes a contar desde el momento de su presentación
- ✓ deber de resolver, sobre todas las cuestiones que suscite el expediente, con independencia de que fueran expresamente planteadas por el recurrente
- ✓ prohibición de “*reformatio in peius*”, de tal modo que la situación del recurrente no puede empeorar como consecuencia de la impugnación de la actuación administrativa (se considera una consecuencia indirecta del principio de tutela judicial efectiva)
- ✓ distribución de la carga de la prueba, que recae sobre quien pretende las consecuencias jurídicas de los hechos invocados
- ✓ la interposición de una reclamación no determina la suspensión de ejecución del acto impugnado, pero esta puede solicitarse expresamente, y se concede automáticamente siempre que se presten garantías (salvo en caso de sanciones, ya que en estos casos la suspensión es automática y no requiere la presentación de presentar garantías).

Como decíamos, todos esos principios rigen en todos los procedimientos de impugnación en sede administrativa, por lo que también resultan de aplicación en el de reclamaciones económico-administrativas, caracterizado por las notas expuestas a continuación.

2. LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

Antes de comenzar el estudio del procedimiento parece oportuno describir, aunque sea sucintamente, los Tribunales Económico-Administrativos (TEA). En primer lugar, para destacar que son órganos administrativos que tienen como única función el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas, por lo que tienen una total desvinculación orgánica con los órganos de gestión, hasta el punto de que normalmente tienen una sede física diferenciada de aquellos. Esta circunstancia, aunque puede parecer anecdótica, creemos que influye decisivamente en la independencia de su actuación, en tanto no comparten espacios físicos ni información con los responsables de la gestión tributaria que motiva la reclamación¹¹.

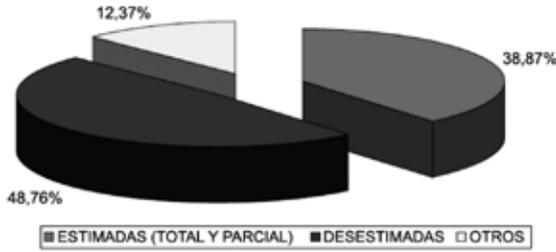
Como adelantamos, los TEA son órganos de la Administración Tributaria integrados por funcionarios que, lógicamente, tienen dependencia orgánica del Ministro, aunque en la configuración de esos órganos se dispone expresamente que *“ejercerán con total independencia, y bajo su responsabilidad, las funciones que tengan legalmente atribuidas y las restantes que les pueda asignar el presidente”*¹². Por tanto, aunque son nombrados y cesados por el Ministro y carecen de un estatuto de independencia orgánica equiparable a los jueces, sí tienen reconocida independencia funcional que, en la práctica, ha demostrado su eficacia en la defensa de la legalidad y de los intereses del administrado¹³. Así lo demuestran los datos estadísticos, que ponen de manifiesto que más de una tercera parte de las reclamaciones interpuestas son estimadas por los TEA¹⁴:

¹¹ Es bien ilustrativo de cuanto decimos el contenido del preámbulo del Real Decreto-Ley de 1924, por el que se crean los Tribunales Económico-Administrativos, al afirmar que *“Toda reforma que aspire a hacer eficaz y fecunda la Administración Central y Provincial de la Hacienda Pública, ha de tener como punto de partida la diferencia entre los actos de gestión y las reclamaciones que contra éstos se promuevan. El acto de gestión, rápido, enérgico, certero, es el propio y adecuado de la unidad de mando y de la iniciativa personal, en tanto que la reclamación exige un examen atento y reposado y ajeno al impulso de la acción, la cual, sólo por el hecho de tal, puede ser precipitada”*.

¹² Como expresamente afirman los artículos 29 y 30 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

¹³ Ese estatuto ha permitido, incluso, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea haya reconocido la competencia de los TEA para la interposición de cuestiones prejudiciales (vid Sentencia de 21 de marzo de 2000, asuntos C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa, S.L./Agencia Estatal de Administración Tributaria), sustentando esa decisión en el cumplimiento de los siguientes requisitos: a) Origen legal del órgano; b) Su permanencia; c) El carácter obligatorio de su jurisdicción; d) El carácter contradictorio del procedimiento; e) La aplicación por parte del órgano de normas jurídicas; y f) Su independencia.

¹⁴ Datos extraídos de la Memoria 2012 de los Tribunales Económico-Administrativos. Los referidos a años precedentes arrojan unos resultados muy similares, con un porcentaje de reclamaciones estimadas en torno al 36%.



Este dato pone de manifiesto la importante función desempeñada por los TEA en la resolución de conflictos tributarios. De un lado, porque facilita la tutela de los derechos de los contribuyentes mediante un procedimiento gratuito en el que rige el principio de libertad de forma; y, de otro, porque descarga de una enorme cantidad de trabajo a los órganos jurisdiccionales, puesto que estima las pretensiones de los reclamantes en más de 86.000 conflictos anuales¹⁵.

Existe un Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y diecisiete Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR), uno por cada Comunidad Autónoma¹⁶. El TEAC, con sede en Madrid, tiene como principales competencias¹⁷ el conocimiento de la impugnación de actos dictados por órganos centrales del Ministerio de Hacienda, y el conoci-

¹⁵ 86.000 son las reclamaciones económico-administrativas estimadas en 2012, que previsiblemente satisfacen las pretensiones de los reclamantes y evitan la interposición de recursos judiciales. Pero a esa primera magnitud habría que añadir el número de reclamaciones que, pese a ser desestimadas, ofrecen una certera motivación de la resolución y disuaden de la interposición de una demanda en sede jurisdiccional.

¹⁶ En las Comunidades Autónomas más grandes hay salas desconcentradas para acercar la sede administrativa a los ciudadanos (en Andalucía, Castilla-León y Canarias), y además hay un TEA llamado Local en las ciudades autónomas de Ceuta y en la de Melilla.

¹⁷ El catálogo de competencias es más amplio, y comprende el conocimiento en única instancia de: las REA que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros Departamentos Ministeriales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas; las reclamaciones en las que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado; las REA que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, o por los órganos de las Comunidades Autónomas que no sean superiores, así como contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, cuando, aún pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local correspondiente, la reclamación se interponga directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. Asimismo, corresponde al TEAC el conocimiento en segunda instancia de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales; los recursos extraordinarios de revisión y los extraordinarios de alzada para la unificación de criterio; la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.

miento de las reclamaciones contra actos de cuantía superior a 150.000 euros¹⁸. Los TEAR, por su parte, tienen como principales competencias el conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra actos que reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación de naturaleza tributaria dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado¹⁹.

3. LOS PROCEDIMIENTOS DE RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS EN PRIMERA O ÚNICA INSTANCIA

El procedimiento de reclamaciones económico-administrativas es muy similar, en su estructura, al proceso contencioso-administrativo de naturaleza jurisdiccional. Se inicia con la presentación de un escrito de interposición ante el mismo órgano que dictó el acto impugnado en el que simplemente se solicita que se tenga por interpuesta la reclamación, sin que sea necesario exponer los motivos en que está basada la reclamación²⁰. El escrito de interposición, junto con el expediente administrativo, es remitido por la Administración que dictó el acto impugnado al Tribunal Económico-Administrativo competente de la tramitación y resolución de la reclamación²¹.

¹⁸ 150.000 euros de cuota o 1.800.000 euros de bases imponibles. Este conocimiento puede ser en única instancia, o en recurso de alzada, en caso de que el interesado haya decidido interponer una REA en primera instancia ante el TEAR.

¹⁹ El catálogo de competencias comprende el conocimiento en única instancia de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado y por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas que no sean superiores, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones (si la cuantía fuera superior, tendrán competencia para conocer de esas reclamaciones en primera instancia y contra su resolución se podrá interponer recurso de alzada). Además, tienen competencia para conocer (en primera o única instancia) de las reclamaciones que se interpongan contra actuaciones de los particulares en materia tributaria susceptibles de reclamación (actos de repercusión o de retención tributaria, por ejemplo).

²⁰ En el procedimiento abreviado, seguido en asuntos de cuantía inferior a 6.000 euros (y también cuando el reclamante alegue exclusivamente: la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas; falta o defecto de notificación; insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado; o cuestiones relacionadas con la comprobación de valores), el escrito de interposición debe contener también las alegaciones que sustentan la pretensión, pues de este modo se pretende tramitar y resolver con mayor celeridad el procedimiento. En el procedimiento general, por el contrario, las alegaciones pueden realizarse en el escrito de interposición, aunque lo normal es esperar al momento de puesta de manifiesto del expediente por parte del TEA.

²¹ Eventualmente, en caso de que el reclamante hubiera presentado alegaciones en el escrito de interposición, el órgano de gestión podría estimarlas y anular en todo o en parte el acto impugnado y mandar al TEA el nuevo acto dictado a la vista de la reclamación. En todo caso, se trata de una posibilidad prevista en la normativa de desarrollo que es infrecuente en la práctica.

En el momento de interponer la reclamación²², los interesados pueden solicitar la suspensión de ejecución de los actos impugnados, que se concederá siempre que se garantice su importe, más los intereses que puedan devengarse durante el procedimiento y los eventuales recargos²³. Si la ejecución afectase a una sanción tributaria, su ejecución quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía²⁴.

Una vez que el TEA tiene en su poder el expediente administrativo, lo notifica al recurrente y le concede un plazo de un mes para consultar el expediente y presentar su escrito de alegaciones, en el que deberá detallar sus pretensiones y exponer todos los motivos que las sustentan. El reclamante puede aportar con el escrito de alegaciones todas las pruebas sobre los hechos controvertidos o solicitar al TEA la práctica de pruebas que no estén a su alcance, aunque la naturaleza revisora del procedimiento determina que el expediente administrativo contenga, casi siempre, todas las pruebas necesarias para su resolución.

El TEA examinará todas las cuestiones de hecho y de derecho que suscite el expediente, aunque no hayan sido planteadas por los interesados y con la única limitación de no empeorar la situación inicial del reclamante (prohibición de *reformatio in peius*). Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular las alegaciones que a su derecho convenga.

El procedimiento finalizará normalmente mediante resolución²⁵, que podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad²⁶. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Y si la estimación determina la anulación y no la nulidad del acto, lo que es

²² En realidad, la suspensión puede solicitarse en cualquier momento, pero si se hace más tarde cabe el riesgo de que se inicie el procedimiento ejecutivo de cobro y se incremente la cuantía de la deuda como consecuencia del devengo del recargo de apremio.

²³ Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática son exclusivamente las siguientes: depósito de dinero o valores públicos; aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca; fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para deudas de menos de 1.500 euros.

²⁴ También se suspenderá sin necesidad de aportar garantías si se aprecia que se ha incurrido en error de hecho o de derecho al dictar el acto impugnado.

²⁵ Aunque también puede finalizar por renuncia al derecho en que la reclamación se fundamente, por desistimiento de la petición o instancia, por caducidad o por satisfacción extraprocesal, en cuyo caso el TEA ordenará motivadamente el archivo de actuaciones.

²⁶ Procede declarar la inadmisibilidad cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa, cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo, cuando falte la identificación del acto o actuación contra el que se reclama, cuando la petición contenida en el escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido, cuando concurren defectos de legitimación o de representación, o cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada.

frecuente, la Administración tendrá la oportunidad de corregir los vicios apreciados y dictar un nuevo acto respetuoso con el mandato contenido la resolución anulatoria.

El plazo máximo de duración del procedimiento es de un año, contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido este plazo, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, pero el tribunal deberá resolver expresamente en todo caso, por lo que el interesado decide libremente si espera la resolución expresa o se recurre a una instancia superior. La experiencia revela que, en la mayoría de los casos, el interesado prefiere esperar la resolución expresa porque de ese modo no desaprovecha la oportunidad de obtener una resolución estimatoria en esta instancia. Además, una vez transcurrido ese plazo de un año, dejarán de devengarse intereses de demora (en caso de que se hubiera acordado la suspensión de ejecución del acto reclamado). En todo caso, resulta oportuno advertir que ese plazo de finalización del procedimiento es incumplido con frecuencia²⁷.

Junto a este procedimiento “general”, existe otro llamado “abreviado” para supuestos de menor relevancia jurídica. El procedimiento abreviado procede en los siguientes supuestos²⁸:

- a) Cuando sean de cuantía inferior a 6.000 euros.
- b) Cuando se alegue exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas.
- c) Cuando se alegue exclusivamente falta o defecto de notificación.
- d) Cuando se alegue exclusivamente insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado.
- e) Cuando se aleguen exclusivamente cuestiones relacionadas con la comprobación de valores.

En estos casos, la tramitación del procedimiento es un poco distinta de la general, porque el escrito de interposición debe contener las alegaciones que sustentan la pretensión del recurrente. Además, para dar más agilidad al procedimiento se dispone que la resolución de estos procedimientos

²⁷ Según datos recabados en 2003, la duración media de estos procedimientos era de 21 meses, como recogíamos en PASTOR PRIETO/MARIN-BARNUEVO FABO, “*La litigiosidad tributaria...*”, cit., pág. 70, aunque algunos asuntos demoraban más de 41 meses (según las estadísticas un 10% del total) y algunos TEAR tenían una demora sensiblemente superior a la media nacional (como el de TEAR de Valencia, en el que la duración media de los procedimientos era de 30 meses).

²⁸ En junio de 2013 se ha comenzado a tramitar un anteproyecto de Ley de Reforma de la Ley General Tributaria que prevé algunos cambios en la regulación del procedimiento abreviado. En este punto se dispone que solo resultará de aplicación este procedimiento en los supuestos de baja cuantía, desapareciendo por tanto los demás supuestos enunciados en los apartados b) y siguientes.

sea asumida por un órgano unipersonal, al tiempo que se reduce el plazo de finalización del procedimiento a seis meses²⁹.

4. EL RECURSO DE ALZADA ANTE EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Como veíamos, el Tribunal Económico-Administrativo Regional tiene competencia exclusiva para resolver en sede administrativa las controversias de menor cuantía. Pero cuando la cuantía es superior a 150.000 euros, la competencia última para resolver en vía administrativa corresponde al TEAC (Central) y la intervención del TEAR (Regional) es potestativa, de tal modo que los recurrentes pueden acudir directamente al TEAC o, si lo prefieren, presentar una primera reclamación ante el TEAR y, en segunda instancia, recurrir en alzada ante el TEAC. También están legitimados para la interposición del recurso de alzada los representantes de la Administración, en caso de disconformidad con el contenido de la resolución adoptada por el TEAR³⁰.

El procedimiento se tramita igual que en el TEAR y también debe finalizar en el plazo de un año, transcurrido el cual se *presume* desestimado el recurso y se abre la posibilidad de recurrir ante la instancia superior.

5. LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO Y LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

La organización de los Tribunales Económico-Administrativos también contribuye a la unificación de doctrina administrativa, lo que evita la disparidad de los criterios de la Administración en los distintos puntos de la geografía española y, por tanto, incrementa la seguridad jurídica de los administrados.

Para lograr esa función unificadora se dispone que la doctrina reiterada del Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales³¹. Y como es posible que, por razón de la cuantía, algunos conflictos resueltos por el TEAR no puedan ser revisados mediante recurso de alzada interpuesto ante el TEAC, se reconoce a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda

²⁹ En junio de 2013 se ha comenzado a tramitar un anteproyecto de Ley de Reforma de la Ley General Tributaria que prevé algunos cambios en la regulación del procedimiento abreviado. En este punto, se establece la resolución mediante órgano unipersonal con carácter potestativo, por lo que los TEA podrán resolver en Sala los procedimientos abreviados.

³⁰ Esa competencia la reconoce el artículo 241 LGT a los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia.

³¹ Y además obliga al TEAC a recoger de forma expresa en sus resoluciones el carácter reiterado de las mismas, cuando proceda, para destacar su fuerza vinculante para los demás TEA (Art. 239.7 LGT).

y de la Agencia Tributaria la posibilidad de interponer un “*recurso extraordinario de unificación de criterio*” cuando consideren que las resoluciones de los TEAR son gravemente dañosas para el interés público o cuando consideren que han estado basadas en criterios distintos de los empleados por otros TEAR.

Este recurso extraordinario puede interponerse en el plazo de tres meses contados a partir del momento de la notificación de la resolución, y su resolución por parte del TEAC no alterará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, en tanto dicha vía extraordinaria de recurso solo se habilita para lograr la unificación de los criterios aplicables en la resolución de ese tipo de conflictos.

Junto a este razonable procedimiento de unificación de criterio existe otro, *de unificación de doctrina*, mucho más criticable. Se trata de un recurso previsto para que los altos cargos de la Administración Tributaria puedan cambiar el criterio interpretativo fijado por el TEAC. En efecto, este recurso solo puede interponerse por el Director General de Tributos³² y se caracteriza porque para su resolución es necesario constituir una “sala especial” integrada por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central (que actuará de presidente), tres vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General o el Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Como se advierte por lo expuesto, el órgano encargado de resolver este procedimiento tiene una composición especial que debilita la independencia del TEAC en la interpretación del Derecho aplicable. De un lado, porque el propio recurrente forma parte de la sala especial encargada de resolver; y de otro, porque se busca una composición paritaria entre miembros del TEAC y otros altos cargos de la Administración Tributaria.

6. EL PROCEDIMIENTO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN

Junto a los procedimientos expuestos existe un procedimiento extraordinario de revisión para supuestos en que concurren circunstancias extraordinarias, entre las que se incluye:

- ✓ que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible

³² También están habilitados para la interposición del recurso de unificación de doctrina los Directores Generales de Tributos de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, u órganos equivalentes, cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.

aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido

- ✓ que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución
- ✓ que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

El recurso se interpondrá ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de tres meses desde que se tenga conocimiento de esas nuevas circunstancias, y para su resolución se aplicarán los mismos plazos y consecuencias vistos anteriormente para las reclamaciones económico-administrativas.

IV. EL PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA

Una vez finalizada la vía administrativa, los interesados tienen la posibilidad de presentar un recurso ante los órganos de la jurisdicción, denominado recurso contencioso-administrativo, cuya descripción excede las pretensiones del presente trabajo, aunque quizás resulte oportuno destacar sus principales características:

- ✓ El recurso contencioso-administrativo es único, con independencia de que se impugnen actos administrativos de naturaleza tributaria o de cualquier otra naturaleza.
- ✓ La competencia para conocer de estos recursos va a corresponder a los Tribunales Superiores de Justicia, si se impugnan resoluciones de los TEAR; o a la Audiencia Nacional, si se impugnan resoluciones del TEAC.
- ✓ El recurso se inicia con un escrito simple, en el que solamente se expresa la intención de recurrir y se pide al Tribunal que reclame el expediente administrativo. Después, cuando la Administración remite el expediente al Tribunal, este lo pondrá de manifiesto al recurrente para que presente su escrito de demanda en el plazo de veinte días.
- ✓ La ley prevé la posibilidad de que el Tribunal acuerde la suspensión de ejecución de los actos impugnados, decisión que adoptará el propio Tribunal según su valoración de la situación particular (aunque normalmente se accede a la suspensión si se aportan garantías del pago).

V. COSTAS Y COSTES DE LAS DEMANDAS DE JUSTICIA

Como hemos visto, uno de los principales problemas de la justicia tributaria es la dilación de los procedimientos, ya que pueden transcurrir más de ocho o diez años desde que se inicia el procedimiento de impug-

nación hasta que finaliza con la última actuación judicial. Esta dilación es, a su vez, causa de mayor dilación, en tanto algunos contribuyentes pueden impugnar las actuaciones tributarias con la única intención de demorar varios años el momento del pago, constituyendo esa dilación en la principal ventaja perseguida por los recurrentes.

1. LAS TASAS POR EL SERVICIO PÚBLICO DE JUSTICIA

Por ello en los últimos años se ha planteado la conveniencia de introducir nuevos costes en el proceso que actúen como “ticket moderador” y disminuyan la demanda de justicia institucional. De un lado, porque la litigiosidad genera importantes costes para el Estado como consecuencia de la inmovilización de miles de millones de euros que no pueden ser cobrados por el Estado y deben ser garantizados por los contribuyentes. Y, de otro lado, porque cada procedimiento o proceso de impugnación de deudas tributarias tiene un importante coste económico para el Estado. Según estimaciones de costes basadas en el gasto presupuestario (que no incluye, por ejemplo, los costes derivados de la utilización de inmuebles), el coste público de los procedimientos de reclamaciones económico-administrativas se situaba en el año 2005 en torno a los 180 euros por expediente³³; mientras que, según esas mismas estimaciones, el coste público de los procesos judiciales en esa misma fecha en torno a los 2.400 euros por asunto³⁴.

Para los procedimientos económico-administrativos no se ha establecido, por el momento, ninguna tasa por prestación de servicio, lo que determina que siga siendo un procedimiento totalmente gratuito. Por ello las cifras de asuntos ingresados en esta vía de impugnación crece cada año, como se puede observar en el gráfico siguiente³⁵:



³³ Vid. PASTOR PRIETO/MARÍN-BARNUEVO FABO, “La litigiosidad tributaria...”, cit., pág. 163.

³⁴ Vid. PASTOR PRIETO/MARÍN-BARNUEVO FABO, “La litigiosidad tributaria...”, cit., pág. 164.

³⁵ Datos extraídos de Fuente la Memoria 2012 de Tribunales Económico-Administrativos.

Sin embargo, la introducción de una “Tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social” ha contribuido decisivamente en reducir el número de procesos tramitados en sede judicial, como vemos en el siguiente gráfico³⁶:



En todo caso, para comprender bien el gráfico y el significado de estas medidas conviene destacar que una buena parte de las reclamaciones y recursos presentados en los últimos años han sido interpuestos de forma masiva y, en muchos casos, sin realizar una valoración real de las probabilidades de éxito de la demanda, como sucedía paradigmáticamente en asuntos de extranjería³⁷ o, también, en la impugnación de multas de tráfico por empresas dedicadas a la gestión de recursos de multas³⁸.

³⁶ Obtenido de las estadísticas publicadas por el Consejo General del Poder Judicial en la Memoria del año 2013.

³⁷ Según las estadísticas del Consejo General del Poder Judicial, los asuntos de extranjería ingresados en los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo en los últimos años fueron de 52.050 asuntos en 2007, 57.507 asuntos en 2008, 52.139 asuntos en 2009, 35.141 asuntos en 2010, y 36.499 asuntos en 2011. Según afirman algunos jueces encargados de la resolución de estas demandas, se trata en su mayor parte de juicios por resoluciones de expatriación de inmigrantes ilegales, que normalmente son interpuestas por abogados de oficio que tienen poco margen de decisión sobre la actuación a seguir, y que en la mayoría de los supuestos son desestimadas (y en muchos casos, pierden el objeto porque el inmigrante ya está fuera de España cuando se realiza el juicio).

³⁸ En efecto, en España han proliferado las empresas destinadas a la gestión de recursos de multas de tráfico, que por un precio muy bajo se comprometen a recurrir todas las multas de tráfico impuestas al contratante. En la página web de una de las más conocidas (www.dvuelta.es), la empresa se compromete a recurrir todas las multas impuestas a un vehículo por 159 euros al año, o todas las multas impuestas a una persona (que puede tener varios vehículos) por 199 euros al año. Otras empresas ofrecen precios similares (www.multalia.com, www.multalitas.com) y animan a recurrir las multas (con publicidad del siguiente tenor: “No pagues tus multas, recúrrelas. Todas las multas son recurribles (sí, todas) y se

Por ello resulta comprensible el interés de los responsables políticos de introducir algún “ticket moderador” en la demanda de estos servicios.

En relación con el establecimiento de y posteriores modificaciones de la tasa, resulta oportuno destacar que la prestación de servicios judiciales ha estado exenta del pago de tasas hasta que la Ley 53/2002 estableció la “tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo”, cuya cuantía era relativamente baja³⁹ y, además, eximía de la obligación de pago a las personas físicas y a las personas jurídicas con un volumen de negocio inferior a ocho millones de euros⁴⁰.

Como el ámbito de aplicación subjetivo de la tasa era muy limitado, puede afirmarse que tuvo buena aceptación social, aunque algunos cuestionaron la constitucionalidad de la medida por posible vulneración del principio de tutela judicial efectiva, ya que para asegurar el pago de la tasa se establecía que el justificante de pago de la tasa era condición necesaria para la tramitación de cualquier escrito procesal. En todo caso, el Tribunal Constitucional confirmó la constitucionalidad de la medida en la sentencia 20/2012, de 16 de febrero, en la que después de recordar

ganan”, “Si no le anulamos su multa, le devolvemos el dinero tramitándole gratuitamente los recursos de sus multas durante un año.”).

³⁹ La cuota estaba compuesta de una cuota fija y otra variable. La cuota variable era resultado de aplicar el coeficiente 0,5% a la cuantía del procedimiento (hasta un millón de euros; a la cantidad excedente se le aplica el 0,25%). Y la cuantía fija viene expresada, en euros, en el cuadro siguiente, en función de los distintos procesos que se pueden instar en sede jurisdiccional civil y contencioso-administrativa:

En el Orden Jurisdiccional Civil

Verbal — Euros	Ordinario — Euros	Monitorio Cambiarío — Euros	Ejecución extrajudicial — Euros	Concursal — Euros	Apelación — Euros	Casación y de infracc. procesal — Euros
90	150	90	150	150	300	600

En el Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo

Abreviado — Euros	Ordinario — Euros	Apelación — Euros	Casación — Euros
90	150	90	150

⁴⁰ Además de las mencionadas, se reconocían exenciones subjetivas a favor de: a) Las entidades sin fines lucrativos b) Las entidades total o parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades. Y también se reconocían exenciones objetivas por a) interposición de demanda y la presentación de posteriores recursos en materia de sucesiones, familia y estado civil de las personas. b) La interposición de recursos contencioso-administrativos y la presentación de ulteriores recursos en materia de personal, protección de los derechos fundamentales de la persona y actuación de la Administración electoral, así como la impugnación de disposiciones de carácter general.

que el derecho a la gratuidad de la justicia reconocido en la Constitución está referido a quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar⁴¹, afirma que “optar por un modelo de financiación de la justicia civil mediante impuestos o por otro en el que sean los justiciables quienes deben subvenir a los gastos generados por su demanda de justicia mediante tasas o aranceles, o bien por cualquiera de los posibles modelos mixtos en donde el funcionamiento de los Tribunales del orden civil es financiado parcialmente con cargo a los impuestos y con cargo a tasas abonadas por quienes resultan beneficiados por la actuación judicial, en distintas proporciones, es una decisión que en una democracia, como la que establece la Constitución española, corresponde al legislador”⁴².

