

LA CONSULTA TRIBUTARIA VINCULANTE EN IBEROAMÉRICA A TRAVÉS DE LA EXPERIENCIA CHILENA. ¿UN DESAFÍO PARA EL ESTADO DE DERECHO?

Yuri Alberto Varela Barraza
Chile

Esta monografía analiza los principales aspectos de la consulta tributaria vinculante con variadas referencias a la legislación de algunos países de Iberoamérica -que en su mayoría poseen normas expresas sobre la consulta tributaria- y, en especial, a la experiencia chilena.

El examen se realiza a través de una revisión de las principales características de la consulta tributaria y del Estado de Derecho en su dimensión administrativa.

Se exponen las tendencias más importantes acerca de la naturaleza jurídica de la consulta tributaria en el derecho comparado y se aportan algunas opiniones frente al nuevo marco jurídico que existe en Chile y sus efectos frente al silencio administrativo. Asimismo, se revisan algunos de los principales elementos de la consulta tributaria (legitimación, materias, requisitos y formalidades de las consultas y de las respuestas, su impugnabilidad).

La última parte del trabajo se refiere específicamente al efecto vinculante de la consulta respecto de la propia Administración tributaria; de sus funcionarios; de otros órganos de la Administración Pública; de los tribunales de justicia; del consultante y de los otros contribuyentes.

En cuanto a la perspectiva para la Administración Tributaria se estima que mientras más se avance en la regulación transparente y abierta de los principales elementos de la consulta tributaria, acorde con los principios del Estado de Derecho, más se respetarán los principios de una sociedad democrática. Ello descansa en una estrategia fundamental que consiste en adoptar una reglamentación de la consulta tributaria, de acuerdo a los mejores estándares internacionales, estableciendo claramente, por un lado, los derechos de los contribuyentes y, por el otro, los límites que requiere su ejercicio dentro de un Estado de Derecho a fin de evitar el abuso de esta institución y la desnaturalización de la función pública, lo cual, si bien no asegura por sí solo el mejor respeto de los derechos ciudadanos o a los límites de la función pública, al menos constituye un esfuerzo serio hacia la construcción sana del diálogo entre el ámbito público y el privado, al establecer reglas del juego clara y conocidas por todos. A ello, se deben agregar innovadoras propuestas acerca de la mejor regulación de este instituto como las figuras de “segmentación de respuestas”, de “intercambio de consultas tributarias” y de “momentos consultivos con participación abierta” (preconsulta, consulta y postconsulta tributaria).

(*) Las opiniones vertidas en esta monografía son exclusivamente a título personal y no comprometen en forma alguna la posición oficial del Servicio de Impuestos Internos de Chile.

INDICE

1.-	INTRODUCCIÓN.....	4
2.	CONSULTA TRIBUTARIA Y ESTADO DE DERECHO.....	6
2.1.	EL RÉGIMEN DE CONSULTA TRIBUTARIA.....	6
2.1.1	Aspectos Generales.....	6
2.1.2	Complejidad del sistema tributario.....	7
2.1.3	¿Privatización de la gestión tributaria?.....	8
2.1.4	Algunas definiciones.....	9
2.1.5	Derecho chileno.....	10
2.2	EL ESTADO DE DERECHO.....	11
2.2.1	Aspectos generales.....	11
2.2.2	El Estado de Derecho y la dimensión administrativa.....	12
2.3	LA CONSULTA TRIBUTARIA Y EL ESTADO DE DERECHO.....	14
3.	NATURALEZA JURÍDICA.....	16
3.1	NATURALEZA JURÍDICA DE LA CONSULTA TRIBUTARIA.....	16
3.1.1	Cuestiones generales.....	16
3.1.2	Figuras afines: información, asesoramiento o preacuerdos.....	17
3.1.3	Derecho de petición.....	19
3.1.3.1	El derecho de petición y la discrecionalidad administrativa.....	19
3.1.4	Diferencias entre la consulta tributaria y la orden interpretativa.....	21
3.2	CONSULTA TRIBUTARIA: ¿ACTO ADMINISTRATIVO?.....	22
3.2.1	Referencias a la doctrina comparada.....	23
3.2.2	El Acto Administrativo en el Derecho Chileno.....	27
3.2.3	Ley N° 19.880, sobre Procedimientos Administrativos.....	28
3.2.3.1	Instrucciones y circulares.....	31
3.2.4	Silencio Administrativo.....	32
3.2.5	A modo de síntesis.....	33
4	ELEMENTOS DE LA CONSULTA TRIBUTARIA.....	34
4.1	LEGITIMACIÓN PARA FORMULAR CONSULTAS.....	34
4.1.1	Aspectos Objetivos.....	34
4.1.2	Aspectos Subjetivos.....	35
4.2	MATERIAS QUE PUEDEN SER OBJETO DE CONSULTAS.....	35
4.3	REQUISITOS Y FORMALIDADES DE LAS CONSULTAS.....	36
4.4	REQUISITOS Y FORMALIDADES DE LAS RESPUESTAS.....	37
4.5	IMPUGNABILIDAD.....	37
5	EFFECTOS DE LAS RESPUESTAS A CONSULTAS TRIBUTARIAS.....	39
5.1	EFFECTO VINCULANTE PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	39
5.1.1.	Mecanismo de homogeneización de las respuestas.....	40
5.2	EFFECTO VINCULANTE PARA LOS FUNCIONARIOS.....	42
5.3	EFFECTO VINCULANTE PARA LOS OTROS ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS.....	43

5.4	EFFECTO VINCULANTE PARA LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES	44
5.5	EFFECTOS PARA EL CONSULTANTE	45
5.6	EFFECTOS FRENTE A LOS OTROS CONTRIBUYENTES	46
5.7	CAMBIO DE DOCTRINA	46
5.7.1	Eficacia de las contestaciones antijurídicas.....	48
5.7.2	Cambio de circunstancias: (<i>cláusula rebus sic stantibus</i>).....	48
5.7.3	Cambio de Legislación (<i>legibus sic stantibus</i>).....	49
6	EPÍLOGO	50
7	CONCLUSIONES.....	50
8	RECOMENDACIONES	52
8.1	REVISION DEL SISTEMA DE CONSULTA TRIBUTARIA.....	52
8.2	CRITERIOS TÉCNICOS DE REVISION.....	53
8.3	HACIA UN NUEVO SISTEMA DE CONSULTA TRIBUTARIA.....	54
8.3.1	SEGMENTACIÓN DE RESPUESTAS.....	54
8.3.2	INTERCAMBIO DE CONSULTAS TRIBUTARIAS	55
8.3.3	MOMENTOS CONSULTIVOS CON PARTICIPACIÓN ABIERTA	55
8.3.2.1	Preconsulta Tributaria.	55
8.3.2.2	Consulta Tributaria.	56
8.3.2.3	Postconsulta Tributaria.	56
	<i>Citas</i>	58
	<i>Bibliografía</i>	78
	<i>Anexo I: CRITERIOS SOBRE LA CONSULTA TRIBUTARIA</i>	83
	<i>Anexo II: CIRCULAR 71/2001, INSTRUCCIONES SOBRE CONSULTAS</i>	84
	<i>Anexo III: EFECTOS DE LAS CONTESTACIONES A CONSULTAS</i>	86
	<i>Anexo IV: MATERIAS SOBRE CONSULTAS TRIBUTARIAS</i>	91
	<i>Anexo V: TEXTOS LEGALES COMPARADOS</i>	95

1.- INTRODUCCIÓN

El análisis sistemático de la consulta tributaria resulta particularmente relevante en la época actual porque se trata de una institución que viaja -a nuestro parecer- en el último vagón del sistema tributario y, pese a su aparente modestia, a la vez carga con la enorme responsabilidad de delinear los límites más finos y, por lo mismo, a veces más difusos e imperfectos de la norma tributaria en su aplicación concreta a un caso específico. Prueba de ello es que en la literatura comparada existen diversas publicaciones sobre derecho tributario general o especial, pero muy pocas tratan la consulta tributaria y cuando lo hacen, es sólo de una manera indirecta o tangencial, casi como referencia obligada, salvo contadas excepciones.

La importancia descrita choca con la fragilidad que el ordenamiento jurídico da a dicho instituto, en parte como consecuencia que sea tan discutible su pertenencia al ámbito del acto administrativo y porque prácticamente no existen autores que hayan profundizado en el análisis de las relaciones que se dan entre la consulta tributaria y el Estado de Derecho, no obstante erigirse como uno de los pocos ámbitos que tiene el Estado para comunicarse directamente con los ciudadanos o, incluso, para lograr acuerdos.

De alguna manera, ésta es una arena donde pocos jugadores entran, siendo siempre el rival a derrotar uno solo y donde las reglas no siempre están claras para unos y para otros. Así, resulta especialmente atingente el tratamiento sistemático de la consulta tributaria porque ésta permite traducir a la realidad concreta el principio de seguridad jurídica, al posibilitar que todos los operadores del sistema tributario, particularmente los contribuyentes, sepan con certeza el contenido de sus obligaciones tributarias pasadas, presentes o futuras. Del mismo modo, y, por paradójal que pudiere parecer, permite que los propios funcionarios de la Administración Tributaria puedan tener total claridad normativa, porque no pocas veces debe haber ocurrido que los contribuyentes están mejor informados que ellos acerca de los criterios expedidos por la Administración.

Cabe hacer presente que en materia de consulta tributaria vinculante, no existe en Chile elaboración de trabajo doctrinario relevante y nuestra jurisprudencia tampoco se ha pronunciado específicamente sobre el tema, como hubiera sido deseable.

Se debe advertir que a través de este estudio no se pretende realizar un análisis exhaustivo sobre la consulta tributaria, ni menos extraer de las regulaciones que existen en el Derecho comparado todas sus características, sino que sólo se busca revisar algunos aspectos generales de la institución y del complejo de normas que la regulan, tomando para ello como muestra, algunas legislaciones de países de Iberoamérica, para lo cual se intentará buscar soluciones alternativas a controversias jurídicas existentes, pero sin la intención de agotar el tema de análisis ni de adoptar decisiones concluyentes o definitivas. Se trata, más bien, de proporcionar argumentos críticos sobre este instituto y aportar a su perfeccionamiento, teniendo especialmente presente, que el estudio de la

consulta tributaria constituye una tarea que no encuentra fácil solución, y ésta, en cualquier caso, no es unívoca¹. De acuerdo a ello, el objeto de estudio no son los criterios tributarios expresados en las respuestas que emanan de la Administración Tributaria, en cuanto derecho sustantivo, sino el instituto mismo de la consulta tributaria, de manera que no se pretende revisar en detalle el desarrollo, evolución y sistematización de los pronunciamientos técnicos, sino sólo indicar algunos ejemplos recientes que contribuyan a dar mayor claridad a la línea de investigación comentada.

Nuestra hipótesis de trabajo consiste en que, desde el punto de vista de los sistemas tributarios de la región, se conjugan diversos factores que han obstaculizado, directa o indirectamente, el desarrollo dogmático de la consulta tributaria, dentro de los cuales -a nuestro juicio- reviste mayor importancia el hecho de que el régimen de la consulta tributaria, en general, y de sus efectos vinculantes, en particular, no ha sido suficientemente analizado, sistematizado y profundizado en el contexto del advenimiento de sistemas representativos y democráticos de gobierno durante las últimas décadas, particularmente, a la luz de los principios que informan el Estado de Derecho.

Desde el punto de vista de los operadores del sistema tributario, ninguno de ellos, por diversos motivos, ha tenido la responsabilidad de avanzar en el desarrollo doctrinario de la institución y que, pese a ser una institución cuyo destinatario natural es el contribuyente-ciudadano, no existe total claridad acerca de los elementos generales de dicho estatuto. En efecto, muchos de sus requisitos, características y consecuencias se sobreentienden o quedan entregados a la regulación administrativa, todo lo cual, desde la perspectiva de la relación jurídica Fisco-contribuyente ha contribuido a aumentar la complejidad del sistema tributario, circunstancias que de suyo atentan contra los esfuerzos que se han realizado en otras áreas para simplificarlo, como la gestión tributaria o el desarrollo informático, lo cual constituye a nuestro parecer también un importante desafío para la seguridad jurídica.

El propósito de este trabajo, entonces, es poder dar cuenta del estado actual en que se encuentra el instituto de la consulta tributaria vinculante y proponer -desde la particular perspectiva del caso chileno, pero con una visión regional- algunas recomendaciones para su perfeccionamiento, dentro del contexto del desarrollo y profundización del Estado de Derecho, teniendo especialmente presente que de acuerdo a las nuevas circunstancias que priman en la evolución de las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente, el procedimiento de liquidación no debería ser un procedimiento litigioso, sino que se debería basar en la colaboración de buena fe entre las autoridades de la Administración y el contribuyente².

Siendo una monografía de investigación, la metodología que se ha utilizado ha sido del tipo documental, teórica y con un estudio explicativo y deductivo.

Este trabajo se ha organizado en torno a 8 capítulos además de éste. En el capítulo 2, se examinan algunos aspectos generales de la consulta tributaria y del Estado de Derecho, tales como la complejidad del sistema tributario, la privatización de la gestión tributaria, definiciones de la consulta tributaria, también se hace referencia a la dimensión administrativa dentro del Estado de Derecho y a las relaciones entre éste y la consulta tributaria. En el capítulo 3, se estudia la naturaleza jurídica de la consulta tributaria, considerando algunas figuras afines como el derecho a la información, el asesoramiento

o los preacuerdos tributarios y el derecho de petición; especialmente relevante resulta el análisis de la consulta tributaria como acto administrativo, con las consecuencias que ello conlleva, particularmente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico chileno. Además se hace mención expresa a la figura del silencio administrativo en materia impositiva y, particularmente, respecto de la consulta tributaria. En el capítulo 4, se analizan algunos elementos de la consulta tributaria, como la legitimación, materias, oportunidad, requisitos de la consulta, formalidades de la respuesta y su impugnabilidad. En el capítulo 5, se revisan los efectos vinculantes de la consulta tributaria para la Administración tributaria, dedicando una sección a los mecanismos de homogeneización de las respuestas; para los funcionarios de la Administración tributaria; para los otros órganos de la Administración pública; para los tribunales de justicia de primera y segunda instancia; para el consultante y para los otros contribuyentes. En el capítulo 6, se contiene el epílogo que pretende hacer una breve recopilación con algunas reflexiones críticas acerca del funcionamiento del instituto. En el capítulo 7 se señalan las principales conclusiones y en el capítulo 8 se formulan las recomendaciones.

2. CONSULTA TRIBUTARIA Y ESTADO DE DERECHO

Desde el punto de vista del desarrollo histórico de la consulta tributaria y del Estado de Derecho, es posible advertir que poseen vínculos que no siempre son suficientemente destacados por los tratadistas. Nuestro objetivo consiste en develar algunos de los vínculos que existen entre la consulta tributaria y el grado de madurez, profundización, y desarrollo que ha alcanzado frente al ordenamiento jurídico desde el punto de vista de las normas y principios que inspiran el Estado de Derecho.

2.1. EL RÉGIMEN DE CONSULTA TRIBUTARIA.

2.1.1 Aspectos Generales.

Las funciones de la Administración y su relación con los ciudadanos durante los últimos años han sufrido un profundo cambio³, porque se ha transitado desde un esquema tradicional -en que la Administración resultaba ser el aparato servicial del Gobierno, legitimándose por la ejecución neutra y eficaz del ordenamiento jurídico- a la consagración de un principio esencial que consiste en lograr un equilibrio entre la necesaria atribución de facultades a la Administración y el respeto a los derechos e intereses de los administrados⁴.

Según se observa, el instituto de la consulta⁵ tributaria ha ido de la mano del proceso codificador en los países de la región⁶, lo cual influye en su consagración normativa⁷. Sin embargo, la problemática que normalmente presenta la consulta tributaria, desde un punto de vista objetivo, dice relación -a nuestro juicio- con algunos defectos estructurales del sistema tributario en general, y de la consulta tributaria en particular: en primer lugar, la norma jurídica independientemente de su jerarquía normativa, desde el punto de vista del derecho comparado en la región, no delimita suficientemente las cuestiones fundamentales de la consulta tributaria como sus elementos, características, requisitos, plazos, efecto vinculante, etc., y en segundo, que los actores del sistema

tributario, por su propia naturaleza que denominaremos “operativa”, no persiguen entre sus funciones esenciales el avanzar en el desarrollo de tales contenidos.

En efecto, si se miran las Administraciones Tributarias de la región, en general, no tienen por función abocarse a tales materias sino que su objetivo específico consiste normalmente en velar por la correcta aplicación y fiscalización de los impuestos, de los aranceles y/o de la recaudación; los Tribunales de Justicia -ordinarios o contencioso-administrativos- a su turno, tampoco son requeridos habitualmente para profundizar en tales aspectos y cuando ello ocurre, evitan entrar en la discusión dogmática del tema y los contribuyentes, que son los destinatarios naturales de la institución en análisis, normalmente la utilizan sólo como herramienta o vehículo para obtener un criterio específico -ojalá favorable- de la Administración Tributaria, pero no se detienen para analizar las cualidades, defectos y ventajas de la misma, circunstancias todas que concomitan para que no se encuentren muchos textos que la desarrollen científicamente. Ello, no obstante que el régimen de consulta tributaria tiene larga data en algunos sistemas tributarios.

Lo anterior, sin perjuicio que también influyen en la problemática que se comenta factores subjetivos como el hecho que en muchos casos las relaciones entre la Hacienda y el contribuyente, como dice RUIZ GARCÍA han estado presididas por el mutuo desconocimiento y recelo⁸. Un ejemplo de ello se puede advertir en el tratamiento normalmente uniforme que las disposiciones legales o administrativas otorgan a los ciudadanos y que lleva adelante la Administración tributaria, en virtud del principio de igualdad, pero que en algunos casos puede chocar con la particular y excepcional realidad de algunos contribuyentes –por su tamaño, origen o tipo de operaciones- y que puede significar grandes diferencias en la forma de relacionarse con la Administración y de utilizar los recursos y procedimientos legales o administrativos, llegando en ocasiones al abuso de los mismos.

2.1.2 Complejidad del sistema tributario.

Una premisa que subyace detrás del régimen de consulta tributaria vinculante es la complejidad del sistema tributario, la que puede estar dada por múltiples factores⁹. Como dice VALDÉS COSTA, la consulta tributaria desempeña una función eminentemente tutelar en cuanto el derecho tributario contemporáneo, con la reconocida complejidad de sus normas crea problemas importantes de interpretación y con el sistema cada vez más generalizado de determinación del tributo por parte del contribuyente y, aun por el responsable, en lugar de la administración, impone la solución de que el sujeto pasivo conozca de manera cierta la interpretación de la administración en los casos que le ofrezcan dudas¹⁰. Dentro de los factores que influyen en la mayor o menor complejidad que posee un sistema tributario determinado, se encuentra la simplicidad de la legislación tributaria, donde es posible advertir distintos parámetros de medición, por ejemplo considerar la extensión de las leyes con el objeto de representar el esfuerzo que le tomaría a un contribuyente “promedio” comprender cómo cumplir su obligación y el esfuerzo que le tomaría a un fiscalizador “promedio” comprender cómo debe verificar el cumplimiento concreto de tal obligación. A lo anterior, se debe sumar no sólo la cantidad de leyes que regulan un mismo impuesto y el número y extensión de reglamentos y normas complementarias de la ley y el número y extensión de las peticiones de interpretaciones de la ley recibidas por la autoridad tributaria¹¹, sino también las permanentes modificaciones legislativas¹².

Como señala FERNÁNDEZ JUNQUERA la necesidad de criterios interpretativos en el ámbito tributario tiene, si se quiere, una importancia especialmente intensa, dada la complejidad de las normas que a su vez se deriva de las situaciones que regulan, del mundo tan cambiante sobre el que recaen y, en fin, de la continua evolución de las relaciones económicas, en el mundo de los negocios, la internacionalización de las operaciones y hasta el avance mismo de la técnica que permite la realización de operaciones múltiples en las que intervienen países y ordenamientos diferentes, sin que el obligado tributario se mueva de su propio despacho¹³. En el mismo sentido ZORNOZA PÉREZ, sostiene que no basta ya con la tradicional declaración de los elementos y circunstancias integrantes del hecho imponible, sino que ahora dicha participación descansa en el supuesto que la realización de complicadas operaciones de calificación jurídica exigen a los contribuyentes un grado de conocimiento de las disposiciones tributarias y de las opiniones jurisprudenciales no siempre fácil de alcanzar, dada la creciente complejidad de las normas tributarias y de las relaciones sociales y económicas sobre las que inciden¹⁴. Ello ha llevado a algunos autores a decir que “no es pequeño el número de preceptos que fuerzan al asesor fiscal a convertirse en un adivino fiscal. Lo mismo cabe decir de los funcionarios de Hacienda y los propios comentaristas. Según el Sindicato Fiscal Alemán, el Derecho tributario se ha deformado hasta convertirse en un monstruo incontrolable”¹⁵.

El sistema de la consulta tributaria puede ser analizado desde varios puntos de vista, en este sentido ZORNOZA PÉREZ señalaba hace un par de décadas que si bien normalmente se estudia como acto de información “sui generis”, de difícil encaje en el procedimiento tributario, también puede ser abordado atendiendo más a las funciones que la institución puede y debe cumplir en la actualidad, que a las que inicialmente se previeron, considerando especialmente las técnicas de gestión tributaria, en cuanto supone la asunción de los contribuyentes de más y más obligaciones y deberes tributarios, lo que ha transformado radicalmente las relaciones entre éstos y la Administración¹⁶. HERNÁNDEZ LAVADO señala que la consulta tributaria es una institución que cumple su función antes del inicio del procedimiento de gestión, pues tiene que efectuarse antes de la realización del hecho imponible y consiste en averiguar anticipadamente, cuál es el criterio o juicio de la Administración respecto de la calificación de un hecho futuro con trascendencia tributaria y la interpretación que en la aplicación de la norma tributaria considera que corresponde¹⁷.

Desde otra perspectiva, GARCÍA NOVOA señala que las manifestaciones de inseguridad jurídica -incertidumbre frente a la complejidad del sistema tributario- están dadas, entre otros factores, por los vacíos normativos, por las fórmulas jurídicas vacías, por la proliferación legislativa -y reglamentaria-, por la falta de claridad del mandato tributario, por el uso a veces incorrecto de los términos jurídicos, etc.¹⁸

2.1.3 ¿Privatización de la gestión tributaria?¹⁹

Desde el punto de vista de la tendencia al aumento de las consultas tributarias, se ha sostenido que la justificación de las consultas se debe encontrar en la creciente participación de los particulares en los procedimientos de aplicación de los tributos –lo que FERREIRO llama “privatización de la gestión tributaria”-, constituyendo una contrapartida mínima que la Administración está moral y jurídicamente obligada a

facilitar, mediante la procura de la certeza en el conocimiento de sus obligaciones, alentando así el fiel cumplimiento de sus obligaciones²⁰.

En el **derecho español**, ZORNOZA PÉREZ agrega que si la liquidación de los tributos se encomienda normalmente a los contribuyentes, que en el momento de presentar su declaración deben calcular su propia deuda tributaria e ingresar su importe en arcas fiscales, sin intervención alguna del sujeto activo que se limita a realizar una simple operación de caja, resulta por completo lícito afirmar que la gestión tributaria se ha privatizado, al menos porque las más importantes tareas de esa gestión quedan en manos privadas. Claro es que la Administración no puede renunciar a la facultad de comprobar la adecuación a derecho de las actuaciones de los particulares, ni a la facultad de practicar en su caso las correspondientes liquidaciones provisionales o definitivas, pero éstas deben ahora entenderse en la normalidad de los casos como corolario de o consecuencia de las tareas de comprobación, típicas de la Inspección de los Tributos²¹. Lo anterior, lleva a este autor a afirmar, con palabras de JARACH, que prevalece también entre nosotros la estructura de la obligación tributaria que permite su cumplimiento espontáneo sin necesidad de intervención administrativa. Lo anterior significa que la actividad de la Administración pública que culmina con la determinación es sólo eventual y supletoria, en los casos en que la obligación tributaria no haya sido cumplida o lo haya sido en forma inadecuada²².

