

XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)
Relato Nacional: Instituto Chileno de Derecho tributario (ICHDT)
Relator General: Dr. Luis Hernández Berenguer
Autor: Nicolás Alegría Ojeda*

La Responsabilidad Tributaria: Visión del establecimiento de responsables tributarios en Chile y casos paradigmáticos.

Introducción

Se nos ha solicitado por parte del Instituto Chileno de Derecho Tributario, formar parte de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario, en orden a entregar una visión del tema de la responsabilidad tributaria en Chile, así como los casos y supuestos en los que se han establecido en nuestra legislación, sujetos responsables tributarios distintos al contribuyente generador de la obligación tributaria.

Este relato no tiene la intención de servir como un manual donde se encontrarán las diversas clasificaciones de responsables tributarios, según tipo o cantidad de responsables, así como tampoco determinar cada uno de los casos -y a qué tipo de responsable se refiere- que en la legislación chilena podemos encontrar.

Por el contrario, este relato contiene un análisis a nivel jurídico-constitucional respecto de dos aspectos fundamentales que debieran ser considerados por las legislaturas de los diferentes países, a la hora de establecer y determinar quiénes tendrán que responder por una obligación tributaria que no les corresponde en su origen, o bien porque le ha correspondido a otro contribuyente, o bien porque derechamente la ley ha preferido que no sea el contribuyente generador del hecho jurídico quien responda sino directamente lo sea el responsable que esta designe.

De partida, el primer aspecto que hemos considerado reside en determinar los supuestos constitucionales necesarios para que la ley pueda establecer una norma en que responsabilice a un sujeto que no ha incurrido en un hecho jurídico tributario, esto es, distinto del contribuyente, fundamentalmente observando el principio de reserva de ley en materia tributaria, y el grado de limitación que la ley debe auto-imponerse a la hora de entregar facultades a los órganos estatales o de la administración, para éstos puedan determinar los casos en que un sujeto es responsable tributariamente.

Junto con el análisis anterior, un segundo aspecto consiste en determinar el grado de razonabilidad y proporcionalidad con que la propia ley puede establecer y flexibilizar los supuestos de responsables tributarios frente a una obligación tributaria, y hasta qué

* **Nicolás Alegría Ojeda**, es abogado de la República de Chile, y ha enfocado su ejercicio profesional en el Derecho Tributario. Es socio del Instituto Chileno de Derecho Tributario desde el año 2012. También se desempeña como profesor ayudante de la cátedra de Derecho Tributario en la Universidad de Chile. Actualmente trabaja como asesor tributario para la firma Bofill, Mir & Alvarez Jana Abogados, y anteriormente trabajó para la firma consultora Deloitte Chile.

punto éstos pueden ser ampliados. Lo anterior, dada la tendencia existente en la actualidad de las legislaturas en orden a ampliar dichos supuestos de responsables tributarios, distintos del contribuyente.

Reserva de ley y facultades de la Administración Tributaria

De partida, debemos señalar que el supuesto necesario para que una persona o entidad que no es el contribuyente involucrado en una determinada operación pueda ser considerado responsable tributariamente, es su establecimiento por vía de ley, respetando así el principio constitucional de legalidad tributaria o reserva de ley, lo cual constituye un pilar fundamental, y que careciendo de éste, no es posible construir un Estado de Derecho.

En el Código Tributario chileno, no existe una norma legal de carácter genérico, como sí existe en la legislación tributaria peruana, específicamente el artículo 10 del Código Tributario peruano, en que en defecto de ley, mediante Decreto Supremo pueden ser designados agentes de retención o percepción *“los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario”*, así como la Administración Tributaria tiene facultad de designar como agentes a *“los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos”*.

Esto, por cuanto dentro de las directrices generales de las Jornadas, que se nos han señalado, se ha mencionado a la norma del Código Tributario peruano, como un paradigma a efectos de contrastar cómo abordan desde el punto de vista general las otras legislaciones –en nuestro caso la chilena- el establecimiento de responsables tributarios distintos del contribuyente generador de la obligación.

En este respecto, la posición abordada por la legislación peruana podría no parecer suficiente desde el punto de vista constitucional tributario, toda vez que se entrega una facultad amplia de designación de sujetos pasivos (responsables tributarios), a normas y resoluciones infralegales, así como a la determinación por parte de la administración tributaria de dichos sujetos, disposiciones que vulnerarían el principio de legalidad.