Por todo ello, y por la situación de crisis económica que se vive ahora en España⁴³, se ha producido un cambio en la regulación de la ley de tasas judiciales, al incrementar sensiblemente la cuantía de las tasas y su ámbito subjetivo de aplicación⁴⁴. En efecto, la ley 10/2012, de 20 de noviembre, ha establecido un nuevo régimen de tasas por el ejercicio de la potestad jurisdiccional caracterizado por lo siguiente:

- ✓ se aplica en los órdenes jurisdiccionales civil, contencioso-administrativo y social⁴⁵
- ✓ se mantienen las mismas exenciones objetivas y se añade alguna más, referida a demandas civiles de cuantía inferior a 2.000 euros y demandas de índole laboral⁴⁶

⁴¹ Por ello, la sentencia del Tribunal Constitucional 117/1998, de 2 de junio, había considerado constitucional que la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, excluyera de sus beneficios a las sociedades mercantiles. Interpretación que fue confirmada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en su Auto O'Limo contra España, de 24 de noviembre de 2009 (asunto núm. 33732/05).

⁴² Y, en relación con la regulación concreta que exigía el justificante del pago de la tasa para dar curso a los escritos procesales, la sentencia considera que “es lícito que el legislador adopte medidas para lograr un alto grado espontáneo de la obligación de pagar un tributo legítimo, aun cuando esas medidas incidan en el ejercicio del derecho de acceso a la jurisdicción”.

⁴³ Por ello especifica la ley, en su artículo 11, que “la tasa judicial se considerará vinculada, en el marco de las disposiciones de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de Asistencia Jurídica Gratuita, al sistema de justicia gratuita en los términos establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio”. Ciertamente, desde una perspectiva puramente jurídica, dicha declaración carece de toda relevancia por dos motivos: porque no dice claramente que los ingresos estarán afectos a dicha finalidad; y porque añade que esa “vinculación” tendrá lugar en los términos previstos en la Ley de Presupuestos de cada año, por lo que es posible que dicha ley determine algo distinto de lo que sugiere esta ley.

⁴⁴ Vid., ampliamente, MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., “Una aproximación crítica a las tasas judiciales desde el derecho financiero y tributario”, Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid, Nº. 27, 2013, págs. 205-221.

⁴⁵ La anterior ley excluía la jurisdicción laboral del ámbito de aplicación.

⁴⁶ En concreto, las exenciones comprenden los supuestos anteriormente citados y, además: La solicitud de concurso voluntario por el deudor; La interposición de recurso contencioso-administrativo por funcionarios públicos en defensa de sus derechos estatutarios; La presentación de petición inicial del procedimiento monitorio y la demanda de juicio verbal en reclamación de cantidad cuando la cuantía de las mismas no supere dos mil euros (aunque no se aplicará esta exención cuando en estos procedimientos la pretensión ejercitada se

- ✓ se reducen las exenciones subjetivas, por lo que ahora sí tributan las personas físicas (salvo que acrediten insuficiencia de medios⁴⁷) y todas las personas jurídicas privadas⁴⁸
- ✓ en el orden social, solo se gravan los recursos de suplicación y casación, con una exención del 60% para la cuantía que les corresponda pagar a los trabajadores, sean por cuenta ajena o autónomos⁴⁹
- ✓ se incrementa el importe de las tasas, pues aunque la cuota variable se mantiene igual⁵⁰, la cuota fija se incrementa notablemente, pasando a ser la siguiente:

a) En el orden jurisdiccional civil:

Verbal y cambiario	Ordinario	Monitorio, monitorio europeo y demanda incidental en el proceso concursal	Ejecución extrajudicial y oposición a la ejecución de títulos judiciales	Concurso necesario	Apelación	Casación y extraordinario por infracción procesal
150 €	300 €	100 €	200 €	200 €	800 €	1.200 €

b) En el orden jurisdiccional contencioso-administrativo:

Abreviado	Ordinario	Apelación	Casación
200 €	350 €	800 €	1.200 €

funde en un documento que tenga el carácter de título ejecutivo extrajudicial de conformidad con lo dispuesto en el artículo 517 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil); La interposición de recursos contencioso-administrativos cuando se recurra en casos de silencio administrativo negativo o inactividad de la Administración.

⁴⁷ El derecho a la asistencia jurídica gratuita se reconoce actualmente a aquellas personas físicas cuyos recursos e ingresos económicos, computados anualmente por todos los conceptos y por unidad familiar, no superen el doble del salario mínimo interprofesional vigente en el momento de efectuar la solicitud (artículo 3 de la Ley 1/1996, de 10 de enero).

⁴⁸ Las exenciones se reconocen a favor de: a) Las personas a las que se les haya reconocido el derecho a la asistencia jurídica gratuita, acreditando que cumplen los requisitos para ello de acuerdo con su normativa reguladora; b) El Ministerio Fiscal; c) La Administración General del Estado, las de las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos públicos dependientes de todas ellas; d) Las Cortes Generales y las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas.

⁴⁹ Por tanto, el juicio de demanda con el que normalmente se inicia un proceso laboral, queda eximido del pago de la tasa.

⁵⁰ Es el resultado de aplicar coeficiente 0,5% a la cuantía del procedimiento comprendida entre 0 y un millón de euros; si la cuantía supera el millón de euros, a la cantidad excedente se le aplicará el coeficiente 0,25%; y se establece una cantidad máxima de cuota variable de 10.000 euros.

c) En el orden social

Suplicación	Casación
500 €	800 €

Y si antes afirmábamos que las tasas judiciales establecidas en 2002 habían generado poca controversia, no podemos decir lo mismo de las recientemente establecidas, porque como se desprende de lo expuesto resultan exigibles a todas las personas, físicas y jurídicas, con independencia del proceso que se trate (excluido el penal), y establecen el pago de unas cuotas desproporcionadamente elevadas para los asuntos de poca relevancia económica. Lo cual determina que si un particular quiere denunciar una irregularidad de la Administración Tributaria, se verá obligado a pagar un mínimo de 350 euros, lo que significa que no le compensará asumir los costes del proceso salvo en los supuestos en que esa irregularidad le haya causado un perjuicio económico muy superior a dicha cuantía. Y, como es sabido, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha entendido que puede vulnerarse el artículo 6 del Convenio cuando las tasas exigibles a las partes resulten desproporcionadas a la cuantía del asunto por el que demandan la intervención de los tribunales de justicia⁵¹.

2. LOS COSTES DE DEFENSA JURÍDICA

En el estudio de los costes asociados a la impugnación de actos tributarios hay que detenerse, obviamente, en los costes derivados de la defensa jurídica. Ya vimos que en la vía económico-administrativa el contribuyente puede comparecer directamente, sin especialistas que le asesoren ni representen, por lo que en esta primera vía de impugnación no hay costes asociados a este concepto. Pero en la vía judicial la situación es distinta, claro, porque en ella sí es preceptivo comparecer asistido por un especialista en Derecho y, además, en España es necesario comparecer representado por un “procurador de los tribunales”.

Este llamado *procurador de los tribunales*, que no existe en otros países de nuestro entorno cultural, es un profesional del Derecho que representa a sus clientes ante los Juzgados y Tribunales de justicia, sirviendo de conexión jurídico-formal entre tales tribunales y los ciudadanos incurso en causas judiciales. No obstante, esa representación es parecida a la del mandatario, porque la defensa jurídica, la determinación de las

⁵¹ Vid, por todas, la sentencia de la Sección 4 del TEDH, caso Kniat v. Poland, de 26 de julio de 2005, (Application no. 71731/01), en la que el Tribunal considera que “the judicial authorities failed to secure a proper balance between, on the one hand, the interest of the State in collecting court fees for dealing with claims and, on the other hand, the interest of the applicant in pursuing her appeal against a divorce judgment”.

pretensiones y la formulación de los argumentos que sustentan dichas pretensiones son responsabilidad del abogado.

Los procuradores fijan sus honorarios de acuerdo con aranceles, que se regulan en el Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre, en función de la cuantía del litigio. Así, a modo de ejemplo, cabe señalar que los honorarios básicos serían de 80 euros para un asunto cuya cuantía fuera de 2.000 euros; de 400 euros en un asunto cuya cuantía fuera de 25.000 euros; o de 335 euros en un asunto de cuantía inestimada. Esos honorarios se incrementan en función del número de actuaciones que se desarrollen en el proceso (medidas cautelares, práctica de pruebas, recursos, etc. ...) y al importe total de honorarios se le aplicaría el correspondiente IVA.

Los abogados fijan sus honorarios libremente, pero tienen una guía orientativa aprobada por el Colegio de Abogados. Según dicha tabla, que como decimos es meramente orientativa y por ello puede quedar alejada de la realidad, los honorarios de un abogado en un proceso contencioso-administrativo ordinario serían de 500 euros en un proceso cuya cuantía fuera de 2.000 euros; de 3.000 euros en un proceso cuya cuantía fuera de 25.000 euros; igual que si fuera para un proceso de cuantía indeterminada. Esos honorarios se pueden incrementar libremente en función de la complejidad del asunto, del número de actuaciones requeridas o del prestigio del abogado interviniente, y al importe total de honorarios se le aplicaría el correspondiente IVA.

3. LA CONDENA EN COSTAS

La vía económico-administrativa se caracteriza por su gratuidad y en ella no hay gastos necesarios, por lo que no existe una regla general sobre imposición de costas. Aunque conviene destacar que su normativa reguladora⁵², aprobada en un momento en que el número de reclamaciones interpuestas era altísimo, prevé la posibilidad de exigir al reclamante las costas del procedimiento en caso de apreciar temeridad o mala fe en la actuación del reclamante. Pero lo cierto es que esa facultad reconocida al TEA ha sido utilizada en rarísimas excepciones⁵³.

En sede jurisdiccional la situación es distinta, porque los costes públicos y privados del proceso son mucho más altos y por ello tiene sentido establecer una regla general sobre imposición de costas. Y desde la aprobación de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, el criterio general en los procesos contencioso-administrativos es la imposición de costas a la parte

⁵² Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

⁵³ Aunque no conozco datos exactos al respecto, algunos responsables de TEA han manifestado en alguna ocasión que solo han impuesto esa carga en supuestos en que había total desconexión entre la reclamación presentada y el conflicto subyacente, que según su interpretación era consecuencia de la utilización de formularios tipo por parte de las empresas de gestión de recursos de multas.

que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que el Tribunal aprecie que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

Por su parte, la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, establece los componentes de esa categoría jurídica de “costas” que debe satisfacer el vencido en juicio, mencionando las siguientes: honorarios de la defensa y de la representación técnica cuando sean preceptivas; inserción de anuncios o edictos que de forma obligada deban publicarse en el curso del proceso; depósitos necesarios para la presentación de recursos; derechos de peritos y demás abonos que tengan que realizarse a personas que hayan intervenido en el proceso; copias, certificaciones, notas, testimonios y documentos análogos que hayan de solicitarse conforme a la Ley, salvo los que se reclamen por el tribunal a registros y protocolos públicos, que serán gratuitos; derechos arancelarios que deban abonarse como consecuencia de actuaciones necesarias para el desarrollo del proceso; la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social, cuando sea preceptiva.

NUEVA JUDICATURA TRIBUTARIA Y GARANTÍAS PROCESALES: CONSIDERACIONES SOBRE SU APLICACIÓN Y VIGENCIA

SERGIO ENDRESS GÓMEZ
Abogado
Magíster en Derecho
sendress@eioabogados.cl

I. INTRODUCCIÓN

En el año 2009 se dicta la ley que reforma la jurisdicción, competencia y procedimientos en materia tributaria en Chile.¹ La nueva ley crea tribunales independientes para resolver el conflicto tributario con la Administración, hasta ese entonces entregado al conocimiento del mismo organismo estatal, al menos en primera instancia. La ley también modifica el actual procedimiento general y crea un nuevo procedimiento de amparo de derechos fundamentales.

A continuación, examinamos la experiencia práctica de la nueva judicatura tributaria frente a garantías procesales relevantes, desde la perspectiva de la defensa de los contribuyentes, realizando las observaciones que ello nos merece.

En el derecho procesal existen garantías procesales para la evaluación cualitativa de todo procedimiento. Así, la existencia de un juez imparcial; el acceso a la justicia; la contradicción; la igualdad de partes y la publicidad, son indicados como relevantes para esta evaluación.

II. JUDICATURA IMPARCIAL Y TÉCNICAMENTE CALIFICADA

Considerando las garantías procesales de todo procedimiento, el estatuto legal de la nueva judicatura cumple la exigencia de imparcialidad,

¹ Ley N° 20.322, de 27 de enero de 2009.

independencia e inamovilidad exigida para el ejercicio de la potestad jurisdiccional.²

Parece necesario que un tribunal especializado como los tributarios, posean la cantidad idónea de personal para desarrollar su labor.

De acuerdo con los antecedentes recabados, en algunas regiones la dotación de los Tribunales fue sobreestimada.³ En el año 2012 se presentó un proyecto de ley para reducir la planta de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante “TTA”), de acuerdo con las cifras divulgadas por el Ministerio de Hacienda con el objeto de justificarlo. El proyecto de ley no prosperó para la zona central (Santiago, Rancagua y Valparaíso), pero, en la práctica, el Ministerio de Hacienda ha postergado *de facto* la implementación de las dotaciones de funcionarios titulares en Santiago, Rancagua y Valparaíso.⁴

² Sobre la Unidad Administradora de los TTA, dependiente del Ministerio de Hacienda, se mantiene la objeción de independencia, según el Presidente de la Asociación Gremial de Magistrados de los Tribunales Tributarios y Aduaneros de Chile, señor César Verdugo, que manifestó: “Recordó que la introducción de las UATTA fue ampliamente cuestionada por diversos parlamentarios cuando se discutía el proyecto, pues consideraron que su presencia al interior de los nuevos juzgados representaba una intromisión indebida de la Administración en la nueva judicatura, y que desconocía la adecuada autonomía de estos tribunales. Manifestó que los temores de intromisión planteados durante la discusión de la ley se han materializado. Sobre el punto, manifestó que los tribunales tributario y aduaneros no han contado con el soporte material necesario para cumplir con sus labores, ha existido una presión constante por generar sentencias en el menor tiempo posible, e incluso se han presentado conflictos entre el Jefe de la Unidad y los jueces, que han desembocado en litigios disciplinarios que han sido conocidos, por ejemplo, por la Ilustre Corte de Apelaciones del Maule. Indicó que la práctica de esa Unidad se ha orientado a mantener un tutelaje permanente para encausar, de alguna forma, el funcionamiento interno de los tribunales tributarios y aduaneros, de forma tal que su funcionamiento no afecte la recaudación fiscal. Expresó que esta conducta no tiene en cuenta que cerca del 97% de los ingresos tributarios son voluntariamente erogados por los contribuyentes, y sólo el 3% restante proviene de condenas impuestas por los tribunales tributarios y aduaneros”. Debate Legislativo Ley N° 20.752, página 34, año 2012, y agregó “Al explicar el menor número de causas que se han iniciado en estos tribunales indicó que ello puede deberse a distintos factores, ninguno de los cuales es atribuible a los tribunales sino que a decisiones de la propia Administración. Para explicar lo anterior, señaló, a modo de ejemplo, que ha existido una pobre difusión de esta reforma por parte del Ejecutivo; una significativa disminución de las acciones de la Administración Tributaria que ha sido más cautelosa en sus acciones de fiscalización; el uso intensivo de la reconsideración administrativa y el otorgamiento de condonaciones para evitar llegar a juicios; el temor de los contribuyentes de litigar contra la Administración Tributaria y Aduanera, que se ha reforzado con nuevos abogados para litigar contra los contribuyentes, y las regulaciones administrativas que coartan o inhiben el ejercicio del derecho a reclamo de los contribuyentes. Observó que actualmente el Servicio de Impuestos Internos sólo inicia causas en casos seleccionados y de éxito casi asegurado. Agregó que a pesar de lo anterior, pueden aumentar el número de causas si en el futuro se implementen nuevamente planes masivos de fiscalización”. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 34, año 2012.

³ Según la presentación del Subsecretario de Hacienda al Congreso Nacional en el año 2012, las siguientes regiones debían conocer de la siguiente cantidad de causas por funcionario, y en la realidad han conocido de las siguientes: Región de Arica 100/5; Tarapacá 8/114; Antofagasta 135/5; Atacama 56/2; Coquimbo 159/11; Maule 149/8; Biobío 250/12; La Araucanía 183/16; Los Ríos 56/5; Los Lagos 93/5; Aysén 44/2; Magallanes 70/2.

⁴ Con relación a la propuesta original de reducción de personal en Santiago, Valparaíso y Rancagua, se señalaba que el número de cargos de planta se reducía, en la Región

En efecto, el nombramiento de jueces y funcionarios establecido en la ley, no se ha cumplido conforme el cronograma que la ley original señaló. Por un lado, los tribunales de Santiago no han sido provistos con todos los funcionarios asignados de acuerdo con la ley, al menos no en la calidad de planta.⁵ Los desafíos de la judicatura tributaria exigirían que todos los funcionarios adscritos a ella puedan disfrutar de la calidad de planta, satisfaciendo los mayores estándares que ello pueda demandarles, según los objetivos originales de la reforma. Por otra parte, en el caso de los Tribunales de segunda instancia, para los cuales la ley señalaba relatores y ministros especializados, tampoco se han nombrado los ministros de estos, en todos los casos.

No conocemos antecedentes o informes técnicos que sustenten la definición de los recursos humanos o materiales asignados a los TTA. De acuerdo con las solicitudes de información planteadas a la Unidad Administradora y al Ministerio de Hacienda, estos organismos indicaron que no contaban con dicha información, remitiéndonos a la Historia de la Ley respectiva.⁶ En el documento contenido en la “Historia de la Ley”⁷ se cuenta con referencias a presentaciones en “power point” de funcionarios de gobierno, pero no existen al parecer estudios independientes para indagar sobre la demanda para fundamentar la reducción de plantas en los TTA, así como la eliminación de Salas especializadas en las Cortes de

Metropolitana, de 46 a 26 personas. En los tribunales de Valparaíso y Rancagua, ellos decrecen de 14 a 8, y de 6 a 5, respectivamente. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 25, año 2012. Sobre el tema, el señor Presidente de la Comisión ofreció la palabra al Juez Titular del Tribunal Tributario y Aduanero de la XVª región, señor Jorge Pohlhammer, quien expresó que la distribución territorial de los contribuyentes para el año 2011 muestra que las regiones de Valparaíso, Metropolitana y del Libertador Bernardo O'Higgins agrupa el porcentaje más alto de reclamos a nivel nacional, como se observa en los siguientes cuadros. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 37, año 2012. Probablemente por estas consideraciones, el Subsecretario “Señaló que para solucionar la diferencia, el Ejecutivo se compromete a presentar una indicación en la Comisión de Hacienda que mantenga los elementos del proyecto que no han generado problemas, excluyendo las modificaciones que se refieren a la disminución del personal de los tribunales tributarios y aduaneros que deben entrar en funciones en las Regiones de Valparaíso, del Libertador Bernardo O'Higgins y Metropolitana”. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 39, año 2012.

- 5 De acuerdo con el sitio web de los TTA, los funcionarios a contrata designados en todo Chile ascienden a 40 personas, entre abogados, arquitectos, auditores y funcionarios administrativos. Especialmente importante es la constatación de un alto estándar en los requerimientos aplicados en la selección del personal de planta, conforme al mandato legal original, lo cual permitía fundamentar un nivel de excelencia frente a los desafíos que se enfrentaban.
- 6 Con relación a la pregunta sobre la existencia de estudios de demanda u otros existentes para fundamentar la reducción de plantas en los TTA, así como la eliminación de Salas especializadas en causas Tributarias, la Unidad Administradora, a la cual el Ministerio de Hacienda remitió la consulta realizada, indicó: “no contamos con dicha información”. Ordinario N° 459, de 21 de octubre de 2014, emitido por el Jefe de la Unidad Administradora de los TTA.
- 7 Elaborado por la Biblioteca del Congreso Nacional, con los principales documentos de la tramitación del proyecto de ley en debate ante la Cámara de Diputados y el Senado.

Apelaciones de Valparaíso, Concepción y San Miguel, y en general, para la reforma de la Ley N° 20.752.⁸

De acuerdo con las estadísticas sobre ingresos de causas en la región metropolitana, elaboradas por la Unidad Administradora de los Tribunales (en adelante “ATTA”, como se han denominado), la cantidad más importante se concentra en el TTA Oriente.⁹ Sobre este tema, en el año 2009,

⁸ Ordinario N° 459, de 21 de octubre de 2014, emitido por el Jefe de la Unidad Administradora de los TTA. De acuerdo con el Mensaje de la Ley N° 20.752, que propone la reducción de plantas: “Si bien la implementación de la reforma ha sido exitosa, se ha detectado una sobreestimación del número de causas proyectada para los Tribunales Tributarios y Aduaneros, lo que determinó que las dotaciones de planta fueran mayores a las estrictamente necesarias. En efecto, respecto de los tribunales ya instalados a lo largo del país, el número de causas efectivamente ingresadas en los tres últimos años, ha sido sustancialmente menor a la estimada en el proyecto original. Respecto de los tribunales cuya instalación se encuentra pendiente, nuevas estimaciones hechas en 2012 indican que serán sustancialmente menos las causas que ingresarán al nuevo sistema que las estimadas originalmente al promoverse la Ley N° 20.322. Por ejemplo, para la Región Metropolitana se estimó que el número de causas que ingresarán al nuevo sistema serían alrededor de 10.000 (sin considerar los juicios por reavalúos de bienes raíces de la serie no agrícola), cifra que contrasta con las nuevas estimaciones, las que indican que para el año 2013, las causas a ingresar en definitiva serían como máximo unas 1.500. Para evitar que el Fisco incurra en costos innecesarios, el presente proyecto de ley propone reducir el tamaño de las plantas de los Tribunales Tributarios y Aduaneros de Arica, Iquique, Copiapó, Santiago, Valparaíso, Rancagua, Talca, Concepción, Valdivia, Puerto Montt y Punta Arenas, conforme a las nuevas proyecciones realizadas. Adicionalmente, se contempla reemplazar las salas exclusivas creadas por la Ley N° 20.322 en las Cortes de Apelaciones de San Miguel, Concepción y Valparaíso, por salas preferentes para el conocimiento de las causas tributarias, y realizar otros ajustes para concordar esta medida”. MENSAJE N° 038-360, octubre 26 de 2012. Ley N° 20.752, Modifica Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros, en materia de Plantas. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 7, año 2012. Respecto de la supresión de cargos, cuando queden vacantes, la Corte Suprema indica “Estima la Corte Suprema que la decisión anterior no parece oportuna, pues parece aconsejable, antes de adoptar una determinación en tal sentido, esperar a que la reforma tributaria se encuentre en vigencia en todo el territorio de la república, máxime cuando resta la Región Metropolitana, cuyos tribunales probablemente tengan la mayor carga de trabajo, y que no se hacen valer antecedentes estadísticos que lo justifiquen. Además, la experiencia demuestra que en un primer período la carga de trabajo es mínima, pero nada asegura que ello se mantenga en el futuro cuando los Tribunales Tributarios y Aduaneros estén plenamente operativos”. y en relación con las Salas especializadas, “Quinto: Que respecto de las salas especializadas que originalmente establecía la Ley N° 20.322 para las jurisdicciones de Valparaíso, Concepción, San Miguel y Santiago por tener mayor flujo de causas, el proyecto solamente deja la alternativa de sala especializada para la Corte de Santiago. El Tribunal Pleno considera conveniente que se adopte respecto de la Corte de Santiago el mismo criterio que el proyecto sigue respecto de la de Concepción, en el sentido que a una de sus salas se entregue el conocimiento preferente, y no exclusivo, de las cuestiones tributarias y aduaneras, de manera tal que si la carga de trabajo lo permite, esa sala pueda conocer también de asuntos de otra naturaleza”. 20 de noviembre de 2012, en oficio respuesta a requerimiento del Senado, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 77 de la Constitución, en relación con lo señalado en el artículo 16 de la Ley N° 18.918, Orgánica Constitucional del Congreso Nacional. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 16 y ss., año 2012.

⁹ “2.- Don Miguel Zamora Rendic, coordinador de políticas tributarias del Ministerio de Hacienda: Explicó que esta nueva distribución de las competencias había tenido una buena acogida de los jueces de la Región Metropolitana, toda vez que durante el tiempo que llevan instalados los tribunales, se había podido constatar que como consecuencia de la distribución territorial de las comunas y la asignación de competencia de los tribunales sobre los

señalamos la conveniencia de establecer un solo Tribunal Tributario en Santiago, de composición colegiada, como existe en la judicatura penal, laboral y de familia.¹⁰ Ello hubiera permitido el uso centralizado y más eficiente de los recursos humanos y materiales, así como el intercambio de las mejores prácticas en la tramitación de los juicios y en la fundamentación de las resoluciones.

Sobre este proceso de adecuación de la judicatura a la demanda real, cabe destacar la ausencia de proyecciones serias e independientes por parte del poder ejecutivo, así como de justificación técnica conocida en las decisiones implementadas para la contratación de personal en la zona central. Tampoco se han planteado incentivos para aquellas jurisdicciones con mayor responsabilidad y trabajo. Considerando el acuerdo democrático original, plasmado en la Ley N° 20.322, nos parece inconveniente que las modificaciones a él, se realicen sin sustento técnico conocido y sin acuerdo legislativo.