No obstante lo expuesto, pensamos que desde el punto de vista técnico, no resulta del todo feliz la expresión “privatización de la gestión tributaria” por cuanto ello lleva implícita la idea de que parte de las funciones de la Hacienda Pública o de la Administración Tributaria han sido entregadas a los particulares. Dicho de otro modo, que las labores de gestión de la actividad fiscal de terceros han sido transferidas del sector público al sector privado. Por el contrario, el concepto analizado dice relación más bien con que la autoridad fiscal entrega la responsabilidad a cada contribuyente por su propia gestión tributaria, de ahí que la expresión que consideramos más acorde con este fenómeno sea de “autogestión tributaria”.

En todo caso, se debe destacar, como lo indican varios autores, que el tema de la consulta tributaria no es una inquietud reciente en la doctrina tributaria internacional²³, a diferencia de lo que ha ocurrido con los tratadistas nacionales o las autoridades de las Administraciones tributarias locales, en gran parte de los países de la región.

2.1.4 Algunas definiciones.

No son muchas las definiciones que la ley o la doctrina comparada han elaborado al respecto. DÍAZ ROMEO afirma que la consulta “es el procedimiento por el cual el titular de un interés legítimo, personal y directo solicita el pronunciamiento del organismo recaudador correspondiente, para la fijación del criterio técnico (aplicación del derecho) respecto de una situación de hecho real y actual”²⁴. RODRÍGUEZ sostiene que la consulta administrativa es una petición a la Administración para que se pronuncie sobre una materia tributaria que afecta o que puede afectar a quien la hace²⁵. Al respecto el profesor J. M. RIVIER expresó en el congreso de Cancún que la resolución del Fisco a petición del contribuyente es “una decisión relativa a las consecuencias fiscales de una transacción planteada, decisión adoptada por la autoridad competente y vinculante para esta última”²⁶. CALVO VÉRGEZ ha señalado que las consultas tributarias son “aquellas peticiones realizadas a la Administración tributaria para que se pronuncie

sobre diversas cuestiones tributarias que afectan a quienes las efectúan”²⁷. DÍAZ indica que la consulta es un procedimiento específico de determinación cierta de un hecho tributario donde la Administración fija para sí el criterio invulnerable del tratamiento fiscal de dicho hecho, lo cual no significa que el administrado deba acatar sin recurso alguno el criterio definido en la consulta²⁸. BERTAZZA sostiene que “la consulta tributaria consiste en un acto del obligado tributario de cualquier concepto en virtud del cual, en el ejercicio de su derecho de información, se promueve el pronunciamiento de la Administración tributaria sobre el régimen aplicable o la calificación correspondiente a supuestos de hecho que afecten al consultante, estando la Administración obligada a contestarle, en virtud de su potestad de interpretación, con efecto vinculante o no; todo ello como fórmula de colaboración para la correcta aplicación de la norma tributaria”²⁹. La ponencia general del Congreso Tributario de la IFA de 1999, define la consulta tributaria como una “declaración más o menos vinculante de las autoridades tributarias formuladas a petición voluntaria de una persona particular, relativa al tratamiento y consecuencia de una acción o transacción futura prevista o de una serie de acciones o transacciones”³⁰.

En el **derecho chileno**, CHARAD señala que se considera “consulta” toda presentación hecha por el público, sea o no contribuyente, u otros organismos del Estado o autoridades, que requieran alguna información, pronunciamiento o interpretación del Servicio y que no constituya una solicitud propiamente tal, como las destinadas a impetrar algún derecho, beneficio, franquicia, concesión de interés particular, reclamo u otra actuación específica contemplada en las distintas leyes que fiscaliza el Servicio³¹.

2.1.5 Derecho chileno.

En el caso de Chile, se debe considerar que la Administración Tributaria -a diferencia de la experiencia comparada- está compuesta por 3 órganos independientes entre sí, no obstante depender todos del Ministerio de Hacienda: el Servicio Nacional de Aduanas, el Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería General de la República. Los dos primeros son los organismos encargados de la aplicación y fiscalización de los impuestos aduaneros e internos, respectivamente, y el tercero es responsable de los procesos de obtención y manejo de los recursos financieros del sector público y de su posterior distribución y control de acuerdo con las necesidades de cumplimiento de las obligaciones públicas, determinadas en el Presupuesto de la Nación. Lo anterior se ha mantenido en el tiempo, no obstante que la tendencia internacional parece apuntar hacia una integración institucional³², tanto en países en vías de desarrollo como en países desarrollados³³.

Ahora bien, respecto del Servicio de Impuestos Internos no existe una disposición legal que defina en qué consiste la consulta tributaria vinculante, cuáles son sus elementos, características o requisitos. La ley sólo determina qué autoridades tienen la “facultad” de responderlas -dependiendo de quién la formula-. Ello restringe, desde el punto de vista de las competencias, los ámbitos de aplicación de la consulta tributaria en el ordenamiento jurídico chileno sólo a las materias que dicen relación con la tributación fiscal interna. En efecto, en un primer nivel dentro de la jerarquía orgánica del Servicio, el N° 2, de la letra A) del Art. 6 del Decreto Ley N° 830, de 1974, sobre Código Tributario, señala que corresponde al Director del Servicio 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”. A su

turno, el inciso segundo del Art. 45 del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, que fijó el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos establece que “El Director estará obligado a dar respuestas sólo a las consultas que sobre interpretación y aplicación de las leyes tributarias, formulen los Jefes de Servicios y otras autoridades públicas, sin perjuicio del derecho de petición”. En un segundo nivel, el N° 1 de la Letra B) del Art. 6 del Código Tributario establece que a los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio les corresponde “Absolver las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias”.

De lo anterior -y sin perjuicio de las consideraciones que se formulan más adelante acerca de la naturaleza jurídica de la consulta tributaria en el ordenamiento jurídico chileno-, se sigue que en nuestro sistema tributario, la facultad de absolver consultas -cuestión distinta de interpretar la ley-, en materia de impuestos internos, de acuerdo al Art. 1 del Código Tributario, descansa sólo en ciertas autoridades del Servicio de Impuestos Internos, distribuyéndose la competencia según quien efectúe la consulta, pero no en otros órganos del Estado. Otro aspecto interesante que debe ser destacado dentro del sistema tributario chileno es la diferencia que existe entre el instituto de la consulta tributaria particular (N° 2, letra A) Art. 6 del C.T.) y las facultades generales de interpretación de la norma tributaria que posee exclusivamente el Director del Servicio (N° 1, letra A) Art. 6 del C.T.). En efecto, es usual sostener que el Director no está obligado a responder las consultas de los contribuyentes. Sin embargo, cabe preguntarse: ¿Sería posible acaso que el Director ejerciera sus facultades generales de interpretación a partir del requerimiento de un contribuyente? O quizás ¿es posible que el Director conteste de oficio una duda que se presente entre los contribuyentes? ¿Existe alguna diferencia en los efectos jurídicos de ambas? ¿Estaría cometiendo un acto ilegal o inconstitucional, en uno u otro caso?

2.2 EL ESTADO DE DERECHO.

2.2.1 Aspectos generales.

El Estado de Derecho es, en términos generales, aquel en el cual el individuo goza del pleno ejercicio de las libertades fundamentales y los derechos cívicos, y existen las garantías necesarias para que sean respetados por las autoridades públicas. Para VON MOHL, el Estado de Derecho moderno es aquel que ha de hacer posible mediante una sabia ordenación de la sociedad, que todo miembro alcance su perfeccionamiento y logre los fines que se propone³⁴. No obstante que algunos autores han observado que la expresión “Estado de Derecho” encierra un pleonismo³⁵ -en cuanto todo Estado que detente un determinado ordenamiento jurídico es, desde el punto de vista formal, un Estado de Derecho-, en rigor un Estado de Derecho es un Estado *garantista*, lo cual significa que en “las etapas del proceso gubernamental existen instancias de control que si bien pueden estar dirigidas a preservar la legalidad o la constitucionalidad formales, también están orientadas a salvaguardar los derechos subjetivos de las personas que resulten afectadas por actos lesivos del ordenamiento vigente o de algunas de sus escalas”³⁶. GARCÍA NOVOA señala que a la formulación estrictamente liberal del Estado de Derecho -que concibe el orden jurídico como esencialmente limitador de la actividad del Estado en relación con el ciudadano y descansa en la sujeción de todos los poderes públicos al ordenamiento-, se debe agregar la llamada cuestión de la legitimidad democrática del poder del Estado, componente que unirá a aquella definición del Estado el dato de que sólo es posible garantizar esa limitación del poder a

través de la participación popular en la creación del ordenamiento y agrega que “sólo existirá un orden normativo que promueva la seguridad jurídica en el marco de un Estado configurado a partir de la fórmula democrática, la cual se basa en la soberanía popular y en la garantía de una permanente conexión entre el poder y los ciudadanos”³⁷.

El Estado de Derecho significa, en buenas cuentas que el Estado está sometido a un ordenamiento jurídico, el cual constituye la expresión auténtica de la idea de Derecho vigente en una sociedad determinada en un contexto histórico definido. Así, las bases fundamentales del Estado de Derecho serían el imperio de la Ley, en cuanto las normas deben ser expresión de la voluntad popular y deben someterse a ella tanto gobernantes como gobernados; la distribución del poder estatal en diferentes órganos, de tal forma que el poder del Estado no se concentre en una sola institución, sino que se distribuya permitiendo mayor eficiencia y los debidos controles evitando arbitrariedades y abusos de poder; el principio de legalidad de la administración y responsabilidad de las autoridades, sea penal, civil, administrativa y política; y el respeto y garantía de los derechos humanos a través del ordenamiento jurídico el cual también debe contemplar los mecanismos o recursos que se pueden interponer en caso de atropello o violación.

En el derecho chileno, PANTOJA ha señalado que el Estado de Derecho se refiere a aquél que, en sus relaciones con los súbditos y para garantía del estatuto individual de éstos, se somete él mismo a un régimen de derecho, por cuanto encadena su acción respecto de ellos por un conjunto de reglas, de las cuales unas determinan los derechos otorgados a los ciudadanos y otras establecen previamente las vías y los medios que podrán emplearse con vistas a realizar los fines estatales: dos clases de reglas que tienen por efecto común limitar la potestad del Estado subordinándola al orden jurídico que consagra³⁸. En el derecho argentino, como señala MARIENHOFF “El Estado de Derecho significa que a todo principio de derecho acompaña la seguridad jurídica de que el Estado se obliga a sí mismo a cumplirlo; en otros términos, que el derecho sujeta tanto a gobernados como a gobernantes”. Y luego, citando a CARRE DE MALBERG “El Estado de derecho se establece simple y únicamente en interés y para salvaguardia de los ciudadanos; sólo tiende a asegurar la protección de su derecho o de su estatuto individual”³⁹.

2.2.2 El Estado de Derecho y la dimensión administrativa.

En el **derecho español**, como señala MARTÍN MATEO, la teoría general del Estado de Derecho no pertenece a la disciplina administrativista, sin embargo, “es precisamente en el sometimiento de la Administración a la Ley derivado de las propias exigencias internas del Estado de Derecho como aquella encuentra su peculiar y moderno sentido”, destacando como cuestiones fundamentales, la existencia de una constitución garantizadora de determinados derechos básicos y de las líneas fundamentales del sistema político; la integración soberana de los centros soberanos; el principio de la legalidad y el sometimiento de la Administración a la ley y la existencia de tribunales independientes. Y luego agrega que “los órganos esencialmente administrativos que revisaban inicialmente actividades en el seno de la Administración, van poco a poco evolucionando, hasta convertirse en auténticos tribunales, tal es el caso del Consejo de Estado francés y los Tribunales de lo Contencioso españoles”⁴⁰. La aplicación que ello tiene desde el punto de vista del derecho administrativo, continúa el autor, significa que la Administración Pública en un estado de policía -por oposición a un Estado de Derecho- “se caracteriza por un *poder discrecional ilimitado*, y porque el individuo o

administrado *carece de acción* para discutir u oponerse a las resoluciones de la autoridad”⁴¹.

Al respecto resulta pertinente comentar que en el **ordenamiento jurídico chileno**, si bien la ley actual deposita en las autoridades administrativas (Directores Regionales) el ejercicio de determinadas facultades jurisdiccionales para resolver los reclamos que presentan los contribuyentes contra ciertos actos administrativos, hace algunos años el Poder Ejecutivo presentó un Proyecto de Ley que Fortalece y Perfecciona la Justicia Tributaria (Boletín N° 3139-2005) que luego fue objeto de sustanciales indicaciones, todo lo cual se debería traducir en los próximos años en la existencia también en Chile de tribunales tributarios independientes, siguiendo con ello la tendencia del derecho comparado.

En el **sistema español**, GARRIDO FALLA destaca al respecto que efectivamente el acto administrativo es una consecuencia de la sumisión de la Administración al Derecho, no obstante que en sus orígenes surge paradójicamente para calificar aquellas actuaciones de la Administración Pública excluida de la fiscalización de los tribunales”⁴². Así, durante las últimas décadas, los países de América Latina han ido avanzando progresivamente hacia la consolidación de sus gobiernos democráticos y con ello, los ciudadanos-contribuyentes, cada vez más, han ido adquiriendo conciencia de sus derechos y obligaciones. Ello ha significado, por ejemplo, que en algunas materias impositivas sustantivas o de procedimiento, se asomen como defensa ante las pretensiones de la autoridad tributaria los derechos contenidos en tratados internacionales de derechos humanos.

Incluso, ZORNOZA PÉREZ sostiene que en la **doctrina alemana** se señala que la moderna Administración regida por los principios del Estado social de Derecho, debe asumir sus deberes de asesoramiento, a partir de la idea según la cual “en un Estado de Derecho nadie debe verse privado de sus derechos por ignorancia”, derivando ello en la tesis de que “a la Administración le incumbe un auténtico deber de asistencia respecto de los administrados del que serían expresión los genéricos deberes de información”⁴³. Este autor, además, conjuga tales deberes de la Administración tributaria con el *principio de seguridad jurídica* porque por un lado, los particulares tienen mayores responsabilidades en los procedimientos de aplicación de los tributos y, por el otro, se verifica la tendencia a la subsidiariedad de las actuaciones de la Administración, todo lo cual aumenta las demandas de seguridad jurídica, en especial, por el retraso con que se ejercitan las funciones administrativas de comprobación, que genera una situación de provisionalidad (hasta que la comprobación se realiza o hasta el momento de la prescripción) de las que pueden derivar numerosos peligros para su posición jurídica y económica, factores que transforman el sentido de la seguridad jurídica que pasa a ser entendida como posibilidad de calcular de antemano las consecuencias tributarias de una determinada actuación, como seguridad de cara a la planificación de las decisiones económicas⁴⁴.

En el **derecho argentino**, se ha señalado -desde el punto de vista de la administración-, que el concepto de Estado de Derecho no es unívoco, ha sufrido una evolución ya que en una primera etapa, lo fundamental era el respeto a la ley por parte del Poder Ejecutivo, esto se refería al todavía vigente principio de la legalidad de la administración y, posteriormente, se ha entendido que los límites que el Estado de Derecho impone son extendidos a la propia ley, en cuanto la ley debe respetar principios

superiores, que es el otro principio fundamental del respeto a la Constitución por parte de las leyes⁴⁵.

Desde otro punto de vista, en el **sistema español**, y específicamente en el ámbito administrativo, GONZÁLEZ NAVARRO ha señalado que “lo verdaderamente característico de un sistema político democrático frente a un sistema autocrático está en la idea de freno, de limitación y de control, donde “limitación” importa la “necesaria sujeción de los titulares del poder público a la ley y al derecho lo cual supone igualmente una limitación y condicionamiento del poder”, la expresión “freno” denota “el efecto amortiguador de éste sobre el ciudadano que se puede conseguir mediante la intermediación de los grupos sociales y la participación de los ciudadanos como tales en el ejercicio del poder” y por “control” a “todas aquellas técnicas mediante las que la actuación de los diversos titulares del poder puede ser revisada y, en su caso, corregida”⁴⁶.

La relación del Estado de Derecho con el Derecho Tributario y, particularmente, con el principio de seguridad jurídica en su relación con las instituciones y construcciones dogmáticas como son la consulta tributaria⁴⁷ y su carácter vinculante ha sido enunciada por algunos autores. Al respecto ROBERTO M. MORDEGLIA ha señalado a propósito de la relación entre la seguridad jurídica y el Estado democrático y social de derecho que éste exige -para evitar una actitud intromisiva y excesiva por parte de la Administración- la participación, más que el conocido deber de colaboración por parte de los ciudadanos. Así, la generalización de los tributos exige, como lo reconoce la doctrina moderna en aras del valor justicia en la tributación, esa colaboración y participación ciudadana para el cumplimiento de las contribuciones destinadas a satisfacer las necesidades del Estado, lo cual conduce por consecuencia a que los responsables en general asuman el rol de autodeclarar y liquidar sus obligaciones sustantivas o cumplir deberes de colaboración ajenos a ellas⁴⁸.

2.3 LA CONSULTA TRIBUTARIA Y EL ESTADO DE DERECHO.

La consulta tributaria del contribuyente y la respuesta de la autoridad constituyen una de las formas más directas y expeditas de comunicación entre el ciudadano y el Estado -en una materia especialmente sensible para el financiamiento de las finanzas públicas-, porque las normas y principios que informan dicha institución y, particularmente, las decisiones del órgano fiscalizador deben satisfacer mayores estándares de excelencia cuando se da dentro de un Estado de Derecho⁴⁹. De acuerdo a la tesis anterior, postulamos que el estudio de la consulta tributaria no sólo debe circunscribirse a su reglamentación técnica-jurídica, sino también, a la revisión de los parámetros que exige un Estado de Derecho en materia impositiva⁵⁰. Ello representa un salto cualitativo en la forma de aproximarse a dicho instituto. El Estado-Fisco a través del órgano u órganos que forman la Administración Tributaria deberá cuidar, especialmente, de satisfacer anhelos de eficiencia, transparencia y equidad a la hora de emitir un pronunciamiento específico y, por su parte, el contribuyente deberá también poner especial atención acerca de la forma y objetivos de su consulta. Dicho de otra manera, el Fisco también es alcanzado por las restricciones que le impone el Estado de Derecho en materia de respuestas a consultas tributarias, pero al mismo tiempo, el contribuyente al igual que cualquier ciudadano debe respetar las reglas del sistema democrático, y ser leal y transparente en sus actuaciones frente a la autoridad.

Esta tendencia ha sido plasmada también en algunos instrumentos internacionales como el **Modelo de Código Tributario del CIAT** (1997), al indicarse que “...la transformación sufrida en la conceptualización del Estado se proyecta, como no podría ser de otra forma, sobre la Administración tributaria. Si dentro de la problemática tributaria cabría señalar algún cambio notorio operado en la última década, éste es el de la nueva concepción de la Administración tributaria y de sus objetivos, especialmente en los países de América Latina. Superando la visión fiscalista, de definir a aquella Administración como un ente meramente recaudador, de ejecución mecánica e impersonal de las normas tributarias, surgió una nueva orientación que incorpora la noción de servicio como un elemento fundamental en el quehacer de las administraciones tributarias. Esto significa que, más que como un organismo represor del incumplimiento, la Administración tributaria debe actuar como promotora de ese cumplimiento, especialmente, mejorando su imagen frente a los contribuyentes a través del respeto de sus derechos y la facilitación del cumplimiento de sus obligaciones”.⁵¹

Otro concepto que reviste especial interés en la relación entre la consulta tributaria vinculante y el Estado de Derecho es el de la transparencia que debe orientar la actividad del Estado frente a los particulares y especialmente en la gestión de la Administración Tributaria. En efecto, como lo refiere el Director General de la Dirección General de Impuestos de **Portugal** Sr. MOITA DE MACEDO la forma como la administración tributaria actúa recíprocamente con sus administrados (los contribuyentes) es determinante para la percepción que los mismos tienen de la calidad de su sistema fiscal, y para mejorar el cumplimiento voluntario, así, los contribuyentes que están apropiadamente informados sobre sus derechos y obligaciones y que son tratados por la administración con justicia y eficacia, tienen mayor propensión para cumplir voluntariamente sus obligaciones fiscales⁵².

Los criterios anteriormente expuestos, se pueden erigir como un antídoto para enfrentar la crítica en el sentido que si se ha trasladado a los contribuyentes la responsabilidad de dar cumplimiento a los actos fundamentales de aplicación de normas tributarias “la Administración no puede limitarse al ejercicio de sus potestades de investigación, control y sanción de las conductas no conformes a Derecho. Como ha señalado el profesor FERREIRO, tal Administración no serviría con objetividad los intereses generales según ordenan las normas constitucionales. Por eso debe denunciarse, a nuestro juicio, esa tendencia a la subsidiariedad de la actividad administrativa en materia tributaria a que aluden algunos autores en cuanto que la Administración se limita a una función de control y sólo materializa formalmente sus actuaciones para suplir la actuación del contribuyente, para integrarla cuando parezca insuficiente o para rectificarla y sancionarla cuando resulte irregular”⁵³.

En el **sistema español**, ZORNOZA PÉREZ sostiene, en términos generales, que las técnicas de asistencia e información no pueden considerarse como una simple cuestión de conveniencia, al servicio de una mayor eficacia administrativa, sino como una auténtica exigencia jurídica frente a la Administración, derivada de los principios básicos del Estado de Derecho⁵⁴. Este autor sostiene, además, que la autovinculación de la Administración a las interpretaciones contenidas en las contestaciones a consultas tributarias cumple una importante función de garantía de la seguridad jurídica de los contribuyentes de la que no se deriva riesgo alguno para el principio de seguridad jurídica, antes bien, se refuerza con ello la sujeción de la Administración a la Ley al establecerse un límite frente al empleo abusivo de sus potestades por la Administración

gestora y abrir nuevas posibilidades de control jurisdiccional sobre sus actividades de interpretación de las normas⁵⁵.

De acuerdo a lo expuesto en este capítulo, resultan fundamentales las normas y principios del Estado de Derecho para el correcto estudio y análisis de la consulta tributaria, es decir, no es posible abordar con seriedad la existencia, desarrollo y reglamentación de la consulta tributaria en los distintos ordenamientos jurídicos, sin tener presente, al mismo tiempo, la existencia, desarrollo y reglamentación del Estado de Derecho. Acaso, con el tiempo, se comprenda en toda su dimensión que las conquistas de éste acompañan y cimientan el desarrollo de aquella.

3. NATURALEZA JURÍDICA

La naturaleza jurídica de una institución dice relación con la determinación de su particular esencia y propiedad dentro del conjunto de principios y reglas que existen en el ordenamiento jurídico en un momento determinado, es decir, constituye un esfuerzo por dilucidar su especial ser dentro del concierto de elementos que informan un sistema jurídico. Predicar lo anterior acerca de la consulta tributaria ha constituido un formidable desafío para la doctrina comparada, cuyos resultados acerca de su pertenencia al ámbito del derecho administrativo han sido permanentemente rebatidos en uno u otro sentido. Sin embargo, desde el punto de vista del derecho chileno, se agrega un elemento adicional que dificulta aún más el análisis y consiste en que recientes normas legales han señalado expresamente que los actos de la Administración que constituyen dictámenes o declaraciones de juicio, constancia o conocimiento también son “actos administrativos”, lo que al parecer clausura cualquier intención de argumentar en sentido contrario. No obstante ello, por las razones que se señalan más adelante, no compartimos tal conclusión.

3.1 NATURALEZA JURÍDICA DE LA CONSULTA TRIBUTARIA.

3.1.1 Cuestiones generales.

En términos generales, como lo señala MARIENHOFF en relación al **derecho argentino**, se debe tener presente que la Administración Pública, en el ejercicio de sus funciones, expresa su voluntad en situaciones distintas unas de otras y en cada una de esas situaciones la voluntad administrativa se exterioriza en otros tantos actos de naturaleza específica, los cuales no sólo se distinguen entre sí por su ámbito de vigencia y por su objeto, sino también por el régimen jurídico que los gobierna⁵⁶. El mismo autor agrega que existirían actos administrativos, actos de administración, actos de gobierno o políticos y actos institucionales. BERTAZZA⁵⁷, haciendo referencia al **derecho español**, ha sostenido que a los efectos de determinar la naturaleza jurídica de la consulta tributaria, se han desarrollado cuatro tesis: en primer lugar, considera que la consulta tributaria constituye una manifestación del derecho de petición; en segundo lugar, que la consulta tributaria se equipara a las órdenes interpretativas o circulares emitidas por la Administración Tributaria; en tercer lugar, aparece la postura de quienes lo califican como un auténtico derecho público subjetivo de los ciudadanos destinado a obtener una respuesta de la Administración a sus dudas en materia tributaria y, en cuarto

lugar, están quienes califican a la consulta tributaria como una simple facultad que el ordenamiento jurídico reconoce a los sujetos pasivos.