Quizás la norma en comento, debiera ser considerada no como una norma de rango legal propiamente tal, sino que una de rango constitucional, en que la enunciación de las razones para designar un sujeto pasivo responsable tributariamente (como las contenidas en el artículo 10 del Código Tributario Peruano), se encuentren determinadas por la carta fundamental, contemplando, por una parte, la legalidad en materia tributaria, y por otra, la tutela del patrimonio fiscal y la recaudación.

Ya anticipábamos que en Chile no existe una norma general de tal carácter, sino que la normativa legal que regula cada tributo, establece a su vez expresamente quienes son los sujetos responsables del impuesto, sea el contribuyente, o bien sustitutos o terceros responsables, así sucede con el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre la Renta, y el Impuesto de Timbres y Estampillas, entre otros. En definitiva, podríamos decir que favoreciendo la constitucionalidad de las normas sobre reserva legal tributaria, la legislación chilena no contempla –en principio- normas infralegales de determinación del responsable tributario, sin perjuicio de que ha existido ciertas discusiones constitucionales que planteamos mas adelante.

La Constitución Política de la República de Chile –en adelante “la Constitución”- reconoce el principio de reserva de ley de los tributos, o legalidad en materia tributaria, elemento fundamental del Estado de Derecho, estableciéndolo más que como una limitación al actuar estatal, como una garantía constitucional.

A saber, el artículo 19 N° 20 de la Constitución asegura a todas las personas “*la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas*” así como reconoce que “*en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos*”.

Por tanto, si nuestra Constitución protege al ciudadano estableciendo que sólo una ley fijará los tributos, los cuales en ningún caso serán desproporcionados o injustos, la identificación de los sujetos responsables del pago de un impuesto debe ser efectuada por la ley, siendo señalados y precisados suficientemente por ésta.

A su vez, la Constitución recoge en diferentes normas el principio de reserva legal en materia tributaria, y sus limitaciones. A saber, el artículo 65 inciso 4° n°1, establece como atribución exclusiva del Presidente de la República, la de “*imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión*”. Asimismo, el número 2 del artículo 63 de la carta fundamental, establece que sólo son materia de ley “*las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley*”.

Por su parte, los artículos 6° y 7° de la Constitución, limitan las atribuciones de los órganos del Estado, debiendo éstos someter su actuar a la Constitución y sus normas, no pudiendo atribuirse derechos que no les hayan sido conferidos por la Constitución o las leyes.

Dadas las normas constitucionales, que constituyen los pilares fundamentales del Estado de Derecho chileno, los órganos del Estado, y en particular, el Servicio de Impuestos Internos (autoridad de la administración tributaria en Chile) no pueden establecer tributos ni regularlos sino a través de una ley, no pudiendo arrogarse derechos o autoridad que no les han sido expresamente conferidos por la ley o la Constitución.

Lo anterior, tendría como consecuencia que toda remisión normativa, en principio, que la ley efectúe para que la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos (encargada de dictar las normas administrativas tributarias pertinentes) establezca la regulación respecto de qué sujetos podrán ser responsables de determinado tributo a su juicio exclusivo y sin entregar parámetros claros de cómo hacerlo, dicha remisión infringiría la Constitución.

En este sentido, entendemos entonces que la determinación del sujeto pasivo de la obligación tributaria, más aun cuando se trata de una persona distinta del contribuyente generador de la obligación principal, que no ha sido quien ha ejecutado el hecho tributario contemplado por la ley, a efectos de que el Estado pueda hacerlo responsable por aquel hecho, debe ser efectuada por la ley, y en ningún caso por una autoridad administrativa.

El Tribunal Constitucional chileno, ha expresado su opinión en reiterada jurisprudencia constitucional, señalando la necesidad del establecimiento por ley de los elementos de la obligación tributaria. A saber, ha precisado que: *“los elementos de la obligación tributaria deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley, lo que en definitiva dice relación con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones”*¹.

Por tanto, dicho Tribunal, órgano encargado de ejercer el control de constitucionalidad de los preceptos de la Carta Fundamental, no hace más que señalar lo que venimos afirmando, respecto que del principio de reserva legal, en la determinación del sujeto obligado al pago de la obligación tributaria.