Existen antecedentes para sostener que la especialización de la Corte de Apelaciones y de la Corte Suprema, sigue siendo necesaria: así lo sostuvo el proyecto original y es un consenso entre los especialistas.¹¹

contribuyentes domiciliados en ellas, el Tercer Tribunal había concentrado el conocimiento de la mayor parte de las causas y el Cuarto Tribunal tenía un ingreso diez veces inferior al de este último". Intervenciones recibidas por la Comisión de Constitución, Senado. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 177, año 2012.

¹⁰ "Nuevo Tribunal Tributario: pensando en el futuro", Manual de Consultas Tributarias, N° 384 de diciembre de 2009, página 15 y ss.

¹¹ Según el Mensaje del Ejecutivo al proyecto de la Ley N° 20.322, era necesario crear salas y tener ministros y relatores especializados porque "En efecto, un adecuado sistema de justicia tributaria requiere de instancias de revisión que garanticen con oportunidad y eficiencia los derechos del contribuyente. En la actualidad, las Cortes de Apelaciones cuentan con algunas limitaciones importantes para ejercer ese rol, por verse obligadas a resolver sobre materias de alta complejidad, sin contar con una especialización y un respaldo técnico adecuado". Y agregaba "Precisamente estas son las carencias que la presente propuesta legislativa pretende resolver, a través del establecimiento de una judicatura tributaria de primera instancia que, manteniendo los actuales niveles de eficiencia, oportunidad y gratuidad, perfeccione sus limitaciones relativas, por una parte, a su independencia y, por otra, que las apelaciones de los fallos de primera instancia de los jueces tributarios, sean conocidas por una segunda instancia que cuente con un adecuado nivel de especialización y sean resueltas a través de un procedimiento expedito". Mensaje N° 206-348, 19 de noviembre de 2002. En el mismo sentido, el Ministro de Justicia Teodoro Ribera, posteriormente señalaba respecto de las Salas de Corte: "La carga de trabajo no justifica su existencia", y agregaba "el problema es que tenemos una importante dotación de 142 funcionarios a nivel nacional y que, efectivamente, hubo un error de cálculo en el trabajo que iban a tener estos tribunales", explicó. Ese estudio lo hizo la Universidad Católica, según precisó al diario *El Mercurio*, "Gobierno busca reformular Tribunales Tributarios por alta capacidad ociosa, 2012. En el mismo sentido, el Presidente de la Asociación de Magistrados, Sergio Aparicio Vera, con relación a la creación de una Corte Tributaria especializada, señaló "Hizo presente que en los análisis que efectúan las universidades o la academia de las sentencias que se publican en la página web del Servicio de Impuestos Internos, es posible encontrar fallos contradictorios emanados de distintas Cortes, aceptando, por ejemplo, algunos que la nulidad de derecho público sea conocida por los tribunales tributarios y aduaneros y otros no, todo lo cual genera falta de certeza jurídica. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 182, año 2012. En contra, Doña

Al parecer, la retroalimentación técnica de tribunales superiores o la doctrina a los fallos de segunda instancia, es insuficiente o tardía, e impide mejorar y evaluar cualitativamente las decisiones jurisdiccionales.

Paulina González Vergara, Jefa de la División Jurídica del Ministerio de Justicia, Respecto de lo que se había afirmado en cuanto a la necesidad de que existiera un tribunal de segunda instancia especializado, integrado por quienes hubieren sido jueces tributarios, dado que los integrantes de las Cortes actuales carecen de la experticia específica para tratar temas tributarios y aduaneros, señaló que dicha tendencia se encontraba en retirada en el derecho comparado y que se estimaba peligroso su establecimiento pues si se requiriera un nivel tan elevado de conocimientos específicos, podría sostenerse la necesidad de tener que contar, por ejemplo, con cortes especializadas en materia de responsabilidad médica o de la construcción. Explicó que frente a este tipo de requerimientos se había optado por impulsar el establecimiento de salas o tribunales integrados no solo por abogados, sino también por ingenieros, como sucedía en el caso del Panel de Expertos de la Ley General de Servicios Eléctricos y en el Tribunal de Defensa de la Libre Competencia. Señaló que en el ámbito procesal civil se había optado por fortalecer a los grupos de apoyo de los ministros de las cortes de apelaciones, ya que había casos en que cada ministro contaba con un equipo de abogados o de expertos en otras profesiones que les prestaban asesoría. No creía que el análisis de esta materia debiera darse únicamente en el aspecto tributario y aduanero, sino que también en otros que exigieran un cierto grado de experticia y en que podría faltar apoyo a los jueces de segunda instancia, materia que, en todo caso, debería tratarse en el contexto de la reforma procesal civil, al abordar la parte orgánica. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, *ibídem*. En relación con las Salas Especializadas en las Cortes de Apelaciones: Don Miguel Zamora Rendic, coordinador de políticas tributarias del Ministerio de Hacienda, en el punto 8, de su exposición señalaba: “Ante la consulta del diputado señor Burgos acerca de las razones que justifican las modificaciones que se introducen en el Código Orgánico de Tribunales y que incluyen la disminución de miembros de las Cortes de Valparaíso, San Miguel y Concepción como también de relatores, explicó que al dictarse la Ley N° 20.322 se había esperado un incremento explosivo de causas tributarias para la Corte de Santiago y para las tres mencionadas, razón por la que se había dispuesto que tuvieran una sala de dedicación exclusiva a materias tributarias, debiendo las demás Cortes tener salas de conocimiento preferente. Como el aumento esperado no se produjo, se justifica la disminución que se propone. En el caso específico de la Corte de Concepción, la sala exclusiva había funcionado, en los hechos, desde dos años antes a la presentación de este proyecto, sólo como sala preferente, por lo que el proyecto no hacía otra cosa más que reconocer tal situación. En el caso de Santiago, como se esperaba una situación distinta, se mantuvo la sala exclusiva en la Corte”, pero en el mismo debate, se dejó constancia que: “Sobre este punto, el abogado señor Mery hizo presente que como consecuencia de no haberse producido el considerable aumento de ingresos que se esperaba en materia tributaria, la Corte Suprema había adoptado, dentro de sus facultades de gobierno judicial, una serie de medidas que hacían imposible cumplir con las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.322. En el caso específico de la undécima sala de la Corte de Apelaciones de Santiago, que debiera dedicarse exclusivamente a materias tributarias, sus tres ministros atendían, separadamente, uno a dictar sentencias en materia criminal, otro a causas de derechos humanos y, el tercero, a cargo de las causas de los exonerados. Por lo tanto, el propósito que se tuvo en vista para nombrarlos con un objetivo concreto, no se ha cumplido y la sala se ha conformado con los subrogantes que tienen dedicación exclusiva y por abogados integrantes”. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 180, año 2012 “Respecto de la Corte de Concepción que no obstante ser exclusiva, había funcionado sólo como sala preferente, siendo que la ley disponía que funcionara como exclusiva, Don Miguel Zamora Rendic, coordinador de políticas tributarias del Ministerio de Hacienda “señaló que se había interpretado que el carácter exclusivo no significaba que fuera excluyente de las demás materias de su competencia”. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, *ibídem*, año 2012. Esto, al parecer motivó al Presidente de la Asociación Nacional de Magistrados Tributarios y Aduaneros de Chile (ANMTTACH), Don Sergio Vera Aparicio, a señalar que “Podría también pensarse en

La creación de ministros, relatores o salas especializadas parece no haber satisfecho totalmente las necesidades de mayor fundamentación técnica y de mayor certeza en las controversias tributarias, que sí parece observarse en primera instancia. En el año 2009, indicábamos que era muy desafortunado que se haya eliminado en la ley, a instancias del Tribunal Constitucional, el ascenso de los jueces tributarios a segunda instancia, sin que se haya propuesto ninguna alternativa por el Gobierno.¹²

En otras áreas especializadas del contencioso especializado (libre competencia y ambiental) se observan soluciones distintas para la configuración de la segunda instancia, cuya aplicación quizás deba considerarse en el ámbito tributario.

En definitiva, se observa la ausencia de una política coherente y pública, de los recursos humanos y materiales destinados a los distintos tribunales del país, en lo referido a su provisión, calificación y nombramiento de sus integrantes, fundado en la efectiva responsabilidad y carga de trabajo, como asimismo, en la calidad y excelencia de su desempeño, todo ello con sustento técnico y legitimidad democrática.

III. ACCESO A LA JUSTICIA

En relación con la garantía de acceso a la justicia, definida como el derecho a interponer una pretensión de tutela ante los tribunales, con un recurso efectivo, podemos señalar lo que sigue.

Existió discusión sobre el plazo aplicable para interponer el reclamo tributario, respecto de actuaciones tributarias notificadas antes de la aplicación de la nueva jurisdicción, en cada región del país. Para algunos aplicaba el antiguo plazo de 60 días, o para otros, regía el nuevo de 90 días. La aplicación del plazo establecido en el texto anterior a la reforma procesal de sesenta días, en vez del nuevo plazo vigente de noventa días, ilustra la importancia de considerar, junto a los sólidos argumentos jurídicos que apoyaban esta última conclusión, la garantía procesal en la resolución del conflicto.

Existen antecedentes estadísticos que muestran una cantidad importante de acciones declaradas inadmisibles por los TTA.¹³ Parte de ello parece

la creación de una Corte Nacional Tributaria, orientada a unificar la jurisprudencia emanada de estos Tribunales a fin de que haya certeza jurídica y puedan los inversores mirar a Chile como una plataforma de inversión internacional hacia Latinoamérica". Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 184, año 2012.

¹² Publicado en el Manual de Consultas Tributarias, Boletín N° 384, diciembre de 2009, página 15 y en el anuario tributario contenido en el Boletín N° 385, enero de 2010, página 128, Editorial Legal Publishing, hoy Thomson Reuters/Abeledo Perrot.

¹³ Para el segundo trimestre de 2013 fueron un 3% del total de reclamos, el mismo porcentaje para el tercer trimestre y un 2% para el cuarto trimestre de 2013, considerando incluso las causas en tramitación, las falladas y las ingresadas. En el segundo trimestre del 2013, según el sitio del TTA en la red, las causas por vulneración fueron menos del 10% de los reclamos

estar relacionado con la falta de preparación técnica de los abogados, y en otros casos, se ha sugerido que es el efecto de la sobrecarga de algunos tribunales, sobre todo en las inadmisibilidades fundadas en aspectos formales, sin sustento expreso en la ley. Si tal fuera el caso, dichas decisiones ilustran la adopción de posiciones interpretativas que parecen opuestas a la garantía que comentamos.

La reforma creó un procedimiento de amparo constitucional para el derecho de propiedad, no discriminación estatal y desarrollo de la actividad económica, de conocimiento de la nueva judicatura tributaria. Aunque la ley no lo señaló, existía el consenso entre los operadores respecto de la insuficiente protección de estos derechos, por medio de la acción constitucional usual, que se interpone ante la Corte de Apelaciones. En la práctica, es posible detectar que el uso de dicha acción en la actualidad, es prácticamente inexistente.¹⁴

Como fundamentos del escaso uso de esta acción, están la ausencia de certificación de las actuaciones de los funcionarios del SII,¹⁵ la complejidad de las causales, la ausencia de información del contribuyente, el breve plazo de interposición, entre otros.

Esta regulación debe ser reformada ampliando su plazo de interposición, incluyendo a organismos como Tesorería General de la República y a las Municipalidades, por la aplicación de impuestos municipales, y

tributarios generales, y menos de un 2% si se incluyen los reclamos por tasación de bienes raíces. Considerando el ingreso de causas por procedimiento, del año 2013, el total de vulneraciones ascendió a un total de 46 amparos, de un total aduanero y tributario de 2.396 causas. Para el 2012 ingresaron 34 de un total de 546.

¹⁴ Ingresaron en 2013, según la estadística consolidada divulgada por la Unidad Administradora, 41 causas por vulneración de derechos de un total de causas tributarias de 2.290. En 2012 fueron 17 de un total de 433. Particularmente grave para la protección de los derechos de los contribuyentes es que un Tribunal Tributario de Santiago haya decidido que la vulneración de derechos ocurridas en la actualidad, pero vinculada a actuaciones conocidas por los Directores Regionales en el sistema anterior, no son de su competencia, y esto, sin ni siquiera dar traslado a Impuestos Internos, como lo exige la ley en caso de “fundamento suficiente” y varios meses después de interpuesto, sentencia de 20 de febrero de 2014, RUC N° 13-9-0002300-0. Hernán Ulloa nos indicaba respecto del Art. 8° bis del Código Tributario en el año 2010, que “tiene serios problemas de reiteración innecesaria de derechos y falta de sanción ante su incumplimiento...” Derechos de los Contribuyentes: Análisis Crítico del Artículo 8° bis del Código Tributario, en noviembre de 2010, Taller de Memoria, Prof. S. Endress (no publicado).

¹⁵ Recientemente, en noviembre de 2014, solicité el libro de sugerencias y reclamos en lo que era el Tribunal Tributario Santiago Oriente del SII, a funcionarios administrativos del mismo, con el objetivo de estampar precisamente una sugerencia de mejor servicio, respondiendo estos que no existía tal libro. En la Dirección Regional Santiago Sur, en agosto de 2014, se le indicaba a un contribuyente, en Fiscalización, que la funcionaria que debía atenderlo, por haber sido citado por escrito para ello, se encontraba ese día enferma y el jefe de oficina se encontraba en un curso, por lo cual, sencillamente debía volver otro día. En la misma Dirección Regional, la funcionaria que fiscalizó al mismo contribuyente anterior, no dejó constancia de la concurrencia de este al SII, ni de la documentación acompañada. El Jefe de grupo reafirmó que no existía ninguna constancia en el sistema computacional, sin que le indicara al contribuyente la opción de estampar un reclamo por dicha conducta, y sin sugerir tampoco la investigación de ello o la adopción de alguna medida disciplinaria frente al incumplimiento administrativo.

otorgando acreditaciones inmediatas de las actuaciones potencialmente lesivas para el contribuyente, para que realmente pueda cumplir el cometido definido legalmente.

En el ámbito del impuesto territorial, la regulación de las causales de impugnación en el procedimiento de reclamo de avalúos de bienes raíces, que limita en forma importante el derecho de defensa de los contribuyentes, ha sido controvertida por restringir indebidamente el derecho de acceso a la justicia que examinamos. Tampoco resulta clara la relación entre esta acción y el procedimiento general de reclamo. En fin, se observa una regulación al parecer inconsistente con la protección del acceso a la justicia que analizamos.¹⁶

Es también parte del ejercicio efectivo de un recurso, el que este sea decidido en un plazo breve. Al parecer no se han cumplido las expectativas ni plazos legales exigidos por el nuevo procedimiento tributario, ni conocemos ningún estudio de los plazos de la nueva justicia tributaria. La Unidad Administradora ha indicado que la información o estadística sobre dicha materia “es de dominio exclusivo y excluyente de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, órganos jurisdiccionales independientes y autónomos en su actuar”.¹⁷

En el derecho comparado existe usualmente la obligación de agotar la vía administrativa, previa a la interposición de la vía judicial. La doctrina ha destacado que ello evita litigios y resulta más eficiente. En Chile no existe esta obligación, sino que ello es facultativo. En la actualidad existe la revisión administrativa antes del inicio del juicio (denominada reposición administrativa)¹⁸ y puede intentarse esta revisión, si se desecha la impugnación judicial (transcurre el plazo, sin interponer el reclamo o se desiste de la misma controversia) por medio de la anulación de actuaciones manifiestamente erradas. El transcurso del plazo para la revisión facultativa corre juntamente con el plazo para impugnar judicialmente la

¹⁶ Existen fallos de los Tribunales Tributarios que fundamentan el análisis detenido y acusatorio de los avalúos realizados por el SII, tanto desde el punto de vista de los derechos del contribuyente, como de las características específicas del inmueble que es objeto de tasación, sin que exista en todos los casos texto expreso en el artículo 149 del Código Tributario, así considerandos 19, 20 y 21 de la sentencia de nueve de junio de dos mil catorce, RUC N° 13-9-0000739-0, emitida por el TTA de Temuco; Considerando 5°, 6° y 7° de sentencia de fecha diecisiete de enero de dos mil catorce, RUC N° 13-9-0000580-2, dictada en el Primer TTA de Santiago, Santiago, “Moscovich Dubinovsky con SII, Dirección Regional Santiago Centro y finalmente, Considerando 13°, del RUC N° 13-9-0000614-9, de fecha 30 de septiembre de 2013, emitida por el TTA de Arica y Parinacota.

¹⁷ *Ibidem*, consulta transparencia 2014. La Ley N° 20.322 que creó esta Unidad Administradora, indica su función en el “Artículo 19.- Corresponderá a la Unidad Administradora la gestión administrativa de los Tribunales Tributarios y Aduaneros”. Al parecer, esta gestión no incluye la información sobre los plazos en que se expiden las actuaciones judiciales de los mismos tribunales ni el análisis de la demanda real o estimada de los mismos.

¹⁸ De acuerdo con consultas conforme a la Ley de Transparencia, las solicitudes invocando el artículo 123 bis del Código Tributario fueron de 169 en 2011; 681 en 2012 y de 1.593 en 2013, habiéndose aceptado en el mismo periodo: 54 en 2011; 190 en 2012 y 239 en 2013.

misma actuación, lo que puede comprometer la defensa del contribuyente en ciertos casos.¹⁹

En ordenamientos comparados, el acceso a la justicia exige la tutela por un profesional del Derecho. En la actual experiencia de la nueva judicatura, la presencia de abogados parece no garantizar debidamente el derecho a la defensa del contribuyente y, en algunos casos, los contribuyentes no cuentan con los recursos necesarios para solventar su defensa letrada.

Finalmente, resulta indudable la necesidad de avanzar en la total tramitación a distancia por vía telemática de estas causas, como medio para facilitar este acceso a la justicia.

En definitiva, se aprecian importantes aspectos que fortalecer en la protección de los contribuyentes.

1. AMPLITUD DE LA REVISIÓN, NULIDAD O PLENA JURISDICCIÓN²⁰

Se ha discutido el alcance de la revisión que puede realizar el tribunal del acto administrativo reclamado. Para la Administración, el tribunal no podría revisar los hechos en que se funda la actuación administrativa, pues ello equivaldría a la realización de una “auditoría tributaria”, potestad que solamente corresponde al SII, en forma exclusiva y excluyente.

En otro ámbito más general, tampoco el Tribunal Tributario podría pronunciarse sobre la nulidad del acto administrativo, según la posición fiscal.

En ambos casos no existe norma legal expresa que limite en alguna forma el ámbito de decisión del Tribunal Tributario, salvo en lo que se refiere a la inadmisibilidad probatoria. En relación con la posible “auditoría tributaria”, que desarrollaría el Tribunal, cabe señalar lo que sigue. Es consustancial a cualquier Tribunal el conocimiento de hechos y el derecho en las controversias entregadas a su decisión, por lo que se requiere norma en contrario para limitar a esta magistratura solamente al examen del derecho. Además, la exclusividad de la facultad de fiscalización no resulta controvertida cuando el tribunal examina los hechos, pues la apreciación y calificación de ellos no se realiza en ejercicio de la potestad

¹⁹ En relación con las revisiones administrativas, y coincidiendo con un distinguido profesor de Derecho Tributario de Santiago, la posición del SII ha sido restringir al mínimo la aplicación de la RAV y judicializar gran número de controversias, desechando –al menos en el caso de la Dirección Regional de Santiago Oriente– la mayor parte de las solicitudes, fundado en la existencia de un procedimiento judicial en el cual el contribuyente puede hacer valer sus derechos, y que la RAV no es una nueva fiscalización, entre otros argumentos. No obstante, es posible constatar en algunas autoridades administrativas de otras regionales, un análisis más acucioso de los antecedentes. No existe control externo de la administración ni información alguna que permita verificar o conocer los criterios aplicados en el caso específico ni la justicia de la revisión, cuando ella es favorable al contribuyente. Hace años (2006-2010) se debatió esta situación a propósito de los acuerdos alcanzados por el SII con contribuyentes en relación con pérdidas tributarias.

²⁰ Véase la exposición “Nulidad de Derecho Público Tributaria”, de Germán Ruiz de la Maza, ante el ICHT, no publicada, en el sitio en la red de la última institución.

reglada de fiscalización, sino que en virtud del deber de inexcusabilidad y de búsqueda de la verdad de los enunciados fácticos de las partes, ineludible para establecer las obligaciones tributarias en el caso concreto. Ambas potestades públicas poseen naturaleza y finalidades muy diversas.

Respecto de la declaración de nulidad de las actuaciones, la jurisprudencia se ha mostrado dividida, sin que sea claro aún qué posición prevalecerá.²¹

²¹ Sobre el tema “El procedimiento judicial no constituye una nueva auditoría”, el SII cita en su favor los artículos 1° del DFL N° 7, de 30.09.1980, Ley Orgánica del SII; el artículo 1° del Código Tributario, los artículos 60 y 63 del CT en cuanto entregan al SII la facultad de fiscalizar, y las sentencias siguientes: TTA Temuco, Sociedad Agrícola La Hacienda con SII, considerando sexto. “... conviene aclarar que la presente es una instancia jurisdiccional de revisión de lo actuado por el órgano fiscalizador en la etapa administrativa de fiscalización, y no, como podría concluirse erradamente, una nueva instancia de auditoría de la situación tributaria del contribuyente, la cual por mandato legal solo puede ser establecida por el Servicio de Impuestos Internos a través de los medios de fiscalización establecidos en el libro I del Código Tributario”. Y el considerado vigésimo, “consecuentemente, no es plausible pretender que la etapa jurisdiccional se constituya en una nueva instancia de revisión o fiscalización, sin que previamente se acredite por el reclamante, en forma completa y fundada, cuales son los incumplimientos o infracciones en que ha incurrido el órgano fiscalizador que sirven de fundamento para revisar su actuación, considerando que se ha desarrollado una adecuada auditoría que se ve reflejada en actuaciones fundadas del órgano fiscal”. 4.7.2012, RUC N° 1-9-000124-1. El SII también cita en su favor “Soto Parra con SII”, RUC N° 12-9-0000336-4, de fecha 15.1.2013; y Farid Hasbún con SII, RUC N° 12-9-0000280-5, de fecha 1.3.2013. En el tema de la nulidad, véase Tribunal Tributario de Punta Arenas, RIT GR 09-00003-2012. citado por G. Ruiz de la Maza, nota anterior. Otro en el mismo sentido: Corte de Apelaciones de Talca 4 de enero de 2013, rol N° 19-2012. Ha lugar Tribunal Tributario de Temuco: RIT GR- 08-00045-2011. Afecta derecho defensa Temuco: GR 08-00030-2011. Otro gr 08-00024-2011. Contra la declaración de Nulidad por el TTA: “Considerando SEXTO, Teniendo en consideración que la reclamada, al evacuar el traslado del incidente, ha solicitado expresamente al Tribunal que declare la inadmisibilidad del mismo, el Tribunal se pronunciará primeramente sobre este punto. Al respecto, considera el Tribunal que de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 38 inciso segundo de la Constitución Política de la República y 3° del Código de Procedimiento Civil, la competencia para conocer las acciones de nulidad de derecho público concierne a los tribunales ordinarios de justicia en razón de la materia; sin que sea posible sostenerla a través de una reclamación tributaria. Por otra parte, atendida la especialidad en la competencia de este Tribunal, le resulta vedada tal actividad jurisdiccional. Así ha sido resuelto por la Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt, en fallo de fecha trece de mayo de 2014, dictado en causa rol N° 13-2013, entre “Cáceres y Ojeda Musgochiloé Ltda. y el Servicio de Impuestos Internos”. RUC 13-9-0001523-7, Proveyó don Christian Allen Rojas, juez titular del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos”. En la posición contraria, con la que coincidimos: “DÉCIMO: Que sin perjuicio de lo expuesto en el considerando octavo anterior, parte final, se estima pertinente citar en esta sentencia lo sostenido en el considerando primero de la sentencia pronunciada por la Tercera Sala de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, en la causa Rol N° 8.044-2001, con fecha veinticinco de Septiembre de dos mil seis, ello por emanar de un Tribunal Superior, y por los alcances que se hacen a lo allí debatido, en que al efecto se señala: “1°) Que si bien la presentación de fs. 1 no constituye un reclamo propiamente tal, en los términos que dispone el artículo 124 del Código Tributario, pues se plantea en ella un tema de nulidad de una actuación —específicamente la notificación de diversos giros— es lo cierto que, en virtud de una interpretación armónica de la normativa orgánica y de competencia que es atingente al caso, corresponde al Tribunal cuya decisión se impugna, resolver la incidencia de nulidad de que se trata, pues no puede quedar ella sin resolver —en virtud del principio de inexcusabilidad que tiene raíz constitucional- y no existe otra autoridad jurisdiccional que pueda lógicamente tener competencia para este asunto, que es parte, aunque incidental, del ámbito tributario”. Complementa lo anterior lo

Nos parece que, atendido las normas legales vigentes, así como sólidos principios de derecho administrativo, deben ser los Tribunales por medio de la interpretación sistemática, los que deberán establecer la posición final en la materia.

IV. CONTRADICCIÓN Y BILATERALIDAD

La garantía de la contradicción, entendida como efectiva posibilidad de que el contribuyente pueda influir en el contenido de la decisión judicial, produciendo materiales necesarios para ella e introduciéndolos al proceso, conociendo de ellos y tomando posición a su respecto. En la práctica, esta garantía pudiera considerarse comprometida en el ámbito probatorio por las siguientes incidencias.

En el ámbito probatorio, la adquisición del conocimiento de lo que constituye el objeto del proceso y de los materiales fácticos y jurídicos que pueden incidir en la resolución sobre ese objeto, se encuentra regulada legalmente.

En cuanto al aporte de materiales fácticos, si bien la ley establece la libertad probatoria, por otro lado, excluye la prueba que el contribuyente no haya presentado en la etapa administrativa de fiscalización realizada por el organismo fiscal, cumplidos determinados supuestos, como será objeto de comentario más adelante.