El Servicio de Impuestos Internos de Chile tampoco ha profundizado en la materia, limitándose a dar instrucciones y orientaciones de carácter general a los contribuyentes en su página Web www.sii.cl acerca de las consultas e interpretaciones tributarias⁵⁸.

3.1.2 Figuras afines: información, asesoramiento o preacuerdos.

Se podría adoptar la perspectiva de analizar la respuesta como acto administrativo de trámite. También como un deber general de información y asistencia a los contribuyentes⁵⁹. En este sentido, confluyen también el derecho a ser informado y el derecho de asistencia o facilitación tributaria. También se podría analizar la respuesta a la consulta tributaria como acto declarativo de autoridad, simple petición administrativa, acto preparatorio u opinión anticipada.

Previo a entrar al análisis jurídico del instituto de la consulta tributaria, consideramos conveniente distinguir -siguiendo en esta parte a A. MANTERO en su texto sobre Procedimiento de la Inspección Tributaria- a la consulta de otros institutos similares como la información y el asesoramiento. En efecto, dicho autor expresa que se trata de “consulta” cuando previa una solicitud formal del ciudadano, se le informa por escrito acerca de determinados deberes fiscales concretados al consultante; se trata de “información” cuando la consulta se realiza informal y verbalmente, así como cuando se da publicidad genérica a las normas tributarias, y se tratará de “asesoramiento” cuando la Inspección en el desarrollo de su función aconseja al contribuyente una determinada conducta, una determinada forma de producirse para el exacto cumplimiento de la legislación tributaria⁶⁰. Además -agrega este autor- parece dudoso que pueda existir un derecho a la información dirigido hacia conductas futuras⁶¹.

Resulta legítimo, entonces, preguntarse cuál es la línea que separa un instituto del otro. Siguiendo a JESÚS BADÁS CEREZO y otros autores, en principio, pareciera que las exigencias que pesan sobre la solicitud de información son menores que las que gravan la consulta tributaria. En sentido negativo, no estaríamos en presencia de una consulta ante la pregunta acerca de las obligaciones formales del ordenamiento tributario y en términos positivos, se podría considerar como consulta tributaria un tipo de pregunta más sustancial que la que corresponde a una solicitud de información más trascendental, y lo anterior podría conducir a definir un criterio de especificidad, en el sentido que una persona suele pedir información sobre algo genérico y consultar por problemas específicos⁶².

Como señalan DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO, es posible entender por actuaciones de información a aquellas que buscan orientar a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones contenidos en la normativa tributaria, así como de la interpretación que de dicha normativa realiza la propia Administración⁶³. Dichos autores, asimismo, destacan algunas características de tales deberes de información: primero, que son prestadas por la Administración tributaria, de oficio o a petición de parte; segundo, que están dirigidas a la generalidad de los contribuyentes, a un sector de los mismos o a un solo contribuyente; tercero, que el objeto consiste en dar noticia a los obligados tributarios de sus derechos y obligaciones contenidos en la normativa tributaria, pero también de la interpretación que de dicha normativa realiza la propia

Administración⁶⁴ y por último que tales actividades de información suelen ser llevadas a cabo por personal de la propia Administración Tributaria, pero no en forma exclusiva, ya que puede ser personal externo el que desarrolle algunas de tales actuaciones. Dicha autora señala asimismo, que las actuaciones de asistencia que presta la Administración son aquellas que coadyuvan a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales o en el ejercicio de sus derechos, por lo tanto, mediante ellas la Administración no se limita a proporcionar una determinada información como en el caso anterior, sino que se trata de actuaciones que van en ayuda al obligado tributario⁶⁵.

Al respecto resulta pertinente recordar que el Modelo de Código Tributario CIAT, en su versión 2006, contempla expresamente en el Art. 97 la obligación de informar y asistir al contribuyente por parte de la Administración Tributaria, destacándose la “obligación” de explicar las normas tributarias utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible y, en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos a los sujetos pasivos y la obligación de difundir anualmente las resoluciones dictadas por la Administración tributaria que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los sujetos pasivos⁶⁶. Cabe destacar que los Comentarios del Modelo de Convenio aclaran sobre el particular que “Los actuales sistemas tributarios se basan en el cumplimiento voluntario de las obligaciones y tienen como deber correlativo de la Administración tributaria el que ésta informe debidamente a los sujetos pasivos y los asista en forma gratuita sobre el cumplimiento de las mismas”.

Pero la doctrina comparada también ha razonado sobre la hipótesis de considerar las respuestas vinculantes a las consultas tributarias como verdaderos “preacuerdos” entre la Administración y el contribuyente. En efecto, en el **derecho español**, algunos autores, a partir del Art. 88 de la Ley 30/1992⁶⁷, de 26 de Noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), han sostenido que las respuestas vinculantes encajarían en los supuestos de fijación de la extensión de las obligaciones tributarias, defendiendo así, como dice GARCÍA NOVOA, que “la consulta tiene como fin determinar el alcance de las obligaciones que la propia ley establece de modo previo, vinculando el contenido de una futura resolución pero sin llegar a sustituirla por entero”.⁶⁸ Por el contrario, otros autores han sostenido que las consultas tributarias vinculantes no responden al esquema del citado Art. 88 (LRJPAC) porque a través de este instituto no se pretende convenir el contenido de la resolución posterior, por el contrario, la respuesta a la consulta supone una resolución unilateral de la que surge un derecho que incide en la actividad de la Administración, en virtud del cual deviene obligada a autorrespetar los criterios precomunicados al consultante, además faltaría como elemento esencial, el acuerdo de voluntades, que en el caso de la consulta vinculante, se trata de una interpelación a la Administración acerca de la “calificación, clasificación o régimen tributario”.⁶⁹

Desde otro punto de vista, GONZÁLEZ-CUÉLLAR señala que en el **derecho español** también se ha planteado la naturaleza transaccional de los escasos supuestos en que se admite la eficacia vinculante de las contestaciones a las consultas, aunque en esos casos se estima que la Administración queda vinculada a respetar el contenido de la respuesta porque se trata de una figura jurídica diferente, por cuanto la sujeción nace aquí del poder interpretativo de la Hacienda Pública y no de la voluntad concordada de ambas partes, no quedando, en consecuencia, vinculado el obligado tributario⁷⁰. ROSEMBUJ

afirma a propósito del antiguo Art. 107.4 de la Ley General Tributaria española que la categoría de actos consensuales en la modalidad de acuerdos no contractuales tiene fiel reflejo en el régimen de las consultas vinculantes, en cuanto los efectos jurídicos que provoca la eliminación de las dudas, incertidumbres respecto del régimen, la clasificación o la calificación tributaria del contribuyente proponen una respuesta similar a los acuerdos previos de valoración porque la consulta vinculante obliga a la Administración a aplicar sus propios criterios, excepción hecha rebus sic stantibus, y porque el obligado tributario no puede entablar recurso alguno contra dicha respuesta administrativa, sin perjuicio de reclamar contra los actos posteriores que se dicten en aplicación de dichos criterios. Por lo cual este autor, concluye que “no resulta persuasivo afirmar que la sujeción reside en el poder interpretativo de la Hacienda Pública y no de la voluntad concordada de ambas partes, dejando desvinculado al obligado tributario”⁷¹.

En el caso del **ordenamiento jurídico chileno**, estimamos que pese a derivarse de otras normas legales y principios jurídicos, las responsabilidades de información y asistencia al contribuyente no constituyen deberes formales estrictos de la Administración tributaria. Constituyen más bien un nivel superior de compromiso de la Administración tributaria con el resultado más justo o conveniente de la determinación de la obligación impositiva del contribuyente, pero al no encontrarse expresamente descrita en la ley dicha prerrogativa, no constituye una obligación para la Administración o para algunos de sus funcionarios en particular. Por el contrario, incluso, se contemplan en la ley diversas sanciones de orden administrativo y penal para aquellos funcionarios que desarrollen otro tipo de funciones distintas de las que le encomendó el legislador, de manera que dichas labores de asesoramiento se encuentran prohibidas en el sistema tributario chileno.

3.1.3 Derecho de petición.

Otro enfoque para entender la naturaleza de la consulta tributaria es a través del derecho de petición, consagrado en la Constitución Política de la República de Chile, en el N° 14 del Art. 19 y en diversas disposiciones legales. Así, una aproximación podría consistir en subsumir a la consulta tributaria dentro del derecho constitucional de petición. Por lo demás, la última parte del inciso segundo del Art. 45 del DFL N° 7, de 1980, sobre Ley Orgánica del SII se refiere expresamente a ello.

En el **caso de Chile**, sin perjuicio que se han desarrollado interesantes estudios acerca del derecho constitucional de petición -como el elaborado por PATRICIA CANALES con la colaboración de VIRGINIE LOISEAU⁷²-, en que se sostiene que se trataría de un derecho de carácter residual y distinto de aquél a que se refiere a la facultad que poseen los contribuyentes para dirigir consultas a la autoridad tributaria, pensamos que el fundamento último de la consulta tributaria descansa precisamente en ser un mecanismo particular que traduce dentro del sistema tributario chileno un derecho de carácter general, como es el derecho de petición. La tesis anterior, también es defendida por otros autores en derecho comparado⁷³.

3.1.3.1 El derecho de petición y la discrecionalidad administrativa.

Particularmente interesante resulta el tema de la discrecionalidad en materia administrativa por cuanto, de acuerdo a lo expresado por MARIENHOFF⁷⁴ citando a

FORSTHOFF, se entiende que la potestad discrecional es, pues, elección de comportamiento en el marco de una realización de valores” y que “la potestad discrecional significa, por tanto, que el orden jurídico presta validez jurídica a todo medio considerado como adecuado para la realización del valor de que se trate” lo que se traduce en que en materia de actividad discrecional la autoridad administrativa actúa de acuerdo a cánones y criterios de diversa naturaleza , pero no legislativos.

Para BIELSA “lo *discrecional* es la libertad que la ley da a la autoridad para que elija el camino, los medios y el momento de su acción, precisamente para la mayor satisfacción del propósito de la ley”⁷⁵, en cambio “lo *arbitrario* es lo que la autoridad hace, según su voluntad, prescindiendo del propósito de la ley, o contra ella. Por eso que la arbitrariedad vicia el acto de la autoridad, y coloca a ésta fuera de la órbita administrativa”.⁷⁶ Al respecto, ARGAÑARÁS, Ministro de la Corte Suprema de **Argentina**, señala que “Hay *poder discrecional* -enseña LAUBADÉRE- cuando en presencia de determinadas circunstancias de hecho, la autoridad administrativa tiene la libertad de decidirse y de tomar tal o cual medida; o, en otros términos, cuando el derecho no le ha impuesto por anticipado un comportamiento a seguir”, “Hay por el contrario, *poder reglado*, cuando en presencia de tal o cual circunstancia, la autoridad administrativa está obligada a tomar tal o cual decisión; cuando no tiene la elección entre varias decisiones posibles, pues una regla de derecho se la ha impuesto por anticipado”⁷⁷.

No obstante lo anterior, hay autores que han puesto de relieve lo complejo que puede resultar en algunos casos distinguir un acto reglado de un acto discrecional: “Desde ya reconocemos la razón que asiste a los tratadistas, cuando afirman que la zona limítrofe entre una especie de atribución y otra, es una cuestión de grado”⁷⁸.

El derecho de petición se encuentra consagrado dentro del Art. 19 de la Constitución Política de la República, más precisamente dentro del Capítulo III relativo a “Derechos y Deberes Constitucionales”. Así, el N° 14, del citado Art. 19 dispone que la Constitución asegura a todas las personas “El derecho de presentar peticiones a la autoridad, sobre cualquier asunto de interés público o privado, sin otra limitación que la de proceder en términos respetuosos y convenientes”.

Al respecto, como lo señala EVANS DE LA CUADRA⁷⁹, se debe tener presente que dicho precepto constitucional reproduce el N° 6 del Art. 10 de la Constitución Política de 1925, con la sola supresión de la palabra “constituida” que seguía después de la expresión “autoridad”, lo cual no altera en lo sustancial la norma. Asimismo, se debe considerar que si bien en el N° 8 del Acta Constitucional N° 3, de 1976, se señalaba que “la autoridad dará respuesta a las peticiones que le formulen, conforme a las normas que establezca la ley”, tal disposición no se mantuvo en la Constitución de 1980, por motivos de orden práctico y por no estimarlo un texto necesario. Así se refleja en las Actas de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución (Sesiones N° 125 y 127) en cuanto se dejó especialmente constancia acerca de las discrepancias que existieron entre los comisionados sobre la incorporación o no en la Carta Fundamental de la obligación de dar respuestas a las peticiones por parte de las autoridades respectivas, acordándose en esa oportunidad incluir el siguiente inciso segundo a la garantía constitucional que establecería el derecho de petición: “Es obligación de la autoridad dar respuesta a las peticiones que se formulen, sin perjuicio de las restricciones que establezca la ley”, norma que si bien fue objeto de algunos alcances por los comisionados, finalmente,

pasados los antecedentes al Consejo de Estado, este último eliminó la disposición que establecía esta obligación, situación que se confirmó en la Junta de Gobierno y en el texto definitivo del texto constitucional en 1980. Lo anterior significa que primaron criterios que indican que si bien: “la autoridad debe normalmente responder; pero esta es una de las típicas materias que deben quedar entregadas al buen criterio del gobernante... hay un marco en que hay que hacer confianza en el buen criterio de la persona que está desempeñando ese cargo público, cuyas jerarquías más altas van a ser juzgadas por lo demás, periódicamente, por el pueblo, en cuanto a su desempeño y a su acción”⁸⁰.

Lo anterior, significa que desde el punto de vista constitucional, en **Chile** las autoridades públicas que sean requeridas en ejercicio del derecho de petición por los ciudadanos, no tendrían obligación de responder, salvo disposiciones legales que así lo establezcan. A lo anterior se debe agregar que con fecha 10 de enero de 2008, por moción parlamentaria se presentó un proyecto de ley titulado: “Establece una reforma constitucional que modifica el derecho de petición consagrando el derecho a recibir respuesta en los términos que indica”, que pretende introducir expresamente en la norma constitucional el derecho a recibir respuesta (Boletín N° 5207-07).

Por su parte, el Art. 8 del Decreto con Fuerza de Ley N° 1/19.653, que fijó el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado dispone que “Los órganos de la Administración del Estado actuarán por propia iniciativa en el cumplimiento de sus funciones, o a petición de parte cuando la ley lo exija expresamente o se haga uso del derecho de petición o reclamo, procurando la simplificación y rapidez de los trámites”. Y luego el inciso segundo establece que “Los procedimientos administrativos deberán ser ágiles y expeditos, sin más formalidades que las que establezcan las leyes y reglamentos”.

En el **derecho español** hay posturas encontradas respecto del derecho de petición, CALVO VÉRGEZ, siguiendo a MANTERO SÁENZ señala que “podemos encuadrar la consulta tributaria dentro del llamado derecho de petición consagrado en el Art. 29 de la Constitución... Ni qué decir tiene que el derecho de petición en que consiste la consulta tributaria presenta una regulación específica en la Ley General Tributaria, al margen de que para atender a sus eventuales lagunas pueda acudir a lo dispuesto en la referida Ley Orgánica”⁸¹. Pero también se ha señalado que “no puede encuadrarse allí la consulta, pues el derecho fundamental de petición preserva la posibilidad de pedir sobre cuestiones que no estén previstas como estricto derecho, pues cuando éste existe puede ejercitarse por las vías jurídicas idóneas que contempla incluso el supuesto de silencio”⁸². Pareciera ser que el derecho de petición en cuanto derecho fundamental, en la época contemporánea más bien se considera un derecho residual al decir de ADAME⁸³.

De lo anterior, se sigue que dentro del derecho tributario -no obstante poseer naturaleza jurídica diversa- conviven el derecho de reclamo contra determinados actos de la administración; el derecho de presentar consultas y el derecho de petición junto a otra serie de derechos o prerrogativas que tienen los ciudadanos frente al Estado.

3.1.4 Diferencias entre la consulta tributaria y la orden interpretativa.

A esta altura de la investigación, cabe también preguntarse si existen diferencias técnicas entre la respuesta a la consulta tributaria y las instrucciones interpretativas en el ordenamiento jurídico chileno, por cuanto, según se ha expresado, el legislador otorgó exclusivamente al Director del Servicio de Impuestos Internos la facultad de “interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos” (Nº 1, de la letra A) del Art. 6 del Código Tributario). Por el contrario la facultad de absolver consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias se otorgó tanto al Director del Servicio como a los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio (Nº 2, letra A), y Nº 1 letra B), respectivamente, ambos del Art. 6 del Código Tributario).

Como señala ZORNOZA PÉREZ, en el **derecho español** “las contestaciones a consultas tributarias contienen, en definitiva, una interpretación autorizada que, sin embargo, no puede ser equiparada a la contenida en las disposiciones interpretativas o aclaratorias”⁸⁴. CALVO VÉRGEZ⁸⁵ ha clarificado esta cuestión señalando que tanto la solicitud del sujeto como la limitación de la consulta a un hecho concreto contribuyen a diferenciar la figura de la consulta tributaria de las disposiciones interpretativas o aclaratorias en las que la iniciativa corresponde a la Administración, referida a una pluralidad de hechos presentes o futuros y que, concretamente, se diferencian porque estas últimas poseen caracteres de generalidad y publicidad que no tiene la consulta tributaria.

En cuanto a la facultad de interpretación administrativa general en el ordenamiento jurídico chileno, ella es una atribución exclusiva y excluyente del Director del Servicio de Impuestos Internos⁸⁶, cuyas características principales son que se trata de una facultad que se ejerce de oficio⁸⁷; que se trata de una atribución facultativa⁸⁸; que es vinculante para los funcionarios del Servicio pero no para los administrados; que puede recaer sobre cualquier disposición tributaria⁸⁹, y que en términos generales se contiene en circulares u otros documentos formales. En relación a la facultad de interpretación administrativa particular, se estima que ellas también corresponden solamente al Director del Servicio, siendo la única diferencia con la anterior, que se trata de una facultad que se ejerce a petición de parte y para un caso particular⁹⁰. Ello, debido a que los Directores Regionales no tienen propiamente facultades de interpretación de la norma tributaria, sino sólo de absolver consultas que les dirijan los contribuyentes sobre materias que el Director ya haya interpretado o a cuyo respecto deban requerir pronunciamiento al mismo (Art. 45 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos).

3.2 CONSULTA TRIBUTARIA: ¿ACTO ADMINISTRATIVO?

Si bien no constituye el objeto principal de esta investigación resolver las dudas que se han presentado en la doctrina acerca de la naturaleza jurídica de la consulta tributaria, estimamos pertinente hacer algunas referencias al tema, teniendo presente que las consecuencias que se sigan de una definición en un sentido u otro, influyen sobre los efectos vinculantes de la misma. En este punto del estudio, cabe formularse la pregunta acerca de si la respuesta a la consulta tributaria es o no un acto administrativo en el derecho chileno y, por lo tanto, corresponde analizar el concepto de acto administrativo.

3.2.1 Referencias a la doctrina comparada.

Como dice KORMANN “un concepto jurídico sólo tiene valor y significación práctica si todos los supuestos en él comprendidos están sometidos a las mismas proposiciones jurídicas generales”⁹¹. MARTÍN MATEO además de definir el acto administrativo como “aquellas declaraciones unilaterales, no normativas, de la administración, sometidas al Derecho administrativo”, destaca que el acto administrativo es una conquista del Estado de Derecho⁹². Más precisamente, MARIENHOFF al analizar si todos los tipos de actividades que desarrolla la Administración Pública se traducen en actos administrativos propiamente tales -cuestión meridiana porque en caso afirmativo correspondería aplicarles las reglas integrantes de la teoría general de los actos administrativos-, sostiene que al ejercer la *actividad consultiva*, los órganos consultivos “no deciden”; sus funciones son únicamente de valoración técnica. Los dictámenes son actos “*internos*” de la Administración. De ahí -sostiene este autor-, que los actos de la Administración consultiva no sean “actos administrativos” sino “actos de administración”⁹³, entendiéndose por tales “toda disposición emitida por la Administración Pública, tendiente a regular su propia organización o funcionamiento”⁹⁴. En consecuencia, los destinatarios de actos de administración son los funcionarios y empleados públicos, no los administrados o personas particulares.

En el mismo sentido, DIEZ sostiene que “al lado de los actos administrativos que la administración dicta con el objeto de crear derechos y obligaciones a favor a cargo de los administrados, la administración pública dicta también una serie de medidas destinadas a regular su propio funcionamiento, a preparar sus decisiones o a hacerlas conocer a terceros... que en ningún caso han de producir efectos jurídicos a favor o en contra de terceros”⁹⁵, precisando luego que también se comprenden los “pareceres emitidos por los órganos consultivos”⁹⁶.

En igual orden de ideas, RUBIO GODOY sostenía hace ya casi 50 años, que “no debe creerse que todas las declaraciones de voluntad orgánico-administrativas, nacidas en ejercicio de una potestad administrativa, tienen un igual y común procedimiento de formación. Es necesario distinguir al respecto los actos administrativos que constituyen declaraciones de voluntad de los otros actos que, aunque son voluntarios, se caracterizan por el predominio de factores que no son necesariamente decisorios y ejecutorios sino más bien intelectivos”⁹⁷. Y luego agrega, que las declaraciones de conocimiento, de juicio o de razonamiento, en general, “carecen de un verdadero procedimiento, de un conjunto de actos relacionados armónicamente entre sí y tendientes a originar o producir un determinado resultado final; en varias ocasiones ellas mismas constituyen etapas del procedimiento administrativo”⁹⁸. Ejemplo de lo anterior -continúa dicho autor- serían como actos de conocimiento: los registros de solicitud de personalidad jurídica; como actos de juicio: la valorización de los documentos acompañados y como actos de razonamiento: los dictámenes emitidos por los diversos órganos que han intervenido en la tramitación.

KRAUSE MURGUIONDO afirma que el caso del dictamen vinculante ha sido analizado por la doctrina administrativa como no productor de efectos jurídicos directos, aunque pueda tenerlos posteriormente si se dan otras circunstancias (procedimiento de

determinación, acatamiento voluntario, etc.) señalando, que incluso se ha cuestionado que la consulta vinculante pueda considerarse por sí sola un “acto administrativo”, considerándose la más bien cercana a los “actos preparatorios”⁹⁹. Por su parte, CALVO VÉRGEZ¹⁰⁰, luego de caracterizar a la consulta tributaria como un acto de interpretación individualizada y rogada y que pertenece al tipo de las manifestaciones de juicio -esto es, a aquellas que se refieren al alcance y efectos jurídicos de un hecho determinado de carácter singular originado a instancias de un administrado (ya sea sujeto pasivo o no) y efectuada por una Administración Pública que tiene atribuido el poder de interpretación- sostiene que “si adoptamos la clásica configuración del acto administrativo como “declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o deseo emanada de la Administración en el ejercicio de una potestad distinta de la reglamentaria”... la contestación a la consulta habría de quedar incluida, en su ámbito, como una declaración de juicio”¹⁰¹. Luego, se argumenta que lo anterior constituye, como bien señala MORILLO VELARDE DEL PESO, una cuestión distinta al hecho que tal acto no resulte recurrible a instancias del consultante, ya que no todos los actos administrativos lo son¹⁰².

RODRÍGUEZ define al acto administrativo como “una declaración de voluntad de la Administración que produce efectos jurídicos directos e inmediatos en la esfera jurídico-patrimonial de los particulares administrados”¹⁰³. GORDILLO, citado por PIERRY, lo define como “la declaración realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos directos” y enseguida, luego de excluir aquellos actos que realiza la Administración con acuerdo de los sujetos y los reglamentos, el tratadista argentino termina definiendo al acto administrativo como “aquella declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma directa”¹⁰⁴.