Situación de reserva legal en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e interpretación del Tribunal Constitucional (TC)

Sin perjuicio que el TC ha sido consistente, al momento de establecer la relación de la reserva de ley y la determinación de los elementos de la obligación tributaria, existen casos en que ha sido el propio tribunal en que ha estimado improcedente la inconstitucionalidad de ciertos supuestos de cambio de sujeto por parte de la administración contemplados por la ley, que en nuestra opinión serían cuestionables constitucionalmente.

Resulta de nuestro interés comentar una sentencia pronunciada por el Tribunal Constitucional durante el mes de enero de 2013², en la cual rechazó un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de una norma tributaria, específicamente una regla de determinación del sujeto pasivo en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), sentencia la cual fue pronunciada contra dos votos de minoría, los que estimaron que dicha norma infringiría la Constitución. A continuación, analizamos en detalle el caso:

A saber, el artículo 3° de la Ley del IVA define a los “contribuyentes” como *“las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella”*.

Más adelante, la misma norma en su inciso 3° señala que, no obstante lo dispuesto por el inciso 1° (esto es, la definición de contribuyentes), *“el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión en los casos que lo determine esta ley o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo”* (el destacado es nuestro).

El contribuyente (empresa constructora) en este caso, debió enfrentar una citación del Servicio de Impuestos Internos, quien le solicitó que aclarara, y en su caso procediera a retener el IVA por un servicio de construcción recibido, constituyéndolo como agente

¹ Tribunal Constitucional de Chile. Sentencias Roles N° 718 (considerando 19°), N° 822 (considerando 5°), N° 1234 (considerando 21°), N° 453 (considerando 17°).

² Tribunal Constitucional de Chile, Sentencia Rol 453, 31 de enero de 2013.

retenedor del impuesto (esto, en virtud de una norma dictada por la autoridad fiscal en que lo establecía como agente retenedor).

La empresa recurrió ante el Tribunal Constitucional requiriendo la inaplicabilidad por inconstitucionalidad de la parte de la norma que hemos destacado, aduciendo que ésta infringiría el principio constitucional de legalidad de la norma tributaria, dado que permitiría la dictación por parte de la autoridad fiscal de resoluciones administrativas³ estableciendo el cambio de sujeto pasivo –en el caso, en los contratos de construcción de instalación de especialidades- quedando el recurrente como sustituto de la obligación tributaria.

Lo anterior, -tal como planteaba el recurrente- significaría que la autoridad tributaria pudiera determinar “a su juicio exclusivo” los casos en que el responsable del tributo no sería el contribuyente generador de la obligación tributaria sino otro sujeto, esto es, un sustituto, quien sería el responsable de la retención y pago del impuesto frente al Fisco.

Por la parte contraria, el Consejo de Defensa del Estado (órgano encargado de representar judicialmente a los órganos de la administración estatal) solicitó rechazar el requerimiento efectuado, arguyendo que *“la norma impugnada es un eficiente instrumento de política tributaria entregado por el legislador al Servicio de Impuestos Internos, cuyo objetivo primordial es procurar velar por la recaudación fiscal, en especial, de aquellos contribuyentes de difícil fiscalización...”*⁴.

Aún fue más allá, la defensa señaló –entre otros argumentos- que más que importar el cambio de sujeto propiamente tal, la norma impugnada implicaría una instauración administrativa, en virtud de una ley, de un “sustituto o agente retenedor”, es decir, una persona que sin ser el deudor directo o contribuyente de la obligación tributaria, se encuentra en la obligación de exigir el cobro al contribuyente y pagar el impuesto por su cuenta, aun cuando el contribuyente propiamente tal sigue siendo el vendedor o prestador del servicio, y es quien soporta el costo del impuesto en el hecho gravado.

En definitiva, el Tribunal por voto de mayoría (de 7 ministros de un total de 9) decidió rechazar el recurso, estimando que no existiría vulneración constitucional de la reserva legal en materia tributaria, toda vez que ha entendido que la autoridad administrativa ha actuado en el ejercicio de la potestad reglamentaria de ejecución⁵ al disponer el cambio de sujeto pasivo, no instituyendo el sujeto obligado tributariamente, sino que limitándose a precisar el tipo de beneficiario de un servicio que queda obligado por el impuesto en virtud del cambio de sujeto que autoriza el artículo 3°.