Respecto del aporte de elementos probatorios también representa una grave restricción de este derecho la tesis de que el juzgador debe limitar su conocimiento a los aspectos jurídicos y no a los fácticos, como ya describimos en el punto anterior.

1. CARGA DE LA PRUEBA

La discusión sobre la carga probatoria en materia tributaria impone una severa incertidumbre al contribuyente en su defensa ante tribunales. Esta regulación no fue alterada en la reforma que comentamos. Durante años, la jurisprudencia de nuestras Cortes Superiores sostuvo que dicha carga corresponde, por regla general, al contribuyente, sin que en nuestra opinión exista fundamento legal suficiente para dicho aserto. Esta discusión se ha renovado en los Tribunales Tributarios, sin que exista consenso dogmático ni jurisprudencial sobre esta materia. Tampoco existe unanimidad sobre la extensión de las potestades del juez respecto de la

dispuesto en la parte resolutive de dicha sentencia, en que se señala: "Por estos fundamentos, se revoca dicha resolución que es de veintitrés de agosto de dos mil uno y está escrita a fs. 24, declarándose que el Tribunal a quo es competente para decidir la solicitud de nulidad de fs. 1, por lo que deberá emitir resolución a su respecto" y argumentos adicionales. "SOCIEDAD COMERCIAL Y PESQUERA HANAMAR LIMITADA con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS", dictada con fecha 29 de septiembre de 2012. RUC N° 12-9-000028-4, TTA de Magallanes.

prueba (v.gr. por ejemplo, por medio de la dictación de medidas para mejor resolver) o sobre las exigencias o estándar probatorio que deben exigirse para establecer un hecho imponible (baja probabilidad; probabilidad prevalente; alta probabilidad o convicción plena).

La norma legal debatida en esta materia es el artículo 21 del Código Tributario. Algunos problemas que ha planteado son los siguientes: ¿Es la norma del inciso primero la misma regla establecida para las pruebas de las obligaciones de derecho común? ¿Es una norma sobre carga de la prueba o solo un deber? El ámbito de aplicación del artículo 21, ¿es solo en lo administrativo ante el SII o también aplica en el juicio tributario, y en tal caso, obligaría también al juzgador? El inciso segundo del artículo 21, en cuanto impide al SII determinar un impuesto distinto del que se colige del antecedente fidedigno del contribuyente, ¿es una norma prohibitiva, imperativa, referida a la carga de la prueba o relativa al valor de la misma?

Nuestra posición es que en el inciso primero no existe una norma general que establezca la carga probatoria. Las referencias a la veracidad, naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones permiten restringir la aplicación a dichas materias, y son claramente incongruentes con la aplicación general que se le atribuye. La interpretación sistemática de las obligaciones en nuestro derecho, especialmente de los hechos imponibles, permite afirmar que dicha prueba le corresponde siempre a la administración. Y existen ejemplos al canto: en la justificación de inversiones, el SII prueba el incremento de patrimonio y el contribuyente debe probar el origen de los fondos aplicados. En los hechos calificados como venta corresponderá a la Administración acreditar que concurren los supuestos de la descripción legal, y al contribuyente, desvirtuarlos. Por otra parte, aplicando el tenor del artículo que glosamos, corresponde al contribuyente acreditar la veracidad de la declaración tributaria o de los asientos contables, así como la naturaleza de los hechos alegados, por ejemplo, si configuran conceptos jurídico-tributarios como los de “habitualidad” o “relacionamiento”, exigido en determinados hechos imponibles. Esta atribución probatoria es congruente con las cargas dinámicas de la prueba, sistemática y lógicamente, con mejores resultados en el objetivo de acreditar obligaciones tributarias en la controversia.

A nuestro entender, el inciso segundo del artículo 21 sí establece, en cambio, una norma probatoria de aplicación general e imperativa, cuando señala que los antecedentes fidedignos obligan al SII a determinar los impuestos conforme a ellos. En nuestra opinión, esta norma elimina toda controversia, y con ello, la necesidad de un tercero que dirima lo que la ley ha decidido en favor de la documentación fidedigna. La norma es obligatoria entonces, consideramos, también para el juzgador, cualquiera sea su jerarquía. En la práctica, precisamente, los efectos jurídicos que esta norma establece han conducido a que el Servicio evite la calificación a que nos referimos, en toda nueva controversia ante los TTA.

Considerando la complejidad y dispersión en el tema, se trata de una materia que debiera ser regulada orgánicamente por el legislador, para evitar estas discusiones.

2. ANÁLISIS DE LA PRUEBA

La posibilidad de probar las alegaciones formuladas, propia también de la garantía de contradicción, se encuentra en riesgo toda vez que se limite la prueba testimonial, se impide la prueba pericial, o esta es imposible por circunstancias ajenas al contribuyente.

En estas controversias, la documentación y su análisis es muchas veces crucial. En ocasiones, la documentación puede requerir mayor plazo en su análisis de aquel que pueda o quiera dedicar Tribunal, considerando sus recursos, prioridades, las metas comprometidas (si el tribunal enfatiza las metas cuantitativas sobre las cualitativas, por ej.). Las Cortes de Apelaciones son usualmente reacias a la solicitud o consideración de nuevas pruebas, fundadas en limitaciones legales o en las costumbres de la judicatura sobre ello, aplicadas en otras disciplinas. La declaración de medidas para mejor resolver o de peritajes en segunda instancia es, que sepamos, inexistente.

El examen de la prueba presenta desafíos importantes para los TTA. La complejidad y extensión del material probatorio aportado por las partes puede inhibir de su conocimiento, incluso a profesionales expertos de probada experiencia. La revisión del material contable del contribuyente puede requerir muchas horas profesionales, a veces incompatibles con la carga de trabajo del tribunal. Esto se agudiza si el conflicto no ha sido suficientemente comprendido y explicado por las partes contendientes, usualmente capacitados en materias legales, pero no siempre en los tópicos contables. Lo mismo cabe, respecto de jurisdicciones que carecen de profesionales del ámbito contable o en que estos carecen de la experiencia o conocimientos adecuados. En general, se aprecia una pobre comprensión y utilización de consideraciones contables, tanto por los abogados fiscales como por parte de la mayoría de los contribuyentes en la litigación tributaria.

Restringe también la garantía de contradicción la resolución emitida por el Tribunal que fija puntos de prueba amplios, comprendiendo hechos de diversa naturaleza bajo un enunciado general, con el objeto de impedir la presentación de más de cuatro testigos, que es el límite establecido por la ley.

En conclusión, considerando que en muchos casos el análisis documental es imprescindible, debieran considerarse más y mejores profesionales debidamente formados en la técnica contable, así como fomentarse la posibilidad de que el Tribunal solicite sus propios peritajes contables externos, como medida para mejor resolver. Todo ello fundado en el objetivo de búsqueda de la verdad material que recae sobre el juez, considerando las exigencias de una obligación *ex lege*, como la tributaria.

3. PERITAJES

Las observaciones formuladas anteriormente son también aplicables a la prueba por peritos solicitados por las partes. Adicionalmente, es una deficiencia que la regulación legal establezca plazos demasiado breves para la realización de pericias complejas. La disponibilidad de peritos tampoco es suficiente ni idónea, salvo excepciones, en regiones. El costo de una pericia en materia tributaria contable es elevado²² y ello obsta a su nombramiento por privados. Para el Fisco, el riesgo de la condena en costas puede impulsarlo a rechazar nombramientos más calificados, o derechamente, cualquier nombramiento. Las listas de peritos existentes en las Cortes superiores carecen de la información académica o profesional, por lo que resulta imposible formarse una idea cabal de sus capacidades o aptitudes con su simple examen. Considerando la importancia de estas tareas, debiera elaborarse un listado de profesionales independientes, que mediante concurso y selección competitiva, con honorarios fijados estatalmente, permitan suplir esta relevante necesidad de los juicios tributarios.

4. INADMISIBILIDAD

El inciso XI, del artículo 132 del CT establece la inadmisibilidad de las pruebas no presentadas por el contribuyente, cuando le hayan sido solicitadas determinada y específicamente en la citación. El objetivo indicado en la ley para esta norma es la de castigar al contribuyente que oculta intencionadamente información.

Los requisitos exigidos a la inadmisibilidad han sido, por lo general, correctamente aplicados por los Tribunales.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre este tema, en breve fallo reciente.²³

Sin embargo, pueden dirigirse a la norma dos objeciones sustantivas. La primera objeción es el peligro que presenta su aplicación para el principio de reserva legal, el carácter *ex lege* y de derecho público que los hechos imponibles poseen. La segunda objeción es que plantea desafíos que la Administración no puede cumplir y el contribuyente mejor asesorado puede aprovechar en su favor.

²² La hora incurrida por un profesional de primer nivel en el ámbito contable, con diez años de experiencia en el ámbito tributario asciende, como promedio a cinco unidades de fomento.

²³ Sobre esta norma el Tribunal Constitucional nos indicó: "TERCERO.- Que, en la especie, la norma del inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario (que es, en rigor, la que tiene aplicabilidad decisoria en la resolución de la cuestión planteada) no merece reproche de irracionalidad a propósito de excluir, en la fase jurisdiccional del procedimiento, la exhibición de prueba documental que debió diligentemente presentarse en la etapa de fiscalización tributaria, pues con ello no hace más que propender a la necesaria consistencia entre ambos momentos del proceso de liquidación y reclamación de impuestos, a la par que impedir que su exigibilidad prescriba por la vía de la posposición deliberada en el acompañamiento de los documentos fundantes"; Santiago, treinta y uno de enero de dos mil trece. Rol N° 2279-12-INA, redacción del Ministro señor Francisco Fernández Fredes.

La inadmisibilidad permite a la Administración dar por establecidos hechos, sin contradicción del contribuyente. El contribuyente que no presenta la documentación en la etapa administrativa, no puede presentarla *a posteriori*. La ocultación deliberada de información por parte del contribuyente acarrea la exclusión de prueba y, por tanto, podría llevar a que las afirmaciones de la Administración sean incontrovertibles. Considérese el caso de que la Administración afirmara que se verificó un hecho imponible respecto del contribuyente, y este, omite deliberadamente presentar la documentación exigida. En tal caso, el Tribunal podría tener por establecido el hecho imponible, sin que el contribuyente pueda desvirtuar en juicio tal aserto, conforme una interpretación de las normas de carga probatoria en la materia. De esta manera, el establecimiento de un hecho imponible es el efecto de la omisión del contribuyente. En nuestra opinión no resulta proporcional ni lógico aplicar una sanción de esta envergadura frente a una omisión de la contribuyente, aunque dicha actitud fuere dolosa. La inadmisibilidad privilegia un objetivo de fiscalización y eficiencia en la inspección frente al de búsqueda de la verdad material, en estos casos, el establecimiento de los hechos imponibles acaecidos, la verdad del incremento de patrimonio o de la venta afectos. Ello impone al contribuyente la indefensión. Además, es contradictorio con el sistema de sanciones tributarias para las faltas o infracciones del contribuyente que, usualmente, aplica multas o apremios para el incumplidor. En tal sentido, la finalidad de la norma de inadmisibilidad dirigida a evitar el ocultamiento deliberado del contribuyente, pudiera resultar en la aplicación de impuestos a realidades que no califican como los hechos gravados establecidos en la ley.

El riesgo que indicamos no se modifica porque las exigencias legales para la declaración de inadmisibilidad sean elevadas, porque aún en tal caso: a) los supuestos acaecen en fase previa a la judicial, careciendo el contribuyente de asesoría letrada (asesoría que sin embargo se ha estimado que es exigencia obligatoria en el juicio posterior, lo que redundaría en un debilitamiento de la protección del contribuyente, cuando este más la necesita) y b) no existe obligación de comunicarle formalmente al contribuyente los efectos posteriores de la omisión de prueba, al momento de la citación, no obstante la gravedad de ellos. Con lo dicho, se aprecia que la inadmisibilidad discrimina fuertemente en contra de los contribuyentes de menores recursos.

Nos parece, en definitiva, que no existe armonía entre la infracción del contribuyente y los graves efectos de su sanción en el caso concreto, considerando la experiencia de los TTA.²⁴

²⁴ Otra situación que presenta la misma contradicción entre infracción y sanción es la referida a la omisión de declaración de la información sobre comisiones pagadas al exterior, conforme al artículo 59, de la Ley de la Renta, en que una interpretación extrema de la ley deviene en una sanción desproporcionada y contraria al sistema de sanciones del Código Tributario.

En segundo lugar, la norma se hace impracticable si el contribuyente decide no colaborar con la Administración, antes de la citación obligatoria. Nuevamente, el contribuyente que decide omitir cualquier información puede entorpecer o, derechamente, impedir que el SII pueda realizar la solicitud específica y determinada que exige la ley para otorgar la inadmisibilidad. De esta manera, la colaboración anterior a la citación aumenta las probabilidades de aplicar la inadmisibilidad y, en cambio, el silencio deliberado mejora la posición del contribuyente infractor frente a la petición administrativa. El contribuyente silencioso puede utilizar en su favor el transcurso del tiempo, buscando configurar la prescripción de su obligación. Téngase en cuenta finalmente, que aunque el SII cuenta con atribuciones para provocar una actitud más colaborativa del contribuyente, como multas, restricciones de timbraje, e incluso apremios, en la práctica ellas no son utilizadas frecuentemente.

Para ilustrar esta problemática, considérese el caso de la fiscalización de inversiones, en que el contribuyente alega que financió su inversión con depósitos a plazo. El SII podrá pedir en la citación los comprobantes de estos depósitos a plazo, exigencia que no podría haber hecho si el contribuyente hubiere guardado silencio. La opción del silencio ejercida por el contribuyente guarda semejanza con el principio de no autoinculpación, por lo que creemos no debiera ser sancionada pecuniariamente en este caso, sin perjuicio del ejercicio de otras medidas regladas para obtener la información del contribuyente renuente.

En fin, sostenemos que la norma discrimina fuertemente a los contribuyentes sin asistencia en la fase administrativa, y permite la actuación oportunista del contribuyente remiso. Adicionalmente, y en cuanto favorece la configuración de “hechos imposables” que pudieran ser contrarios a la realidad sustancial del contribuyente,²⁵ creemos que debiera ser eliminada.

En conclusión, los aspectos probatorios requieren una mayor reflexión de parte de Tribunales y de los autores, para cumplir sus finalidades propias.

V. IGUALDAD DE PARTES

La garantía de la igualdad de las partes en el proceso, entendido como que el contribuyente y la administración tributaria tengan iguales posibilidades de acceso a los tribunales, iguales posibilidades de reconocimiento, tutela y defensa de sus derechos e intereses.

En general, esta igualdad nos parece disminuida frente a una organización jurídica estatal, considerando los recursos humanos y materiales con que cuenta la Administración.

²⁵ Tal como se considera la realidad para las obligaciones del contribuyente en la elusión, el mismo principio de búsqueda de la realidad material debiera guiar la tarea del juzgador, habida cuenta de la entidad legal de las obligaciones en juego.

La deficiente formación técnica de los operadores y el costo de su acceso deteriora también a esta igualdad. La provisión de un servicio de defensa jurídica gratuita para los contribuyentes de escasos recursos, debería considerarse legislativamente.

De la misma manera, las exigencias probatorias dirigidas al contribuyente de menores recursos significan una carga importante. Esto se observa particularmente en los procesos de fiscalización masiva realizada por la Administración, porque las observaciones planteadas en ocasiones se presentan sin explicación adecuada o carente de la información sustantativa indispensable, sin que exista claridad de los efectos de estas comunicaciones administrativas.

En algunos casos, se requerirá una actitud más vigilante de la judicatura frente a la fundamentación del acto administrativo, para cumplir así con el reparto igualitario de riesgos del resultado del proceso. En esta materia, es importante subrayar la existencia de un deber de objetividad de la Administración tributaria, en la realización de su examen documental en la fase administrativa, exigible por la naturaleza pública de la obligación tributaria, como por el deber de probidad de la misma administración, todo lo cual a veces se desconoce o se contraría frontalmente, para cumplir metas cuantitativas asociadas a la fiscalización. El cumplimiento de este deber ineludible del actuar administrativo debiera ser objeto de control especial por parte del juez, de modo de elevar la calidad y compromiso de la fiscalización estatal con la realidad de los hechos imposables.

La aplicación de costas a la Administración es aplicada escasamente por los TTA, y regularmente, los Tribunales superiores son contrarios a ratificar las condenas en contra del SII, cuando se han dictado en la primera instancia. Esta posición, probablemente descansa en percepciones vinculadas a valores de la judicatura y a la cercanía que los Tribunales superiores pueden sentir por organismos públicos, sin que pueda apreciarse ni sean explicitados suficientemente los argumentos de dicha negativa en los casos concretos en que ello se controvierte. Evidentemente, ello representa una ventaja vinculada al prestigio de la actividad fiscalizadora y un efecto de la influencia de las autoridades estatales en la actividad judicial, y en fin, al no justificarse debidamente la exoneración de dichas costas, representa una desigualdad entre las partes incompatible con el principio que glosamos.

VI. PUBLICIDAD

La garantía de publicidad nos parece débilmente satisfecha en la actual judicatura tributaria. Esta garantía implica que el procedimiento debe ser regulado de modo que el público en general –no solo las partes– pueda adquirir conocimiento del desarrollo del proceso y de su contenido. La

preocupación atendible por la información sensible del contribuyente, no debiera ser óbice para una regulación más acorde con esta garantía. Esto, unido a la debilidad académica en el estudio y desarrollo en el área, produce la ausencia de oportunidades de debate y perfeccionamiento, indispensables a toda judicatura, más aún si se considera su reciente creación.

VII. CONCLUSIÓN

Tal como dijimos hace años, la nueva judicatura tributaria representó una “revolución copernicana” en la resolución de conflictos tributarios.

En los pendientes observamos la necesidad de una reflexión técnica, abierta y plural, sobre los recursos asignados a los TTA y su proyección.

La importancia de la jurisprudencia de los Tribunales Superiores requiere una solución razonada y económicamente viable, que nos parece actualmente insatisfactoria.

En materia de recursos, la ampliación de la vulneración de derechos, junto a regulaciones al interior del organismo fiscal que permitan cautelar los derechos del contribuyente, así sean errores, omisiones o abusos, es ineludible.

Los temas de fondo de las controversias deberán esperar más y mejor jurisprudencia y el aporte de los autores. El objetivo de dicha reflexión debiera ser el fortalecimiento de la jurisdicción especializada y de la protección de los contribuyentes, en debido equilibrio con las obligaciones legales de contribuir a la sociedad con los tributos.

**LA REFORMA
TRIBUTARIA EN CHILE**

LA LEGÍTIMA RAZÓN¹

CRISTIÁN GÁRATE

*Máster en Derecho Internacional Tributario,
Wirtschafts Universität, Viena
Doctor en Derecho Tributario,
Universidad de Munich
Profesor Asociado, Facultad de Derecho,
Universidad de Chile*

*“La razón de la sinrazón que a mi razón se hace,
de tal manera mi razón enflaquece,
que con razón me quejo de la vuestra fermosura”²*

I. LA RAZÓN DE LA REFORMA³

La reforma tributaria surge del anhelo contenido en el Programa de Gobierno 2014-2018⁴ a fin de efectuar cambios estructurales en Chile, mediante la inyección de recursos fiscales obtenidos en el contexto de una economía que ha mantenido un crecimiento sostenido durante los últimos 30 años⁵. La presión social por una mejora en las prestaciones públicas de educación, salud, pensión, infraestructura y otros bienes públicos están al momento de esta reforma fiscal en un nivel crítico, impulsado por el *awareness* y *empowerment* de los ciudadanos gracias a los nuevos medios de integración tecnológica. En efecto, sin perjuicio que los sucesivos gobiernos han hecho esfuerzos por atacar las necesidades de

¹ Este artículo cuenta con el apoyo del Fondo Interno de Apoyo a la Investigación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, 2014.

² MIGUEL DE CERVANTES, El Ingenioso Hidalgo de Don Quijote de la Mancha. Capítulo I.

³ Por razones de espacio editorial se eliminó la mayoría de las notas de pie de página de este artículo que formará parte de un libro.

⁴ La meta de recaudación en régimen del conjunto de las medidas de la Reforma Tributaria es 3,02% del PIB (en torno a U\$ 8.200 millones de dólares). Esta meta se descompone en 2,5% del PIB proveniente de cambios a la estructura tributaria y 0,52% del PIB por medidas que reducen la evasión y la elusión.

⁵ SENADO, Informe Comisión Hacienda, Boletín 9290-050, ver gráficos, p. 26.

los quintiles inferiores, aún en medio de las crisis financieras, terremotos, maremoto y otras catástrofes propias del país, aún quedan muchas expectativas sociales incumplidas, que no tienen un horizonte de solución dentro del marco de los programas de un gobierno de cuatro años. Lo anterior requiere de una visión de futuro, que tiene como problema de base la generación de recursos limitados y su aplicación a necesidades ilimitadas de un país en vías de desarrollo como Chile, donde conviven bolsones de pobreza del tercer mundo, con enclaves de riqueza de primer mundo. Este ambiente ha impelido a la autoridad a proponer una reforma fiscal que deviene en un puñado de instrumentos económicos reactivos. En definitiva, el resultado legislativo ha terminado plasmando una reforma tributaria mediante un acuerdo políticamente correcto para las fuerzas políticas, pero que no presenta un hilo conductor de la política fiscal de Chile, con soluciones de calidad técnica, para permitir la gobernabilidad sistémica del derecho tributario nacional en conjunción con el derecho tributario internacional.⁶

En cuanto al trasfondo de la reforma tributaria se argumenta que la carga tributaria global en Chile es menor al promedio de otros países OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico) y que, tal como en otros países OCDE, existe una excesiva concentración y acentuadas diferencias en la distribución de la riqueza.⁷ La verdad, el sistema tributario chileno es totalmente inoperante para revertir los efectos de la concentración económica, redistribuyéndola de los quintiles superiores a los quintiles inferiores. Asimismo, la teoría del “chorreo” instalada durante el régimen militar y sustentada en democracia, como paradigma de desarrollo (*trickle down economics*)⁸, no ha demostrado ser un instrumento eficaz para generar un derrame de recursos o *spill over* desde los más ricos a los más pobres. Al establecerse como paradigma que la creación y derrame de la riqueza debía inducirse mediante las rebajas de tasas, posibilidad de diferimientos y exenciones de impuestos directos en el sistema de recaudación de renta, se disminuyó consecuentemente la importancia de los impuestos directos. La compensación recaudatoria para el fisco se produjo mediante la mayor preponderancia de los impuestos indirectos en la economía, causando el contraefecto de

⁶ MICHAEL JORRAT, Director Servicio de Impuestos Internos, entrevista *Diario Financiero*, 5.11.2014: “Esta reforma tributaria es para los próximos 20 años. Otra cosa es que se pudieran requerir correcciones puntuales en ciertas temáticas”.

⁷ Senado, Informe Comisión Hacienda, Boletín 9290-050, ver gráficos, pp. 28.

⁸ DICCIONARIO INGLÉS OXFORD: “Trickle-down, adj., of or based on the theory that economic benefits to particular groups will inevitably be passed on to those less well off...; orig. and chiefly U.S.”. Wikipedia: A 2012 study by the Tax Justice Network indicates that wealth of the super-rich does not trickle down to improve the economy, but tends to be amassed and sheltered in tax havens with a negative effect on the tax bases of the home economy: <http://www.theguardian.com/business/2012/jul/21/offshore-wealth-global-economy-tax-havens>

mayor concentración y acrecentamiento de la regresividad del sistema tributario en su conjunto.⁹

En el caso de Chile, la propuesta introducida en la legislación es revertir estos efectos acumulados mediante el uso de las herramientas de la política fiscal. De esta manera, se han utilizado en la propuesta los instrumentos de creación de nuevos hechos gravados para los impuestos directos, el alza de tasas de los impuestos directos preexistentes, combinado con las herramientas para el cierre a la elusión y evasión tributaria, las que otorgarían una posibilidad de solución de crecimiento económico con mayor equidad e inclusión. Pero dicho balance es posible en la medida que los instrumentos fiscales estén bien diseñados, bien enfocados y bien implementados. Al respecto, surgen dos comentarios. Primero, aun suponiendo las buenas intenciones políticas, considerando los efectos macroeconómicos, en el mejor de los casos, estos instrumentos solo tendrían un efecto retardado en el tiempo y afectarían las componentes de inversión, ahorro y consumo en periodos tributarios posteriores a su implementación, por lo que no se está en posición, al momento de la reforma, de determinar el efecto macroeconómico al corto y mediano plazo. Segundo, la reforma está teniendo, en el contexto de los actuales ciclos y contraciclos económicos, un efecto de disminuir el ahorro en las empresas medianas y disminuir las inversiones frescas desde empresas multinacionales, debido a que se introducen muchos elementos que en su conjunto aumentan la necesidad de disponibilidad de fondos para pago de impuestos y se aumenta la inseguridad de los inversionistas externos. Además, frente a los cambios en las reglas del juego tributarias aparecen otras jurisdicciones tributarias en Latinoamérica que resultan atractivas. Por lo pronto, no es posible tampoco saber si las proyecciones de mayor recaudación de la reforma se van a cumplir hacia adelante.

Entre los instrumentos de la reforma que aumentan la carga tributaria local por los impuestos directos y que van dirigidas a los quintiles que poseen mayores recursos, está la incorporación de normas de antielusión por abuso o simulación en los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quater del CT (Código Tributario); la eliminación del FUT (Fondo de Utilidades Tributables) del artículo 14 LIR (Ley de Impuesto a la Renta); la incorporación de un nuevo sistema de reconocimiento de rentas con un sistema de crédito corporativo integrado al 100% y, opcionalmente, un sistema de crédito corporativo semiintegrado al 65%; la eliminación de algunas exenciones por Ganancias de Capital del artículo 17 N° 8 LIR; la restricción a la posibilidad de utilizar gastos tributarios del artículo 31 de la LIR; la limitación al uso de créditos tributarios del exterior del artículo 41 A, B, C; la incorporación de Rentas Pasivas (CFC) en las empresas mediante el

⁹ SENADO, Informe Comisión Hacienda, Boletín 9290-050, ver gráfico, pp. 30.

artículo 41 G; la posibilidad de aplicar una amnistía fiscal para rentas no declaradas en Chile por el plazo de un año.