BIELSA, por el contrario define el acto administrativo como “decisión general o especial, de una autoridad administrativa en ejercicio de sus propias funciones, y que se refiere a derechos, deberes e intereses de las entidades administrativas o de los particulares respecto a ellas” explicando que el acto administrativo puede ser general o particular, siendo los primeros los reglamentos¹⁰⁵. Por su parte, LINARES ha sostenido que acto administrativo es “la parte de la norma jurídica individual, creada por un acto de voluntad jurídica dictado en ejercicio de la función administrativa, unilateral y que origina consecuencias jurídicas inmediatas”¹⁰⁶. Y luego agrega -citando a GORDILLO- que constituye un requisito esencial que el acto administrativo produzca consecuencias jurídicas inmediatas porque “cuando el acto *re ipsa* no produce consecuencias jurídicas -p.ej., invitaciones para actos públicos, felicitaciones, etc.- o no produce consecuencias jurídicas inmediatas -como dictámenes o informes técnicos, etc.- no constituye acto administrativo”¹⁰⁷. Y concluye, “por más que el acto que no produce consecuencias directas implique *administración* o acto de la Administración, no es en sí acto administrativo. Quedan, por tanto, excluidos del concepto de acto administrativo, los “actos preparatorios” tales como informes, dictámenes, proyectos, actos no notificados, actos que requieren aprobación y en términos generales cualquier acto que no sea apto para dar lugar a consecuencias jurídicas inmediatas o directas consistentes en una parte de norma individual en relación a un sujeto”¹⁰⁸.

GORDILLO, partiendo del concepto de función administrativa que comprende toda actividad de los órganos administrativos (centralizados y descentralizados) y también la actividad de los órganos legislativos y judicial en la medida en que no se refiera a sus

funciones específicas, distingue entre actividad jurídica y no jurídica de la administración, es decir, actividad que produce o no efectos jurídicos directos, y dentro de tales categorías, a su vez distingue los actos, que son las decisiones, declaraciones o manifestaciones de voluntad o de juicio y los hechos, son las actuaciones materiales, las operaciones técnicas realizadas en ejercicio de la función administrativa y en lo que nos interesa, al aplicar los cuatro criterios a la actividad administrativa tendríamos: *actos no jurídicos o actos de la administración*: “se trata de decisiones, declaraciones o manifestaciones realizadas en ejercicio de la función administrativa, que no producen efectos jurídicos directos respecto de un sujeto de derecho. Se diferencian de los hechos administrativos (tanto jurídicos como no jurídicos) en que en lugar de actividades materiales consisten en manifestaciones o declaraciones, expresiones intelectivas de voluntad, conocimiento, opinión, recomendación, juicio, deseo, etc.”¹⁰⁹.

FERNÁNDEZ DE VELASCO define el acto administrativo como “toda declaración jurídica, unilateral y ejecutiva, en virtud de la cual la Administración tiende a crear, reconocer, modificar o extinguir situaciones jurídicas subjetivas”¹¹⁰. GONZÁLEZ NAVARRO¹¹¹ por su parte, señala que la concepción que se tenga del acto administrativo depende en buenas cuentas de la noción que se tenga del mismo, para lo cual distingue entre tres tipos de conceptos: un *concepto amplio*, según el cual acto administrativo y acto jurídico de la Administración son conceptos equiparables, de manera que no es relevante si el acto es unilateral o bilateral, sujeto a derecho privado o a derecho público, normativo o no normativo, igualmente encontrará cabida bajo la rúbrica de acto administrativo “siempre que reúna estas dos condiciones: ser un acto jurídico productor de efectos o consecuencias jurídicas; emanar de una Administración Pública”; *concepto intermedio*: aquí la expresión acto administrativo representa “un acto jurídico de la Administración pública de tipo unilateral, no normativo, y sujeto al derecho administrativo” y un *concepto restringido*, según el cual, “sólo las decisiones y resoluciones administrativas que contienen una manifestación de voluntad son verdaderos y propios actos administrativos, pues sólo de ellos puede predicarse el conjunto de notas y prerrogativas -fuerza obligatoria, potestad de ejecución forzosa, etc.- que constituyen el régimen jurídico inherente a esta unidad jurídica”.

Sin perjuicio de lo expuesto acerca de las definiciones del acto administrativo, se debe tener presente que al mismo tiempo, existen determinadas concepciones acerca de dicho instituto. Así de acuerdo a lo expresado por BOQUERA OLIVER¹¹², para la concepción subjetiva del acto administrativo “existen organizaciones o sujetos que *son* administraciones públicas y todo lo de ellas o que a ellas se refiere es administrativo (organización, Derecho, etc.). Por consiguiente, todos los actos de la Administración serán actos administrativos”. También existen las concepciones funcionales no jurídico-formales según las cuales “los actos serán administrativos cuando sean concretos, parciales y subordinados y para otros autores lo relevante será la finalidad del acto: “será acto administrativo el dictado para satisfacer una finalidad administrativa”. Asimismo, existen concepciones mixtas, según las cuales a través de la combinación de las dos visiones anteriores “la Administración, unas veces, impone su voluntad a los administrados -manda-, y otras veces, no lo hace así, lo cual permite distinguir dentro de los actos de la Administración dos categorías: los actos que son manifestación de un poder público de los que no lo son, ejemplo de esta visión es la definición de ZANOBINI para quien el acto administrativo es “cualquier declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio realizada por un sujeto de la Administración pública en el ejercicio de una potestad administrativa”¹¹³. Esta noción, sostienen sus defensores,

tendría la particularidad de romper la equivalencia entre la expresión “actos de la Administración” y “actos administrativos”, pues sólo cuando la Administración ejercita una potestad administrativa tales son actos administrativos.

Sin embargo, esta tesis ha sido objeto de fuertes críticas en el **derecho español** al calificarla de incongruente porque desde el punto de vista subjetivo efectivamente todos los actos de la Administración podrían ser calificados de actos administrativos, pero cabe la pregunta si en todos ellos se ejerce efectivamente una potestad administrativa, por ejemplo, cuando se formulan declaraciones de conocimiento, de deseo o de juicio, lo cual se contradice con la esencia de la potestad jurídico administrativa, porque nadie puede mediante declaraciones de deseo, de conocimiento o de juicio ejercitar dicha potestad, porque estos no crean derecho y obligaciones y mucho menos los imponen a un sujeto; por el contrario, “la creación unilateral de consecuencias jurídicas y su imposición a un sujeto sólo puede ser obra de la voluntad”¹¹⁴. VALDÉS COSTA afirma que “tal como está organizada en nuestro derecho, la consulta constituye una garantía jurisdiccional, dada la obligación de la administración de pronunciarse mediante un acto administrativo y, en consecuencia, abrir la posibilidad de su impugnación ante el T.C.A.”¹¹⁵.

Por su parte, SAYAGUÉS define al acto administrativo como “toda declaración unilateral de voluntad de la administración, que produce efectos subjetivos”¹¹⁶ y más adelante agrega que “todo pronunciamiento de la administración con trascendencia jurídica configura una declaración de voluntad. Es indiferente que produzca efectos jurídicos externos o solamente internos, que constituya negocio jurídico o mero acto administrativo, que sea acto preparatorio o definitivo, etc. Todas son declaraciones de voluntad de la administración, aunque sus efectos y su régimen jurídico pueda ser diverso”¹¹⁷. Incluso más, al comentar este autor los elementos del acto administrativo, además de ser un acto unilateral, y de emanar de la administración, es decir, de un órgano estatal actuando en función administrativa, destaca que éste produce efectos jurídicos subjetivos, concretos, de alcance puramente individual, sin embargo “esto no es un elemento esencial del acto, pues los hay que producen efectos jurídicos subjetivos distintos” y aclara que la mayoría de los actos internos de la administración no afectan derechos subjetivos particulares “pero no por eso dejan de ser actos administrativos y producir determinados efectos jurídicos”¹¹⁸.

Al respecto se debe tener presente que GONZÁLEZ NAVARRO, al distinguir entre actos administrativos en estricto sentido o no normativos, y actos normativos o reglamentarios, señala que no sólo se diferencian por el órgano de producción, sino porque -desde el punto de vista de su eficacia- “el reglamento vincula a la Administración, la cual no puede derogarle para un caso concreto manteniendo su vigencia para el resto... Los actos administrativos (aunque sean con destinatario general o indeterminado) no vinculan a la administración”¹¹⁹.

Algunos autores han distinguido entre los efectos del acto administrativo y las prerrogativas del mismo. Así, AGUERREA MELLA señala que en realidad los efectos del acto administrativo son aquellas consecuencias jurídicas concretas que produce el acto administrativo y que dentro de la gran variedad de actos que se dictan por la Administración se pueden reducir entre aquellos actos con consecuencias favorables y desfavorables, es decir, aquellos que crean derechos o que imponen cargas u obligaciones¹²⁰. Lo anterior lleva al autor a concluir que el acto administrativo crea una

verdadera relación jurídica, un real vínculo obligacional. En cambio, las prerrogativas con que la doctrina habitualmente caracteriza a los actos administrativos -que la propia Ley N° 19.880 recoge explícitamente-, corresponden más bien a ciertas propiedades, a ciertos atributos que diferencian el acto administrativo del acto unilateral de algún órgano de la Administración, tales como la presunción de legalidad¹²¹, la imperatividad¹²², la exigibilidad¹²³ y la ejecución de oficio¹²⁴, sin perjuicio de las objeciones que se han formulado en la doctrina por tratarse de un verdadero privilegio para la administración y que por lo tanto, requiere texto expreso¹²⁵.

3.2.2 El Acto Administrativo en el Derecho Chileno.

AYLWIN AZÓCAR señalaba -a comienzos de los años 60-, que “se dice frecuentemente que la administración desarrolla su actividad mediante actos administrativos, de tal manera, que tratar de la actividad administrativa equivaldría a tratar de la teoría del acto administrativo. Esto, si bien es efectivo cuando se habla de acto administrativo en su sentido lato... no lo es cuando usamos el término en sentido específico”¹²⁶. Este autor, luego precisa que para estar frente a un acto administrativo debemos reconocer esencialmente un acto jurídico “porque el acto administrativo es siempre un acto jurídico, es decir, una manifestación de voluntad destinada a producir efectos de derecho”¹²⁷ y ello se diferencia de múltiples actuaciones de la Administración que responden a la categoría de “actuaciones administrativas” que son aquellos hechos que producen consecuencias jurídicas, pero que no es posible elevarlos a la categoría de acto jurídicos por no ser una manifestación de voluntad de la Administración. Así, la certificación de un hecho, realizado por la autoridad competente, la toma de razón o un informe en derecho de la Contraloría, constituyen actuaciones administrativas. Son hechos que producen consecuencias jurídicas, como decimos, pero en los cuales hay una manifestación de conocimiento, en el funcionario que certifica el hecho. En los dos últimos, hay una manifestación de juicio”¹²⁸.

PANTOJA refiere que la doctrina frente a la noción de acto administrativo admite tres grandes modelos conceptuales: I) *Acto administrativo como actividad de la administración*: doctrina sustentada por la escuela clásica alemana, enmarca al acto administrativo como sinónimo de la actividad de la administración: según la cual acto administrativo es una alocución que comprende toda la gama de actos, esto es, de resoluciones y de hechos, que emanan de las diversas administraciones estatales, de manera que así entendido el acto administrativo abarca a los pronunciamientos, a los hechos y a las acciones desarrolladas por la Administración; II) *El acto administrativo como declaración de variado contenido*: doctrina sostenida por la escuela italiana según la cual a partir de la actividad genérica de la administración pretende especificar la individualidad de los diferentes tipos jurídicos que en ella se desenvuelven, de conformidad con lo cual el acto administrativo es todo pronunciamiento dimanante de una administración apto para producir efectos o consecuencias de derecho. En tal sentido -citando a PIETRO GASPARRI-, señala que generalmente se enseña que al lado de la declaración de voluntad, pueden darse declaraciones de opinión, declaraciones de ciencia, declaraciones de deseo, declaraciones de juicio y otras más, postura dentro de la cual se encuentra Zanobini. En definitiva, esta postura consiste en atribuir al acto administrativo, en cuanto acto, una consistencia psicológica variada, una estructura anímica de complejo contenido. III) *El acto administrativo declaración de voluntad*: la doctrina francesa concibe al acto administrativo como volcamiento externo de un proceso estrictamente volitivo, pero no se trata de un proceso cuyo contenido

psicológico es el que estamos acostumbrados a tratar, sino de una construcción de una voluntad que se mueve en armonía con las dimensiones jurídicas de carácter público, adaptando las piezas con la mayor justeza y ponderación como característica sustancial a las instituciones de derecho público administrativo. El acto administrativo es, por lo tanto, una declaración de voluntad, declaración que por caracterizarse en base a la intención de pasar a la ejecución, o por el ánimo de procrear consecuencias de derecho, viene a configurar en último término un “acto jurídico” de la administración.

SOTO KLOSS conceptualiza el acto administrativo como “una ordenación racional unilateral emitida por un sujeto en ejercicio de función administrativa, que, destinada a satisfacer una necesidad pública concreta, produce efectos jurídicos directos”¹²⁹. MERINO señala que acto administrativo “es un hecho jurídico emanado de la Administración, que es la única entidad que puede producirlo, por regla general, por lo cual es unilateral y se caracteriza porque corresponde a una declaración de voluntad potestativa y ejecutoria”¹³⁰. Este autor reconoce también que “la Administración realiza algunos actos que no importan declaración de derechos subjetivos, sino concurrencia de voluntades para la creación de vínculos contractuales, actos de gestión económica o patrimonial o bien simples declaraciones de órganos consultivos. Estos no son considerados actos administrativos propiamente tales, sino actos de Administración”¹³¹.

Por su parte, BOCKSANG HOLA¹³², en un artículo sobre el acto terminal en el procedimiento administrativo cita varias definiciones de acto administrativo, tales como la de PANTOJA quien sostiene que acto administrativo es “voluntad orgánica administrativa formulada en ejercicio de una potestad administrativa”; OLGUÍN SUÁREZ lo define como “decisión o declaración que emana de los órganos administrativos formulada en el ejercicio de una potestad administrativa”; CALDERA señala que es la “exteriorización unilateral de competencia por parte de un órgano administrativo en el ejercicio de sus potestades jurídicas administrativas, para alcanzar los fines públicos específicamente cometidos al órgano” y SILVA CIMMA señala que es “toda declaración de voluntad general o particular de un órgano administrativo, en función de una potestad administrativa y que tiene por finalidad decidir o emitir juicios sobre derechos, deberes o intereses de las entidades administrativas o de particulares frente a él”. Cabe hacer presente que revisadas las Actas del Congreso, la extensión de la definición de acto administrativo contenido en el inciso sexto del Art. 2 de la Ley N° 19.880 corresponde a una indicación de dicho autor, en la época Senador y propulsor de dicha Ley.

La Contraloría General de la República de Chile sostuvo en Dictamen N° 29.549 y N° 5.380, de 2000, que “Se entiende por acto administrativo toda declaración de voluntad general o particular de un órgano administrativo en función de una potestad administrativa y cuyo fin es decidir o emitir juicios sobre derechos, deberes o intereses de los entes administrativos o de particulares frente a él”.

3.2.3 Ley N° 19.880, sobre Procedimientos Administrativos.

No obstante que de acuerdo a lo expuesto prima la idea que los actos de juicio, constancia o conocimiento no responden a la naturaleza jurídica de un acto administrativo propiamente tal, sino que a actos de la Administración, en Chile, a partir de la vigencia de la Ley N° 19.880, de 2003, en virtud del inciso sexto del Art. 3¹³³, pareciera ser que también son actos administrativos los dictámenes y declaraciones de

juicio, constancia o conocimiento que realicen los órganos de la Administración en el ejercicio de sus competencias¹³⁴.

Desde ya es posible advertir que se trata de una ley general cuyo objetivo fundamental es reglamentar el procedimiento administrativo, pero en carácter supletorio respecto de los procedimientos administrativos especiales que contenga el ordenamiento jurídico chileno que suman más de 1.600 de acuerdo a recientes registros¹³⁵. Ahora bien, si se trata de una ley que reglamenta el procedimiento administrativo, como señala SAYAGUÉS, su objetivo apunta a “establecer los distintos medios que el derecho establece para obtener que la administración, en vía administrativa, revise un acto y lo confirme, modifique o revoque”¹³⁶. Frente a lo cual cabe preguntarse si un acto como la respuesta a la consulta tributaria que emana de la Administración a solicitud del contribuyente que tiene por objeto ejercer una facultad exclusiva que el propio legislador ha depositado en las máximas autoridades de un Servicio Público debe efectivamente someterse a procesos de revisión, confirmación, modificación o revocación o más bien, es el acto administrativo en el cual se estampa dicha interpretación, el que debe atravesar tales vías para producir todos sus efectos.

Hasta antes de la publicación en el Diario Oficial el 29.05.2003 de la Ley N° 19.880, probablemente los autores hubieran estado mayoritariamente de acuerdo en que las respuestas dadas por la autoridad administrativa a las consultas tributarias de los contribuyentes no era un acto administrativo, entre otras razones, porque se trata de meras opiniones o juicios anticipados sin efectos jurídicos directos sobre el contribuyente y porque tales respuestas más bien correspondía subsumirlas en lo que la doctrina llama “actos de la Administración” o “Actos de Administración”, pero en ningún caso, dentro de la categoría de “actos administrativos”.

Sin embargo, con la entrada en vigencia de la Ley N° 19.880, y sin perjuicio de las profundas críticas de que ha sido objeto¹³⁷, el panorama ha sido sustancialmente modificado. En efecto, dicho cuerpo legal contiene varias definiciones del acto administrativo en su Artículo 3°. Según se observa, en el inciso primero se adscribe a una definición formal y basada en el elemento volitivo o decisivo de la autoridad administrativa, pero en el inciso sexto se extiende la noción de acto administrativo a actuaciones de la Administración que tradicionalmente habían estado alejadas de la órbita y, por lo tanto, de las consecuencias jurídicas del acto administrativo.

El tema ha sido escasamente abordado por los tratadistas. Destacan al respecto PIERRY ARRAU quien analiza lo que desde el punto de vista del **derecho español** son dos concepciones del acto administrativo; un concepto material o doctrinal (ZANOBINI, GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ) según el cual acto administrativo es toda manifestación de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por una Administración Pública en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria y un concepto procesal, que delimita el concepto atendiendo a si son o no susceptibles de control judicial independiente, que excluye a los reglamentos y cuyo concepto procesal jurisprudencial es aún más restrictivo al incluir como acto administrativo únicamente a las declaraciones de voluntad, en modo alguno los de simple juicio, deseo o conocimiento y sólo las declaraciones de voluntad de carácter definitivo no los actos de trámite, con excepción de aquellos que decidan el fondo, determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento, produzcan la indefensión o perjuicio irreparable¹³⁸. Es decir, para el **derecho español** constituye

también acto administrativo, aquello que la doctrina citada anteriormente había siempre excluido. Sin embargo, el concepto material o doctrinal español es el que ha seguido la ley chilena, no el concepto procesal que excluye precisamente de los actos administrativos los actos de juicio, conocimiento o deseo.

Desde luego, a partir de la Ley N° 19.880, los actos de juicio, constancia o conocimiento deben ser considerados como actos administrativos -no obstante que desde el punto de vista conceptual no son declaraciones de voluntad ni producen efectos jurídicos directos- lo cual significa aplicarle todo el estatuto jurídico del acto administrativo a una actuación que por naturaleza no lo es. Como consecuencia de lo anterior, PIERRY ARRAU señala que los informes que emanan de la Contraloría General de la República, tradicionalmente conocidos como dictámenes y que no habían sido considerados en el derecho chileno como actos administrativos, sino como opiniones que deben ser tomadas precisamente para la dictación de actos administrativos por lo cual no son recurribles, ahora deben ser tenidos por actos administrativos¹³⁹. Para ajustar las prácticas de la Contraloría General a los criterios contenidos en la Ley N° 19.880, dicho autor propone una nueva clasificación de sus actos distinguiendo entre dictamen como acto administrativo terminal, dictamen como acto administrativo de trámite y dictamen como circulares interpretativas generales, todo ello determinaría el grado de aplicación de la referida ley.

La Contraloría General de la República ha dictaminado después de la vigencia de la Ley N° 19.880 que “el uso de la atribución del Servicio de Impuestos Internos, de fijar e impartir instrucciones, se materializa en un acto que no se enmarca en ninguno de los conceptos de acto administrativo que contiene el artículo 3 de la Ley N° 19.880, toda vez que se trata de una potestad normativa, reguladora, cuyo ejercicio corresponde que sea ponderado exclusivamente por el Servicio” (Dictamen N° 39353, de 10.09.03).

De lo anterior, es posible esgrimir serias dudas acerca de la asimilación automática como acto administrativo de la respuesta a la consulta tributaria. Sin pretender agotar el tema en estas breves líneas, cabe formular algunas aproximaciones:

En primer lugar, según se indicó, la Contraloría General de la República ha emitido un dictamen en el sentido que los actos a través de los cuales se ejerza la potestad normativa del Servicio no son actos administrativos¹⁴⁰. Surge en seguida la pregunta si los actos interpretativos dictados en virtud de especiales facultades interpretativas también constituyen una excepción al igual que los actos normativos dictados en virtud de facultades normativas, o quizás, entender comprendida dentro de estas últimas facultades, la dictación de actos interpretativos, porque defender la tesis que sostiene que los actos interpretativos constituyen actos administrativos, significaría, entre otras cosas que podrían estar en entredicho los efectos jurídicos del acto mismo, en cuanto se ha entendido que los efectos temporales del acto interpretativo se retrotraen al acto interpretado, sin embargo, si se impone la postura de considerarlo como acto administrativo propiamente tal, sus efectos no se podrían retrotraer al acto interpretado.

Asimismo, sostener que la respuesta a la consulta tributaria posee la naturaleza jurídica de un acto administrativo importa en la práctica romper el principio de supletoriedad que la propia Ley N° 19.880 contiene en el inciso primero de su Art. 1; ello por cuanto, si la interpretación de la autoridad administrativa posteriormente se traduce en un acto administrativo específico de determinación de la obligación tributaria del contribuyente,

el cual podrá someterlo a un procedimiento administrativo especial de revisión, entonces, la respuesta que contiene la interpretación se sometería ex ante a un procedimiento supletorio de revisión vía recursos administrativos del contribuyente y luego, el acto administrativo posterior, sería sometido a una revisión a través de los procedimientos administrativos especiales. No siendo éste, claramente, el interés del legislador.

Aceptar que la respuesta a la consulta tributaria es un acto administrativo significa que le sería aplicable todo el estatuto que reglamenta la Ley N° 19.880, que descansa sobre la lógica del procedimiento administrativo, principios tales como la transparencia y publicidad, de manera que una consulta tributaria que contenga datos acerca de la cuantía o fuente de las rentas, de las pérdidas, gastos o cualesquiera datos relativo a ella, de acuerdo al Art. 35 del Código Tributario, eventualmente podrían ser de conocimiento público, tanto el acto administrativo mismo como los documentos que le sirven de sustento o complemento directo o esencial, según el Art. 16 de la Ley N° 19.880.

Otro aspecto importante es determinar cuál es la relación de la consulta tributaria con respecto al resto de las ramas del ordenamiento jurídico. Se podría analizar, entonces, si se trata de un instituto propio del derecho tributario, si se trata de una institución más bien excepcional dentro del ordenamiento jurídico o si, por último, se trata de una figura general dentro del sistema legislativo. Al respecto, cabe hacer presente que Valdés Costa sólo reconoce autonomía en el ámbito tributario, al derecho material -que tiene institutos propios y exclusivos, como son las distintas especies de tributos- y que los demás vínculos a que da lugar el tributo están regulados por normas que tienen el carácter de excepciones a los sistemas de las ramas respectivas¹⁴¹.

3.2.3.1 Instrucciones y circulares.

En el **derecho argentino**, BIELSA sostiene que “la instrucción administrativa es un medio formal empleado por la Administración Pública, por el cual el órgano superior *comunica* al órgano inferior una decisión de orden interno, o le *instruye* sobre la aplicación de un precepto administrativo, o le indica un *criterio interpretativo* en punto a una ley (sic), a un reglamento o a una decisión administrativa”.¹⁴² Y más adelante agrega que “...las instrucciones no son necesariamente actos administrativos, si bien este carácter es discutido en la doctrina. En realidad, ellas no crean ni modifican ni extinguen derecho alguno; no contienen normas jurídicas, aunque se refieran a una norma. Como se ha dicho, ellas instruyen, aclaran preceptos, y a veces constriñen a la obligación de ejecutar ese precepto; pero aun en estos casos no dejan de ser instrucciones o circulares, puesto que la obligación ya está impuesta a los órganos de la Administración”.¹⁴³

En el **derecho español**, DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO señalan que las circulares son disposiciones puramente internas, dictadas en uso de la potestad de organización de los servicios y del principio jerárquico, respecto de las cuales, aparte de las estrictamente organizativas, interesan las que establecen criterios para la unificación de una norma, con la finalidad generalmente de unificar la práctica de los diferentes órganos con competencia territorial. A su turno, haciendo un símil entre la orden interpretativa del derecho español y la circular del derecho chileno, en relación a la consulta tributaria, coincidimos con dichos autores en cuanto que las consultas tributarias se diferencian de las órdenes interpretativas, fundamentalmente, por la

generalidad y la publicidad de las segundas, frente a la concreción y no publicidad, en muchos casos de las primeras y como cita dicha autora, la sentencia del Tribunal Supremo español señaló con fecha 10 de febrero de 2001 las consultas tributarias “cualquiera sea su naturaleza, son instrumentos de colaboración de la Administración con los contribuyentes, pero no elementos determinantes del ejercicio de la potestad reglamentaria o interpretativa que las leyes pueden reconocer”¹⁴⁴.