En otras palabras, el Tribunal ha estimado que no se infringe la reserva legal, si el sujeto pasivo está determinado por la ley, correspondiéndole a la autoridad administrativa la sola regulación de los aspectos técnicos, que el legislador, por razones obvias (generalidad de las normas) no ha podido regular casuísticamente. Estos aspectos técnicos serían –a su juicio- la precisión del tipo de beneficiario de un servicio gravado con IVA.

³ Servicio de Impuestos Internos, Resolución exenta N° 46 de 2003. Dispone el cambio de sujeto total de derecho del IVA a determinados contribuyentes.

⁴ Tribunal Constitucional de Chile, Sentencia Rol 453, 31 de enero de 2013.

⁵ La potestad reglamentaria de ejecución, consiste en la atribución especial con que cuenta el Presidente de la República para dictar reglamentos que crea conveniente para la ejecución de las leyes. (Artículo 32 N° 6 de la Constitución Política de la República de Chile).

Este razonamiento no es compartido por el voto de minoría de los ministros, quienes acogieron el requerimiento de inconstitucionalidad, arribando a la conclusión de que existiría una contradicción implícita en el precepto legal impugnado, dado que hace igualmente competentes para determinar los casos en que el impuesto afectaría a otro contribuyente, por una parte “a la ley”, y por otra “a las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo”. Lo anterior, sería imposible de conciliar con la regla fundamental de distribución de competencias.

Los sentenciadores estimaron que la norma estaría lejos de referirse a una cooperación en materia del IVA, materializada por un reglamento de ejecución (complementando detalles técnicos de la ley), sino que por el contrario, estaría derechamente autorizando la introducción de una regulación a través de las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo.

En definitiva, en el caso expuesto, vemos que el Tribunal Constitucional ha discutido sobre la reserva legal en materia tributaria, y si bien se observa unanimidad al momento de señalar que los elementos fundamentales de la obligación tributaria deben estar determinados por la ley (respetando el principio de reserva de ley), no nos parece claro que el Tribunal privilegie la reserva de ley al resolver esta petición de inconstitucionalidad, toda vez que dentro de sus argumentos, recurre a la posición fiscalista en que la sustitución podría ser justificada frente a una circunstancia excepcional que obstaculice la adecuada y oportuna recaudación fiscal.

De hecho, la solución que el propio tribunal da parece un tanto ficticia, toda vez que considera que la norma no instituye el sujeto pasivo del impuesto, sino que la autoridad sólo se limitaría a precisar el tipo de beneficiario (de un servicio gravado con IVA) que sería responsable del impuesto. Evidentemente, la facultad que la autoridad tiene para precisar al beneficiario y responsable de un impuesto, proviene justamente del artículo 3°, por lo tanto, su facultad se fundamenta a su vez en una norma que le permite efectuar determinaciones a su juicio exclusivo, lo cual si bien en este caso es discutible, en otros casos podría vulnerar la reserva de ley en materia tributaria, afectando así la Constitución.

A nuestro juicio, no existe pretexto alguno para vulnerar la reserva legal tributaria, esto es, una norma de orden constitucional, a efectos de entregar a un reglamento, acto administrativo o cualquier norma de carácter infralegal, o bien administrativa, la determinación del sujeto pasivo de la obligación tributaria, así como de un sustituto tributario, quien debe responder ante el fisco en lugar del contribuyente obligado.

Creemos que el cuestionamiento que hemos planteado respecto de la norma del art. 3 de la Ley del IVA, sería plenamente aplicable a la norma del art. 10 del Código Tributario peruano, en el sentido que es posible vislumbrar cierta tendencia en los legisladores, en lo referente a las leyes tributarias, a la ampliación tanto del sujeto pasivo de la obligación tributaria, como también de las facultades de las diferentes administraciones tributarias de designar un sustituto tributario que debe responder de una obligación tributaria que *a priori* no le corresponde, en pos de resguardar el interés económico fiscal, materializado en la recaudación tributaria. Esto claramente infringe los principios

constitucionales básicos que las materias impositivas deben respetar, garantizando al ciudadano el no establecimiento de tributos arbitrarios, injustos o ilegales.