Cabe recordar que este aumento de carga tributaria de la tributación se produce, sin perjuicio de la existencia de una clara colisión normativa entre el derecho doméstico y el derecho tributario internacional contenido en los Tratados de Doble Tributación, respecto de la cual no se aprecia una reflexión entre las autoridades de la administración fiscal. En definitiva, sigue siendo válido que, mientras se aumenta la carga tributaria directa local, por otro lado, mediante la negociación y aprobación de Tratados de Doble Tributación, se obra en favor de un segmento exclusivo de contribuyentes de quintiles superiores, con recursos suficientes para realizar transacciones internacionales, a quienes finalmente la reforma les afecta de modo marginal.¹⁰ Esto es indicio de una política fiscal chilena que no está bien concebida, debido a que desde el punto de vista fiscal internacional se causa un aumento de la regresividad estructural del sistema tributario, se maximiza la inequidad y preconiza la desigualdad.¹¹ Es decir, un vector de la reforma tributaria pretende disminuir la erosión fiscal doméstica, mientras que otro vector aumenta la erosión fiscal internacional. Lo anterior no tiene adecuados contrapesos, lo que en la actualidad refleja un problema global grave que va contra el proyecto BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*) de la OCDE. Sin duda, en el presente existe una contradicción vital entre la Política Fiscal Nacional y la Política Fiscal Internacional que claramente van en direcciones opuestas.¹²

Al efecto, se ha argumentado en favor de la reforma doméstica que los aumentos de impuestos directos aumentarían la carga tributaria, pero no afectarían el crecimiento en el mediano plazo.¹³ Lo anterior estaría basado en que los efectos de mayor recaudación en el ahorro público y en capital humano compensarían los efectos de corto plazo sobre el recorte de inversión en el largo plazo. Asimismo, se señala que el aumento en el impuesto a la renta tendría efectos nulos o acotados en la inversión.¹⁴ También se ha argumentado a favor de la reforma que los gastos públicos, efectuados con los ingresos de las alzas fiscales en educación, sí tendrían efectos positivos en la economía. Finalmente, se ha argumentado que las políticas macroeconómicas y la solidez fiscal permiten que la economía

¹⁰ FILIP SPAGNOLI, *There's no There There: Low Tax Rates and Economic Growth*, Draft (26/3/2012), SSRN, p. 6; Reuven S. Avi-Yonah, *Why Tax the Rich? Efficiency, Equity, and Progressive Taxation*, Yale Law Journal, Vol. 111: 1391, 26 de Febrero de 2002

¹¹ Ramón López, Eugenio Figueroa B., Pablo Gutiérrez, *La 'Parte del León': Nuevas Estimaciones de la Participación de los Súper Ricos En El Ingreso De Chile*, SDT 379, Marzo 2013. <http://www.econ.uchile.cl/uploads/publicacion/306018fad3ac79952bf1395a555a90a86633790.pdf>

¹² CRISTIÁN GÁRATE, *Tributación Internacional: Reflexiones sobre el Modelo Chileno de Política Fiscal Internacional*, Crónica Tributaria, N° 147, 2013, España; Cristián Gárate, *Política Fiscal Internacional: Errores no Forzados de la Administración Fiscal*, Revista ICDT, Año 50, Número 68, 2013.

¹³ SENADO, Informe Comisión Hacienda, Boletín 9290-050, ver gráficos, pp. 30

¹⁴ SENADO, Informe Comisión Hacienda, Boletín 9290-050, ver gráficos, pp. 31.

chilena presente bajo riesgo a nivel global, con el menor riesgo en América Latina, lo que no sería óbice para la inversión extranjera.

La reforma está articulada fundamentalmente en función de una meta simbólica, que es aumentar la recaudación para solventar la reforma educacional utilizando varios instrumentos de política fiscal. Pero para que la reforma alcance el espíritu “holístico fiscal” que se plantea, sería necesario utilizar la política fiscal para incentivar o desincentivar actividades en forma coordinada y sistemática, atendiendo al uso de instrumentos en forma balanceada, para objetivos claros y precisos, en pro de todos los actores de la economía, como: a) mejorar el uso intensivo de capital físico; b) mejorar la capacitación del capital humano; c) mejorar las eficiencias tributarias en la recaudación de riquezas naturales; d) soporte a la creación de industrias y manufacturas locales; e) soporte a las familias mediante la consolidación de resultados tributarios de unidades familiares; f) mejora de sistemas fiscales para concesiones público-privadas en infraestructura de carretera, ferroviaria, portuaria, aeroportuaria, hospitalaria, carcelaria, escolar y de confrontación de situaciones de emergencia. Finalmente, otros factores económicos como: g) aprovechamiento de las economías de escala en industrias con ventajas comparativas; h) fomento de industrias con mejor competitividad internacional; i) generación de polos de investigación y desarrollo; j) mejora de actividades que generan propiedad intelectual por medio de patentes y secretos industriales; k) eliminación de actividades improductivas con rentas exentas o con tributación más ventajosa; l) disminución de actividades con externalidades negativas. Estos elementos no están presentes en la reforma en forma consciente, focalizada y los instrumentos que se introducen no están modelados en función de alguno de estos objetivos en forma coordinada.

En lo específico se observa una falta de “inteligencia fiscal” en el respeto que debe primar a los principios rectores de nuestro sistema de derecho, que es lo que garantiza la convivencia social con seguridad jurídica, basado en el respeto por la autonomía de la voluntad contractual y el derecho a la propiedad privada frente al sistema de cargas impositivas y subsidios fiscales. Menos, se observa un adecuado respaldo constitucional a las garantías de libertad económica, derecho de propiedad, igualdad de cargas y respeto al principio *non bis in idem* en la imposición de tributos y *non bis in idem* en la imposición de sanciones. Esto perjudica la correcta aplicación de las leyes que deben lograr un correlato entre la protección de los derechos de los contribuyentes y el desarrollo paulatino de un sistema fiscal en un Estado democrático, con plena separación de poderes y máxima cautela del poder judicial frente a la discrecionalidad administrativa.

Es necesario también hacer un alcance respecto de la nueva configuración de las cargas tributarias directas de la reforma mirando la LIR (Ley de Impuesto a la Renta) que fue el foco de atención de la reforma. Nuestro sistema tributario cuenta con diversas cadenas de imposición de

tributos directos, que se manifiestan en potencias de impuestos aplicados al hecho gravado, según algunas diferenciaciones que no se encuentran coordinadas adecuadamente en la misma ley. Esto produce distorsiones en la toma de decisiones económicas y posibilidad de arbitraje de tasas de impuestos. En efecto, algunas cargas tributarias atienden al tipo de actividad económica, por ejemplo: transporte, minería, agricultura; otras descansan en cantidad de renta imponible generada, como los artículos 14 bis, 14 ter, 14 quater; otras cargas son territoriales, como las leyes de fomento de zonas extremas; otras cargas son por vía de presunciones de renta, como los artículos 21, 37, 70 o 71; otras son cargas de transacciones transfronterizas, como los artículos 38, 41E y 41G. Algunas cadenas de tributación incrementan las cargas tributarias directas por la recalificación de la base tributaria del hecho imponible con elementos puntuales, como:

- a) alteración de la correlación entre ingresos y gastos (operaciones de lato desarrollo);
- b) recalificación de gastos que se consideran rechazados;
- c) recalificación de erogaciones o flujos que se consideran dividendos encubiertos dados a los dueños;
- d) calificación de gastos en intangibles, como *good will* y *bad will*;
- e) calificación de operaciones entre relacionados y operaciones con habitualidad;
- f) recalificación de beneficios o utilidades de un establecimiento permanente controlado desde la matriz en el exterior;
- g) consecuencias de una fiscalización a base de una tasación de valores inferiores o superiores a los comerciales;
- h) impugnación de transacciones por ajuste de precios de transferencia internacionales;
- i) término de actividades y de giro.

A lo anterior se agrega el incremento de la vía sancionatoria, que es una política de garrote tributario, para mantener el control y adecuados niveles de evasión tributaria de los impuestos. Todas estas diferenciaciones se superponen y conforman un intrincado sistema que no obedece a ningún orden fiscal superior. La legislación es un *patchwork* tributario en que cada gobierno corta y pega disposiciones sin que exista una columna vertebral en las leyes tributarias, lo que aumenta gravosamente la complejidad del sistema para los contribuyentes.

A nuestro juicio existen otras formas de legislar tributariamente y de mejorar la responsabilidad fiscal de los contribuyentes, lo que no se visualiza en la estructura del actual sistema tributario de Chile. Al contrario, esta reforma incrementa la complejidad del sistema tributario, incrementa los costos de cumplimiento, establece una maraña de sanciones, algunas de las cuales son inaplicables y entran en colisión con los principios de *non bis in idem*, que debe ser respetado en materia de castigos fiscales. Estas sanciones pueden afectar a dos o tres sujetos contribuyentes que pueden ser fiscalizados en forma antojadiza, en un intento por salir a la caza de un impuesto a como dé lugar, sin que haya una reflexión respecto de la pertinencia, adecuación y commensurabilidad de los hechos gravados y los fines sancionatorios para la tutela de los mismos, por ejemplo, de prevención general o de prevención especial. Además, algunas de estas

sanciones tienen como antídoto la posibilidad de aplicar multas reducidas o bien condonaciones totales o parciales *ex post*. Con estos procedimientos, no hay claridad frente al fenómeno de incumplimiento tributario, ya que las sanciones dan lugar a rebajas y condonaciones. Esto, finalmente deviene en arbitrajes comerciales entre privados, como el bullado caso de la empresa de *retail* Johnson S.A., que a pesar de tener una deuda tributaria consistente en multas, reajustes e intereses enorme, la administración tributaria facilitó su venta accediendo a una condonación *sui generis*. Con esta actitud, las transacciones de privados quedan supeditadas a la mayor o menor posibilidad de llegar a negociaciones frente al SII, lo que altera la equidad horizontal de los contribuyentes frente a aquellos mejor dotados de defensa jurídica y contactos con la administración.

En esta reforma, el alza más visible en la recaudación está dada principalmente por una primera vía, que es el incremento de la tasa del impuesto corporativo a la Renta de Primera Categoría. Este incremento de tasa proveerá de mayores recursos, según la estructura tributaria de nuestro sistema, procurando una recaudación sobre la base del mayor gravamen a la renta generada a nivel de la empresa, por medio de la eliminación del FUT (Fondo de Utilidades Tributarias). Esta renta a su vez será reconocida mediante un nuevo paradigma en la forma de utilidades y dividendos con un crédito subyacente, el que es completamente imputable, pero que operará sobre base “atribuida” para los dueños. Es un sistema de conformación extraña, con integración vertical entre la carga económica de la empresa que se eleva a 25% y la carga económica del dueño de la empresa que normalmente va a quedar bajo dicho porcentaje de impuesto corporativo, lo que gatillará una devolución de impuestos a la administración fiscal, con aumento de costos de transacción.

En este sentido, falta una debida modulación teórica, puesto que el concepto de atribución carece de fundamento basal como aplicación en el derecho doméstico. En su génesis la atribución solo se justifica como aplicación en el contexto internacional, cuando existe un establecimiento permanente, en que los criterios de asignación de beneficios entre dos países descansan en la atribución de rentas, conforme a un análisis funcional (*Attribution of Profits*-OCDE 2010). De ahí que el concepto de atribución, aplicado en el contexto de transacciones entre contribuyentes de un mismo territorio, como el chileno, que no es federado, no resulta racional. A su vez en la forma como está dispuesta la norma, esta no se basa en criterios cuantitativos o cualitativos que la hagan tangible para el uso por contribuyentes domésticos, como los conceptos económicos de flujo de caja del artículo 14 bis LIR o los conceptos jurídicos de reparto de dividendo o retiro de utilidad del actual artículo 14 LIR o los conceptos de remesa del artículo 58 o 59 LIR. Tampoco, es comparable el nuevo concepto de atribución con el concepto de percepción o devengo que están definidos en el artículo 2 LIR. Menos puede contextualizarse el concepto de atribución sobre la base de una norma de control y sanción como el

artículo 21 inciso 3 LIR bajo el prisma de los beneficios indebidos, en la forma de distribuciones de dividendos fictos (*disguised dividends*), que favorecen a los dueños sus terceros relacionados directa o indirectamente y que pertenecen a la empresa.

En opinión de este articulista el incremento en la recaudación, por medio de esta primera vía de aumento de tasas corporativas, con un sistema atribuido de renta, aparece como muy confuso en su diseño y requerirá de adecuaciones de fiscalización y cumplimiento. Además, la comensurabilidad de esta vía de incremento en los recursos tributarios no está asentada en metodologías verosímiles, por lo cual emanan serias dudas de cuál va a ser el real impacto para incrementar las arcas fiscales.

Por otra parte, no existen cifras relativas a la introducción de normas que frenan la elusión y evasión tributaria, lo que puede implicar un despilfarro de recursos fiscales en sostener largos y costosos juicios a cargo de los abogados del Servicio de Impuestos Internos (SII), del Consejo de Defensa del Estado (CDE) y de la Tesorería de la República. No existe ningún cálculo comprobado por la DIPRES (Dirección de Presupuesto) respecto del incremento de recaudación por la vía de la modificación de las normas de ganancia de capital, impuesto adicional, normas de rentas pasivas, normas de sobreendeudamiento, normas de precios de transferencia. Lo que está claro es que la aplicación de estas normas va a resultar en un incremento de los costos administrativos para las empresas.

En síntesis, es posible concluir que no están determinados los efectos macroeconómicos integrales de la presente reforma tributaria, debido a que un alza de impuestos en la forma propuesta, siempre conlleva las variables de inversión y de ahorro versus consumo, sobre todo en épocas marcadas por los ciclos y contraciclos económicos; y traen aparejadas un incremento de la recharacterización de flujos de ingresos y gastos de las unidades grandes (grandes contribuyentes) que cuentan con asesoría tributaria. Asimismo, es posible esperar efectos adversos para las unidades medianas y pequeñas en cuanto a la carga tributaria que deberán soportar después de impuestos, por efectos del cambio de paradigma en la forma de reconocer sus ingresos en el impuesto de Primera Categoría y por los costos de cumplimiento tributario (*compliance*). Por último, tampoco están modelados correctamente los efectos de recaudación fiscal respecto de la tributación internacional y no hay certeza de la forma como deban fiscalizarse dichos ingresos por el SII.

II. LA RAZÓN FISCAL PARA REDUCIR LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN

Las razones para establecer las medidas específicas para reducir la elusión y la evasión son variadas. Por una parte, se argumenta que las prácticas de elusión y evasión generan injusticia en la distribución de las cargas públicas y acarrear la pérdida de legitimidad del sistema tri-

butario. Esto claramente se debe a que la elusión y la evasión tributaria erosionan la base imponible de los impuestos, puesto que disminuyen la recaudación esperada y afectan la justicia vertical y horizontal en que se funda el sistema tributario. Asimismo, se señala que el sistema tributario pierde legitimidad porque no todos contribuyen conforme lo establece el principio de Adam Smith “*ability to pay*” o carga contributiva.

En efecto, uno de los principales focos de la reforma tributaria es poner freno a la elusión y a la evasión. Según estimaciones, que este articulista estima se quedan cortas, porque no se encuentra correctamente acertada la elusión fiscal internacional derivada de la aplicación de Tratados de Doble Tributación en Chile, existe evasión en el orden de 26% para los impuestos indirectos y de 34% en los impuestos directos de primera categoría.¹⁵ Otras medidas de la administración tributaria indicarían una Erosión Fiscal por concepto de Gasto Tributario es equivalente a un 4,5% del PIB.¹⁶ Una de las principales contribuciones a la erosión estaría dada por el FUT (Fondo de Utilidades Tributarias), que no estaría siendo utilizado correctamente para dar liquidez a las empresas y solventar cambios el activo fijo de las mismas, siendo la correlación entre cambios en el FUT y cambios en el activo de las empresas muy baja, equivalente a 0,1 y 0,2.¹⁷

En el trasfondo del debate recrudecen los problemas que provoca la Erosión Fiscal Internacional, referido en la literatura actual con el acrónimo BEPS.¹⁸ La idea de base de BEPS, propulsada a nivel gubernamental por los países OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico), es que los flujos de rentas (incrementos de patrimonio) de personas y de grandes empresas multinacionales¹⁹ eluden o evaden sus obligaciones tributarias mediante la planificación tributaria internacional, que combina el flujo de cuantiosas ganancias hacia países considerados como paraísos fiscales^{20, 21}, valiéndose de las asimetrías de trato fiscal que provee el derecho tributario nacional y los Convenios de Doble

¹⁵ SENADO, Informe Comisión Hacienda, Boletín 9290-050, ver gráficos, pp. 31.

¹⁶ SENADO, Informe Comisión Hacienda, Boletín 9290-050, ver gráficos e infografía, *ibíd.*

¹⁷ SENADO, Informe Comisión Hacienda, Boletín 9290-050, ver gráficos e infografía, *ibíd.*

¹⁸ OCDE (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OCDE Publishing 2013; EU Commission, 6.12.2012, COM (2012) 722 final, Communication From The Commission To The European Parliament And The Council, An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion.

¹⁹ OCDE's work on Aggressive Tax Planning, <http://www.OCDE.org/ctp/aggressive/atp.htm>

²⁰ Secrecy for Sale: Inside the Global Offshore Money Maze, ICIJ: Offshore Global Impact Exposed, <http://www.icij.org/offshore>, Última revisión: 7.4.2013.

²¹ JANE G. GRAVELLE, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, US Congress, 09.03, 2010, R40623, p. 6; Micheil van Dijk, Francix Weyzig, and Richard Murphy, The Netherlands: A Tax Haven? SOMO (Centre for Research on Multinational Corporations), Amsterdam, 2007 and Rosanne Altshuler and Harry Grubert, Tax Notes, February 27, 2009, pp. 979-992; Jane G. Gravelle, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, US Congress, 09.03, 2010, R40623, p.7; Charles Gnaedinger, “U.S., Cayman Islands Debate Tax Haven Status,” Tax Notes, May 4, 2009, p. 548-545”.

Tributación Internacional. Estas ideas son materia de análisis en un sinnúmero de estudios de organismos internacionales multilaterales como OCDE²², FMI (Fondo Monetario Internacional), ONU (Organización de las Naciones Unidas), G20 y, durante 2014, especialmente en el Congreso de Estados Unidos, en la Cámara de Loes en Gran Bretaña, en el Senado de Francia, en el Bundestag de Alemania y en los países afectados por medidas de presión, investigación o retorsión como Holanda, Irlanda, Luxemburgo y Suiza.

Como contrapartida, los contribuyentes arguyen que toda persona tiene un derecho inalienable a la protección de su propiedad y a todas las ganancias que de ella se deriven. Por tanto, es lícito buscar o provocar ahorros sustantivos mediante esquemas tributarios que minimicen los costos de transacción asociados al pago de impuestos, máxime cuando ello es consecuencia de una descoordinación entre los sistemas fiscales de los diversos países en que las compañías operan. Esto provoca arbitrajes internacionales, que bien pueden ser aprovechados en los flujos de transacciones internacionales de rentas, dividendos, intereses, royalties, ganancias de capital y otras rentas por las empresas. En este caso, se trata no solo del cumplimiento positivo de los intereses fiscales, en tanto que imponen tributos, sino también de su cumplimiento negativo; es decir, todo aquello que minimiza los costos de transacción determinados por los mismos tributos. En definitiva, esto libera recursos para permitir la eficiencia de las empresas y el crecimiento económico.²³

Ahora bien, desde el punto de vista de la discusión técnica, las bases conceptuales de la reforma tributaria, en los aspectos de elusión y evasión, no aportan al esclarecimiento de los términos empleados, con lo cual el legislador continúa con la incorporación de disposiciones de derecho foráneo al orden público económico chileno, sin esclarecer sus términos. En este caso, se trata de la transposición, sin mayor reflexión doctrinaria, de normas de derecho tributario extranjero efectuada directamente al Código Tributario y a la Ley de la Renta de Chile.²⁴ Al efecto, lo único que puede encontrarse en la discusión presentada al Parlamento de Chile es la justificación de una norma General Antielusión que responde a la necesidad de combatir la disminución de la recau-

²² OCDE (2012), *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*, OCDE Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264169463-en>; OCDE (2011), *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*, OCDE Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264119222-en>; *Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues*, March 2012; *Aggressive Tax Planning Based On After-Tax Hedging*, OCDE Publishing 2013.

²³ ARTHUR COCKFIELD, *The Limits of the International Tax Regime as a Commitment Projector*, *Virginia Tax Review*, Vol 33, p. 59.

²⁴ J. GARCÍA E., C. ALVAREZ M., *Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista: la cláusula general antielusiva y la sanción que propone el artículo 100 bis del Código Tributario*, *Actualidad Jurídica*, año XV, 2014, N° 30, Universidad del Desarrollo, *Reforma Tributaria: Luces y Sombras*, p. 49.

dación, estableciendo una definición de aquellas conductas realizadas por particulares, que implican “dejar sin efecto la aplicación de la ley tributaria” y que “permitirán al SII desconocer las ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas”.²⁵ No hay ninguna distinción dada por el legislador respecto de lo que significa eludir versus evadir un impuesto, bajo el supuesto que dichas conductas arrancan desde la idea de “dejar sin efecto la aplicación de la ley tributaria”. Además, se refiere la propuesta legal en el sentido que la redacción de las normas se enfocan en dos casos específicos de elusión: a) “Abuso” de las formas jurídicas; y b) “Simulación”. Con todo, si bien hay una conceptualización de lo que se entiende por abuso, no se definen los conceptos empleados e.g. “evitar total o parcialmente un hecho gravado; disminuir la base tributaria; postergar o diferir el nacimiento de la obligación”. Asimismo, no existe ni concepto ni definición de lo que se entiende por simulación. Finalmente, como norma de escape se establece una escueta explicación, a título general, en el sentido que no puede aplicarse a casos que no califiquen como abuso o simulación.

Al referirse a las características y elementos de los artículos de la propuesta legal la explicación es insuficiente y carente de sentido jurídico hermenéutico. Señala el proyecto de ley que la norma tiene las características y elementos que la doctrina reconoce como comunes a este tipo de reglas: “a) Que se trate de una operación o transacción abusiva: esto supone que los actos son artificiosos o impropios, vale decir, se usa una forma jurídica de manera anormal para obtener un fin; b) La única razón para realizar esa operación consiste en disminuir la carga tributaria; c) No existe otra razón sustantiva o válida para justificar dicha operación”.

Con esta explicación técnica pretendió el legislador dar luces del *thelos* de las normas. Esta es la justificación de la razón que impulsó al legislador a incorporar las normas más importantes que contiene el Código Tributario en materia de elusión y evasión.

III. LA RAZÓN DE LA APROXIMACIÓN A LA CONDUCTA DEL CONTRIBUYENTE

Debido a que el andamiaje conceptual de la reforma tributaria parece muy básico en su explicación técnica, este trabajo pretende realizar una aproximación a las conductas de los contribuyentes teniendo como antecedentes las normas que informan el derecho nacional y el derecho internacional tributario.

²⁵ SENADO, Informe Comisión Hacienda, Boletín 9290-050, pp. 35: Reducción en la evasión y la elusión. Fortalecimiento de atribuciones.

Una aproximación al estudio de la caracterización de conductas de los contribuyentes frente a las opciones que presentan *de lege data* las normas tributarias requiere, como petición de principio, una reflexión entre las distinciones dogmáticas de uso propio, uso impropio, elusión lícita, elusión ilícita y evasión fiscal, tanto a nivel de derecho doméstico, como de derecho internacional. A efectos de sentar las bases de esta discusión doctrinaria en Chile se propone el siguiente encuadre que se muestra en la Tabla 1, cuya tipicidad, caracterización y efecto de carga fiscal depende del grado otorgado al disvalor de la conducta observada en el contribuyente frente a las distinciones que pueden hacerse basadas en las normas tributarias actualmente vigentes.

TABLA 1

Nomenclatura	Caracterización de Conducta	Elementos Normativos	Efecto Económico Carga Fiscal
USO	Propio (Adecuado)	Lícito	Impuesto según tasas normales de la LIR y CDI
SOBRE USO	Impropio (No Adecuado)	Reprochable	Impuesto según tasas y sobretasas de reproche LIR y CDI
ELUSIÓN	Lícita	No punible, excusable o justificado legalmente	Impuesto según tasas y sobretasas, con base en quantum de economía de opción del contribuyente.
ELUSIÓN	Ilícita	Antijurídica, ilícita según GAAR o SAAR	Impuesto según tasas, sobretasas y multas por impuesto eludido de LIR, CT y CDI
EVASIÓN	Delito	Típica, Antijurídica y Culpable (dolo genérico + dolo específico)	Impuesto, sobretasa, multa por impuesto evadido LIR, pena penal CT y denegación CDI.

A modo de rápida inmersión en la aplicación práctica de este encuadre de conductas del contribuyente, frente al ámbito de lo normado tributariamente en Chile, se puede observar la Tabla 2, que utiliza como un ejemplo práctico el pago de un royalty (regalía o canon) efectuado desde Chile al exterior.

Esta materia está regulada en Chile en una multiplicidad de normas que enfocan el flujo de pago desde Chile hacia el exterior, tanto desde

el punto de vista del deudor como del acreedor de una regalía. Por una parte, se regula el Gasto Tributario efectuado por el pagador de la regalía en el artículo 31 inciso 1 y 31 N° 12 de la Ley de Renta (LIR). Luego, la materia se regula con relación al monto del pago en caso que se efectúe en condiciones que afecten los precios de transferencia en el artículo 41 E de la Ley de Renta. También se regula la renta del acreedor de la regalía en el Impuesto Adicional establecido en el artículo 59 inciso primero y en la retención de impuestos del artículo 74 N° 4 de la Ley de la Renta. Conjuntamente, estos pagos están regulados en el artículo 9 y 12 del Convenio de Doble Imposición (CDI) modelo OCDE y modelo ONU. En materia de sanciones administrativa y penales es aplicable el artículo 97 del Código Tributario (CT).