En el **derecho chileno**, SILVA CIMMA, desde el punto de vista de las fuentes positivas del derecho administrativo¹⁴⁵, considera a las instrucciones como fuentes secundarias en cuanto constituyen “órdenes que la autoridad administrativa imparte a los funcionarios o agentes públicos, relacionadas con el correcto cumplimiento de la Ley administrativa, o con la necesidad de desarrollar una más eficaz y expedita administración”¹⁴⁶. En efecto, se entiende por instrucciones las órdenes administrativas que imparten las autoridades a los funcionarios públicos relacionadas con el cumplimiento de la ley o conducentes a una labor más coordinada y eficaz y tienen por destinatarios sólo a los funcionarios públicos, es decir, las instrucciones corresponden al ejercicio de la potestad normativa hacia el interior de la Administración Pública. En la doctrina nacional se ha señalado que las instrucciones “son comunicaciones que los funcionarios públicos superiores dirigen a sus subordinados indicándoles la manera de aplicar una ley, un reglamento u otra disposición legal, o las medidas que deben tomar para el mejor funcionamiento de un servicio público. Tienen por objeto ilustrar el criterio del funcionario para el más conveniente ejercicio de las funciones que le corresponden o el desarrollo de la actividad pública que se le ha encomendado... Cuando las instrucciones van dirigidas a un gran número de funcionarios, se envían mediante “circulares”; cuando se imparten sólo a un funcionario o a un número corto de éstos, se expiden por medio de “oficios”¹⁴⁷.

En tal sentido, se debe tener presente que el inciso penúltimo del Art. 126 del Código Tributario, dispone que “En ningún caso serán reclamables las circulares o 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”.

3.2.4 Silencio Administrativo

La figura del silencio administrativo constituía una figura excepcionalmente aplicada en el ámbito tributario, por cuanto, no existía una legislación particular que lo regulara y porque, cuando el legislador quería dotar de efectos particulares determinadas conductas omisivas de la Administración Tributaria, lo señalaba expresamente¹⁴⁸. Sin embargo, con la publicación de la Ley N° 19.880, ya citada, se introdujo este instituto dentro del ámbito del derecho tributario formal o adjetivo.

En efecto, en el capítulo V de la citada Ley, sobre “Disposiciones Finales”, se regula en el Art. 64 la figura del “silencio positivo”¹⁴⁹ y en el Art. 65 los efectos del “silencio negativo”¹⁵⁰. A su turno, el Art. 66 señala que los efectos de los actos administrativos que concluyan por aplicación del silencio administrativo positivo o negativo “tendrán los mismos efectos de aquellos que culminaren con una resolución expresa de la Administración, desde la fecha de la certificación respectiva”.

De acuerdo a lo anterior, si bien el Servicio de Impuestos Internos ha precisado una serie de actos a los cuales corresponde aplicar los efectos jurídicos de uno u otro tipo de silencio, en el evento de verificarse la inactividad del órgano requerido¹⁵¹, también se ha señalado que no resulta en ningún caso aplicable tratándose dictámenes, declaraciones de juicio, constancia o conocimiento, en los que no hay propiamente un pronunciamiento afirmativo o negativo respecto de una solicitud de un interesado, citando al efecto, el dictamen N° 39.353, de 2003 de la Contraloría General de la República, según el cual, tampoco resulta aplicable respecto de actuaciones que corresponda ejecutar en virtud de una potestad normativa reguladora, como la de impartir instrucciones para fiscalizar la aplicación de impuestos, cuyo ejercicio debe ser ponderado exclusivamente por cada Servicio.

Además, cabe señalar que en términos más bien operativos, la “respuesta” del Director o de los Directores Regionales es la que resuelve una duda o discrepancia interpretativa con el contribuyente y no un certificado emitido por otro funcionario y ello es así, porque si se aplicara el silencio administrativo positivo, es decir, que se presumiera la respuesta favorable al planteamiento del contribuyente, mal se podría cumplir por la Administración porque no se conocería y no habría total certeza acerca de su contenido y si se aplicara el silencio administrativo negativo, el contribuyente igualmente carece de recursos para impugnar la presunción de rechazo, por lo que la declaración carecería de objeto.

3.2.5 A modo de síntesis.

De acuerdo a lo expuesto, es posible concluir que la doctrina comparada se inclina mayoritariamente por no considerar la consulta tributaria como un acto administrativo, sino de la Administración, de Administración o, en su defecto, como una figura sui generis. No obstante ello, en el ordenamiento jurídico chileno, con la dictación de la Ley N° 19.880, de 2003, y no obstante las fuertes críticas que se le han formulado¹⁵², el legislador consideró como actos administrativos los dictámenes o declaraciones de juicio, constancia o conocimiento. Sin embargo, la Contraloría General de República ha considerado igualmente que no todos los actos de la Administración pueden ser considerados actos administrativos, y desde luego, no lo son aquellos actos que se ejerzan en virtud de potestades normativas y aquellos en que se impartan instrucciones.

La pregunta que cabe formularse es si los actos interpretativos pueden ser también considerados como actos administrativos y nos inclinamos por la respuesta negativa, por los siguientes fundamentos: 1) La definición que hace la Ley N° 19.880 del acto administrativo es sólo para efectos de aplicación de la propia ley y no es posible extender tales contenidos más allá de los límites que el propio legislador ha establecido; 2) La Ley N° 19.880 es una ley general de carácter supletorio respecto de las normas especiales principales, como serían las normas del Código Tributario; 3) Aceptar que la respuesta a la consulta tributaria es un acto administrativo significa en la práctica aplicar a la respuesta todo el estatuto de recursos, plazos y condiciones que la propia ley establece, lo cual desnaturaliza la función interpretativa, en cuanto facultad exclusiva; 4) De acuerdo a lo que ha dictaminado la Contraloría General de la República, los efectos de la interpretación se retrotraen a la fecha del acto interpretado -lo que se extrae también de lo dispuesto en el Art. 26¹⁵³ del Código Tributario-, y ello resulta incompatible con los efectos del acto administrativo regulados en el Art. 52 de la Ley N° 19.880, que establece su irretroactividad, salvo cuando produzcan consecuencias

favorables a los interesados y no lesionen derecho de terceros; 5) Que si la consulta administrativa se asimila al acto administrativo, a su respecto resultaría aplicable la presunción de legalidad, de imperio y exigibilidad, cuestiones de suyo extrañas al contenido interpretativo que contiene la respuesta a la consulta tributaria: 6) Si la Ley N° 19.880 reposa su contenido y estructura sobre el concepto y normas que determinan el procedimiento administrativo, definido en el Art. 18¹⁵⁴, no resulta lógico asimilar los actos de juicio que emanan del ejercicio de una facultad especial de interpretación de la ley tributaria a tales fines, por cuanto, la propia ley citada en el inciso tercero del Art. 24 señala que los informes, dictámenes u otras actuaciones similares, deberán evacuarse dentro del plazo de 10 días, contados desde la petición de la diligencia. Así, bien podría ser que a partir de la vigencia de esta ley existieran dos tipos de actos de juicio dentro de la Administración, unos regulados por dicha normativa e insertados dentro del procedimiento general y supletorio de carácter administrativo y otros actos de juicio cuyo contenido se enmarca dentro del ejercicio de facultades interpretativas, en este caso tributarias, que no se someten a las disposiciones de la Ley N° 19.880, o dicho de otra manera, no son actos administrativos en el sentido que ella los define.

4 ELEMENTOS DE LA CONSULTA TRIBUTARIA¹⁵⁵

Atendidos los objetivos de esta Monografía, no es posible abordar en detalle cada uno de los aspectos jurídicos que rodean la consulta tributaria, sin embargo, hemos considerado pertinente analizar algunos que consideramos especialmente significativos como la legitimación para hacer consultas -en sus aspectos objetivos y subjetivos-; las materias que se pueden consultar; los requisitos y formalidades de las consultas; los requisitos y formalidades de las respuestas y su impugnabilidad.

4.1 LEGITIMACIÓN PARA FORMULAR CONSULTAS.

4.1.1 Aspectos Objetivos.

El tema acerca de quienes son los sujetos que pueden formular consultas tributarias es uno de los aspectos en que menos se ha profundizado en el Derecho chileno, quizás porque el N° 1 de la letra B) del Art. 6 del Código Tributario simplemente omite precisarlo, sólo dispone que corresponde a los Directores Regionales dentro de la jurisdicción de su territorio “Absolver las consultas sobre aplicación e interpretación de las normas tributarias”. Por su parte, el N° 2 de la letra A) del Art. 6 del Código Tributario señala que corresponde al Director del Servicio de Impuestos Internos “Absolver las consultas que sobre la aplicación o interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del Servicio, por conducto regular, o las autoridades”. A su turno, el inciso segundo del Art. 45 del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de 1980, señala que “El Director estará obligado a dar respuesta sólo a las consultas que sobre interpretación y aplicación de las leyes tributarias, formulen los Jefes de Servicio y otras autoridades públicas, sin perjuicio del derecho de petición”.

De la revisión de estas disposiciones, es posible colegir que se encuentran legalmente habilitados para formular consultas tributarias en el sistema tributario chileno: a) Sujetos activos determinados por la Ley: Se trata de los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos y de “Jefes de Servicios” y “otras autoridades públicas” y b) Sujetos

activos indeterminados por la Ley: Un primer estudio de esta materia podría dar la impresión que se trata naturalmente de los contribuyentes, sin embargo, aunque preliminarmente compartiéramos ese criterio, tampoco está claro qué se entiende por contribuyente. Se trata acaso del contribuyente de derecho, del contribuyente de hecho, del contribuyente que formalmente ha iniciado actividades ante el Servicio y excluye por tanto, a aquellos que aún no han cumplido dicho trámite y a aquellos que pese a haberlo satisfecho, han terminado sus actividades; acaso excluye tal predicamento a quienes ni aún han realizado alguna actividad económica o poseen bienes de aquellos que la Ley de Impuesto a la Renta grava, etc. Según es posible observar, no resulta azaroso formularse la pregunta, más aún cuando las instrucciones dictadas hace varias décadas han utilizado como equivalentes expresiones tales como “contribuyentes” o “consultante” (Suplemento N° 1-14, de 11 de diciembre de 1965).

Así, de acuerdo a lo anterior, dentro del sistema tributario chileno todo sujeto, nacional o extranjero, residente o no residente y toda entidad, con o sin personalidad jurídica, de derecho público, de derecho privado o de derecho internacional se encontraría legitimado para formular consultas al Servicio, es decir, quien tenga legitimación activa para ejercer el derecho de petición podría hacer consultas tributarias. Ello, a diferencia de lo que ocurre con el derecho comparado¹⁵⁶, donde en general, se utilizan expresiones más restrictivas como, “obligados”, “sujetos pasivos”, “interesados individualmente”, “deudores tributarios”, etc.

4.1.2 Aspectos Subjetivos.

Otro tema relevante es la exigencia que se hace en la Circular N° 71 del Servicio de Impuestos Internos, de 11 de Octubre de 2001, relativa a “Instrucciones sobre consultas”, acerca de la existencia de un “*interés actual comprometido*”, expresión que no se encuentra dentro de las normas que gobiernan la consulta tributaria sino de las que reglamentan el procedimiento general de reclamaciones tributarias, específicamente en el Art. 124 del Código Tributario: “Toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometido”. Pero además, la Circular N° 71, ya citada, asocia el interés actual comprometido a un sujeto específico, como es el consultante o su representante. Ello deriva de la expresión “*términos convenientes*” que establece el N° 14¹⁵⁷ del Art. 19 de la Constitución Política de la República de 1980, que se traduce en la necesidad de requerir a la Administración en caso de necesidad y no con requerimientos meramente teóricos que no prestan utilidad práctica.

En el **derecho español**, CALVO VÉRGEZ¹⁵⁸ señala que debe existir un concreto interés legítimo del consultante, quedando excluidas aquellas consultas de carácter abstracto carentes de toda conexión con un caso concreto presente o futuro que pueda llegar a afectar directamente al sujeto consultante. En derecho comparado¹⁵⁹ predomina la exigencia de un interés actual y concreto como requisito habilitante para presentar la consulta tributaria.

4.2 MATERIAS QUE PUEDEN SER OBJETO DE CONSULTAS.

La **ley chilena** no define las materias que pueden ser objeto de consultas tributarias, sólo señala el N° 1, letra A) Art. 6 que corresponde al Director evacuar las consultas sobre “aplicación” e “interpretación” de las “normas tributarias”; el Art. 45 del DFL 7, se refiere a los informes que importen un cambio de doctrina (Art. 26 CT) y el Art. 45 inc. 2 habla de “leyes tributarias”¹⁶⁰. En términos generales, de acuerdo a la práctica en el Derecho chileno, se puede presentar una consulta respecto de cualquier norma tributaria o con efectos tributarios y sobre cuestiones de hecho o de derecho, pasados, presentes y futuros. Al respecto, la Circular N° 71 de 2001, sólo considera la expresión “casos concretos”, pero sin definirlos. No obstante ello, cuando el Servicio ha sido consultado acerca de diversas contingencias tributarias, pero sin que se reúnan los requisitos v.gr. de afectar a un determinado contribuyente o que digan relación con un proyecto de inversión o negocio determinado, lo ha señalado expresamente omitiendo formular un pronunciamiento específico. Así, a través del Oficio Ordinario N° 3971, de 31.10.2002, se señaló “analizada su presentación, cabe hacer presente que las consultas efectuadas no se refieren a casos concretos que afecten a un contribuyente en particular o que digan relación con un proyecto de inversión o negocio determinado, sino que se trata más bien de opiniones y cuestionamientos abstractos sobre situaciones genéricas, sin que se evidencie un interés actual comprometido de su parte o de alguna persona que Ud. represente, en una situación específica. De esta manera, en consideración a las normas e instrucciones precedentemente señaladas, se informa a Ud., que no procede que esta Dirección Nacional confirme o no los criterios que expone respecto a las diversas situaciones planteadas en su presentación, sin perjuicio de hacer presente que, en general, los criterios establecidos en pronunciamientos anteriores de este Servicio continúan vigentes en tanto no se hagan valer por los contribuyentes, en los casos particulares que les afecten, antecedentes con mérito suficiente para su modificación”. Sin embargo, tales exigencias no están en la Ley tributaria.

En el **derecho español**, la consultas deben versar sobre el régimen o clasificación tributaria que corresponde al sujeto pasivo, la calificación tributaria anticipada de los hechos imposables o las disposiciones legales aplicables a los supuestos de hecho objeto de la consulta, así como a la interpretación de éstas en relación con los hechos consultados o, con carácter general, el tratamiento jurídico tributario de un determinado supuesto de hecho, todo lo cual, daría a entender que el contenido de las respuestas estaría determinado por dos notas: comprender sólo calificaciones jurídicas y referirse al hecho imponible, sin embargo; se aclara que en la doctrina comparada se han interpretado extensivamente determinados preceptos normativos y puede reputarse incluida toda la situación del sujeto pasivo, es decir, aplicación de bonificaciones o recargo¹⁶¹. Así, el objeto de la consulta lo constituye el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que corresponde al peticionario, pudiendo afectar también a cuestiones de hecho y de derecho¹⁶². En el **derecho chileno**, si bien a título meramente ejemplar, la Circular 71, de 2001, indica que ellas pueden referirse a aspectos tales como la “interpretación de las disposiciones tributarias o de otras normas legales o reglamentarias que se relacionen con las funciones del Servicio, procedimientos, etc.”. En el derecho comparado, también existen experiencias de ajustar las materias que pueden ser consultadas por los interesados a aquellos aspectos que realmente resultan controversiales (ver anexo IV).

4.3 REQUISITOS Y FORMALIDADES DE LAS CONSULTAS.

De acuerdo a lo dispuesto en la Circular N° 71, de 2001, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, estimó necesario impartir instrucciones sobre la “oportunidad” y la “forma” en que los interesados deberían formular sus consultas a dicha entidad, sin embargo, respecto de esta última circunstancia no se contienen indicaciones específicas en la instrucción. En términos generales, sin embargo, se considera que ella debe ser por escrito¹⁶³, con indicación de los hechos que son sometidos a conocimiento del Servicio y de la particular interpretación o consecuencias tributarias que el consultante somete a consideración de la autoridad Administrativa. Ello no obstante que en el derecho comparado¹⁶⁴ existen distintas experiencias sobre el particular.

4.4 REQUISITOS Y FORMALIDADES DE LAS RESPUESTAS.

En cuanto a la forma que debe revestir la respuesta de la autoridad tributaria, en el sistema tributario chileno existen los “medios de comunicación” oficiales del Servicio de Impuestos Internos con los contribuyentes, establecidos en la Circular N° 25, de 19 de abril de 2000: “Las únicas formas de comunicación oficial del Servicio con los contribuyentes son las siguientes: Circulares, Resoluciones y Oficios Ordinarios o Reservados. Todos estos documentos son firmados por el Director y por su intermedio éste, en uso de sus atribuciones legales, interpreta administrativamente las disposiciones tributarias, fija normas, imparte instrucciones, dicta órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos y absuelve las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias. En este marco corresponde precisar que, si bien el correo electrónico constituye una útil herramienta comunicacional y de apoyo a los contribuyentes, no es el medio adecuado para los fines mencionados en el párrafo que antecede”¹⁶⁵.

Al respecto, se debe tener presente que, a contrario sensu, existen otros medios de comunicación que no reúnen tales características como son los correos electrónicos, las respuestas verbales (presenciales o telefónicas), suplementos tributarios, etc.

4.5 IMPUGNABILIDAD.

Cuando se estudia la impugnabilidad del acto que contiene la respuesta de la administración, nuevamente se debe resolver si éste posee la naturaleza jurídica de un acto administrativo o de un acto de la administración, porque en el primer caso, como afirma el **profesor uruguayo** SAYAGUÉS, los recursos administrativos equivalen a “los distintos medios que el derecho establece para obtener que la administración, en vía administrativa, revise un acto y lo confirme, modifique o revoque”¹⁶⁶.

El tema de la impugnabilidad o recurribilidad de las respuestas a las consultas tributarias ha sido objeto de arduo debate en el derecho comparado. En el **derecho español** hay quienes sostienen como CALVO VÉRGEZ que es precisamente la libertad que posee el consultante para seguir o no los conceptos expuestos en la respuesta de la Administración tributaria, fundamentada en el hecho de constituir una simple declaración de juicio, lo que determina que no sea en ningún caso recurrible la respuesta administrativa¹⁶⁷. Frente a ello, GARCÍA NOVOA sostiene que “no son convincentes los argumentos que rechazan la recurribilidad separada por ser la respuesta a la consulta un acto de mero trámite. Ni tampoco se puede negar que una consulta pueda ser recurrida en vía administrativa, y posteriormente en vía contenciosa, en la medida que

ello supondría -se dice- el enjuiciamiento por jueces y tribunales de una interpretación “en abstracto”. También se argumenta que, en caso de que la consulta recaiga sobre hechos que todavía no se han producido, la recurribilidad de la consulta en vía administrativa y judicial supondría anticipar tutela jurisdiccional y darle a esta un carácter preventivo, impropio de la misma. E incluso se suele aducir que no es necesario el recurso, pues quien no esté de acuerdo con la respuesta puede, simplemente, separarse del criterio expuesto por la Administración. Y ello porque la consulta nunca es vinculante para el particular”.¹⁶⁸

Sin embargo, en el **sistema español** GARCÍA NOVOA siguiendo a VILLAVERDE GÓMEZ sostiene que “en los hipotéticos supuestos de respuestas erróneas, o incluso absurdas, el consultante se encontrará con que la Administración tendrá que aplicar ese criterio, porque para ella sí es vinculante la respuesta. La opción del consultante de separarse de la respuesta a la consulta supondrá que la Administración tendría que regularizar su situación, exigiendo intereses e incluso sanciones. En este caso, la imposibilidad de una vía de recurso hasta que se dicte el acto de liquidación es un injustificado retraso en la obtención de la tutela judicial efectiva¹⁶⁹.”

Sin embargo, en el **derecho argentino** KRAUSE MURGUIONDO agrega que la verdadera razón por la cual la respuesta a una consulta individual no es apelable es porque no produce efectos jurídicos directos con relación al contribuyente, ya que estos efectos sólo se producirán cuando ocurra el procedimiento de determinación del tributo legalmente reglado, a menos que el contribuyente acate voluntariamente y cumpla con la interpretación fijada en la respuesta a la consulta¹⁷⁰. BIELSA sostiene que “contra la instrucción o circular que lesiona un derecho objetivo, o un interés legítimo, proceden los recursos legales que existen contra toda decisión impugnada, y que se deducen como si se tratara de un acto administrativo. Sólo que la lesión *potencial*, es decir, la sola emanación de la instrucción no basta para generar el recurso; es necesario entonces que la Administración pública decida, resuelva, produzca, en suma, *acto* administrativo lesivo del derecho para que, de acuerdo con la regla general, pueda deducirse el recurso pertinente, y que por su propia función es el recurso jerárquico. Es obvio decir que la decisión debe ser ejecutoria, requisito necesario para poder impugnarla por recurso jurisdiccional”.¹⁷¹

En **Chile**, tanto en el ámbito administrativo como en sede jurisdiccional no se aceptan recursos contra las respuestas de la autoridad administrativa. En efecto, el inciso cuarto del Art. 126 del Código Tributario dispone expresamente que “En ningún caso serán reclamables las circulares o 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”. Asimismo, de acuerdo a lo resuelto por los Tribunales de Justicia no procede el recurso de protección previsto en el Art. 20 de la Constitución en contra de un dictamen del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos emitido en respuesta a una consulta tributaria del contribuyente, efectuada de acuerdo al N° 1 letra B) del Art. 6 del Código Tributario¹⁷². En todo caso, se debe tener presente que el mecanismo que se acepta para que la autoridad administrativa revise una respuesta ante una consulta tributaria es la “reconsideración Administrativa”, es decir, una simple petición que presenta el contribuyente para que sea reestudiado el criterio anterior, normalmente en base a nuevos y mejores antecedentes o argumentaciones¹⁷³.

5 EFECTOS DE LAS RESPUESTAS A CONSULTAS TRIBUTARIAS

El efecto vinculante de la doctrina contenida en las respuestas que emite la Administración Tributaria frente a las consultas que le presentan los contribuyentes, dice relación con la correcta determinación de sus efectos obligacionales para el consultante; para los otros administrados; para los órganos de la Administración Tributaria; para los funcionarios de la Administración Tributaria; para los otros órganos de la Administración Pública y para los Tribunales de Justicia¹⁷⁴.

En el **derecho argentino**, DÍAZ señala que la consulta anticipada no tiene objeto alguno si la respuesta dada por el organismo administrativo no lo vincula¹⁷⁵, pues la consulta está dirigida a permitir al contribuyente una solución que posteriormente sea respetada por el Fisco, porque además de ser un aspecto que hace a la seguridad jurídica, también hace a la confianza de la relación Fisco-contribuyente y manifiesta una sana política de prevención de conflictos, lo que claramente representa la base de un buen ordenamiento tributario¹⁷⁶. En el **derecho español**, como dice MARTÍN FERNÁNDEZ, citado por DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO, negar el carácter vinculante a las consultas introduce una dosis de incertidumbre en el complejo entramado de la aplicación del sistema tributario¹⁷⁷. Ello, sin perjuicio de los contornos mismos que se dé a dicha vinculación¹⁷⁸. La doctrina internacional también aboga por el efecto vinculante¹⁷⁹.