Es claro que el punto planteado aquí descansa en el respeto del principio de reserva de ley frente a los intentos de los gobiernos por aumentar la recaudación por vía de determinadas políticas tributarias. Esta postura nos parece que es errada, y no contribuye al fortalecimiento de ningún Estado de Derecho que pretenda instaurar normas tributarias serias y eficaces. Este análisis que hemos efectuado se enlaza directamente con el siguiente en el que tratamos la problemática –también político-constitucional y a su vez jurídica- de la ampliación de los responsables tributarios y la razonabilidad en su establecimiento.

Ampliación de los supuestos de responsables tributarios, razonabilidad y proporcionalidad en su determinación

Junto con el tema de la reserva legal en materia tributaria, y las limitaciones necesarias frente a las facultades de los órganos de las administraciones tributarias, en orden a la determinación y establecimiento de sujetos pasivos, bien sean sustitutos, u otro tipo de responsables, nos parece de suma relevancia tratar un tema contingente para el mundo tributario, como lo es la tendencia a la ampliación de los sujetos responsables del pago de una obligación tributaria respecto de la cual no han sido contribuyentes, ni la han originado.

En este sentido, es menester analizar el grado de razonabilidad y proporcionalidad con el que la propia ley debiera establecer o determinar qué sujeto será responsable frente al Estado por una obligación que en su origen puramente jurídico no le corresponde, pero que ésta, mediante una suerte de ficción le atribuye, estableciendo su responsabilidad atendida la necesidad recaudatoria del Estado.

Ya señalábamos anteriormente en la introducción que, la norma del artículo 10 del Código Tributario peruano, al señalar de forma genérica la posibilidad de establecer o designar “agentes de retención o percepción” tributarios distintos al contribuyente “*por razón de su actividad, función o posición contractual*”, es a nuestro juicio constitucionalmente insuficiente, atendido que la norma parece poco razonable al señalar *per-sé* que quienes en razón de su actividad, de determinada función o de su posición contractual, podrán ser designados responsables tributarios, transformándose en sujetos pasivos de una obligación que no asumieron, pero que el Estado les obliga a hacerse cargo, reteniendo y enterando en arcas fiscales.

Entonces, la pregunta que debemos hacernos es la siguiente: ¿Será razonable y a su vez proporcionado, que la ley contemple una norma genérica de establecimiento de sujetos responsables distintos del contribuyente, privilegiando la protección de la recaudación y el patrimonio fiscal por sobre la reserva de ley? Es ésta una pregunta válida, y tremendamente discutible. Hay quienes incluso no ven un problema en la ampliación de los sujetos responsables, puesto que dan armonía y funcionalidad al sistema impositivo. Otros, apegados al proteccionismo constitucional de los derechos individuales, critican esta facultad fiscal de recaudar cuando ella implica lesionar ciertos pilares fundamentales del Estado de Derecho.

Lo cierto es que hoy en día existen muchos casos de ampliación del sujeto pasivo de la obligación tributaria, y específicamente nos gustaría analizar un reciente caso en la legislación chilena en el cual, a pretexto de ampliar las hipótesis de recaudación fiscal, se presentó un proyecto de ley que incluía una norma de ampliación del sujeto pasivo de la obligación tributaria, y que demuestra la falta de razonabilidad de la que hablamos, en el establecimiento de las normas tributarias.

Nuestro país recientemente, con fecha 27 de septiembre de 2012, ha aprobado un texto de “Reforma Tributaria” (en adelante “la Reforma”), que ha entrado enteramente en vigor el 1° de enero de 2013, y que ha sido por lejos la Reforma más profunda, realizada a nuestra legislación tributaria desde el año 1984.

Su texto se ha materializado en la Ley N° 20.630, que contiene diferentes modificaciones, principalmente en el Impuesto a la Renta (también se contemplan cambios de orden menor en otros impuestos como el IVA o el Impuesto de Timbres y Estampillas), y que entre otras novedades, ha fortalecido ciertos vacíos legislativos que anteriormente daban lugar a elusiones impositivas.

Uno de los cambios más importantes introducidos por la Reforma, y quizás dentro de los más desafiantes a nivel legislativo como de fiscalización por parte de la autoridad administrativa, ha sido la modificación del artículo 10 sobre fuente de la renta, contenido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, estableciéndose una nueva tributación para las ventas de activos producida en el extranjero, entre personas extranjeras, pero que dichos activos contienen a su vez un activo subyacente establecido en Chile (derechos, acciones, muebles o inmuebles, etc.). A esta nueva tributación se le ha llamado “tributación de las ventas indirectas”.