La siguiente Tabla 2 permite una visualización práctica del efecto que podría tener la caracterización de la conducta en términos de aplicación de la normativa fiscal de derecho nacional e internacional.

TABLA 2

Nomenclatura	Tipicidad de Conducta	Caracterización Normativa	Efecto Tributario
USO	Pagos al Exterior por regalías a valor ALP (arm's length price). Beneficiario no está en paraíso fiscal y es parte no relacionada Art. 59 inc.1 y art. 41 E LIR. Se cumple retención 74 N° 4 LIR, Formulario 1850.	Lícito Uso adecuado o propio de ventaja tributaria expresamente normada en ley interna y en CDI.	Impuesto calculado sobre Base Bruta Regalía según tasa Art. 59 inc. 1 LIR 30% - 15%. Gasto Aceptado Tributariamente 31 N° 12 LIR. No hay ajuste de 41 E LIR. Es posible la disminución con tasa 2% - 5%, 10% CDI.
SOBRE USO	Pagos al exterior por regalía a valor ALP (arm's length price). El monto pagado es considerado improductivo. Beneficiario no está en paraíso fiscal y es parte no relacionada Art. 59 inc.1 y art. 41 E LIR.	Reprochable Uso Impropio -Anormal pero no hay uno o más actos artificiosos destinados a provocar erosión fiscal y no hay intención elusiva o evasiva.	Impuesto calculado sobre Base Bruta Regalía. Impuesto de retención calculado con sobretasa de castigo de 60% según Art. 59 inc. 1 LIR por considerarse improductivo. Aplicación de Impuesto Unico Art. 21 LIR a Gasto rechazado tributariamente, respecto del monto de regalía no necesario para producir renta conforme Art. 31 LIR. Disminución de tasas CDI discutible. Comentarios OCDE Art. 12.

Nomenclatura	Tipicidad de Conducta	Caracterización Normativa	Efecto Tributario
<p>ELUSIÓN (Lícita)</p>	<p>Pagos al exterior por regalía a valor ALP (arm's length price). Beneficiario no está en paraíso fiscal y es parte no relacionada conforme Art. 59 inc. 1 y 41 E LIR. Pago efectuado a IP Holding situado en país con CDI sin cláusula de beneficiario efectivo.</p>	<p>Reprochable Acto o serie de actos sin falta contravenicional, sin simulación y no artificiosos, dirigidos a disminuir un tributo; hay una justificación racional e.g. reorganización por centro de costos. Excusable, legitimada o justificada por economía de opción contenida en la ley o en el CDI. Intención de aprovecharse de un beneficio fiscal, pero no hay conciencia de generar un tratamiento excepcional de sujeto específico y no hay intención de dañar al fisco.</p>	<p>Impuesto calculado sobre Base Bruta Regalía según tasa rebajada Art. 12 CDI 2% - 5% - 10%. Gasto Aceptado 31 N° 12 LIR límite 4%.</p>
<p>ELUSIÓN (Ilícita)</p>	<p>Pagos al exterior por regalía a valor superior al ALP (arm's length price), hecho a persona relacionada art. 59 inc. 1 y Art. 41 E LIR sobre la base de contrato sin sustancia económica (dividendo encubierto).</p>	<p>Típica y Antijurídica según Norma Antielusión General o Antielusión Especial. Actos impropios o anormales de: a) abuso, con falta; b) simulación; c) abuso con artificiosidad, para disminuir carga tributaria y no hay otra justificación racional (tax motivated). No hay economía de opción u otra causa legal legítimante o justificante. Conocimiento genérico de efecto de tratamiento excepcional de sujeto específico y conocimiento genérico de menoscabo fiscal.</p>	<p>Impuesto calculado sobre Base Bruta Regalía. Tasa máxima 30% art. 59 inc 1. Ajuste de regalía art. 41 E por precio de transferencia. Impuesto art. 21 de 35% y multa 41 E, 5% LIR; Elusión ilícita 4 bis, 4 ter, 4 quater, 4 quinquies CT. Sin beneficios de CDI - Comentarios OCDE Art. 12. 97 N° 4 CT "Burlarse de un impuesto".</p>

Nomenclatura	Tipicidad de Conducta	Caracterización Normativa	Efecto Tributario
EVASIÓN	Pagos al exterior por regalía sin declaración ni pago de impuesto y por operación simulada.	Típica, Antijurídica y Culpable (dolo genérico + dolo específico penal) Conocimiento genérico de efecto de tratamiento excepcional de sujeto específico, más conocimiento especial de monto de perjuicio fiscal económico y moral.	Impuesto, sobretasa, multa por impuesto evadido y pena penal corporal 41E, 21, 59 inc.1 LIR. Elusión ilícita 4 bis, 4 ter, 4 quater, 4 quinquies CT. 97 N° 4 CT Fraude Fiscal.

A continuación este trabajo plantea una reflexión normativa de las conductas delineadas en esta Tabla 2, sobre la base del derecho tributario de Chile.

IV. RAZÓN DE LA DISTINCIÓN ENTRE USO PROPIO, USO IMPROPIO, ELUSIÓN LÍCITA, ELUSIÓN ILÍCITA Y EVASIÓN FISCAL

La distinción entre uso propio, uso impropio, elusión lícita, elusión ilícita y evasión fiscal no es pacífica en Chile. Existen disputas doctrinarias respecto de la distinción entre estas nomenclaturas aplicadas a las conductas y su subsunción normativa. Una posición sostenida por profesores que dominan las técnicas contables o financieras realiza una caracterización muy gruesa de la conducta del contribuyente, sobre la base de la existencia o no de elusión fiscal. Erróneamente, estos autores determinan dicha conducta por el predominio de una acción que podría calificarse jurídicamente como típica, antijurídica y culpable en diversos órdenes normativos.²⁶ Otro sector de profesores que si mira la cuestión desde el

²⁶ NORBERTO RIVAS CORONADO, CARLOS PAILLACAR SILVA, "Caracterización de la Elusión Fiscal en el Impuesto a La Renta de Chile", "Characterization Of The Tax Evasion In The Tax to The Revenue Of Chile", Cap IV, Review Vol. 5, 2007, Issn 0718-4654. Los profesores realizan un estudio de varios artículos contenidos en la legislación doméstica, que pueden calificarse como medidas antielusivas (anti-avoidance). La definición de elusión que sirve de fundamento a su estudio es confusa, está desenfocada, aplica un concepto jurídico de valuación de conducta que tiene una connotación en el derecho tributario administrativo-criminal, se queda corta en cuanto a la finalidad y en rigor se acerca más al concepto de evasión (evasión): "En nuestro concepto, 'elusión tributaria' es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como única finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito".

punto de vista jurídico, señala que existe una distinción entre la elusión lícita y la elusión ilícita. Esta posición explica que las características de la elusión son: “1) se trata de una acción u omisión previa a la verificación del hecho gravado; 2) se trata de una noción de carácter negativo, la idea es que el hecho gravado no se produzca o que se produzca de un modo más beneficioso para el contribuyente; 3) en la elusión existe un grado superior a la planificación, en ella el contribuyente se aprovecha de lagunas, vacíos o contradicciones del legislador”. Ahora bien, como corolario de lo anterior, estima esta visión que existe elusión lícita, siempre que no se contengan los elementos de fraude a la ley, simulación y abuso del derecho.²⁷ Hasta antes de la reforma de 2014, esta última doctrina partía su análisis desde el punto de vista supletorio del Derecho Civil, por lo que carecía de especificidad para el derecho tributario.²⁸ Con todo, la reforma efectivamente vino a plasmar algunos de estos conceptos civiles en el Código Tributario, por lo que resulta una posición atinente para el análisis del desarrollo doctrinario y normativo en Chile.²⁹

A mayor abundamiento, es necesario referir de modo histórico la dicotomía de interpretaciones que presentan los fallos emitidos por la Corte Suprema de Chile como tribunal superior respecto de la causa Inmobiliaria Bahía versus la causa Coca-Cola Embonor.³⁰ En la causa Inmobiliaria Bahía, la Corte Suprema en su considerando 18 de la sentencia estableció que es necesario distinguir dos conceptos jurídicos: “el de evasión tributaria que es un ilícito, con el de elusión que, consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega herramientas al contribuyente para pagar menos impuestos legítimamente”. Esta sentencia, además, hace presente el respeto por el principio de Derecho Civil de realidad contractual, basado en la autonomía de la voluntad. Este principio es totalmente opuesto al principio de sustancia sobre la forma, basado en la capacidad de desconsiderar la forma legal y reconfigurar la razón de negocio, de acuerdo con su realidad económica subyacente. Este es el nuevo principio que se impone en la reforma tributaria aprobada. Con todo, es necesario reconocer que el principio de sustancia sobre la forma ya estaba como germen argumentativo en

²⁷ RODRIGO UGALDE P., Apuntes 2014, Curso Planificación Tributaria, Elusión y Evasión, UDD, Concepción Chile, diapositiva16: “En mi opinión la elusión es lícita y solo cuando en el respectivo país exista en su sistema legal una cláusula general antielusiva, se podrá recalificar a fin de aplicar la norma eludida en vez de la aplicada por el contribuyente”.

²⁸ La doctrina del Derecho Civil se puede remontar al *Corpus iuris civilis*, Dig. 1.3.29: “contra legem facit, qui id facit, quod lex prohibet, in fraudem vero qui, salvis verbis legis, sententiam ejus circumvenit”.

²⁹ RODRIGO UGALDE P. y JAIME GARCÍA E., Elusión, Evasión y Planificación Tributarias, Editorial Lexis, Nexos.

³⁰ INMOBILIARIA BAHIA, Rol N° 4038-2001. Coca-Cola Embonor ICAA 03-2012, Corte Suprema Rol N° 5118-2012.

el trasfondo de la sentencia Coca-Cola Embonor, en el contexto de la Sana Crítica del juez tributario de primera instancia. En la sentencia Coca-Cola Embonor el tribunal *a quo* y posteriormente el tribunal *ad quem* sostuvieron y mantuvieron que: “la reorganización empresarial... no obedece a una legítima razón de negocios que la justifica, es decir, aquello que la jurisprudencia anglosajona denomina “*business purpose test*”, esto es, la planificación es aceptable en la medida en que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto...”. Como puede observarse, esta sentencia se basó en el derecho anglosajón y elevó al carácter de norma *decisoria litis* una doctrina *praeter legem*, que no existía supletoriamente en el derecho continental de la tradición del Código Civil chileno y menos existía en el Código Tributario de Chile al momento de dictarse la sentencia.

No se puede tampoco soslayar aquí la importancia de los razonamientos tributarios contenidos en la Sentencia Molinos Río de La Plata S.A., emanada de la justicia tributaria federal argentina, en la caracterización del sistema tributario chileno aplicado al Régimen de Sociedades Plataforma. Estas son sociedades *holding* que funcionan en un sistema extraterritorial y cercado tributariamente (*ringed fenced tax system*). La sentencia se pronuncia *de profundis* sobre el Régimen de Sociedades Plataforma Chileno, poniendo de relieve las siguientes líneas de argumentación que, dicho sea de paso, están en su totalidad basadas en los Comentarios OCDE, que no se aplican al CDI Modelo Pacto Andino que mantenía Chile con Argentina vigente hasta junio del año 2012: a) El régimen plataforma chileno es un régimen fiscal nocivo porque produce erosión fiscal; b) La estructura realizada por el contribuyente sobre la base de un régimen fiscal nocivo es abusiva, ya que consiste en un régimen de elusión fiscal (legal) basado en la doble no tributación (*double non taxation*); c) La sociedad plataforma chilena es una sociedad conductora (*conduit arrangement*) que no es beneficiaria efectiva para efectos del CDI (*no beneficiary owner*) de acuerdo con los lineamientos OCDE; d) Los lineamientos OCDE sobre *treaty shopping* se aplicarían aun cuando el tratado tributario es uno basado en el modelo pacto andino; e) La ley sobre sociedades plataforma fue realizada de mala fe por el legislador chileno, en vista de las normas de la Convención de Viena Derecho de Tratados; f) La norma antiabuso general argentina tiene primacía sobre el tratado firmado entre Argentina y Chile.³¹

Sentando un orden hermenéutico a partir de la reforma tributaria, este articulista sostiene que, tanto para el derecho tributario nacional como para el derecho tributario internacional, es necesario analizar la

³¹ TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, Sala D, Cámara Federal, Sentencia Molinos Río de La Plata, Expediente 34.739-1/35.783, Vocales Dres. Edith Viviana Gómez y Armando Magallón: VIII página 22-24.

conducta del contribuyente atendiendo a diversos encuadres conductuales normativos.

TABLA 3

Nomenclatura	Artículo Código Tributario	Norma Jurídica
USO PROPIO	4 bis, inc. 1° y 2° 4 bis, inc. 2° 4 ter, inc. 2°	1° Artículo 4° bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles. 2° Artículo 4 bis.- El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.
USO IMPROPIO	4 bis, inc. 3° <i>contrario sensu</i> 4 ter, inc. 2°	3° No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes.
ELUSIÓN LÍCITA	4 bis, 4 ter inc. 2 y 3, 4 quater.	2° Artículo 4 ter.- Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.
ELUSIÓN ILÍCITA	4 ter inciso 1 y 3 4 quater y 4 quinquies.	1° Artículo 4° ter.- Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso. 3° Artículo 4° ter.- En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley".

Nomenclatura	Artículo Código Tributario	Norma Jurídica
ELUSIÓN ILÍCITA	4 ter inciso 1 y 3 4 quater y 4 quinquies.	“Artículo 4° quáter.- Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”. “Artículo 4° quinquies.- La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.
EVASIÓN FISCAL	97 N° 4	Artículo 97 N° 4.- Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito, o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grado medio a máximo.

Como primer paso, se requiere separar normativamente las conductas que constituyen acciones de **uso propio** o **uso adecuado** (*tax mitigation*), de aquellas conductas que constituyen uso impropio o no adecuado de las normas tributarias (*improper use*). El uso propio o adecuado se refiere al empleo de transacciones u operaciones que ejecutan expresamente las ventajas fiscales contenidas en la ley independientemente de cualquier intención subjetiva del contribuyente. Es indisputable legalmente que una o varias transacciones u operaciones que hacen aplicación de la normativa en la forma prevista en el texto legal y que conducen al diferimiento, reducción o no aplicación de un impuesto no pueden tener sentido de reproche de conducta en sentido legal normativo. En suma, no puede haber asunto controvertido respecto del objeto, espíritu o finalidad de la legislación tributaria cuando el contribuyente ejecuta las consecuencias previstas expresamente en una norma tributaria.

Este principio está recogido actualmente en tres normas incorporadas en la reforma tributaria. La primera, es el artículo 4 bis, inciso segundo

del Código Tributario en sus dos oraciones. La segunda, es el artículo 4 bis, inciso tercero del Código Tributario, interpretada a *contrario sensu*. La tercera es el artículo 4 ter, inciso segundo, segunda oración del Código Tributario, en la parte que reafirma que los efectos deben ser consecuencia de la ley tributaria. La discusión particular de la forma como se han plasmado estos principios será abordada en la segunda parte de este trabajo.

Como segundo paso en el análisis es necesario definir el **uso impropio** o **no adecuado** (*improper use*), como aquel que radica en una sobreutilización, una sobreexplotación, un uso demasiado intensivo, un uso exagerado, más allá de lo razonable o no conmensurado de una norma. En esta nomenclatura, que para algunos puede ser discutible, sobreutilización o sobreuso denotan un uso propio agravado por exceso, medido como distancia desde el justo medio aristotélico³², donde el medio es el uso que no peca, ni por exceso, ni por defecto, por lo cual el sobreuso se transforma en inadecuado o impropio, pero plausible en el orden normativo legal. Es, en otras palabras, trátase de un pecado por la vía de la falta de conmensurabilidad entre los medios empleados (uso de la norma) y los fines obtenidos (ventajas exageradas de un uso excesivo). En este sentido, el reproche de conducta por la sobreutilización deviene en la idea de subrayar la contradicción en el uso de la norma, puesto que su empleo exagerado desfigura su propósito inicial y la transforma en una ventaja fiscal en la forma de un subsidio encubierto del Estado (*unintended state aid*), lo que no resulta justificado en términos del principio de igualdad de cargas fiscales de los contribuyentes.

Por un lado, la conducta de sobreuso produce una descarga fiscal que repercute en una menor recaudación del erario nacional. Podría pensarse también en una especie de quiebre al principio de derecho del enriquecimiento sin causa del contribuyente, frente a su obligación de respetar la igualdad de las cargas públicas, así como un quiebre a los principios de la solidaridad social y el bien común. Por otro lado, es una renta para el contribuyente cubierta satisfactoriamente por la garantía a su derecho de propiedad, libertad económica y seguridad jurídica. También, dicha renta pudiera estar cubierta por su deber de procurar minimizar sus cargas fiscales, conforme a una posición en la tradición liberal de Adam Smith o John Locke. Con todo, no se exige en esta fase una indagación de la motivación del contribuyente y bien podría decirse que el reproche es a la actitud de desdén por el uso sin escrúpulos de una ventaja fiscal que produce un beneficio patrimonial desmedido. Pero, en este encuadre de conducta realizado sobre la base de la legislación de Chile, sostenemos que: si bien puede haber uso impropio, en la esencia no existe uno o una serie de actos artificioosamente diseñados, con la intención de disminuir una carga fiscal. Es más, en la frontera del análisis del caso concreto, se puede encontrar una justificación normativa de conducta para respaldar

³² ARISTÓTELES, Moral a Nicómaco, Libro segundo, Capítulo VI.

la decisión de contribuyente. Esas justificaciones normativas de conducta serán elucidadas más adelante.

Este tratamiento está recogido actualmente en tres normas incorporadas en la reforma tributaria. La primera, es el artículo 4 bis, inciso segundo del Código Tributario en sus dos oraciones. La segunda, es el artículo 4 bis, inciso tercero del Código Tributario, interpretada a *contrario sensu*. La tercera es el artículo 4 ter, inciso segundo, en todos los casos en que se refiere a alternativas de tributación más ventajosa para el contribuyente. La discusión particular de la forma como se han plasmado estos principios será abordada en la segunda parte de este trabajo.

Como tercer paso, es necesario determinar la diferencia en la caracterización entre las conductas de elusión lícita de aquellas conductas de elusión ilícita en el orden nacional como internacional.

Utilizando combinadamente las técnicas de sistematización de diversas disciplinas que confluyen en el derecho tributario, sostenemos que es plausible distinguir la elusión lícita de la elusión ilícita. Para este autor, la elusión lícita podría encuadrarse en una acción de naturaleza atípica, tanto respecto de la configuración de: a) un ilícito administrativo o contravencional tributario; b) de un ilícito criminal; c) de un ilícito civil; y d) de la no configuración de una carga fiscal, imposición o tributo. Es decir, el carácter de la conducta determina una falta de tipificación o falta de subsunción normativa conforme al principio de legalidad, en el sentido que le dan las sendas disciplinas del derecho administrativo tributario, del derecho penal tributario, del derecho civil y del derecho comercial en sus respectivos ámbitos normativos y doctrinarios.

Luego, analizando en profundidad los elementos normativos que conformarían la esencia de la elusión lícita se puede reflexionar lo siguiente:

En la elusión lícita las acciones u omisiones que comprenden la conducta del contribuyente se refieren claramente a un elemento de voluntad positivo del autor dirigido por un análisis de los efectos económicos. En efecto, no se concibe la elusión tributaria si la acción u omisión del ejecutor no va dirigida hacia un fin que es un resultado económico. Se trata del empleo de actos o contratos con el objeto de producir un efecto económico, vinculado a la generación de un ahorro fiscal. El ahorro fiscal puede deberse a diversos factores que son modificados en dichos actos jurídicos, por ejemplo: personal, objeto principal, objeto accesorio, causa principal, concausas, elemento temporal, evitación de otra circunstancia relevante de la tipificación del tributo.

El elemento al parecer más discutible en doctrina para la caracterización de la elusión es el de antijuridicidad de la acción del contribuyente. En efecto, la conducta elusiva en materia tributaria importaría la existencia de algún grado de reproche jurídico dado por el elemento de antijuridicidad. En algunos casos, dicha antijuridicidad se manifestaría de manera fuerte, debido a que resulta evidente un abuso, lo que dejaría al contribuyente *ad portas* de una elusión ilícita, sin causales de justificación. En otros casos,

dicha antijuridicidad se manifestaría de manera débil y hasta pudiera desaparecer, a la luz de algunas causales de justificación que neutralizan el abuso, lo que dejaría al contribuyente *ad portas* de una elusión lícita. Es necesario, por tanto, centrarse primeramente en la conceptualización del fenómeno de antijuridicidad de la elusión, distinguiendo para estos efectos teóricos entre una fuerte y otra débil.

Un primer caso más evidente, que permite asentar una antijuridicidad fuerte se produce cuando, como medio para lograr el fin elusivo tributario, se constituyen faltas tributarias administrativas o contravencionales conforme al catálogo de faltas establecido en el Código Tributario. Este es el caso de la elusión tributaria con falta. El contorneamiento del tributo se realiza a costa de la configuración de faltas administrativas tributarias, las que se utilizan como medio para lograr el fin de la alteración o no configuración del impuesto. La falta trata de recubrir como mal menor, al mal mayor, que es la no aplicación del tributo. Es decir, como medio o pivote para conseguir el resultado tributario elusivo, que es bueno económicamente para el contribuyente, se vale de la configuración intencional de conductas contra derecho, tipificadas como faltas, que acarrearán multas administrativas, pero de una cuantía inferior al beneficio fiscal irrogado con la conducta elusiva de no configuración del tributo. En este caso, debido a que falla un principio básico de derecho, cual es la causación de mala fe de un resultado elusivo, el resultado de la acción no puede tener una justificación racional en estricto derecho: ergo, la elusión pasaría a ser ilícita.

Un segundo caso también evidente, que permite sostener una antijuridicidad tributaria fuerte, se produce cuando, como medio para lograr el fin elusivo, se construyen situaciones que pueden calificarse de simulación relativa de actos y contratos en materia civil y comercial, que dan lugar a la no configuración del tributo. En este caso, la simulación en sede civil o comercial serviría de base para la elusión tributaria, la que, por efecto del ocultamiento del acto verdadero, mediante el acto simulado, impediría la caracterización del acto verdadero como un hecho típico, gravado con un tributo, independiente de la consecuencia tributaria para el acto simulado. Básicamente, aquí también se produce un problema de medios contrarios a derecho, para lograr un fin elusivo para el contribuyente. Ergo, no tiene justificación racional en estricto derecho y la elusión pasa a ser ilícita.

Un tercer caso que también puede constituir elusión antijurídica lo constituye el abuso mediante planificaciones o esquemas que contienen actos o contratos artificiosos; que en su conjunto o aisladamente están dirigidos a diferir, disminuir o anular una carga tributaria; y, más allá de las formas jurídicas, no hay otra justificación racional para interpretar la serie de transacciones u operaciones que no sea validar un ahorro fiscal, por la vía de realizar actos correctos formalmente, pero que carecen de sustancia económica real. Es decir, en su conjunto van dirigidos a desconfigurar o desarticular los elementos de una carga fiscal, que de otra manera sería plenamente aplicable.

En este caso, se trata del abuso acompañado de actos o contratos que no resultan normales según la costumbre, no son regulares según el estado del arte (económico, contable, financiero, legal), aparecen como artificiosamente diseñados y no se encuentra otra explicación racional que no sea obtener una ventaja fiscal, la que se transforma en una especie de subsidio ilegal a favor de un contribuyente específico (*illegal state aid*). Ergo, si dicho abuso está basado en actos artificiosos, formalmente inatacables, pero que carecen de sustancia y no hay otra justificación fuera del ámbito meramente tributario, la elusión pasaría a ser ilícita.

En el contexto internacional, el caso anterior podría abarcar normas de derecho nacional y normas de Tratados de Doble Tributación³³. En forma preliminar cabe señalar que en doctrina internacional se puede distinguir entre: a) conductas en que se trata de eludir la aplicación de normas de derecho doméstico, mediante el uso de Tratados de Doble Tributación (*double non taxation*); o b) conductas en que se trata de eludir las limitaciones de las normas del Tratado de Doble Tributación mediante el uso de normas del propio Tratado o bien de otros Tratados (*abuse of tax conventions*).³⁴

³³ Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Seventh session, Geneva, 24-28 October 2011 Item 5 (h) of the provisional agenda, Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties: 73. Tax Avoidance is not tax evasion. Tax avoidance, in contrast, involves the attempt to reduce the amount of taxes otherwise owed by employing legal means.³ Tax avoidance occurs when persons arrange their affairs in such a way as to take advantage of weaknesses or ambiguities in the tax law. Although the means employed are legal and not fraudulent, the results are considered improper or abusive. Because of the subjectivity of the interpretation and application of tax avoidance the borderline between evasion and avoidance in specific cases may be difficult to define. For one thing, the criminal laws of countries differ, so that behavior that is criminal under the laws of one country may not be criminal under the laws of another.⁴ In addition, the definitions of civil and criminal tax fraud may overlap, so that it is within administrative discretion whether or not to pursue a criminal fraud case in a specific instance. In reality, there is a continuum of behavior, ranging from criminal fraud on one extreme, to civil fraud, to tax avoidance that is not fraudulent but which runs afoul of judicial or statutory anti-avoidance rules and therefore does not succeed in minimizing tax according to law, and finally to tax-planning behavior which is successful in legal tax reduction. The compound expression "tax avoidance" The European Court of Justice (ECJ) defined tax avoidance as "artificial arrangements aimed at circumventing tax law". 5. 74. Tax Planning-Many countries make a distinction between acceptable tax avoidance and unacceptable tax avoidance. Unacceptable tax avoidance is achieved by transactions that are genuine and legal but involves deceit or pretense or sham structures;⁶ it is an indirect violation or an improper use of the tax laws or treaties. Acceptable tax avoidance methods or tax planning however reduces tax liability through transaction or other activities that are intended by legislation.