5.1 EFECTO VINCULANTE PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En primer lugar, cabe preguntarse ¿qué significa que la doctrina contenida en una respuesta a la consulta tributaria tenga eficacia vinculante?¹⁸⁰ En el **derecho español**, FRANCISCO ADAME, citando a LUIS GARCÍA, señala que “el efecto vinculante significa que la Administración no puede separarse de lo dicho en la contestación vinculante respecto del sujeto consultante y, habría que entender que tampoco respecto del mismo supuesto de hecho en el futuro”¹⁸¹. El efecto vinculante se sintetiza en definitiva en la obligación de respetar y acatar la interpretación dada por la Administración tributaria por parte de la propia Administración tributaria.

En tal sentido, se ha señalado que “la vinculación administrativa a los criterios interpretativos reflejados en las contestaciones a consultas no supone, bajo ningún concepto, su inalterabilidad, sino únicamente la garantía de que no van a ser modificados en forma injustificada según la cual (sic) sea el órgano aplicador, las necesidades recaudatorias del momento, etc., con otras palabras, la garantía de que su modificación sólo será posible a través de los cauces jurídicos de revisión y recurso que instrumente a tal fin cada ordenamiento positivo”¹⁸². Así, la vinculación a los criterios interpretativos contenidos en las respuestas a las consultas tributarias no tiene carácter absoluto, ni supone inamovilidad de las situaciones subjetivas “pues la Administración dispone de remedios jurídicos suficientes para garantizar el sometimiento a la legalidad

de sus actuaciones sin merma en la seguridad jurídica de los particulares consultantes”¹⁸³.

Lo anterior, desde el punto de vista del **ordenamiento jurídico chileno**, importa, entre otras cosas, una aplicación de la norma constitucional contenida en el inciso quinto del N° 3 del Art. 19¹⁸⁴ que obliga a crear procedimientos racionales y justos. Ergo, si la respuesta del Servicio de Impuestos Internos a la consulta del contribuyente no es vinculante para la propia Administración tributaria, el proceso no tiene sentido y no es racional ni justo.

Pero cabe preguntarse, siguiendo a CALVO VÉRGEZ¹⁸⁵ ¿hasta dónde han de llegar estos efectos? Y dicho autor sostiene que los efectos de la consulta tributaria deben comprender desde la vinculación a la Administración en todos los aspectos de la consulta cualquiera que sea el solicitante y la actividad económica sobre la que verse (efectualidad máxima), hasta la limitación de los efectos a la no generación de situaciones concretas que sean desfavorables (incumplimiento de requisitos, infracciones, etc.). En el **derecho español**, DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO afirman que en virtud de lo dispuesto en el Art. 83.2 de la Ley General Tributaria de 2003, que dispone que “las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada al de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la administración tributaria”, en consecuencia -señala esta autora- se deduce que los Tribunales Económico-Administrativos no quedan vinculados por la respuesta, solamente se vinculan los órganos de gestión, de inspección y de recaudación¹⁸⁶. De acuerdo a lo señalado, es posible establecer que las interpretaciones de la Administración tributaria vinculan únicamente a los órganos subordinados jerárquicamente al órgano del cual emana la interpretación, pero no a los particulares ni a los tribunales.

En derecho comparado, por su parte, existen diversas experiencias acerca de los efectos vinculantes de las respuestas a las consultas tributarias que van desde establecer sistemas de vinculación mixtos (respuestas vinculantes y respuestas no vinculantes), hasta establecer efectos vinculantes para la Administración sólo referidos al caso concreto y también para el consultante (Ver Anexo II).

5.1.1. Mecanismo de homogeneización de las respuestas.

De acuerdo a lo expresado, si respuesta a la consulta tributaria posee, en el ordenamiento jurídico chileno, efecto vinculante para el Servicio de Impuestos Internos, debiendo las actuaciones de todos los funcionarios adecuarse a dicho criterio, se debe invalidar de oficio las actuaciones administrativas contrarias a él, de acuerdo al inciso final del Art. 6 del Código Tributario y a la letra a) del Art. 19 y al Art. 40, ambos de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

En tal sentido, la Circular N° 71, ya citada, distingue según si la consulta se formula por el contribuyente al Director Regional respectivo o si se dirige por el funcionario o las autoridades directamente al Director. (Ver Anexo III).

En el primer caso, dicha instrucción establece en el párrafo N° 2 que: “las consultas que formulen los contribuyentes deben ser absueltas por el Director Regional respectivo, de acuerdo con la facultad que les otorga el N° 1°, letra B) del artículo 6° del mismo

Código Tributario. Para estos efectos, el contribuyente deberá presentar la consulta respectiva, en la Dirección Regional con jurisdicción en el territorio correspondiente a su domicilio o al de su casa matriz”. Luego, se distingue según si el criterio que sirve para responder la pregunta que formulada el contribuyente está contenido o no en algún pronunciamiento anterior, señalando al efecto que: “Ahora bien, si existe un criterio definido por la Dirección del Servicio sobre la materia consultada contenido en Circulares, Oficios Circulares, Dictámenes u otros documentos oficiales, el Director Regional contestará directamente al consultante, indicando en la misma respuesta la fuente de la cual obtuvo el criterio del Servicio... En cambio, si no existe un criterio definido de la Dirección del Servicio sobre la materia o la naturaleza del problema planteado ofrece dudas sobre la apreciación de los hechos o la aplicación del derecho, el Director Regional elevará los antecedentes al Director para que se pronuncie al respecto. En este caso, la consulta deberá ser hecha siempre por el Director Regional y contener su opinión fundada, pudiendo ser elaborada con la asistencia del Jefe del Departamento Jurídico Regional o de la Oficina Jurídica Regional, según corresponda”. (Párrafos N° 3 y N° 4). Más adelante, se señala que: “Si no hay un criterio definido y expreso sobre la materia planteada, el Director contestará al respectivo Director Regional, para que éste dé respuesta al contribuyente que formuló la consulta, haciendo referencia que la respuesta se basa en el Oficio del Director que se citará con su N° y fecha... Si la materia está resuelta por la Dirección Nacional, se devolverá la consulta a la Dirección Regional correspondiente para que ésta la responda de acuerdo con dichas instrucciones” (párrafos N° 5 y N° 6).

En el segundo caso, se establece que: “Las consultas que se formulen directamente al Director sobre aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de los funcionarios del Servicio, por conducto regular y de acuerdo al procedimiento señalado en el literal 4 de esta Circular, o por las autoridades, esto es, en el marco de lo establecido en el N° 2° de la letra A del artículo 6° del Código Tributario, serán contestadas también en forma directa, remitiéndose copia a la Unidad que tenga jurisdicción sobre el domicilio del contribuyente consultante.” (Párrafo N° 7).

Ahora bien, en materia de homogeneización de las respuestas, la citada instrucción dispone que “En la Dirección Nacional, las Subdirecciones que elaboran interpretaciones de las normas tributarias e instrucciones, *deberán coordinarse entre sí y con las Subdirecciones de Fiscalización o de Avaluaciones, según corresponda, y éstas con aquéllas, para guardar la debida correspondencia y armonía en el desempeño de sus respectivas funciones.*” (Párrafo N° 11).

Y más aún, considerando que dentro del sistema de consultas tributarias vigente en el ordenamiento jurídico chileno, el contribuyente las puede formular aún en el caso que sea objeto de un procedimiento de fiscalización e, incluso, que se encuentre sujeto a un procedimiento jurisdiccional de reclamación, la referida instrucción establece en el último párrafo que “Tratándose de consultas formuladas por contribuyentes, que estén siendo objeto de un proceso de fiscalización o que tengan pendiente una reclamación ante el tribunal tributario, sobre la materia, la respuesta deberá emitirse observando la debida coordinación con la Subdirección de Fiscalización o de Avaluaciones, según proceda. Igual procedimiento deberá observarse en las respuestas a las consultas que formulen los funcionarios en las situaciones señaladas”¹⁸⁷.

5.2 EFECTO VINCULANTE PARA LOS FUNCIONARIOS

Sobre este punto, en el **sistema tributario chileno** la obligatoriedad que revisten las doctrinas contenidas en las respuestas formuladas por el Director o por los Directores Regionales para los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos -pese a no existir una disposición legal específica-, descansa en el principio de jerarquía y subordinación dentro de la Administración pública.

Así, en el Código Tributario (Decreto Ley N° 830, de 1974), en el inciso final del Art. 6 se establece que “Los Directores Regionales, en el ejercicio de sus funciones, deberán ajustarse a las normas e instrucciones impartidas por el Director”. A su turno, el inciso 1° del Art. 26, del referido Código señala: “No procederá el cobro 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 éstos en particular” y el inciso segundo agrega “En caso que las circulares, dictámenes y demás documentos mencionados en el inciso 1° sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que han sido publicadas de acuerdo con el artículo 15°”.

La Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos (Decreto con Fuerza de Ley N° 7/1980) establece en la letra a) del Art. 19 que “Le corresponde a los Directores Regionales dentro de sus respectivas jurisdicciones: a) Supervigilar el cumplimiento de las leyes tributarias encomendadas al Servicio, de acuerdo a las instrucciones del Director”. En el mismo texto, el Art. 45 prescribe que “Los informes que importen un cambio de doctrina o que se refieran a materias sobre las cuales no haya precedentes, deberán ser sometidos a la aprobación del Director” y el inciso segundo “El Director estará obligado a dar respuesta sólo a las consultas que sobre interpretación y aplicación de las leyes tributarias, formulen los Jefes de Servicios y otras autoridades públicas, sin perjuicio del derecho de petición”.

El Estatuto Administrativo (Decreto con Fuerza de Ley N° 29, de 2005, que fija texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 18.834) establece en la letra f) del Art. 61 “Serán obligaciones de cada funcionario... f) Obedecer las órdenes impartidas por el superior jerárquico”, y letras a) y b) del Art. 64 disponen que: “Serán obligaciones especiales de las autoridades y jefaturas las siguientes: a) Ejercer un control jerárquico permanente del funcionamiento de los órganos y de la actuación del personal de su dependencia, extendiéndose dicho control tanto a la eficiencia y eficacia en el cumplimiento de los fines establecidos, como a la legalidad y oportunidad de las actuaciones; b) Velar permanentemente por el cumplimiento de los planes y de la aplicación de las normas dentro del ámbito de sus atribuciones, sin perjuicio de las obligaciones propias del personal de su dependencia”. Ello, sin perjuicio de las normas sobre responsabilidad funcionaria establecidas en los artículos 119 y siguientes del citado cuerpo legal.

La Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado (Decreto con Fuerza de Ley N° 1-19.653, que fijó el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 19.575) en su Art. 7 establece que “Los funcionarios de la Administración del Estado estarán afectos a un régimen jerarquizado y disciplinado.

Deberán cumplir fiel y esmeradamente sus obligaciones para con el servicio y obedecer las órdenes que les imparta el superior jerárquico” y en el Art. 11 que “Las autoridades y jefaturas, dentro del ámbito de su competencia y en los niveles que corresponda, ejercerán un control jerárquico permanente del funcionamiento de los organismos y de la actuación del personal de su dependencia. Este control se extenderá tanto a la eficiencia y eficacia en el cumplimiento de los fines y objetivos establecidos, como a la legalidad y oportunidad de las actuaciones”.

De acuerdo a lo anterior, como señala SILVA CIMMA, la jerarquía tanto por servicio como en el aspecto funcionario, constituye una de las bases orgánicas de la Administración del Estado y se traduce en la existencia de dos elementos o factores importantes: autoridad jerárquica del superior y subordinación administrativa del inferior, de manera que la autoridad jerárquica se materializa en los siguientes principios: 1) Poder de mando; 2) Potestad disciplinaria; 3) jurisdicción retenida y 4) jurisdicción de conflictos¹⁸⁸.

En consecuencia, es posible colegir que en rigor, el ejercicio de las facultades que la ley confiere al Servicio de Impuestos Internos, son ejercidas sólo por dos autoridades, el Director Nacional y los Directores Regionales, cada uno dentro del ámbito de sus competencias y que el resto de los funcionarios del Servicio actúan por cuenta y bajo las órdenes de aquellos en base un régimen de subordinación jerarquizado y disciplinado – por expresas disposiciones contenidas tanto en el Estatuto Administrativo como en la Ley de Bases Generales de la Administración-, por lo tanto, bastaría citar el inciso final del Art. 6 del Código Tributario y la letra a) del Art. 19 de la Ley Orgánica del Servicio, para concluir la obligatoriedad de los dictámenes para toda la Administración tributaria¹⁸⁹.

Como señala CALVO VÉRGEZ, no debe olvidarse que quienes resultan vinculados por las contestaciones a las consultas tributarias son quienes tienen una relación de sujeción directa o relativa con quien la emite, es decir, los empleados de la Administración tributaria y no los ciudadanos que, como tales, sólo están vinculados por las normas tributarias, no por la doctrina administrativa¹⁹⁰.

Un aspecto relacionado con lo anterior, consiste en determinar los efectos que se podrían generar si dichas contestaciones no se publican o no son debidamente transmitidas o comunicadas, como ocurre en el derecho comparado, dentro de la propia Administración tributaria de que se trate¹⁹¹.

5.3 EFECTO VINCULANTE PARA LOS OTROS ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS

En el **derecho chileno** no existe norma legal expresa acerca de si la doctrina contenida en las respuestas a las consultas tributarias alcanza o no en sus efectos a otros órganos de la Administración del Estado, distintos de aquél que la evacua. Sin embargo, se ha entendido que aquellos también deben seguir los criterios tributarios que imparte el Servicio de Impuestos Internos no sólo por razones de armonización normativa entre las distintas actuaciones que desarrollan los órganos del Estado frente al ciudadano, sino porque en caso contrario, es decir, que se interpretara que cada órgano adoptará sus propios criterios tributarios importaría en la práctica, no sólo dificultades técnicas por la carencia de experticia en estas materias que tienen los otros órganos de la

Administración, sino porque en definitiva pierde utilidad la norma jurídica que estableció dicha prerrogativa como una facultad exclusiva (y excluyente) del Servicio de Impuestos Internos y perdería a nuestro entender, su razón de ser el instituto de la consulta tributaria¹⁹².

5.4 EFECTO VINCULANTE PARA LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES

Se debe señalar que en el **ordenamiento jurídico chileno**, son órganos competentes para conocer de las reclamaciones tributarias -que es el vehículo que prevé la ley para que el contribuyente impugne los actos persecutorios de la Administración a través de un procedimiento y tribunales especiales-, en primera instancia, el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, ya no en ejercicio regular de sus facultades administrativas, sino de sus potestades jurisdiccionales por expresa disposición legal - N° 6, letra B, Art. 6 en relación al Art. 115, ambos del Código Tributario-, y en segunda instancia, conocen en general de tales reclamaciones las Cortes de Apelaciones. Respecto de estos últimos Tribunales no existe discusión acerca de su total y absoluta prescindencia de los criterios dictados por la Administración tributaria, pues constituyen principios fundamentales del Estado de Derecho la independencia e imparcialidad de las funciones ejercidas por el Poder Judicial, dentro del contexto clásico de la división de poderes.

Respecto de los Directores Regionales cuando ejercen funciones jurisdiccionales, si bien la crítica normalmente ha descansado en la premisa que estos no gozan de la debida independencia e imparcialidad por expresa aplicación del inciso final de la letra B) del artículo 6° del Código Tributario, en relación con la letra b) del artículo 19° del D.F.L N° 7 de 1980, del Ministerio de Hacienda, que contiene la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, las cuales disponen la sujeción del Director Regional, al momento de resolver las reclamaciones tributarias, a las instrucciones del Director. Sin embargo, esta crítica ha sido rebatida no sin buenos argumentos dentro del Servicio de Impuestos Internos¹⁹³.

En el **derecho español**, ZORNOZA PÉREZ señala a propósito de los órganos vinculados por las contestaciones a las consultas tributarias, que estas alcanzan únicamente a los órganos de la Administración tributaria, a los componentes para actuar en los procedimientos de gestión de los tributos que recaigan sobre los hechos consultados, pero no a aquellos órganos administrativos competentes para resolver las reclamaciones que contra los concretos actos de gestión tributaria se susciten, esto es, no a los órganos de la jurisdicción administrativa en materia tributaria denominados en el derecho español Tribunales Económico-Administrativos¹⁹⁴.

En el **sistema español**, los Tribunales Económico-Administrativos, como dice FALCÓN Y TELLA “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 una más favorable para el contribuyente; pero no cabe, en cambio, empeorar la situación del contribuyente respecto al régimen tributario derivado de la contestación pues ello supondría tanto como vaciar de contenido el carácter vinculante de la 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; e implica también que, 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 sólo así puede hacer efectiva la obligación que para los órganos encargados de la aplicación de los tributos, genera la contestación...”¹⁹⁵. Así, la doctrina española parece inclinarse por la respuesta negativa acerca de la pregunta si es posible acoger una interpretación más gravosa para el contribuyente en sede jurisdiccional, para lo cual se fundamentan en la prohibición de la *reformatio in peius*, que aunque no está contemplada expresamente en ninguna norma resulta igualmente aplicable en el ordenamiento jurídico español tal y como han reiterado el Tribunal Supremo, el Tribunal Constitucional y la doctrina¹⁹⁶.

En este punto, y considerando la probable aprobación en el Congreso chileno del proyecto de ley que perfecciona la justicia tributaria, creando Tribunales Tributarios independientes, se debe tener presente que precisamente en virtud de tal carácter nada impediría que el Juez Tributario arribe -en caso de controversia entre el Servicio de Impuestos Internos y el contribuyente-, a una conclusión más favorable para el contribuyente pero, tampoco, nada obsta para una conclusión más gravosa.

5.5 EFECTOS PARA EL CONSULTANTE

Como dice CALVO VÉRGEZ, el sujeto que realiza la consulta no puede quedar en ningún caso obligado por la contestación administrativa, ya que la misma adolece de carácter normativo, ya que ella no representa más que una manifestación de juicio por parte de la Administración tributaria, de manera que el consultante puede actuar conforme a ella o no y sólo en el caso que siga el criterio de la Administración su responsabilidad quedará limitada en los términos que establece la ley. Lo anterior significa que “el obligado tributario que haya cumplido sus obligaciones de acuerdo con la contestación a la consulta, siempre que no se hubieren alterado las circunstancias, datos o antecedentes que fundamentaron la contestación, no incurrirá en responsabilidad si es objeto de una posterior comprobación, sin perjuicio de las exigencias de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora pertinentes”¹⁹⁷.

DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO subrayan que el carácter vinculante de la respuesta lo es para la Administración, porque el consultante no está obligado a seguir las pautas planteadas en dicha contestación. Ahora bien, deberá seguir el criterio manifestado en la contestación a la consulta si desea exonerarse de responsabilidad. Por el contrario, si el consultante se aparta de los criterios contenidos en la respuesta vinculante de la Administración, porque desea seguir su propio criterio basado en la razonabilidad de su interpretación, ello no supone la aplicación automática de sanciones tributarias¹⁹⁸. Así, el alcance de la exención de responsabilidad consiste en la imposibilidad que pesa sobre la Administración de sancionar al sujeto que ajuste su actuación al criterio recogido en la contestación a una consulta.

En el **sistema tributario chileno**, la doctrina contenida en la respuesta dada por la Administración Tributaria ante una consulta del contribuyente no posee efecto vinculante directo para él, porque siempre podrá disentir del criterio de la autoridad y realizar las operaciones de acuerdo a su punto de vista. A la inversa, si el contribuyente se ajusta al criterio fiscal, estará exento de cualquier sanción y de acuerdo al Art. 26 del Código Tributario “No procederá el cobro 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 por los contribuyentes en general o uno o más de éstos en particular”. Luego agrega el inciso segundo que “En caso que las circulares, dictámenes y demás documentos mencionados en el inciso 1° sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que han sido publicadas de acuerdo con el artículo 15”, norma esta última que se refiere a una notificación por aviso publicado por una vez en el Diario Oficial.

5.6 EFECTOS FRENTE A LOS OTROS CONTRIBUYENTES

Al decir de CALVO VÉRGEZ, el carácter vinculante de las contestaciones a las consultas tributarias para los órganos y Entidades de la Administración tributaria encargados de aplicar los tributos, no se produce sólo respecto del consultante, sino respecto de otros obligados tributarios, siempre que exista identidad de razón entre el supuesto planteado en la práctica y el resuelto en la contestación a la consulta¹⁹⁹. Al efecto, DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO sostienen que la vinculación de la respuesta para la Administración se extiende, asimismo, al resto de los obligados tributarios, ya que existe norma especial en el **derecho español** en el párrafo 3 del Art. 89.1, de la Ley General Tributaria de 2003, “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”²⁰⁰.

En el derecho chileno también se da el mismo efecto vinculante frente a otros contribuyentes, siempre que existe identidad o coincidencia en las circunstancias de hecho que fueron objeto de la consulta y aquellas que pretende alegar el tercero en su favor.

5.7 CAMBIO DE DOCTRINA

En el sistema tributario chileno si bien no existen normas que reglamenten las circunstancias de hecho o de derecho que permiten modificar la doctrina sentada por la Administración Tributaria, se entiende que dicho criterio será aplicable mientras no se adopte uno nuevo a través de un cambio de doctrina²⁰¹ de acuerdo al Art. 26 del Código Tributario y Art. 45 de la Ley Orgánica del Servicio.

Sobre el particular, se debe considerar especialmente si el cambio de doctrina favorece o perjudica las pretensiones del contribuyente. En el primer caso, no resulta aplicable lo dispuesto en el Art. 26 del Código Tributario, debiendo la Administración Tributaria adoptar las medidas pertinentes para que todas sus actuaciones se adecúen a los nuevos criterios, no siendo aceptable discordancias en la aplicación de la norma. En el segundo caso, esto es, cuando el cambio de doctrina perjudica las pretensiones del contribuyente, resulta plenamente aplicable lo dispuesto en el citado Art. 26, es decir, que no será procedente el cobro con efectos retroactivos cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o 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 éstos en particular²⁰².

STREETER señala que si la certeza objetiva está garantizada por la legalidad de los impuestos, entonces la certeza subjetiva se fundamenta en el convencimiento del contribuyente de que si cumple sus obligaciones tributarias en la forma que le indica la Administración tributaria, no podrán luego revisarse sus declaraciones o los pagos que ha efectuado por haberse modificado el criterio de la Administración²⁰³. Y luego este autor indica que para la efectiva realización de la certeza subjetiva o psicológica es preciso que se verifiquen dos circunstancias: 1º) Que los órganos de la Administración financiera estén facultados para interpretar las leyes tributarias y para señalar la forma en que deben aplicarse y 2º) que los contribuyentes puedan invocar esas interpretaciones en su favor.

El Art. 26 del DFL N° 190, antiguo Código Tributario -reemplazado por el actual Código Tributario contenido en el DL N° 830 de 1974-, se refería sólo a las interpretaciones sustentadas por la Dirección a diferencia de lo que establece el actual Art. 26 del Código Tributario, ya citado, que se refiere a las interpretaciones sustentadas por la Dirección y por las Direcciones Regionales²⁰⁴.

Al efecto, CALVO VÉRGEZ, a propósito de la modificación de la respuesta administrativa, afirma que la doctrina administrativa que se expresa en la contestación a la consulta es susceptible de modificarse en cualquier momento, cuestión lógica si se considera que ella es una manifestación de juicio, podrá modificarse unilateralmente con el solo respeto de sus efectos anteriores al cambio de criterio²⁰⁵.

En el **derecho español**, se indican como circunstancias que permiten a la Administración Tributaria cambiar de criterio las siguientes: 1º) Que se alteren las circunstancias que se tuvieron presentes al momento de evacuar la respuesta (cláusula *rebus sic stantibus*), entendiendo por tal una modificación de hechos o antecedentes esenciales; 2º) que se modifique la legislación (*legibus sic stantibus*) y 3º) cuando aparezca jurisprudencia del Tribunal Constitucional o del Tribunal Supremo aplicable al caso²⁰⁶.

FALCÓN Y TELLA²⁰⁷ señala que la actual Ley 58/2003, de la Ley General Tributaria en su Art. 89 establece expresamente los efectos vinculantes de la respuesta a la consulta tributaria, señalando “esta eficacia vinculante para la Administración gestora en tanto no se modifique la legislación o jurisprudencia lo es sólo en beneficio del obligado, en el sentido que no puede aplicarse a éste un tratamiento más gravoso del que resulta de las consultas formuladas por él mismo o por otros contribuyentes en la misma situación”. Y más adelante, agrega que con esto se quiere decir que “el carácter vinculante es predicable exclusivamente de la Administración que contesta, y no del particular, que puede apartarse libremente del criterio seguido en la consulta si estima que éste no se ajusta al Derecho, renunciando a la seguridad que en otro caso le proporcionaría la consulta”.