Para mayor claridad del lector, una breve explicación del tema: la nueva tributación de ventas indirectas consiste en el establecimiento de un impuesto en carácter de único de tasa 35%, que grava el mayor valor obtenido por un contribuyente domiciliado en un país extranjero, resultante de la venta o transferencia de un activo extranjero (sean derechos, acciones u otros, en una sociedad o patrimonio) a otro contribuyente domiciliado en el extranjero, y que a su vez dichos activos contengan activos subyacentes (cierto porcentaje de ellos) en Chile (corporales o incorporales).

A modo de ejemplo, una persona natural domiciliada en Perú, le vende a otra persona natural domiciliada en Argentina, sus derechos en una sociedad domiciliada en Perú, pero a su vez, dicha sociedad peruana contempla dentro de sus activos, una inversión relevante en activos chilenos (por ej. Acciones de una S.A. chilena, o bien un inmueble chileno), dicha venta ocurrida en el extranjero, entre extranjeros, respecto de una sociedad extranjera, tendría con esta nueva tributación, efectos tributarios en Chile, quedando gravada dicha venta con el Impuesto a la Renta chileno⁶.

Si hemos traído a colación esta normativa, es justamente porque dentro del íter de concepción de la Reforma, y en particular respecto de la incorporación de esta tributación, se han producido conflictos en la determinación del o los sujetos pasivos de

⁶ Art. 10 y art. 58 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta de Chile. El supuesto expuesto, lo ha sido solo a modo de ejemplo, dado que la nueva norma de tributación de ventas indirectas contempla ciertos supuestos y requisitos, así como formas de determinación del costo y del mayor valor, que no son objeto de este trabajo en particular. El lector podrá revisar por su cuenta esta normativa, en la Ley N° 20.630, disponible en www.bcn.cl

dicha obligación tributaria. A saber, existiendo una enajenación ocurrida en el extranjero, *a priori* debiéramos entender que quién obtiene la ganancia de capital es el enajenante extranjero, que no es contribuyente chileno, la pregunta es: ¿Quién debiera ser designado como responsable tributario frente al fisco chileno? ¿Debiera ser el comprador extranjero quien retenga y entere el impuesto en arcas fiscales, o bien la responsabilidad por el impuesto podría recaer en la sociedad chilena que califica como activo subyacente?

En efecto, el primer proyecto de Reforma presentado por el Poder Ejecutivo al Parlamento, de abril de 2012, contemplaba una respuesta para las interrogantes que nos hemos planteado, señalando como contribuyente, en caso de ventas indirectas en el extranjero, al enajenante no domiciliado en Chile, debiendo el impuesto ser declarado y pagado por él. Es decir, quien genera el mayor valor debe tributar por la ganancia efectuada, siendo el contribuyente principal de la obligación.

No obstante lo anterior, la misma norma estableció un supuesto interesante de sujeto responsable tributario, en carácter subsidiario, expresando lo siguiente:

“En caso en que no haya declarado y pagado el impuesto de acuerdo a lo dispuesto precedentemente [el enajenante], con los antecedentes que obren en su poder y previa citación, el Servicio podrá liquidar y girar el tributo adeudado a la sociedad constituida en el país cuyas acciones o derechos fueron directa o indirectamente enajenados...lo anterior es sin perjuicio del derecho de la sociedad a repetir en contra del contribuyente enajenante”⁷.

Del tenor de la norma, se desprende con claridad que se ha intentado establecer un sujeto responsable de carácter subsidiario, en que si el enajenante extranjero no declara ni paga el correspondiente tributo, debe hacerlo subsidiariamente la sociedad chilena – en su calidad de responsable- la cual fue objeto de un traspaso en el extranjero, ya no directamente, sino que incluso pudo haberlo sido de forma indirecta.

Una norma de este carácter podría inclusive, a modo de ejemplo, llegar a determinar que una sociedad situada en Chile es responsable del pago de un impuesto, por una operación que no sólo no ha realizado, sino que incluso puede haber desconocido en su totalidad.

Nos parece que la instauración de una norma de este tipo carece de toda razonabilidad y proporcionalidad que la propia ley, como declaración de la voluntad soberana –tal como lo define el primer artículo de nuestro Código Civil- debe considerar al momento de determinar las situaciones que tendrán como consecuencia el establecimiento de una persona (natural o jurídica) responsable frente al aparato estatal.