R. PREBBLE, J. PREBBLE, *Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law – A Comparative Study*, (2010-2011) Saint Louis University School of Law Journal 55:21, pp. 22-46; G.S. Cooper, *Conflicts, Challenges and Choices – The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules*, in: G.S. Cooper (ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law* (IBFD Publications, Amsterdam 1997), pp. 13-50.

³⁴ OCDE, Public Discussion Draft, Beps Action 6: Preventing The Granting Of Treaty Benefits In Inappropriate Circumstances, 14 March 2014 – 9 April 2014, p. 4.

Ahora bien, en opinión de este articulista debe calificarse adecuadamente la legitimidad de la conducta, si esa serie de transacciones u operaciones internacionales finalmente difieren, disminuyen o anulan una carga tributaria, mediante la utilización combinada del derecho nacional tributario o de normas negociadas expresamente (expresamente incorporadas o expresamente preteridas) en un Tratado de Doble Imposición, teniendo en cuenta el Modelo OCDE y el Modelo ONU, además de los Protocolos y Reservas del respectivo país.

En este caso, conviene detenerse en el análisis del caso concreto porque, efectivamente, puede tratarse de un uso propio o bien de un uso impropio, pero sin artificiosidad, utilizando normas expresamente dadas por la legislación contenida en leyes de derecho nacional o internacional tributario. Lo anterior, por ejemplo, habida consideración que muchas veces las formas de realizar negocios cuando se trata de dos o más jurisdicciones requiere conjugación de muchos factores legales, económicos, ambientales, políticos, normativos, que imponen la consecución de actos y contratos para sortear dificultades del negocio, que no necesariamente pueden aparecer como sistemáticos, racionales o lógicos en función de los desajustes normativos interjurisdiccionales.

Finalmente, respecto del elemento de culpabilidad en la elusión lícita cabría cuestionarse la función de la intencionalidad del contribuyente con relación al conocimiento del resultado elusivo consistente en el diferimiento, disminución o no configuración de un impuesto y el daño por la pérdida recaudatoria del fisco.³⁵ En principio, no se puede concebir la consecución de un resultado tributario más ventajoso, sin que el contribuyente no se haya propuesto dicho objetivo y haya ejercido cálculos matemáticos para conseguirlo, representándose dicha posibilidad como cierta y aceptándola como una concatenación lógica de sus actos de resultado económico. En este sentido, cualquiera sea la acción u omisión, la intención debe relacionarse con los eslabones en una cadena de actos de planificación tributaria, que tienen como resultado general ineludible la alteración de la carga fiscal en favor del contribuyente y, como efecto consecuencial específico, un perjuicio para el fisco. Con todo, debido a que no se puede presumir dicha intencionalidad específica *a priori* estimamos en este punto que la prueba de la intencionalidad que implica conocimiento general y especial es consustancial para caracterizar la conducta normativa. En rigor, creemos necesario determinar si la estructura de planificación tributaria adoptada por el contribuyente tiene como objeto preciso obtener para sí un tratamiento excepcional, una ventaja fiscal de sujeto específico, y además producir un daño en contra del interés fiscal.

³⁵ PHILIP BAKER, http://www.taxbar.com/documents/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf, p. 5.

En la elusión lícita la intención no necesariamente va dirigida a ejecutar un acto en fraude a la ley, que deviene en el no pago de un tributo, para causar una ventaja fiscal de sujeto específico y además causar un daño al erario fiscal, lo que es conocido por el autor o representado por el autor como posible. Aquí radica en cuanto a la intencionalidad la diferencia entre la elusión lícita y la elusión ilícita, debido a que en el caso de la primera el objeto de la voluntad y conocimiento no se refiere a la existencia de una acción típica e injusta, sino precisamente a la existencia de una acción atípica y legítima.

Es decir, en la elusión lícita se trata de la intención de aprovecharse de un vacío legal, de valerse de una desadecuación o desajuste normativo de la ley doméstica o internacional, que produce la ejecución de una operación económica con consecuencias tributarias menos gravosas para el contribuyente. Por una parte, la intención del acto está dirigida directamente hacia la consecuencia positiva querida por el contribuyente (conseguir la ventaja fiscal), siendo el efecto negativo de pérdida fiscal indirecto, inintencional, inidentificable como motor de la voluntad del autor (no intenta causar daño fiscal determinado). Por otra parte, no existe contradicción entre la conducta del contribuyente de intentar conseguir dicha ventaja fiscal y el efecto de desarticular la norma legal. Lo anterior, porque el foco de la intención no busca hacer colapsar la ley tributaria, hacerla inoperativa y violarla para su propio beneficio patrimonial, mediante la consecución de un tratamiento excepcional de sujeto específico, en tanto que dicha intención se articula desde una desadecuación o desajuste normativo, que puede ser operado por cualquier hombre de inteligencia media (estándar del hombre medio); que arregla sus negocios bajo el estándar tributario civil del buen padre de familia, haciendo uso de una forma de aplicación económica de alcance universal, que puede ser entendida y aplicada por un operador normal. En definitiva, la conducta puede ser reconducida al principio general de tipicidad que soporta la máxima: *nullum tributum sine lege*.

En cambio, en la elusión ilícita la intención está dirigida al no cumplimiento de un hecho gravado con impuestos, buscando un tratamiento excepcional de sujeto específico, lo que es conocido por el autor y, además, se estaría en conocimiento del efecto negativo que se podría causar al fisco. En consecuencia, en la elusión ilícita se requiere un test más profundo, con el objeto de probar la intención de vulnerar todos los elementos del hecho gravado, más la voluntad específica de configuración de un hecho típico contravencional en el ámbito de las faltas administrativas; o bien, una intención positiva de realizar una simulación en perjuicio fiscal con la conciencia de causar un daño fiscal; o bien la intención de ejecutar una planificación fiscal totalmente artificiosa, con actos formales, pero carentes de sustancia, con el propósito de granjearse un ahorro fiscal de tipo impositivo. En este caso último caso se requiere el conocimiento de que, si la operación se hubiese ejecutado de otra manera, existiendo

la posibilidad de aplicar un hecho gravado, hipotéticamente se habrían causado los impuestos y, más allá de toda duda razonable, el contribuyente concibió planificadamente un tratamiento excepcional, de sujeto específico, como escape tributario menos costoso para su patrimonio.

De esto se deriva la necesidad de hacer un esfuerzo de identificación de las diferencias entre la **elusión lícita, la elusión ilícita y la evasión fiscal**. A nuestro juicio, en la legislación actual el acento estaría entre la dicotomía que presenta el estatuto de sanciones tributarias administrativas del Código Tributario, al tenor de los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quater y 4 quinquies, en total disonancia con las normas que establece el estatuto de sanciones criminales del Código Tributario al tenor del artículo 97 N° 4 inciso primero.

Como primer hito en la interpretación, creemos que la elusión lícita es aquella normada en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quater y 4 quinquies y no se encuentra en la hipótesis del artículo 97 N° 4 inciso primero del Código Tributario. Primeramente, la elusión lícita aparece en los casos en que no se dan los elementos que han sido explicados en detalle anteriormente, que la diferencian expresamente de la elusión ilícita y mucho más distintivamente la alejan de la evasión fiscal. Por tanto, las conductas de elusión lícita no alcanzan el umbral para nacer como actos sancionables, que puedan ser subsumidos legalmente dentro de una elusión ilícita. Secundariamente, si pudieren ser fiscalizados, existe una presunción general de buena fe más una causal de justificación y de legitimación legal de la conducta basada en la economía de opción, que neutraliza los efectos de antijuridicidad.

Como segundo hito es necesario dilucidar la posibilidad de distinción sustantiva³⁶ entre la elusión ilícita y la evasión fiscal en nuestro derecho. Para estos efectos es necesario fijarse en el Derecho Tributario Penal chileno en la frase no modificada legalmente en la reforma que sanciona: “el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a burlar el impuesto” contenida en el artículo 97 N° 4 inciso primero del Código Tributario. Los verbos rectores “empleo”, “burlar” y el sustantivo

³⁶ EXCMA. CORTE SUPREMA – Segunda Sala – 07.07.2014 – Rol 8029-2013 – Ministro Sr. Milton Juica A. – Ministro Sr. Hugo Dolmestch U.- Ministro Sr. Carlos Künsemüller L. – Ministro Sr. Haroldo Brito C. – Ministro Sr. Juan Fuentes B. Respecto de aspectos adjetivos que afectan a la elusión ilícita y la evasión el considerando de la sentencia: “Tercero: ... En este aspecto cabe indicar, como ha sostenido previamente esta Corte, que la malicia que previene la norma es de orden tributario, y consiste en la conciencia que tiene el contribuyente de que está adjuntando documentos no fidedignos o falsos, o que está ocultando antecedentes u operaciones con el objeto de disminuir sus impuestos, como ocurre en este caso, y no de la malicia o dolo penal, esto es, como elemento subjetivo del tipo que, por lo general, debe probarse. En efecto, en la especie, basta con que el Servicio de Impuestos Internos, en sede administrativa o jurisdiccional, detecte y acredite una conducta omisiva o falsedad en los antecedentes presentados por parte de los contribuyentes en sus declaraciones, para que el plazo de la prescripción aumente de los tres años, fijado en el inciso primero del artículo 200 antes referido, al de seis que establece el inciso segundo (SCS N° 4751-13, 19 de marzo de 2014)”.

“impuesto” implicarían en sede penal la ejecución de una conducta que contiene una intención defraudatoria de un hecho tipificado legalmente.

Para una parte de la doctrina el artículo 97 N° 4, inciso primero, requiere respecto de la intención defraudatoria la existencia en el autor de dolo criminal, consistente en el conocimiento general del injusto, más la necesidad de un dolo o malicia específica, incluyendo la determinación del perjuicio irrogado al fisco. Para otra parte de la doctrina no se trata aquí de una categoría especial de dolo, distinta del dolo que precisa la comisión de cualquier otro delito y, por tanto, basta con el dolo general.³⁷ Es decir, los verbos rectores “empleo y burlar” indican la dirección de la intención de la acción, la que supone el conocimiento de sus consecuencias económicas contra el fisco. Concluyendo, si bien para algunos basta que concurra al ánimo defraudatorio general; para otros, requiere el ánimo específico requerido en la evasión fiscal, consistente en el conocimiento del perjuicio fiscal.

Este autor sostiene que doctrinariamente es necesario determinar primero que la elusión ilícita se diferencia de la evasión fiscal en que la conducta tiene un grado de disvalor distinto, debido a que no resulta lo mismo “burlarse de un impuesto”, teniendo conciencia genérica de que lo que se hace es injusto, porque se está buscando un tratamiento especial de sujeto específico; que “defraudar al fisco”, lo que requiere conocimiento genérico de que lo que se hace es injusto y además específico de la determinación del daño económico y moral que se está causando al Fisco de Chile. Mirado desde ese punto de vista semántico y doctrinario, dichas conductas deberían tener sanciones de una entidad distinta en nuestro derecho penal tributario, compatibilizando el derecho sancionatorio de orden contravencional, con el derecho sancionatorio penal. En síntesis, en la elusión ilícita no siempre es posible configurar una conducta típica criminal de evasión fiscal con todos sus elementos objetivos y subjetivos por lo que solo debería alcanzar una sanción en el orden administrativo tributario. Lamentablemente, dichas distinciones no están al alcance de nuestras normas actuales en forma evidente, por lo que a la luz de las mismas existe una simetría de trato punitivo entre la elusión ilícita y la evasión fiscal.

La discusión de estos principios aplicables a la elusión ilícita y la evasión fiscal tiene su correlato actualmente en dos secciones del Código Tributario que aparecen a nuestro entender desalineadas normativamente. Las normas sancionatorias del artículo 97 N° 4 inciso primero y las normas incorporadas en la reforma tributaria en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quater

³⁷ CORTE SUPREMA – Segunda Sala – 17.11.2010 – Sii C/Ignacio Wulf Y Otros - Rol 297-2009 – Ministros Sres. Nibaldo Segura P. - Jaime Rodríguez E. - Rubén Ballesteros C.- Hugo Dolmestch U. - Carlos Künsemüller L, <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2010/codigo/jj2478.htm> (véase considerando undécimo y siguientes)

y 4 quinquies.³⁸ La forma como se han plasmado estos principios será abordada en la segunda parte de este trabajo, sin perjuicio de lo que se considerará a continuación para elucidar el punto.

En la redacción actual del artículo 97 N° 4 inciso primero del Código Tributario cabe considerar que “burlar un impuesto” tiene una divisa poco clara para nuestra legislación y esto ha sido discutido en la doctrina y en alguna escasa jurisprudencia. ¿Qué es burlar?³⁹ Una aproximación desde el punto de vista tributario criminal al asunto, según la interpretación del tenor literal de la ley, podría llevar a concluir que burlar es sinónimo de eludir y este último es equivalente a defraudar un impuesto conforme al uso común de las palabras. Además, debido a que la norma no distingue, no es lícito al intérprete distinguir el disvalor de las conductas de eludir, que en nuestro derecho es sinónimo en su disvalor punitivo a evadir.

Con esa respuesta de interpretación extensiva sin distinción, la elusión estaría comprendida en la norma del artículo 97 N°4, inciso primero del Código Tributario, con lo cual una declaración de la existencia de elusión en el contexto de la solicitud del artículo 4 quinquies, podría gatillar también el estatuto criminal. En efecto, debido a que no existe una diferencia normativa clara entre la elusión del artículo 97 N° 4, inciso primero del Código Tributario, pudiera ser que ciertas conductas que busca sancionar el artículo 4 bis, 4 ter, 4 quater y 4 quinquies del mismo cuerpo legal, fueran perseguibles por la vía tributaria contravencional que establecen estos últimos artículos y también por la vía tributaria penal del artículo 97 N° 4, inciso primero del Código Tributario.

La primera reducción de esta interpretación es la cuestión si, en los casos en que el Tribunal Tributario desestime la existencia del abuso o simulación, conforme al artículo 4 quinquies del Código Tributario, pudiera quedar a salvo la calificación de la misma conducta en sede criminal, sea como elusión ilícita o como evasión fiscal. Esa vía jurídica produciría una antinomia normativa contraria al principio pro reo y a la presunción de inocencia. Con todo, puesto que el legislador no zanjó la cuestión podría contraargumentarse que no se estaría frente a un caso de *non bis in idem* por ser sanciones de distinta entidad, en distintos procedimientos y que los efectos de cosa juzgada no se comunican.

La segunda reducción de esa interpretación es la cuestión si, cabría cuestionar la calificación jurídica de actos o contratos planificados de tal forma que no sobrepasen el monto *de minimis* de 250 UTM fijado por el legislador para gatillar la declaración de abuso o simulación. Debido a que estos actos no quedarían cubiertos por una declaración del artículo 4 quinquies, esta forma de actuar podría quedar sin punición. La única

³⁸ SII, Circular N° 23 de 6 Febrero 1975, <http://www.sii.cl/documentos/circulares/1975/circu23a.htm>

³⁹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Defraudar: 3. tr. Eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.

forma de llenar el vacío legal es la aplicación del estatuto del artículo 97 N° 4 del Código Tributario como última *ratio legis*, pero solo en el caso que existiera elusión ilícita o evasión fiscal.

La tercera reducción es si finalmente se obtiene la declaración del artículo 4 quinquies del Código Tributario, esto implicaría la necesidad jurídica de analizar la existencia de una conducta que pueda tener una subsunción normativa obligatoria en el artículo 97 N° 4 inciso primero del Código Tributario. Asimismo, cabría cuestionarse si el resultado de la declaración del artículo 100 bis aplicable a la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos contratos o negocios constitutivos de dicha elusión ilícita deja a salvo la aplicación del 97 N° 4 del Código Tributario. Todo lo anterior, conforme al artículo 160 bis del mismo Código Tributario.

En efecto, mediante una declaración del artículo 4 quinquies, quedaría *ad portas* la calificación defraudatoria, lo que asimilaría dicha declaración a una especie de antejuicio de elusión ilícita o evasión fiscal al tenor del actual artículo 97 N° 4 inciso primero del Código Tributario. De ser así, en la actualidad la conducta sancionada en el artículo 4 quinquies y las conductas consecuenciales del artículo 100 bis podrían sancionarse además por ser constitutivas de “procedimientos dolosos encaminados a burlar un impuesto”, lo que se consideraría de una potencia criminal similar a la de defraudar un impuesto.

En consecuencia, con el objeto de lograr una interpretación armónica de cierre de las lagunas legales que plantea la elusión ilícita, existirían al menos tres ámbitos normativos de nuestro Derecho Tributario Penal que permitirían sancionar esta conducta, si se cumplen los requisitos que le dan un disvalor a la conducta sancionable por la vía del *ius puniendi*: a) La elusión ilícita con falta o infracción administrativa del artículo 109 del Código Tributario; b) La elusión ilícita con fraude a la ley del artículo 473 del Código Penal o la simulación de los artículos 471 N° 2 y 466 inciso 2° del Código Penal; c) La elusión ilícita del artículo 97 N° 4 inciso 1°, segunda oración, en cuanto se trata del empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a burlar un impuesto que por asimilación normativa podrían yuxtaponerse a la declaración de elusión ilícita de los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quater y 4 quinquies del Código Tributario y el artículo 100 bis en lo relativo a la participación de terceros en dichas conductas.

La primera norma deslinda la figura de la elusión ilícita con falta o infracción administrativa, de forma de punir una “infracción” a las normas tributarias que da lugar a la elusión ilícita de un impuesto. La segunda norma delimita la elusión ilícita con “fraude a la ley” o “simulación”, que permitiría punir el otorgamiento en perjuicio del Fisco de un contrato civil o comercial fraudulento o simulado que da lugar a la elusión ilícita de un impuesto. La tercera norma incluye las conductas de elusión ilícita, de manera de punir el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a “burlar” un impuesto.

En la práctica, en nuestro derecho actual estas normas no permiten una clara diferenciación entre la elusión ilícita, declarada al tenor del procedimiento de declaración del artículo 4 quinquies y la elusión ilícita que se equipara a la evasión en el artículo 97 N° 4, inciso 1°, segunda oración todas del mismo cuerpo legal.

A nuestro juicio, haciendo una distinción más sutil, se puede argumentar que la elusión ilícita presupone un grado de disvalor de la conducta que permite alcanzar un reproche de una entidad distinta y menor a la evasión fiscal. Por tanto, el artículo 97 N° 4, inciso primero del Código Tributario solo debiera estar reservado para la evasión fiscal propia, la que requiere dolo genérico y dolo específico. En consecuencia, la infracción prevista en el artículo 97 N° 4, inciso primero, sería aplicable al fraude fiscal, el que requiere la prueba del dolo general y de la malicia especial de orden tributario. Esto es, la conciencia que tiene el contribuyente que está realizando actos y contratos con el objetivo de evadir un impuesto en un monto determinado que produce perjuicio económico y moral al fisco. Haciendo dicha diferenciación, las conductas que solo alcancen el dolo genérico y otras que alcancen el dolo eventual o culpa con representación solo podrían ser sancionadas por elusión ilícita, fuera del ámbito del *ius puniendi*. De esa manera podrían congeniarse las figuras de elusión ilícita sancionadas mediante la declaración del artículo 4 quinquies y se estaría evitando la duplicación sancionatoria contraria al principio *non bis in idem* con el artículo 97 N° 4.

Si bien la declaración del artículo 4 quinquies y 100 bis pudiera ser indiciaria de un grado de disvalor mayor de conducta, para la aplicación del artículo 97 N° 4 del Código Tributario la existencia de malicia especial, propia de la evasión, debiera ser probada mediante la prueba de conocimiento del ánimo de dañar al fisco en forma determinada.

La discusión anterior muestra la existencia de un análisis complejo en que se mezclan los elementos de la antijuridicidad (antijuridicidad fuerte o indicio de antijuridicidad fuerte), unida a un examen de la culpabilidad. Pero, evidentemente, nuestra legislación está muy distante de ser clara en su formulación normativa y tiene claros vacíos conceptuales frente a la complejidad del derecho tributario nacional y el contenido en los Tratados de Doble Tributación.

Todavía más, cabe cuestionarse la calificación jurídica de la conducta elusiva en ausencia de una acción de causación contraria a derecho y en ausencia de intencionalidad específica en perjuicio del fisco como elementos negativos, unida a otros elementos positivos que pueden ser causales legitimantes, sea en sentido de atenuantes de conducta punible o bien como excusas legales absolutorias. Al efecto, el Código Tributario contiene los artículos 110 y 111 respecto de ciertas causales exención y atenuación de la responsabilidad penal basadas en el artículo 10, N° 12° del Código Penal, 11 N° 1° y que contemplan el conocimiento imperfecto de las normas infringidas.

En este sentido, de concurrir ciertos elementos de calificación positiva, que no se encuentran claramente establecidos en el derecho chileno, se daría lugar a una antijuridicidad que se vuelve muy débil, lo que unido a una clara falta de intención o culpabilidad, no podría determinar un reproche de ilegalidad. En términos teóricos, los elementos determinantes para dicha caracterización conceptual podrían ser los siguientes: a) actos jurídicos que no resultan contrarios a derecho (i.e. no son artificiosos, están expresamente contemplados como economía de opción más ventajosa o se justifican en razón de que son más eficientes o eficaces; b) realizados con una intención indiferente respecto de no permitir la configuración de un hecho gravado (*non tax motivated transaction*); c) el perjuicio fiscal por la no recaudación de un tributo (*tax erosion*) es consecuencia indirecta de la ejecución del agente; d) no hay intención de generar un tratamiento especial de sujeto específico; e) otros elementos fundantes que indican un actuar de buena fe en la ejecución, lo que se avala en una serie de causales de justificación racional o de legitimación, sea en el plano del derecho tributario nacional e internacional o bien en el plano de otros cuerpos normativos, lo que requeriría un catálogo de causales de justificación.⁴⁰

En definitiva, una caracterización de las conductas en función de sus elementos intrínsecos permite, a juicio de este articulista, sostener al menos de forma teórica que es posible realizar una distinción entre conductas de uso, sobre uso, elusión lícita, elusión ilícita y evasión. Aún respecto de todas estas distinciones nuestra legislación no contiene elementos operativos que permitan determinar con claridad los parámetros de permisividad normativa que harían posible acertar la licitud de las causales de justificación de la conducta del contribuyente de uso. Respecto de la distinción entre elusión ilícita y evasión, que está dada teóricamente por la entidad del disvalor de la acción y su resultado, no existen discusiones dogmáticas, como tampoco las normas del Código Tributario permiten una clara diferenciación en el artículo 97 N° 4, inciso 1°, segunda oración y una clara compatibilización sancionatoria con la declaración del artículo 4 quinquies del Código Tributario.

V. LA RAZÓN DE LA LEGITIMACIÓN NORMATIVA DE LA CONDUCTA DEL CONTRIBUYENTE

En un primer sentido normativo, el reproche negativo de toda elusión podría anclarse en forma no legal, en el orden normativo moral o ético.⁴¹

⁴⁰ Autoridad tributaria del Reino Unido, informe preparado por GRAHAM AARONSON QC, 11 noviembre 2011, p. 56.

⁴¹ HANNA FILIPCZYK, Why is Tax Avoidance Immoral? Ethics, Metaethics and Taxes, *Philosophy of Law eJournal*, Vol. 7, N° 98: 19 de noviembre 2014.

Este reproche negativo se fundaría en la inexistencia de una justificación racional y proporcional a la conducta de resistencia del contribuyente a cumplir con la carga fiscal de pagar el tributo. La conducta antiética se configura respecto de una operación económica que, en definitiva, no se configuraría como hecho gravado actual, sino que quedaría en potencia, ya que el contribuyente opta por una vía económica y legal menos gravosa para su patrimonio. Dicha conducta de resistencia fáctica, no susceptible de coerción legal, se establecería comparando hipotéticamente la conducta ejecutada, que resulta en una descarga fiscal, versus la conducta no ejecutada, que resultaría en una recarga fiscal. Ante este efecto, quedaría siempre a salvo un reproche ético frente al deber general de protección del interés colectivo subyacente al desarrollo de la vida en una comunidad democrática donde existen derechos y obligaciones. Este deber general se verifica en normas éticas no compulsivas, como las obligaciones: a) de solidaridad social en pro del bien común; b) de sostenimiento de la vida en comunidad de intereses; c) de contribución a las cargas públicas que sostienen el erario fiscal; d) vulneración a los principios de igualdad horizontal y de capacidad contributiva del contribuyente; e) de no menoscabo al erario fiscal por la resistencia del contribuyente a realizar un acto o contrato que es más gravoso para su patrimonio personal.

En un segundo sentido normativo, la ilegitimidad de la elusión tributaria podría estar justificada *contrario sensu* a base de ciertos principios de derecho constitucional y de derecho común: a) el enriquecimiento del Fisco *vis-à-vis* el empobrecimiento sin causa legal del contribuyente; b) el no pago de una carga fiscal no debida legalmente por el contribuyente, en tanto la conducta elusiva no configura un hecho gravado con un tributo; c) el ejercicio legítimo del derecho de propiedad y protección del contribuyente sobre la no confiscatoriedad de su patrimonio; d) la necesidad de protección de la integralidad del patrimonio privado a través de medios legítimos o no penados por ley; e) el ejercicio del derecho de libertad contractual y libertad económica; f) un análisis costo beneficio en favor del contribuyente; g) la seguridad jurídica, la reserva legal y tipicidad de los hechos gravados inherente a todo estado de derecho; h) el modelo del *homo economicus* que busca la reducción de sus costos de vida; i) la falta de convicción del juzgador en el sistema de sana crítica, mediante las máximas de experiencia o en el sistema de conciencia, de la legitimidad de las conductas del contribuyente para lograr un resultado económico más ventajoso, al margen de la aplicación de un hecho gravado.