Otro aspecto que debe ser estudiado se refiere a si la Administración puede o no cambiar de criterio a través de la rectificación de errores materiales o de hecho. Parte de la doctrina se inclina por la respuesta negativa atendido que las contestaciones a

consultas con eficacia vinculante son actos que dan lugar al nacimiento de derecho y obligaciones desde el mismo momento en que son notificadas²⁰⁸.

5.7.1 Eficacia de las contestaciones antijurídicas

Considerando la escasa literatura que existe sobre esta materia y que no se pretende en estas breves líneas agotar un tema de suyo complejo, cabe por lo menos dejar establecido que podría ocurrir que, por cualquier circunstancia, la Administración Tributaria emitiera respuestas viciadas, es decir, contestaciones anulables(o inexistentes) y contestaciones contra lege.

En el primero caso, se tratará de aquellas situaciones en que la respuesta es emitida sin las formalidades o por los sujetos que determina la ley, caso en el cual la respuesta igualmente gozará de la presunción de legitimidad, pero podría ser anulable.

ZORNOZA PÉREZ sostiene que un problema que late en el fondo de todas las críticas que se formulan a los procedimientos de consulta vinculante desde el punto de vista del principio de legalidad dice relación con el riesgo para tal principio de que los órganos de la Administración tributaria puedan quedar vinculados a criterios contenidos en contestaciones antijurídicas, señalando al respecto que “las contestaciones vinculantes a consultas, en cuanto acto administrativo que son, se benefician de la presunción de validez que en el moderno Derecho Administrativo impregna toda la teoría de las nulidades, al consagrar la anulabilidad como regla general y reducir la virtud invalidatoria de las infracciones y vicios en que los actos puedan incurrir. Tal presunción obliga a reconocer que los actos administrativos pueden producir sus efectos tan pronto adquieran existencia, cualquiera que sean los vicios de que adolezcan y con independencia de su posterior fiscalización”, por eso –agrega dicho autor- “cuando nos encontremos -como será lo normal- ante una contestación vinculante simplemente anulable habrá de entenderse operante la presunción de validez a que antes se aludía y afirmar su eficacia en tanto no se demuestre y declare en firme su invalidez utilizando los medios de fiscalización previstos legalmente en los plazos marcados al efecto”²⁰⁹.

En el segundo caso, estamos frente a una respuesta emitida de acuerdo a las formalidades legales y por el sujeto que el ordenamiento jurídico dispone al efecto, sin embargo, desde el punto de vista sustantivo, contiene un pronunciamiento que colisiona contra texto expreso (contra lege), caso en el cual, como dice CALVO VÉRGEZ si el criterio que pudiera derivarse de la contestación a una consulta resultase restrictivo para la posición jurídica del obligado tributario, caso en el cual, las vías de solución pasan porque éste se aparte del criterio administrativo o, en su caso, impugnar la autoliquidación tras haberla asumido. Incluso, podría recurrir contra los actos de aplicación de dicho criterio. Por el contrario, si el error genera un efecto expansivo o favorable para el consultante no justificado por la estricta aplicación de la normativa tributaria y, con ello, favorece a todos los sujetos que se encuentren en la misma situación ¿qué vías de corrección tendría la Administración tributaria?

5.7.2 Cambio de circunstancias: (*cláusula rebus sic stantibus*).

Se entiende por tal una modificación de hechos o antecedentes esenciales. Señala ZORNOZA PÉREZ que “las contestaciones circunscriben su eficacia a la cláusula “rebus sic stantibus”, con lo que se trata de resolver el problema de la influencia que debe tener sobre los efectos jurídicos de las contestaciones a las consultas con alteración posterior de las circunstancias que constituyeron la base para su emisión”²¹⁰. Desde el punto de vista del **derecho español**, como señala CALVO VÉRGEZ, siendo el principal efecto para la Administración tributaria de las contestaciones es que tienen el carácter vinculante, resulta en virtud de ello que la Administración se encuentra obligada a aplicar los criterios expresados en las mismas, pero a condición de que las consultas se hayan formulado en el plazo y en la forma prevista en la LGT, que no se hayan alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de la consulta y no se haya modificado la legislación o la jurisprudencia del Tribunal Constitucional o del Tribunal Supremo aplicable al caso²¹¹.

Esta circunstancia, también se verifica en el sistema tributario chileno según la jurisprudencia uniforme del Servicio de Impuestos Internos, es decir, la condición sine qua non para que el Servicio aplique una doctrina sentada en la respuesta a una consulta tributaria, sea al propio contribuyente o a un tercero, es que calcen exactamente las circunstancias de hecho expresadas en la consulta con aquellas que se verifican en la realidad. De no ocurrir esto, nada obsta a la Administración Tributaria para accionar legítimamente a favor de los intereses fiscales.

5.7.3 Cambio de Legislación (*legibus sic stantibus*).

ZORNOZA PÉREZ sostiene que el establecimiento de esta cláusula “resulta particularmente significativo por constituir una especialidad evidente, no sólo respecto del derecho administrativo general, sino respecto del régimen jurídico de los Actos de la Administración en materia tributaria. Especialidad en base al principio generalmente admitido de que la confianza en el mantenimiento de las leyes no goza de protección alguna y que supone una garantía del sometimiento a la legalidad de las actuaciones de la Administración en la resolución de consultas tributarias”²¹². De acuerdo a lo señalado por ZORNOZA PÉREZ “el carácter vinculante de las contestaciones queda en último extremo subordinado al cumplimiento de dos requisitos, que de uno u otro modo encuentran reflejo en el derecho comparado: la coincidencia del supuesto de hecho efectivamente producido con el consultante y la permanencia de la legislación aplicable”²¹³.

En el **derecho español**, a propósito de los acuerdos previos de valoración (Art. 91,5 de la Ley 58/2003, General Tributaria) se contempla expresamente como límite al efecto vinculante de tales acuerdos (Art. 91,5 de la Ley 58/2003, General Tributaria), que si fueron alterados los preceptos que fueron interpretados en su oportunidad, los criterios reflejados en el acuerdo no pueden seguir siendo aplicados por carecer de fundamento legal y deberán prevalecer las normas posteriores, pero siempre respecto a hechos también posteriores al concreto cambio normativo²¹⁴.

En el sistema tributario chileno a pesar de no existir norma expresa, también se comprende como causal de modificación de la doctrina tributaria el cambio de legislación²¹⁵ y no podría ser de otra manera porque rige en plenitud el principio de legalidad de los impuestos²¹⁶.

6 EPILOGO

Como dice ZORNOZA PÉREZ²¹⁷ no basta con el cumplimiento formal administrativo para que, desde el punto de vista de las exigencias de un Estado de Derecho, la Administración Pública se dé por satisfecha de haber cumplido sus deberes, pudiendo darse incluso la paradoja que una prolífica actividad en la evacuación de las consultas tributarias se transforme, precisamente, en márgenes de inseguridad técnica por confusión o desactualización y no, como sería esperable, por falta de interpretación normativa. Otro tema importante que destaca este autor es la posibilidad real de que pese al cumplimiento formal de las obligaciones de la autoridad igualmente se verifiquen actuaciones que importen una desviación de poder²¹⁸, al no satisfacer esa conducta formalmente correcta, los fines propios que el legislador tuvo presente al momento de entregar la atribución.

Otro elemento que se alza con mayor importancia en el tratamiento sistemático de la consulta tributaria es la participación ciudadana junto a la Administración, en palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA²¹⁹, hasta hoy la consulta tributaria, normalmente se ha entendido desde un punto de vista vertical, desde la Administración hacia abajo donde se encuentra el contribuyente. Sin embargo, tal enfoque adolece de un defecto en cuanto destierra las posibilidades de una participación más activa del sujeto pasivo de la obligación tributaria con la Administración, ya no para defender intereses personales, directos o individuales, sino intereses generales de la comunidad²²⁰. Lo anterior, para evitar calificativos como lo que expresa SÁINZ DE BUJANDA citado por ZORNOZA PÉREZ²²¹ en orden a no dejar las manos sueltas a la Administración en la obtención de los recursos tributarios.

7 CONCLUSIONES

El régimen de consulta tributaria en general, y el grado vinculante de las respuestas, en particular, no es sólo un problema técnico, sino también, una expresión concreta de la particular forma que tiene el Estado para autorregularse en su relación con los ciudadanos –ya no en su dimensión político social sino fiscal, que PITA denomina “nueva concepción de la relación fisco-contribuyente”²²².

De lo anterior se deriva una fundamental consecuencia: si los principios jurídicos que deben orientar las acciones y decisiones de un verdadero Estado de Derecho tradicionalmente se aplican a los ámbitos que se relacionan directamente con los derechos civiles y políticos de los ciudadanos -y, en las últimas décadas, a los derechos económicos, sociales y culturales-, bien puede sostenerse que la consulta tributaria

constituye uno de aquellos temas emergentes en el desarrollo y profundización de las relaciones jurídico administrativas entre el Estado y el ciudadano.

Cierto es que detrás de tal conclusión está en juego la dimensión patrimonial del Estado, sin embargo, pensamos que la tendencia en el derecho comparado apunta precisamente a crear más y mejores espacios de intervención del ciudadano-contribuyente.

En ese contexto, también cabe formularse la pregunta acerca de si todavía resulta lícito para la Administración Tributaria guardar con recelo la información acerca del consultante, acaso cuando se pide aclarar una determinada interpretación los demás ciudadanos no tienen derecho a saber quien formula la pregunta, más aún cuando los hechos que la motivan quizás aún no se realizan o, tal vez, nunca lleguen a producirse.

En consecuencia, asimilar los altos estándares de transparencia y participación que recaen en la época contemporánea sobre sectores tradicionalmente excluidos del escrutinio público, en un Estado de Derecho, bien podría asimilarse a las terminaciones de una casa -y quien haya construido entenderá perfectamente la idea-, en cuanto a que, una vez establecidos los principios o pilares fundamentales de la sociedad democrática, bien vale la pena comenzar a revisar aquellas esquinas del ordenamiento jurídico que por más especialidad o destreza técnica que requieran, igualmente deben ser ajustadas a los principios generales.

Desde otro punto de vista, no debe descuidarse que los límites jurídicos que el Estado de Derecho impone a las actuaciones de la Administración Tributaria, al mismo tiempo marcan los ámbitos dentro de los cuales resulta legítimo el ejercicio pleno de sus facultades. La búsqueda de ese equilibrio, algunas veces feble, tampoco se puede convertir en una señal equívoca hacia los contribuyentes, quienes en todo momento, observan los pasos de la entidad fiscalizadora para adoptar determinadas decisiones, por lo cual, estimamos conveniente que junto con crear los espacios de transparencia y participación, se deberían considerar nuevos y mejores procedimientos de fiscalización a fin de evitar que el ciudadano se forme una imagen distorsionada del verdadero rol de la Administración Tributaria.

En este contexto, bien merece la pena proponer algunas estrategias innovadoras que permitan delinear mejor la institución de la consulta tributaria estableciendo claramente sus requisitos, objetivos y efectos, pero también sus limitaciones, tanto desde el punto de vista de los contribuyentes como de la Administración Tributaria.

En síntesis, con los resultados obtenidos estimamos confirmada nuestra hipótesis de trabajo, en orden a que la consulta tributaria es una institución jurídica que no ha sido suficientemente analizada, sistematizada y profundizada en el contexto del advenimiento de los sistemas representativos y democráticos de gobierno de los países de la región; que los operadores del sistema tributario, por diversas razones, no han tenido la responsabilidad de avanzar en tales temáticas y que muchas de las características, elementos y requisitos de la consulta tributaria no han sido satisfactoriamente reglamentadas en la ley, quedando entregadas muchas veces su especificación en disposiciones reglamentarias o administrativas que no aseguran por sí solas su mejor configuración.

Junto a lo anterior, consideramos que se debe poner especial atención a las dimensiones actuales que representan las operaciones económicas internacionales en la caracterización del “contribuyente” no sólo frente al sistema tributario sino particularmente en relación a la consulta tributaria. Así como no todos los contribuyentes son iguales y requieren de tratamientos legales o administrativos diferenciados -sea desde el punto de vista estrictamente impositivo o de gestión-, pues tampoco frente al instituto de la consulta tributaria pueden tener el mismo tratamiento. En nada se comparan las posibilidades técnicas o económicas que puede poseer una pequeña o mediana empresa para formular la consulta, con una empresa transnacional, de manera que la Administración Tributaria también debería dirigir un esfuerzo específico para atender los distintos tipos de requerimientos.

En este sentido, estimamos que cada vez resulta más necesario que las Administraciones Tributarias de la región levanten un poco la mirada para ver qué están haciendo sus vecinos y cómo lo están haciendo ¿Acaso no va en esa dirección el desarrollo de las operaciones transfronterizas?

¿Se puede realmente sostener hoy que la consulta tributaria es un instituto derecho interno? Y derivado de ello ¿las dificultades que presenta la aplicación de la consulta tributaria en un país determinado son problemas que sólo deben solucionarse con herramientas de derecho local? Ciertamente pensamos que no porque según se ha expresado en esta Monografía -y fuera de algunas particularidades de orden técnico jurídico que puedan existir en algún país-, los grandes lineamientos del instituto de la consulta tributaria son similares en los diferentes Estados de la región, por lo que bien cabe acudir a experiencias comparadas en algún aspecto específico.

Tampoco se puede dejar de considerar que nuestros países padecen, en mayor o menor medida, de importantes falencias, pero vale la pena preguntarse en qué medida la desconexión entre los principales operadores de sus sistemas tributarios se explica mejor, quizás, por la permanencia de viejos recelos que no se condicen con los vientos que soplan en el siglo XXI.

8 RECOMENDACIONES

A continuación se recogen un conjunto de proposiciones que persiguen, entre otras cosas, introducir mejoras estructurales al régimen de consultas tributarias y avanzar con nuevas herramientas para las Administraciones Tributarias de la región, que permitan orientar esta institución jurídica hacia una etapa de más eficiencia, transparencia, participación, coordinación y sistematización.

8.1 REVISION DEL SISTEMA DE CONSULTA TRIBUTARIA

Se estima pertinente recomendar una profunda revisión del tratamiento normativo (constitucional, legal o administrativo) del instituto de la consulta tributaria en los países de la región –teniendo presente en todo momento las particularidades locales-, de acuerdo a parámetros previamente definidos, según los mejores estándares que el derecho comparado pueda proporcionar, con miras a resguardar efectivamente el equilibrio que debe existir entre el respeto a los derechos y garantías de los

contribuyentes y los deberes y límites que posee el ejercicio de las facultades públicas de la Administración tributaria. Todo ello en el marco de la profundización de un diálogo más transparente entre el ciudadano y el Fisco, concepto este último que debe impregnar no sólo las respuestas a las consultas tributarias, como habitualmente se entiende, sino también, las propias consultas del contribuyente, a fin de no desvirtuar por abuso o mala fe, el buen accionar de la autoridad tributaria.

8.2 CRITERIOS TÉCNICOS DE REVISION

Podría contribuir al cumplimiento del objetivo anterior, el establecer como cuestiones relevantes de la reglamentación de la consulta tributaria, aspectos tales como los siguientes:

- **Normas jurídicas pertinentes:** Indicar las normas jurídicas aplicables al instituto de la consulta tributaria.
- **Naturaleza Jurídica:** Determinar si se encuentra definida la naturaleza jurídica de la consulta tributaria o si existe discrepancia en la doctrina o en la jurisprudencia, sus fundamentos y la tesis mayoritaria.
- **Legitimación activa:** Señalar qué sujetos o entidades poseen la facultad para presentar consultas tributarias y por qué (Amplia, Condicionada o Restringida).
- **Legitimación pasiva:** Indicar qué órgano dentro de la Administración Pública es responsable de evacuar las consultas tributarias, su ubicación dentro de la estructura del Estado (Órgano dentro de la Administración centralizada, Órgano dentro de la Administración descentralizada u Otro).
- **Materias que se pueden consultar:** Determinar los temas o materias que pueden ser objeto de consultas tributarias, señalando si existen diferencias con instituciones similares, como la asistencia al contribuyente, la entrega de información o el asesoramiento (Específicas o Genéricas).
- **Materias que se pueden responder:** Señalar los ámbitos sobre los que la Administración Tributaria puede emitir un pronunciamiento.
- **Principio de gratuidad o legitimación para el cobro:** Informar si el sistema de consultas tributarias es gratuito o pagado y sus fundamentos, así como los criterios que permitirían modificar tal sistema y las razones para ello (Principio general de gratuidad, Principio general de cobro o Principio de cobro parcial o mixto).
- **Requisitos de admisibilidad de la consulta:** Requisitos de fondo (caso concreto y actual; interés personal y directo) y Requisitos de forma (escrito, con peticiones claras y concretas, con opinión fundada, con citas legales y jurisprudenciales, etc.).
- **Requisitos de la respuesta.**
- **Plazos u oportunidad de la consulta:** Antes, durante o después de la verificación del hecho imponible, antes, durante o después de la presentación de la declaración de impuestos o en cualquier momento.
- **Efectos de la presentación de la consulta para el consultante.**
- **Efectos de la presentación de la consulta para la Administración Tributaria.**
- **Procedimiento de tramitación de la consulta:** Iniciación, Instrucción, Resolución.

- **Silencio positivo o negativo:** Existencia y aplicación del silencio administrativo en el sistema tributario, Requisitos y efectos del silencio administrativo positivo y requisitos y efectos del silencio administrativo negativo.
- **Plazo de respuesta:** Forma de contabilización del plazo.
- **Efectos de la respuesta:** Para la Administración Tributaria; para los funcionarios; para los otros órganos del Estado; Para el Poder Judicial; para las Administraciones Tributarias de otros países (con y sin Tratados Doble Tributación); para el consultante y para los otros contribuyentes.
- **Notificación de la respuesta:** Para el consultante y Para los funcionarios de la Administración Tributaria.
- **Publicidad de la respuesta:** Medios de publicidad.
- **Obligación del consultante de materializar los hechos consultados.**
- **Impugnación:** Recursos administrativos, Recursos jurisdiccionales y Recursos internacionales.
- **Vigencia temporal de los criterios expresados en la respuesta:** Vigencia definida (plazo) o vigencia indefinida.
- **Cambio de criterio:** Requisitos (cambio de ley, cambio de jurisprudencia, cambio de circunstancias) y Efectos para la Administración Tributaria, para el consultante y para los terceros.
- **Mecanismos de homogeneización de las respuestas.**

8.3 HACIA UN NUEVO SISTEMA DE CONSULTA TRIBUTARIA

Sin perjuicio de lo anterior, pensamos que no sólo se debe abordar una profunda revisión de este instituto en los países de la región según los criterios expuestos, sino también que es posible avanzar con nuevas proposiciones, entre las cuales resultan particularmente interesantes las figuras de la “segmentación de respuestas”, de “intercambio de consultas tributarias” y de los “momentos consultivos con participación abierta” (preconsulta, consulta y postconsulta tributaria).

La “**segmentación de respuestas**” pretende reconocer a través de la consulta tributaria la realidad de los distintos tipos de contribuyentes y sus capacidades y recursos, discriminando según los tipos de consultas y de respuestas de acuerdo a diversos factores (elementos cualitativos, cuantitativos, geográficos u otros). El “**intercambio de consultas tributarias**” busca facilitar a los funcionarios de las Administraciones Tributarias de la región el conocimiento y acceso fundamentalmente de los temas emergentes (contratación comercial internacional moderna, nuevas operaciones de financiamiento internacional, etc.) y crear lazos de comunicación directo entre las diversas entidades y los “**momentos consultivos con participación abierta**” tratan la consulta tributaria considerando que tiene una existencia en el tiempo y se divide en momentos o etapas temporales: 1º) Desde la presentación de la consulta hasta antes de la respuesta; 2º) Etapa o procedimiento de respuesta misma y 3º) Después de la contestación, a lo cual se agrega la posibilidad de participación de terceros (elemento de transparencia pública) en dicho proceso, normalmente entendido como bidireccional, para transformarlo en un proceso multidireccional.

8.3.1 SEGMENTACIÓN DE RESPUESTAS

Se pueden segmentar las respuestas a las consultas tributarias según criterios de temporalidad (antes de verificarse el hecho material; durante su realización o con posterioridad); de materias (derecho tributario sustantivo -impuesto a la renta, impuesto al valor agregado, impuestos específicos, etc.- o derecho tributario formal o administrativo); de complejidad (distinguiendo entre niveles de información, interpretación o de integración jurídica); de tipos de contribuyentes (nacionales o extranjeros; según su magnitud económica o el sector o actividad específica que realizan), todo ello con miras a la mejor atención del contribuyente y de preparación de los funcionarios responsables de tales materias.

8.3.2 INTERCAMBIO DE CONSULTAS TRIBUTARIAS

Atendido la permanente globalización de la economía y de las operaciones internacionales, se recomienda el intercambio periódico de consultas tributarias entre las Administraciones Tributarias con el objeto de retroalimentar las experiencias y de ampliar el universo de conocimiento entre los funcionarios encargados de la resolución de las consultas. Además, si se tiene presente que en su mayoría los sistemas tributarios contemplan respuestas públicas, no se advierte el inconveniente técnico para avanzar en esta iniciativa. A mayor abundamiento, se podría considerar especialmente las nuevas figuras de contratación moderna nacional o internacional, etc.

Para llevar adelante la sugerencia anterior, es necesario que se acuerde entre los países al menos la utilización de descriptores básicos comunes e, idealmente, de plataformas también similares (porque si uno revisa los sitios Web de las distintas Administraciones Tributarias observará que no resulta fácil su utilización en temas comunes).

8.3.3 MOMENTOS CONSULTIVOS CON PARTICIPACIÓN ABIERTA

Teniendo presente las necesidades de mejorar la estructura actual de la consulta tributaria y de profundizar aún más los principios de transparencia y participación en un Estado de Derecho, se podría elaborar un sistema que avance desde la tradicional etapa de preguntas individuales y respuestas directas, a un sistema que contemple tres etapas con participación abierta de los contribuyentes en los siguientes términos: 1º) Etapa de preconsulta tributaria; 2º) Etapa de consulta tributaria propiamente tal y, 3º) Etapa de postconsulta tributaria. Se hace presente que también se podría considerar los mismos procesos bajo una “participación cerrada” que permita el acceso sólo al contribuyente que consultó, sin embargo, se ha preferido omitir tal lineamiento porque la participación abierta a nuestro juicio posee más ventajas para todos los operadores.

8.3.2.1 Preconsulta Tributaria.

El primer momento consultivo transcurre entre la presentación formal de la consulta y la emisión formal de la respuesta el cual representa una invaluable oportunidad para que, por un lado, el contribuyente que formula la consulta, la precise o aclare si es necesario pero también para que los otros contribuyentes que no han formulado la pregunta, puedan participar en ese “diálogo” ciudadano-Fisco y efectuar las observaciones que estimen pertinentes, todo ello -insistimos- antes que se emita la respuesta de la Administración Tributaria, teniendo especialmente presente que si la mayoría de los sistemas tributarios contemplan el instituto de la consulta tributaria con efecto vinculante, por que no plantearse la posibilidad que los terceros que se verán afectados

por ese pronunciamiento (para “bien” o para “mal” fiscalmente hablando) también participen en la elaboración de los criterios técnicos.

A lo anterior habría que agregar que si a través del procedimiento de consulta, en rigor, no se reclama por el contribuyente la satisfacción de una pretensión específica, sino que se emita una opinión doctrinaria acerca de algún aspecto tributario en particular se podría publicar en la página Web de la Administración Tributaria respectiva el texto de la consulta omitiendo, en los casos que corresponda, cualquier referencia a las rentas, gastos u otros elementos que la ley declare bajo secreto o reserva tributaria, pero en ningún caso la identidad del consultante.

Incluso, se podría recomendar poner en conocimiento del consultante o derechamente publicar, un proyecto de respuesta con el objeto que los involucrados hagan presente sus observaciones antes que salga el pronunciamiento definitivo.

Quizás se podrían formular algunos reparos a estas recomendaciones en el sentido que eventualmente podría aumentar la carga de trabajo de la Administración Tributaria, sin embargo no se puede tener certeza de que ello efectivamente ocurra, además, se debe observar que en algunas oportunidades las materias consultadas son de tal complejidad técnica que escapan a problemas estrictamente tributarios, por lo que bien se podrían recoger observaciones de terceros en tales aspectos y, quizás por esa vía, de manera indirecta, quitar presión sobre la Administración Tributaria.