Asimismo, el “derecho a repetir” en contra del enajenante que la norma ofrece, pareciera que corresponde a un derecho de segundo orden, que sólo nace a la vida jurídica una vez que quién fue designado responsable de forma poco razonable, responda efectivamente por una obligación que no le pertenece.

⁷ Mensaje del P. de la República enviando primer proyecto de Reforma Tributaria al Parlamento. Mensaje N° 058-360, 9 de abril de 2012. Disponible en: www.bcn.cl

En nuestra opinión, una norma de tal carácter, y dado que en la especie se trata de una Reforma Tributaria con fines recaudatorios, conlleva a la tentación tanto de los gobiernos como de las legislaturas, de ampliar y flexibilizar ciertos principios constitucionales en pos de aumentar la recaudación tributaria para el país, lo cual nos parece *a priori* una falencia del sistema.

Cuestión diferente es la vulneración de un principio rector de nuestro Estado de Derecho como lo es la reserva legal en materia tributaria, ya no en su faceta contenedora del poder del Estado, sino que en su faz proteccionista de las garantías individuales que todo ciudadano debe gozar, esto dado que, sería posible considerar que una norma como ésta incurre derechamente en el establecimiento arbitrario e injusto de tributos, cuestión que la ley no puede hacer en ningún caso, por mandato expreso de la Carta Fundamental.

Por otra parte, debe analizarse un punto que veníamos anunciando, esto es, la determinación de hasta qué medida sería razonable y proporcional ampliar los supuestos de sujetos responsables en el pago de la obligación tributaria sin lesionar los derechos constitucionales. Es decir, cual es el estándar de razonabilidad y proporcionalidad de una norma que establece como sujeto pasivo de una obligación, a una persona que lejos de tener la calidad de contribuyente, tampoco tiene relación alguna con el hecho jurídico, ni por su función, ni menos por su posición contractual.

De algún modo, la norma que ya hemos aludido del Código Tributario peruano, nos da ciertas luces de cual podría ser dicho estándar de razonabilidad y proporcionalidad del que hablamos, esto es, que a un sujeto se le pueda hacer responsable tributariamente al menos en razón de su actividad, función o posición contractual. Por lo tanto, deben existir razones claras y suficientes que justifiquen la ampliación normativa de los sujetos responsables.

En nuestra opinión, aumentar los responsables, para aumentar la recaudación, no es una mecánica que corresponda a un Estado de Derecho que se considere serio y respetuoso de los derechos y garantías fundamentales. Respecto de esto último, para CAVALCANTE⁸ por ejemplo, la razonabilidad y la proporcionalidad son principios que viabilizan la observancia del debido proceso legal substantivo, permitiendo el funcionamiento del “Estado Democrático de Derecho” y preservando los derechos y garantías fundamentales.

En este sentido, tal como expresa en PAULSEN⁹ en su tesis doctoral sobre las obligaciones de los sustitutos y los responsables tributarios, es claro que el legislador tributario debe tener cuidado con la preservación de los principios de legalidad y de capacidad contributiva, de modo que, en los supuestos de sustitución o responsabilidad, éstos no queden violados, siendo fundamental que también por otra parte, se observen la razonabilidad y la proporcionalidad.

⁸ CAVALCANTE, Denise Lucena. *A razoabilidade e a Proporcionalidade na Interpretação Judicial das Normas Tributárias*. In: TORRES, Ricardo Lobo (org). *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2003, p. 42/43.

⁹ PAULSEN, Leandro. *Tesis Doctoral: Las Obligaciones de los Sustitutos y de los Responsables Tributarios, Estudio Comparado de los Derechos Español y Tributario*. Facultad de Derecho, Universidad de Salamanca, España, 2011, p. 263

En definitiva, tal como expresa el mismo PAULSEN: “No se puede hacer poco caso de la libertad de las personas, pues su deber general de colaboración con la Hacienda no justifica deberes específicos irrazonables o desproporcionados¹⁰. Entonces, tal como señala el autor, nada justificaría el establecimiento de sujetos pasivos de una obligación tributaria poco razonables o desproporcionados, ni siquiera el deber general de colaboración que los ciudadanos de una nación tienen con el Estado, y específicamente con la hacienda pública en materia impositiva.