En un tercer sentido normativo la búsqueda de una justificación a la elusión lícita se encuentra en las doctrinas jurisprudenciales de legitimación sustentadas bajo el enfoque de la existencia de una economía de opción (*choice doctrine*) para el contribuyente. En estas doctrinas se trata de determinar hermenéuticamente si el resultado tributario es aceptable en función de una opción económicamente más eficiente para el beneficiario, produciendo como consecuencia un ahorro de impuestos que

puede sostenerse dentro de la legalidad. El derecho de un contribuyente a rebajar su carga tributaria, sin que esa conducta pueda ser calificada como contraria a la legalidad vigente, depende de una calificación jurídica de los hechos que realiza la administración tributaria o bien los jueces. La discusión jurisprudencial de estos principios está articulada en el derecho anglosajón de Estados Unidos⁴² y el Reino Unido^{43, 44, 45}.

En el derecho chileno, las sentencias Bahía y Embonor son las que han dado interpretación a los preceptos legales existentes sobre la base de argumentos similares o paralelos a los esbozados en el derecho anglosajón.

La Corte Suprema de Chile⁴⁶ ha sostenido que evitar un impuesto con astucia “no tiene por qué ser antijurídico”, especialmente si la propia ley entrega “medidas legítimas” a las que el contribuyente puede optar. Es más, en la interpretación del fallo precitado, el ejercicio de dichas opciones “no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos”. Con este razonamiento se refuerza jurisprudencialmente el hecho que para el sentenciador existirían fines distintos, los cuales no se encuentran catalogados en nuestra legislación tributaria, que permitirían ejercer el derecho a la economía de opción tributaria como base de una elusión lícita.

En un segundo fallo pronunciado por el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica el fundamento parece ser otro. En efecto, dicho fallo del tribunal *a quo* califica la conducta del contribuyente como elusión ilegítima y de mala fe y no hace sopesamiento del argumento de la economía de opción tributaria.⁴⁷ Más aún, la Corte de Apelaciones de Arica en su fallo confirmatorio vuelve a repetir conceptos que calificarían la conducta como elusión ilegítima.⁴⁸ En estos últimos dos casos, no aparece claro cuál es la verdadera razón de la calificación jurisprudencial. Pareciera que la repugnancia a la planificación tributaria por parte de los jueces radica en que existiría una especie de medios desproporcionados (duplicación de costos) a los fines de evitación del pago del impuesto de Primera Categoría en Chile, unido a la falta de otras razones comerciales que no sean fiscales para motivar las operaciones. Con todo, como se ha comentado, la sentencia no se basa en el derecho fiscal vigente al

⁴² En el derecho anglosajón de Estados Unidos, el juez Learned Hand articuló el principio en *Helvering v. Gregory*, 6 4 69 F2d, 809, 810 (2nd Cir. 1934). También en la sentencia del caso *Commissioner vs. Newman*, 195F.2D 848, 850-51, CA2 1947.

⁴³ *BARCLAYS MERCANTILE BUSINESS FINANCE LIMITED v MAWSON* (2004 UK HL 51) y *IRC v Scottish Provident Institution* (2004 UK HL 52).

⁴⁴ *AYRSHIRE PULLMAN MOTOR SERVICES & RITCHIE v CIR*, 1929, 14 TC 754, véase la argumentación de Lord Clyde.

⁴⁵ PHILIP BAKER, Philip Baker, http://www.taxbar.com/documents/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf, p. 11

⁴⁶ CORTE SUPREMA, Recurso de Casación, Inmobiliaria Bahía con Fisco, Rol 4038-2001, véase Considerando N° 18°.

⁴⁷ TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE ARICA, 03.04.2012, RIT GR-01-00003-2011, véase considerando Cuadragésimo Noveno.

⁴⁸ CORTE DE APELACIONES DE ARICA – 06.06.2012 – Rol N° 3-2012: Véase considerando Décimocuarto.

momento del fallo y hace una interpretación absolutamente forzada del artículo 31 de la Ley de la Renta, que es la norma *decisoria litis*, para rechazar la planificación fiscal agresiva, basado en el convencimiento que el contribuyente ha tomado una posición fiscal abusiva.

Esta idea de análisis de los resultados económicos permite también acercarse, bajo el enfoque de maximización de beneficios o minimización de costos, a revisar la relación entre la justificación normativa de la economía de opción con las razones legitimantes de un mero lucro económico. Como en toda operación, el contribuyente efectúa con sus asesores un análisis de costo versus beneficio en términos de sopesar el valor de la ventaja económica que reporta realizar a valor presente una estructura tributaria cuando esta resulta mayor que la exposición al riesgo tributario de ser fiscalizado y sancionado por las autoridades administrativas en el futuro, en caso que la conducta pudiere ser caracterizada como elusiva o evasiva.⁴⁹ En otras palabras, la ganancia tributaria actual resulta mayor, considerando el evento improbable de ser fiscalizado por las autoridades administrativas en el futuro, antes del plazo de prescripción. Es decir, el contribuyente realiza la operación bajo el auspicio de ser considerado poco probable, debido a que las autoridades fiscalizadoras normalmente no cuentan con acceso a toda la información (teoría de las fallas de intercambio de información); y, la mayoría de las veces, las autoridades carecen de los recursos humanos con conocimiento técnico comparable con el nivel de las grandes compañías consultoras transnacionales y expertos en planificación, que se coordinan mejor y más eficientemente que la propia administración fiscal (fallas de coordinación). Como consecuencia, el contribuyente realiza un sopesamiento y se inclina por una planificación fiscal asumiendo los costos de tener que lidiar con una improbable fiscalización, con una litigación ante tribunales y con costos morales para los dueños de la empresa, para la empresa y para sus trabajadores.

En este sentido, un antecedente importante al evaluar el evento de confrontar una sanción remota, es la carencia de una adecuada legislación reprobadora de la conducta sea a nivel de derecho tributario nacional o internacional. Antes de la reforma fiscal este era precisamente el caso en Chile, debido a que existía un vacío legal en la legislación doméstica frente a la elusión o bien porque, de encuadrarse la conducta en un tipo sancionatorio, la aplicación efectiva de una multa o la recaudación del impuesto respectivo era de un monto irrisorio comparado con los ahorros impositivos alcanzados.⁵⁰

⁴⁹ CRISTIÁN GÁRATE, Trabajo Premiado, IFA Austria 2009, WU, Viena, p. 30.

⁵⁰ En Chile, este tipo de razonamiento extremo es muy conocido en el ámbito del derecho de la libre competencia, donde en los últimos años se han verificado diversos casos que involucran el uso de información privilegiada, las tomas de control en perjuicio de los accionistas minoritarios y los acuerdos de precios colusivos, los que finalmente han sido investigados y sancionados. Con todo, en todos ellos las multas impuestas fueron en definitiva muy menores a los lucros obtenidos en función del análisis costo-beneficio que probablemente

En un cuarto sentido normativo la práctica profesional también trata de justificar las metodologías de planificación fiscal. Existen varios argumentos discutidos como: a) la vía de la autonomía de la voluntad; b) la falta de tipificación normativa de la ilegitimidad de la conducta de elusión (argumento de la falta de semáforo con luz roja)⁵¹; c) el argumento a *contrario sensu* lo que no está prohibido, está permitido; d) la libertad en el uso de economías de opción del contribuyente, con el fin de hacer uso legítimo de alternativas legales que permiten conductas estratégicas como: eludir la configuración de un impuesto, rebajar su carga fiscal mediante costos o gastos, aprovechar las ventajas de diferir el impacto impositivo en el tiempo y gatillar la aplicación de franquicias tributarias, como créditos, costos o gastos tributarios aceptados.

En un quinto sentido de discusión normativa cabe señalar la posición del contribuyente respecto de lo que se entiende por conductas de mitigación fiscal; y las figuras de elusión propia o impropia; y, en caso de ser procedentes, las causales de legitimidad fiscal de la elusión para los actos o contratos civiles o comerciales en sus efectos tributarios nacionales e internacionales.

Una forma de justificación directa de la acción del contribuyente puede lograrse vinculando el examen de la licitud o ilicitud de la causa final que inspira a un acto o contrato, más allá del examen de la causa material que constituyen las prestaciones recíprocas de los contratantes. En este caso, no se trata de anular los efectos del acto o contrato perfeccionado por medio de sus prestaciones reales o aparentes, sino de determinar la legitimidad en el ámbito de sus consecuencias tributarias, cuando la finalidad perseguida con dichas prestaciones fuere: a) disimular o desconfigurar hechos generadores de tributos; b) acceder a beneficios tributarios más favorables, que de otra forma no serían operables para el contribuyente directamente; c) lograr un trato tributario más ventajoso por “vía no destinada al efecto”; y d) obtener una ventaja fiscal que no es aplicable a la generalidad de los contribuyentes.

Otra forma de permisividad normativa del contribuyente puede establecerse mediante un test de legitimidad tributaria formal de las operaciones sobre la base de una presunción legal *iuris tantum*. En la práctica, se reduciría a reafirmar el principio de buena fe en la ejecución de los actos o contratos, cuya apariencia de regularidad se presume y no puede ser desconocida por la administración fiscal. En consecuencia, se fuerza al contribuyente a realizar un análisis *ex ante* de la buena fe en su ámbito de

efectuaron los involucrados. Véase el Caso Chispas, caso Lan Chile-Presidente Piñera, caso Colusión de Farmacias Salco-Brand. Asimismo, este razonamiento se ha utilizado en los casos de la Ley de Mercado de Valores en que la SVS ha investigado y sancionado aplicando multas inferiores a los rendimientos obtenidos en las operaciones financieras realizadas en la Bolsa de Comercio de Santiago. Véase el caso La Polar y caso SQM Ponce Lerou.

⁵¹ RODRIGO VALENZUELA CORI, Definamos la Elusión, Revista Capital N° 173, página 68, del 27 de enero al 23 de febrero de 2006.

la ejecución y efectos de todo acto o contrato, para comprobar que estos fueron creados de buena fe, son aparentemente regulares y no tienen otra finalidad material preponderante que la de obtener una ventaja tributaria.

En la práctica, la reforma fiscal contiene esta regla de presunción positiva de buena fe, que está implícita como derecho humano fundamental para toda persona natural y como derecho para todo contribuyente. El artículo 4 bis inciso segundo del Código Tributario establece que el Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

Por otra parte, la ley establece una presunción negativa de buena fe lo que es una peculiaridad en nuestro derecho. Existen pocas presunciones de mala fe, una de las más conocidas es la contenida en el Código Civil respecto de la alegación de ignorancia de la ley, que no admite prueba en contrario. En el ámbito del Código Tributario el artículo 4 bis, inciso tercero, establece que no hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quater, respectivamente.

En un sexto sentido normativo, siguiendo en parte el primer criterio jurisprudencial de la Corte Suprema, contenido en la sentencia Bahía, que considera finalidades ajenas para justificar la elusión lícita, basadas en el ejercicio del principio de oportunidad económica (*choice doctrine*), podría asentarse un camino de derecho blando (*soft law*), sin necesidad de cambio legal, mediante una Circular de la administración fiscal que consolidara ejemplos que no sean *numerus clausus*, para deslindar conductas bajo el concepto de economías de opción. Asimismo, podrían establecerse parámetros normativos más precisos para determinar conductas compatibles con una legítima razón de negocios.

En algunas legislaciones la legitimidad de las razones de negocio subyacentes a una operación o transacción, entendidas como la legítima razón de negocios (legitimidad de razones negociales), constituye una regla de juridicidad fundamental que funciona como una línea de base, aplicable transversalmente a todo el derecho tributario nacional e internacional. En nuestro país el concepto ha sido utilizado por el legislador en numerosas disposiciones especiales del Código Tributario, de la Ley de la Renta y de la Ley de Derivados, sin que hasta ahora existan criterios operativos que permitan deslindar qué conductas son legítimas de aquellas que no lo son.⁵² A su vez, después de la reforma tributaria, podría

⁵² Ver Normas: 1. Artículo 64 inciso 5 del Código Tributario; 2. Reorganización Empresarial 96 LMV, Artículo 10 Fuente de la Renta, Ley de Renta; 3. Asignación Transfronteriza de Activos, Artículo 38, Establecimiento Permanente, Ley de Renta; 4. Reorganización Empresarial,

existir una clara antinomia entre las normas que establecen la legítima razón de negocios en disposiciones especiales y las normas generales del artículo 4 bis y 4 ter del Código Tributario, que establece el concepto de economía de opción como cláusula de escape a la calificación de abuso y simulación. Cabe señalar que el artículo 4 bis inciso cuarto establece la primacía de las normas especiales antielusión por sobre las normas generales antielusión de los artículos 4° ter y 4° quáter. Con lo cual se está claramente ante una situación en que de ser operativas las normas especiales antielusivas y las justificaciones contenidas en estas (legítima razón de negocio), podría pensarse que no procede la aplicación de las normas generales y las justificaciones contenidas en las mismas (legítima la opción de conductas y de alternativas legales).

Considerando el estado de la materia, bien podría el órgano administrativo tributario dictar una Circular con un catálogo de criterios operativos sobre la base de los cuales la elusión pudiera desplegarse con fundamentos legítimos, aplicables a todos los contribuyentes, sin perjuicio del derecho de fiscalización *ex post* en casos de comprobarse que hubo elusión ilícita o evasión. En efecto, una de las únicas formas que se vislumbra podría conciliarse sin fricciones el concepto de legítima razón de negocios establecido en leyes especiales y la norma de justificación contenida en el artículo 4 ter inciso segundo del Código Tributario es deslindar lo que pudiere ser un acto legítimo de un acto ilegítimo frente a la administración y dejando a salvo las facultades de fiscalización dentro de los plazos de prescripción.

Este sería el caso de un catálogo de motivos autorizantes y legítimos, que, basados en el concepto de legítima razón de negocios y recogiendo el principio de economía de opción tributaria, pudiesen dar lugar a una menor carga fiscal, como: a) Simplificación de la gestión empresarial, abaratando costes administrativos; b) Mayor solvencia y capacidad de endeudamiento, reforzando la estructura financiera y dando lugar a mayores gastos; c) Racionalización de las actividades desarrolladas con ahorro de impuesto; d) Mayor capacidad para negociar mejores condiciones de financiación con entidades de crédito (menores tipos de interés, mayores garantías, menores comisiones); e) Consolidar derechos políticos y económicos que se poseen en otra entidad o corporación; f) Mejorar la competitividad en el mercado; g) Optimizar el empleo de los recursos materiales y humanos de las empresas que se fusionan; h) Preservar el patrimonio inmobiliario o activos de la sociedad de riesgo empresarial; i) Independizar las decisiones de inversión en otra sociedad; j) Reestructurar y racionalizar las actividades para obtener mayor eficacia en el negocio; k) Separar la gestión de dos negocios distintos; l) Lograr

Artículo 41E, Ajustes de Precios de Transferencia. 5. Operaciones de Derivados, Artículo 12 Ley 20.544. 6.

una mayor especialización de las actividades, con técnicas y metodologías diferentes, políticas comerciales, de vendedores y de fijación de precios distintas; m) Facilitar la obtención de la financiación oportuna para cada tipo de actividad.⁵³

Mediando estas herramientas, es plausible pensar en una integración normativa de las normas contenidas en el derecho doméstico y del derecho internacional tributario que, a nuestro juicio, permitiría cambiar el rumbo de las fiscalizaciones, para indagar derechamente la legitimidad de las razones de negocios detrás de las operaciones, las que debieran no solo estar claramente especificadas en los actos y contratos subyacentes, sino que ser verificables en la práctica; y establecer un catálogo de motivaciones de economía de opción legítimas, distintas de aquellos resultados que se obtienen basado en lo que se ha descrito como elusión ilícita o evasión. Este catálogo de motivaciones podrían ser meramente referenciales o indiciarias de una motivación aceptable en nuestro derecho, lo que no obstaría a que el SII pudiera, ejerciendo su labor de fiscalización, conjuntamente con otras autoridades involucradas (superintendencias) dar lugar a una calificación de elusión ilícita o evasión.

En un séptimo sentido normativo, se requiere afianzar la utilización del procedimiento tributario preventivo en sede administrativa, para la declaración de certeza tributaria respecto de las operaciones del contribuyente. Cabe señalar que en la actualidad los procedimientos de obtención de Oficios del SII (*letter rulings*) resultan de transparencia algo dudosa y carentes de certeza jurídica. En rigor, la práctica administrativa actual permite a determinados contribuyentes obtener mediante algunas prácticas de *lobby* ciertas consecuencias tributarias mediante oficios *ad hoc*, respecto de las cuales pueden acogerse posteriormente bajo el criterio de buena fe. Este procedimiento, en el caso de los denominados Oficios secretos o reservados, que todavía existen, resulta totalmente contrario a varios principios constitucionales y legales entre otros la igualdad, no discriminación, transparencia y probidad de la administración pública.⁵⁴

Conforme a lo establecido en el nuevo artículo 26 bis los contribuyentes pueden formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quater a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio. El artículo señala que la respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio única-

⁵³ Transposición de la Directiva de Fusiones en España: <http://www.boe.es/doue/2009/310/L00034-00046.pdf>

⁵⁴ El SII no ha terminado totalmente con la práctica de los oficios secretos, debido a que no todos los oficios se encuentran en la base de datos denominada administrador normativo. Algunos de dichos oficios emitidos ante consultas específicas de contribuyentes, contemplan aclaraciones respecto de las consecuencias tributarias de determinadas operaciones, las que no son publicadas para no causar impacto en el mercado o bien para resguardar la singularidad de ciertas operaciones en beneficio de ciertos contribuyentes.

mente con relación al consultante y el caso planteado, y deberá señalar expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quater. La respuesta no obligará a la administración cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó.

En concreto, la práctica de solicitar un criterio preventivo *ex ante* ante el SII permite también coadyuvar a la aplicación de la sana crítica en sede judicial, tomando en cuenta que esta última comprende las reglas lógicas, científicas, técnicas o de experiencia a ser aplicadas por nuestros nuevos tribunales tributarios y aduaneros.⁵⁵ Así, en caso de conflicto, una recta interpretación en sede judicial⁵⁶ podría perfectamente desplegar razones jurídicas y económicas contenidas en los criterios preventivos otorgados mediante consulta al SII. A su vez, que el juez podría perfectamente ponderar los criterios técnicos del SII, conjuntamente con la doctrina nacional y extranjera, y las máximas de experiencia contenidas en la jurisprudencia nacional o extranjera, con el objeto de formar convicción frente a figuras elusivas empleadas por contribuyentes. Por ejemplo, los razonamientos contenidos en la literatura, doctrina, decisiones judiciales extranjeras, establecidas sobre la base de una cláusula de un CDI análoga a la existente en un CDI de Chile, podrían servir de base para la formación de la convicción del juzgador en nuestro derecho sobre la calificación de estas conductas frente a una planificación internacional.

Como un octavo sentido para evaluar la permisividad normativa cabría elucubrar sobre conceptos operativos más finos, desarrollados por la práctica y jurisprudencia de los TTA para calificar las conductas de uso propio, uso impropio, elusión lícita *vis-à-vis* la elusión ilícita y evasión. El *quid* del asunto sería establecer criterios de permisividad normativa basados en el principio de derecho común y de derecho internacional en la aplicación de las leyes tributarias nacionales y de los tratados internacionales, los que pudieran hacerse concretos en caso que un problema se someta a la decisión del juez. Para completar esta reflexión se proponen aquí, a título ejemplar, criterios *de lege ferenda* como parámetros de evaluación

⁵⁵ En nuestro nuevo procedimiento tributario, el artículo 132 del Código Tributario establece el sistema de la Sana Crítica que define diversos elementos subyacentes, como las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia, que son relevantes tanto para la valoración de la prueba, como para la formación de la convicción del juez en la dictación de la sentencia.

⁵⁶ JOEL GONZALES CASTILLO, La fundamentación de la sentencia y la sana crítica, Revista Chilena de Derecho, Volumen 33, N° 1, 2006, p. 105: "La forma en que la sana crítica se está empleando por los tribunales no puede continuar, ya que desgraciadamente muchos jueces amparados en este sistema no cumplen con su deber ineludible de fundamentar adecuadamente sus sentencias. Las consecuencias de esta práctica socavan el sistema judicial mismo desde que, entre otros aspectos, no prestigia a los jueces, estos se ven más expuestos a la crítica interesada y fácil de la parte perdedora y, además, muchas veces produce la indefensión de las partes pues estas no sabrán cómo fundamentar sus recursos ante instancias superiores al no conocer los razonamientos del sentenciador".

para lograr una justificación racional a la conducta del contribuyente, lo que podría ser calificado intelectualmente por la judicatura a la luz de los hechos concretos: a) la determinación de la intencionalidad de la acción del contribuyente en función del grado de conocimiento de la existencia de un resultado fiscal erosivo evitable; b) la racionalidad del uso de los medios de planificación fiscal empleados para lograr una situación de tratamiento fiscal excepcional; c) el principio de proporcionalidad en materia fiscal para calificar los medios empleados en función del ahorro fiscal logrado por el contribuyente; d) la conmensurabilidad racional del beneficio privado irrogado, con los medios empleados, en comparación con la naturaleza y monto del gravamen cuya recaudación se elude; e) el mayor o menor efecto de propagación de la conducta de erosión fiscal entre contribuyentes; f) la urgencia de repeler la conducta de resultado erosivo mediante la aplicación de una sanción para evitar la profundidad del daño fiscal.

Al respecto cabe tomar en consideración en forma positiva la experiencia comparada. Por ejemplo, el Artículo 15 (1) de la Directiva de Fusiones en España establece que una reorganización no puede utilizar los beneficios fiscales de la directiva de fusiones cuando tenga como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. A su vez, la legislación española ha recogido dicha disposición legal en el artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). El texto legal precitado exige que las razones que impulsen a realizar la operación sean de índole económica y no fiscal.⁵⁷

Debido a que el concepto de motivos económicos válidos es indeterminado, la administración tributaria española ha precisado algunos criterios que llenan el concepto en casos de fusión, como: a) Simplificación de la gestión, abaratando costes administrativos; b) Mayor solvencia y capacidad de endeudamiento, reforzando la estructura financiera; c) Racionalización de las actividades desarrolladas; d) Mayor capacidad para negociar mejores condiciones de financiación con entidades de crédito (menores tipos de interés); e) Aunar los derechos políticos y económicos que se poseen en otra entidad; f) Mejorar la competitividad en el mercado; g) Optimizar

⁵⁷ “TRLIS 96.2. No se aplicará el régimen previsto en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”.

el empleo de los recursos materiales y humanos de las empresas que se fusionan.

A su vez en casos de división se destacan los siguientes criterios: h) Preservar el patrimonio inmobiliario de la sociedad del riesgo empresarial; i) Independizar las decisiones de inversión en otra sociedad; j) Reestructurar y racionalizar las actividades para obtener mayor eficacia en el negocio; k) Separar la gestión de dos negocios distintos; l) Lograr una mayor especialización de las actividades, con técnicas y metodologías diferentes, políticas comerciales, de vendedores y de fijación de precios distintas; m) Facilitar la obtención de la financiación oportuna para cada tipo de actividad.

Algunos ejemplos de aplicación operativa de dichos conceptos se pueden observar en casos que involucran a sociedades residentes en Chile.⁵⁸ En definitiva, la jurisprudencia administrativa ha respaldado, conforme a los principios de libertad de empresa y al principio de neutralidad de los tributos, las operaciones de fusión, división y reorganización que presentan motivos económicos válidos, los que justifican la aplicación de un régimen tributario especial de no imposición. Al contrario, conforme al principio de oportunidad, si la causa económica que motiva la realización de las operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente la operación puede quedar sujeta a impuestos.

VI. CONCLUSIÓN

Sobre la base de las disquisiciones contenidas en esta primera parte se puede establecer lo siguiente desde el punto de vista del derecho tributario nacional e internacional, vigente en Chile, como conclusión preliminar.

Las normas incorporadas en la reforma tributaria 2014 dotan al derecho tributario chileno de nuevas opciones de conductas que se pueden agrupar en categorías. Dichas categorías hacen plausible la distinción entre las conductas de uso propio, uso impropio, elusión lícita, elusión ilícita y evasión las que ahora encuentran algún asidero en las normas legales del Código Tributario. Respecto de la aplicación práctica de dichas categorías es necesario asentar de una forma más precisa su encuadre normativo para poder determinar la frontera entre las conductas reprochables moralmente, aquellas sancionables mediante el *ius tributarium* y aquellas sancionables mediante el *ius puniendi* según el grado de disvalor de la conducta. Asimismo, es necesario determinar la frontera

⁵⁸ SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, *6.2 Del Trltis, Aplicable a Casos de Chile*. V0965-07, 17/05/2007; V2595-12, 28/12/2012; V0055-13, 10/01/2013; V0434-14, 17/02/2014; V1326-14, 19/05/2014

de aquellas conductas que no sobrepasan el umbral que requiere la ley para ser sancionadas o bien delimitar las causales de justificación que legitiman la conducta.

Mirado el problema desde el punto de vista de los principios de economía de opción y legítima razón de negocios en Chile no existe todavía claridad respecto de lo que significan los términos incorporados en la reforma tributaria. En particular, la nueva normativa no provee de una “prueba de la blancura”, bajo una óptica del principio de legitimidad fiscal, para operaciones que forman parte del repertorio de planificación fiscal de las empresas y que responden a otras razones que las meramente tributarias. En este sentido, es deber del órgano administrativo entregar guías más operativas de la ley para dar seguridad a los contribuyentes en sus operaciones. Así también, es deber de la judicatura especializada de los Tribunales de Justicia sopesar las operaciones y afinar los parámetros normativos, con el objeto de determinar la mayor o menor juridicidad de operaciones y sus sanciones en la órbita administrativa tributaria y penal tributaria, tomando en consideración tanto las normas de derecho tributario nacional como internacional.