El legislador chileno eliminó la redacción de esta norma, que claramente lesionaba los principios constitucionales, y en el segundo proyecto de Reforma Tributaria (en que luego de algunas modificaciones fue el que se convirtió en ley) se estableció que el impuesto por ventas indirectas debe ser declarado y pagado por el enajenante, y en caso de no ser pagado ni declarado por él, nuestra autoridad fiscal tiene la facultad para liquidar y girar el tributo adeudado al adquirente de las acciones, o derechos emitidos por la sociedad o entidad extranjera, en ningún caso a la sociedad chilena objeto de la venta indirecta.

Se establece de todas maneras un supuesto de responsabilidad subsidiaria, pero ahora exigiendo el pago del impuesto a la contraparte en la operación (el comprador o adquirente), tal y como lo sería tratándose de un comprador chileno respecto de un vendedor extranjero, donde las leyes tributarias generalmente establecen como agente de retención del *withholding tax* a quien remesa la ganancia de capital al extranjero. Al menos, parece *a priori* una situación bastante más razonable y proporcionada, aunque dificultosa para los efectos de fiscalización.

En este caso en particular, la norma sólo permitiría al Servicio de Impuestos Internos la exigencia de entrega de cierta información de las operaciones mediante una declaración jurada por parte de la sociedad chilena, pero bajo ningún respecto hacer a esta sociedad responsable por la obligación tributaria, en calidad de subsidiario.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. *Tesis Doctoral: Las Obligaciones de los Sustitutos y de los Responsables Tributarios, Estudio Comparado de los Derechos Español y Tributario*. Facultad de Derecho, Universidad de Salamanca, España, 2011, p. 265

A modo de conclusión

En nuestra opinión, creemos que es fundamental para el funcionamiento armónico de los Estados de Derecho y sus sistemas tributarios, el respeto irrestricto y la observancia de los principios constitucionales, así como la ejecución de un análisis de razonabilidad y proporcionalidad de las normas en materia tributaria, a la hora de establecer, y eventualmente ampliar los supuestos de sujetos responsables tributarios, tendencia fuerte en las legislaturas de cada país en nuestros días.

Por una parte, tratamos el tema de los límites constitucionales y legales que las facultades de los órganos de la administración tributaria deben tener, sobre todo en materia de establecimiento de la obligación tributaria, poniendo dudas sobre la arbitrariedad con que la ley chilena le concede facultades a su juicio exclusivo a la autoridad fiscal, para la determinación del sujeto pasivo responsable.

Asimismo, veíamos como ha sido discutido éste tema, en concordancia con el principio de reserva de ley en materia tributaria a nivel del Tribunal Constitucional de Chile, órgano de control de la constitucionalidad de las normas, y que ha tenido ciertos planteamientos que consideramos discutibles, y que los propios ministros del Tribunal han disentido.

Por último, hemos desarrollado, en el contexto de un reciente caso paradigmático ocurrido en nuestra legislatura, los principios de razonabilidad y proporcionalidad que las normas tributarias deben observar, los cuales –junto con el principio de reserva legal, y los límites que impone a los órganos estatales- se alzan como pilares fundamentales del Estado de Derecho, y que determinan el funcionamiento armónico del sistema impositivo.

Justamente en estos temas planteados se ha enfocado nuestro relato, a saber, en la necesidad de analizar como actores del sistema tributario en Latinoamérica, cuales son los pilares constitucionales que sostienen el establecimiento por la vía de la ley de los distintos sujetos responsables tributarios, qué limitaciones tiene a su vez la ley y la autoridad fiscal, y cómo debe ser moderada esta tendencia a la ampliación, que tiene generalmente como fin último, aumentar la recaudación de los países para financiar los distintos objetivos estatales. Al contrario de lo que diría Maquiavelo: “el fin *no* justifica los medios”.

Consideramos entonces que los diferentes institutos y asociaciones a nivel Latinoamericano, dedicados al estudio y debate de los temas impositivos y tributarios, tienen un rol fundamental a la hora de guiar tanto a legisladores como a gobernantes en la difícil tarea del establecimiento de responsables de la obligación tributaria, velando por respetar los principios constitucionales más básicos que fundan los Estados de Derecho modernos en los países de América Latina, así como en el resto del mundo.