8.3.2.2 Consulta Tributaria.

El segundo momento consultivo abarca, en lo sustantivo, el período que actualmente se conoce en los distintos regímenes tributarios y que se refieren al procedimiento de admisión, substanciación y resolución de la respuesta. A ello se debe agregar las observaciones formuladas durante el desarrollo de esta investigación, pero incorporando en los distintos sistemas tributarios las revisiones y reestructuraciones aquí recomendadas.

8.3.2.3 Postconsulta Tributaria.

El tercer momento consultivo implica tanto para el contribuyente que hizo la consulta, como para los terceros y la propia Administración Tributaria, que no obstante encontrarse resuelto un determinado aspecto técnico, siempre será posible aportar nuevos y mejores antecedentes o argumentos para la revisión del criterio fiscal, durante un período de tiempo determinado.

Se debe hacer presente que tanto la etapa de preconsulta como de postconsulta sólo tienen por función ilustrar con mayores y mejores elementos de juicio a la Administración Tributaria para que resuelva un asunto específico, ergo, en la etapa de preconsulta con el objeto que se considere su observación dentro del dictamen y en la etapa de postconsulta para que, eventualmente, la Administración reconsidere su opinión.

CUADRO MOMENTOS CONSULTIVOS CON PARTICIPACIÓN ABIERTA

NUEVO ESQUEMA	Administración Tributaria	Contribuyente
PRECONSULTA TRIBUTARIA.	Objetivo: Publicación de un determinado <i>tema o aspecto específico que ha sido requerido para ser interpretado.</i>	Objetivo: Los contribuyentes se enteran “en línea” de las consultas que formulan terceros.
	Objetivo: Publicación de una cierta <i>proposición de interpretación</i> (de un particular).	Objetivo: Los contribuyentes conocen anticipadamente cuáles son los criterios del consultante y pueden formular observaciones.
	Objetivo: Publicación de un <i>proyecto formal de interpretación</i> que podría ser adoptada por la Administración (nacida dentro de la organización).	Objetivo: Tanto el consultante como los terceros conocen con antelación la orientación que podría tomar la interpretación oficial de la Administración Tributaria y podrían “antes” que salga la respuesta hacer presente sus consideraciones.
CONSULTA TRIBUTARIA	Régimen actual que va entre la admisibilidad, instrucción y resolución de la respuesta (sujeto a las revisiones y recomendaciones formuladas en esta investigación).	
POSTCONSULTA TRIBUTARIA	Objetivo: Generar canales permanentes de retroalimentación durante un cierto período de tiempo.	Objetivo: Que los contribuyentes tengan la oportunidad de hacer presente sus opiniones a la Administración luego de conocer el dictamen.

CITAS

- ¹ María Begoña Villaverde Gómez. Las consultas a la Administración Tributaria. Editorial Marcial Pons. Madrid, España. 2002, pág. 69.
- ² A. Spitaler. Der massvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht, StbJb, 1961/62, pág. 472, citado por José Ramón Ruiz García. La liquidación en el ordenamiento tributario. Editorial Civitas, Madrid, España, 1987, nota pág. 166.
- ³ Es más, se ha sostenido que “las administraciones tributarias, como cualquier organización encuadrada en el sector público, deben estar siempre listas para hacer frente a los desafíos internos e internacionales que demandan una gestión proactiva y transparente, con miras a enviar el mensaje correcto a la ciudadanía en general, respecto a una administración tributaria que innova constantemente para ofrecer un servicio ágil, eficiente y moderno que promueve el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que, al mismo tiempo, controla eficazmente ese cumplimiento” (Editorial de la Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF, N° 26/Abril 2007).
- ⁴ Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello. El deber de información y asistencia a los obligados tributarios. Editorial Tirant Lo Blanch, Colección Financiero, 2004 (versión digital).
- ⁵ El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española (21ª edición, Madrid, 1992) define la consulta como aquel “parecer o dictamen que por escrito o de palabra se pide o se da acerca de una cosa”, con lo cual se engloba en el mismo concepto, tanto la pregunta como la respuesta, circunstancia que trasunta al ámbito tributario al considerarse normalmente dentro del mismo instituto de la consulta tributaria, tanto el requerimiento del contribuyente como la respuesta de la Administración Tributaria.
- ⁶ El proceso codificador en materia fiscal, según señalan los autores, es de reciente data, pues su antecedente más remoto es la Ordenanza Tributaria de Weimar en 1919, es decir, la codificación tributaria aún no ha alcanzado su centenario, de manera que con razón se señala que no ha alcanzado su pleno desarrollo en el mundo entero. Posteriormente surgen los Códigos de Francia en 1950 y de España en 1964. En nuestro continente fue la República Argentina la que en 1933 aprueba su Código Fiscal, seguida por México en 1939, Estados Unidos en 1954, Chile en 1960 (DFL N° 190) y Brasil y Perú en 1966. En Centroamérica, Panamá fue el primer país en adoptar un Código Tributario en 1956. Posteriormente aprobó el suyo Costa Rica en 1971, le siguieron Guatemala en 1991, Honduras en 1997, El Salvador en el 2001 y en el 2005 Nicaragua.
- ⁷ Al respecto, se debe tener presente como afirma Bertazza que “la evolución del fenómeno tributario y su enorme soporte normativo impusieron esta respuesta ante la inseguridad de los ciudadanos. Como explicaba J. Lasanta, ante esta situación, el mandato del Código Civil, afirmando que la ignorancia de las leyes no excusa de cumplimiento (ignorantia iuris non excusat), “podría resultar hasta irónico, si no se aportasen medios para conocer el verdadero alcance del confuso mundo formativo existente en el ámbito del Derecho Público y, particularmente, del Derecho tributario” (Humberto J. Bertazza. La Consulta tributaria vinculante. Editorial La Ley, 2007, Buenos Aires, Argentina, pág. 9).
- ⁸ José Ramón Ruiz García. Op. Cit., nota pág. 167.
- ⁹ Tales como el tiempo y los recursos que los contribuyentes requieren para satisfacer un gravamen, que algunos autores han denominado costo de cumplimiento y del presupuesto de la Administración Tributaria responsable de gestionar y fiscalizar ese cumplimiento, denominado costo de administración. También la complejidad puede depender de la estabilidad del sistema tributario o de sus permanentes modificaciones. Asimismo, se pueden considerar dentro de los factores que determinan la complejidad de todo sistema tributario los costos de incertidumbre como es el caso cuando la complejidad de un impuesto da lugar a múltiples interpretaciones, situación en la cual, al costo de declarar se debe adicionar el costo de la “preocupación” porque su interpretación puede ser objetada por la autoridad tributaria (Patricio Barra. Simplicidad de los Sistemas de Imposición. El caso de Chile. Versión 02 de mayo de 2006.

Documento preparado para el seminario “Estrategias Fiscales y Cohesión Social” de EUROSOCIAL. Buenos Aires, Argentina. Mayo 2006).

¹⁰ Ramón Valdés Costa. *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial LexisNexis Depalma, Buenos Aires, Argentina, segunda edición, 2004, pág. 339.

¹¹ Patricio Barra. Op. Cit. Baste como ejemplo que en el sistema tributario chileno existe un impuesto a la renta, pero con diversidad de tasas y mecanismos de determinación de la base imponible, con diferentes incentivos y franquicias tributarias según sectores económicos o tipos de contribuyentes. En la actualidad existen 12 regímenes distintos de tributación de las empresas: régimen general, contabilidad simplificada, régimen simplificado del Art. 14 bis, régimen del Art. 14ter, cuatro regímenes de renta presunta y cinco regímenes de pequeños contribuyentes; variadas franquicias: Decreto con Fuerza de Ley N° 2, de 1952 (viviendas), el Decreto Ley N° 701(bosques), leyes de donaciones, créditos por compra de activo fijo, zonas francas, franquicias regionales, etc.; variadas exenciones: exención general de la escala de tasas de impuestos personales, exención de la renta de arrendamiento de bienes raíces. A su vez, la tributación de las rentas de capitales mobiliarios varía según el tipo de activo que genera la renta y según el tipo de contribuyente que la percibe. Hay rentas afectas, rentas exentas, rentas con retención y rentas sin retención, etc. Por su parte, la tributación de las rentas de arrendamiento de bienes raíces varía según quien percibe la renta, la calidad en que se explota, del avalúo fiscal del bien raíz y del monto de la renta en relación al avalúo fiscal.

¹² En el caso de Chile, en lo que va corrido del año 2008 ya se han dictado las siguientes leyes: Ley N° 20.241, que “Establece un incentivo tributario a la inversión privada en investigación y desarrollo” (Diario Oficial 19.01.2008); la Ley N° 20.258, que “Establece un mecanismo transitorio de devolución del impuesto específico al petróleo diesel en favor de las empresas generadoras eléctricas” (Diario Oficial 29.03.2008); la Ley N° 20.259, que “Establece rebaja transitoria del Impuesto a las Gasolinas Automotrices y modifica otros cuerpos legales” (Diario Oficial 25.03.2008); y la ley N° 20.632, que “Perfecciona la Administración Tributaria y Aduanera para facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes” (Diario Oficial 06.05.08), que entre otras cosas, modifica el Código Tributario, la Ley de Impuesto a la Renta, la Ordenanza de Aduanas, el Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías y la Ley de Timbres y Estampillas.

¹³ Citado por Juan Calvo Vérguez. El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?, en *Revista Quincena Fiscal Aranzadi* N° 3, de 2006. Editorial Aranzadi Pamplona, 2006. (versión digital).

¹⁴ Juan José Zornoza Pérez. Problemas de la gestión en los modernos sistemas tributarios de masas: las consultas a la administración en materia tributaria como institución representativa de las nuevas técnicas de gestión. En *Anales del 4° Congreso Interamericano de la tributación*, N° 10, 1984, pág. 279.

¹⁵ K. Tpké, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Editorial Marcial Pons, Madrid, 2002, citado por Humberto J. Bertazza, Op. Cit., pág. 12.

¹⁶ Juan José Zornoza Pérez. *Ibid.*, pág. 283.

¹⁷ Alejo Hernández Lavado. La consulta tributaria. En *Derecho y Garantías del Contribuyente*. Coord. R. Calvo Ortega y C. Checa González, editorial LexNova, Valladolid, España, 1998, pág. 289.

¹⁸ César García Novoa. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Editorial Marcial Pons. Madrid, España, 2000, páginas 127 y sigtes.

¹⁹ Expresión de NETHERCOTT, I. Y STEPHEN, T., *Tax Management. A new era Ander self assessment*, en *Australian Tax Review*, vol. 22, n. 1, 1993, Pág. 7. Citado por Francisco D. Adame Martínez. Régimen Jurídico de las Consultas Tributarias en Derecho Español y Comparado. Documentos N° 21/01, Instituto de Estudios Fiscales (versión digital).

²⁰ Javier Martín Fernández, Coord. *Comentarios a la ley de derechos y garantías de los contribuyentes*. Edita Centro de Estudios Financieros, 1999, pág. 188.

²¹ Juan José Zornoza Pérez. Op. Cit., pág. 281.

²² Juan José Zornoza Pérez. Op. Cit., pág. 282.

²³ Vicente Oscar Díaz. La consulta tributaria anticipada. En *Anales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, Período Agosto 2002-Julio 2004, 1ª edición, Buenos Aires, Argentina, 2004, pág. 441. Ramón Valdés Costa, destaca en *Instituciones de Derecho Tributario*, Op. Cit., pág. 339, una interesante bibliografía sobre el tema que debe ser destacada (sin perjuicio de reconocer las dificultades para acceder ello): R. Valdés Costa, *Deberes de la administración tributaria con el contribuyente*, en “Rev. Trib.”, t. 111, N° 15, p. 435; sobre recurribilidad de la consulta, problema hoy superado en nuestro derecho, hay abundante bibliografía. Al respecto se puede ver G. Rodríguez Villalba, *La consulta tributaria*, en “Rev. Trib.”, t. III, N° 14, p. 349. Sobre las relaciones del Instituto con el régimen de recursos administrativos y acción de nulidad, ver C. E. Delpiazzo, *Incidencia de la Ley Orgánica del T.C.A. con el Código Tributario*, en “Rev. Trib.”, t. XI, N° 59, 1984, p. 89, y J. P. Calarville, *La consulta en el Código*

Tributario, en “Anuario de D.T.”, L. 1, p. 139. Asimismo, se señala que a nivel internacional el tema ha sido considerado por la IFA en su 19º Congreso (Londres, 1965); ver ponencias en *Cahiers cr5* y pronunciamiento en *Resolutions l3ook*, I.B.F.D., Amst., 1988, p. 145, y en el 34º Congreso (París, 1980). Ver ponencias en *Cahiers* (la uruguaya, presentada por A. A. Faget y C. Costa, *El diálogo entre la administración tributaria y el contribuyente antes de la presentación de la declaración jurada*, reproducida en “Rev. Trib.”, t. VI, n°33, p. 479). *Resolutions l3ook*, p. 287. El CIAT analizó el instituto en la IV Asamblea (Mont., 1970), con informe de M. Rapoport sobre “Asistencia al contribuyente”.

²⁴ Manuel Díaz Romeo. Otros Aspectos del Derecho Tributario Procesal: Régimen de consulta previa, medidas cautelares y “solve et repete”. En Seminario Técnico del CIAT, Guanajuato, México, 1992, págs. 365-382.

²⁵ María José Rodríguez. El acto administrativo tributario. Con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2004, pág. 215.

²⁶ Citado por Vicente Oscar Díaz, Ob. Cit., pág. 443.

²⁷ Juan Calvo Végez. Op. Cit. (versión digital).

²⁸ Vicente Oscar Díaz. Op. Cit., pág. 444.

²⁹ Humberto J. Bertazza, La consulta tributaria, Op. Cit. Pág. 14-15.

³⁰ *Ibid.*, pág. 16.

³¹ Emilio Charad Dahud, Luis Rojas Larragaña y Mario Valdés Briones. El Código Tributario. Editora e Impresora “Lautaro”, 1976, pág. 25.

³² En tal sentido, Claudio Pita ha sostenido que “Se advierte una tendencia hacia la integración de la administración de los impuestos internos y aduaneros, sin embargo, la intensidad de esa integración varía entre países en cuanto a las áreas funcionales comprendidas, excepto en caso de Brasil, país en el cual la integración se produjera ya hace más de tres décadas; en la mayor parte de los países ese proceso podría considerarse que se encuentra en una etapa de transición.” En Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF N° 26 /Abril 2007, pág. 18.

³³ Patricio Barra, Op. Cit.

³⁴ Citado por Enrique Rivero Ysern. El derecho administrativo y las relaciones entre particulares. Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, España, 1969, pág. 109.

³⁵ Jorge Reinaldo A. Vanossi. El Estado de Derecho en el constitucionalismo social. Editorial Eudeba, 3ª edición, 2000. Este autor, cita al respecto a Hans Kelsen (Teoría Pura del Derecho) en cuanto “si se reconoce en el Estado un orden jurídico, todo Estado es un Estado de Derecho, dado que esta expresión es pleonástica. En los hechos es empleada para designar cierto tipo de Estado, a saber: aquél que corresponde a las exigencias de la democracia y la seguridad jurídica”. (pág. 81)

³⁶ Jorge Reinaldo A. Vanossi. *Ibid.*, pág. 50.

³⁷ César García Novoa. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Editorial Marcial Pons, Madrid, España, 2000, Pág. 28. Luego agrega el autor que “Los derechos fundamentales son, por tanto, parte esencial de la misión aseguradora del Estado de Derecho, al convertirse en el contenido valorativo de este tipo de Estado. En el Estado de Derecho la Constitución deja de entenderse “como una simple articulación formal de poderes”, para ser un “parágrafo de los valores materiales de todo el ordenamiento” (Págs. 28-29).

³⁸ Rolando Pantoja Bauzá. Bases Generales de la Administración del Estado. Editorial Jurídica Ediar-Conosur Ltda., Santiago, Chile, 1987, pág. 51.

³⁹ Miguel S. Marienhoff. Tratado de Derecho Administrativo. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1965, tomo I, pág. 64.

⁴⁰ Ramón Martín Mateo. Manual de Derecho Administrativo. 5ª edición, Madrid, España 1980, Pág. 31 y siguientes.

⁴¹ Marienhoff, *Ibid.*, pág. 65.

⁴² Fernando Garrido Falla. Tratado de Derecho Administrativo, Volumen I (parte general), Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, España, 1980, pág. 432.

⁴³ Zornoza Pérez, Op. Cit., pág. 285.

⁴⁴ Zornoza Pérez, Op. Cit., págs. 288-289.

⁴⁵ Agustín A. Gordillo. Tratado de Derecho Administrativo. Ediciones Macchi S.A., Buenos Aires, Argentina. Parte General, Tomo I, 1974, pág. III-21.

⁴⁶ Francisco González Navarro. Derecho Administrativo Español, Tomo I, Ediciones Universidad de Navarra S.A., Pamplona, España, pág. 120.

⁴⁷ Como dice César García Novoa “La seguridad, una de las principales aspiraciones humanas, sólo puede entenderse tomando en consideración la dimensión social del hombre. En cuanto característica de la condición humana se puede definir como la pretensión de todo sujeto de saber a qué atenerse en sus

relaciones con los demás. Cuando a la seguridad la adjetivamos de “jurídica”, estamos pensando en la idoneidad del Derecho para lograr ese saber a qué atenerse” (César García Novoa. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. Pág. 21). Luego, este autor, a propósito de la dimensión estrictamente positivista de la seguridad jurídica agrega que es necesario introducir la seguridad en la dinámica de un *Estado de valores*, superando una formulación puramente legal del orden estatal señalando que “no nos podemos quedar con lo que venimos llamando *seguridad a través del Derecho*, sino que la seguridad jurídica debe ser además la *seguridad del Derecho mismo*” (Pág. 25)

⁴⁸ Roberto M. Mordeglia. Seguridad Jurídica. Bases científicas para un sistema tributario estable. Interpretación administrativa y consultas fiscales. En José Osvaldo Casás, coordinador: Interpretación económica de las normas tributarias, Editorial Abaco de Rodolfo Desalma, Buenos Aires, Argentina, 2004, pág. 375.

⁴⁹ Al decir de María Begoña Villaverde Gómez “el actual Estado social y democrático de derecho exige no sólo la existencia sino el pleno desarrollo de instituciones de esta índole, que hagan posible la colaboración entre Administración y ciudadano, permitiendo el pleno disfrute de los derechos de los que éste disfrute” (María Begoña Villaverde Gómez. Las consultas a la administración tributaria. Editorial Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 25).

⁵⁰ Si bien no es objeto de la presente Monografía, cabría preguntarse al mismo tiempo si los ciudadanos, los contribuyentes y sus asesores también deben satisfacer mayores estándares de responsabilidad por sus actuaciones ante la Administración Tributaria, esto es, si efectivamente es posible exigir a quienes actúan ante la autoridad pública -a veces, con mayores y mejores herramientas técnicas, económicas o informáticas-, que igualmente se sometan y respeten los principios del Estado de Derecho, porque si ello es así, entonces resultaría lícito a la Administración Pública que corresponda arbitrar las medidas, por ejemplo, para establecer un registro de consultas y de consultantes, para requerir a las otras administraciones tributarias acerca del tipo de consulta que se han efectuado en materias similares y las respuestas que se han formulado, para, quizás, establecer parámetros de consultas tributarias relevantes, así como sus fuentes nacionales e internacionales.

⁵¹ Modelo de Código Tributario del CIAT, 1997, pág. 4.

⁵² Paulo José de Ribeiro Moita de Macedo. La Transparencia en la gestión de la administración tributaria. En “El rol de la administración tributaria en la sociedad”, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – Instituto de Estudios Fiscales, 39ª Buenos Aires, Argentina, pág. 77.

⁵³ Zornoza Pérez, Op. Cit., pág. 286.

⁵⁴ Zornoza Pérez, Op. Cit., pág. 284.

⁵⁵ Zornoza Pérez, Op. Cit., pág. 294.

⁵⁶ Miguel S. Marienhoff, Op. Cit., págs. 201-202.

⁵⁷ Humberto J. Bertazza. Relator General del Segundo Tema del 10º Congreso de Derecho Tributario, con el tema: Administración Fiscal: el instituto de la consulta vinculante (Directivas generales para la presentación de trabajos).

⁵⁸ Así, si un contribuyente ingresa a la página del SII (www.sii.cl) e introduce en el buscador la expresión “consulta tributaria”, se despliegan una serie de alternativas, entre las cuales destacan, en la sección Preguntas Frecuentes la siguiente: “¿Qué requisitos y antecedentes deben contemplarse para solicitar dar respuesta a una consulta tributaria?” Y la respuesta, actualizada al 27/12/2006, señala que aquellos son: “Que se trate de materias tributarias en las que no exista o no haya existido pronunciamiento por parte del SII. Este tipo de solicitudes debe ser presentada por escrito a través del Formulario 2117 de Solicitudes. Debe entregarse detalladamente la materia consultada y acompañar los antecedentes que puedan contribuir a precisarla”.

Asimismo, se debe considerar respecto del procedimiento para presentar y tramitar institucionalmente las consultas, que se han dictado la Circular N° 1, de 1981; la Circular N° 71, de 2001 y también tiene relevancia la Circular N° 25, de 2000, que informa los medios oficiales de comunicación del SII.

⁵⁹ Francisco D. Adame Martínez. Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias, Documentos N° 28/2005, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 9.

⁶⁰ A. Mantero. Procedimiento de la Inspección Tributaria, págs. 221-222, citado por José Ramón Ruiz García. La liquidación en el ordenamiento tributario. Editorial Civitas, Madrid, España, año 1987, nota pág. 167.

⁶¹ Jiménez-Reyna Rodríguez. El instituto de la consulta tributaria en el derecho especial, citado por Roberto M. Mordeglia, Op. Cit., pág. 377.

⁶² Jesús Badás Cerezo, Carlos Lamota Pérez y José Antonio Marco Sanjuán. Aplicación de la ley de derechos y garantías de los contribuyentes. Editorial LexNova, Valladolid, España, 1998, pág. 72.

Estos autores luego agregan que se exige a la consulta tributaria frente a la solicitud de información los siguientes requisitos: una mejor documentación; una pregunta más sustancial; una pregunta específica;

sobre una situación concreta y determinada; una pregunta sobre la aplicación de una norma; una pregunta utilizando terminología de la Ley General Tributaria a la que no podemos renunciar, sobre el régimen, la calificación o la clasificación tributaria del interesado.

⁶³ Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello. Op. Cit. (versión digital).

⁶⁴ Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello. *Ibid.* Al respecto se debe tener presente que los propios autores indican que en contra de tal postura se encuentra García Novoa quien opina que la labor de información no es más que una función de puesta en conocimiento de la existencia de una norma, sin interpretaciones ni aplicaciones concretas y tiene como única finalidad disipar la ignorancia acerca de la existencia de la ley (versión digital).

⁶⁵ *Ibid.*, (versión digital).

⁶⁶ “Artículo 97. *Obligación de informar y asistir para facilitar el cumplimiento voluntario:*

La Administración tributaria proporcionará asistencia a los contribuyentes y para ello procurará: a) Explicar las normas tributarias utilizando en lo posible un lenguaje claro y accesible y, en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos explicativos a los sujetos pasivos. b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los sujetos pasivos en el cumplimiento de sus obligaciones. c) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser cumplimentados por los sujetos pasivos y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación. d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los sujetos pasivos la presentación de declaraciones, comunicaciones y demás documentos a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige. e) Difundir entre los sujetos pasivos los recursos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de la Administración tributaria y órganos ante quien imponerlos. f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los sujetos pasivos, especialmente cuando se modifiquen las normas tributarias y durante los principales períodos de presentación de declaraciones. g) Difundir anualmente las resoluciones dictadas por la Administración tributaria que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los sujetos pasivos. h) Realizar cualquier otra acción tendiente a lograr los objetivos señalados”.

⁶⁷ “Artículo 88 de la Ley 30/1992 (LRJPAC). Terminación convencional.

1. Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin.

2. Los citados instrumentos deberán establecer como contenido mínimo la identificación de las partes intervinientes, el ámbito personal, funcional y territorial, y el plazo de vigencia, debiendo publicarse o no según su naturaleza y las personas a las que estuvieran destinados.

3. Requerirán en todo caso la aprobación expresa del Consejo de Ministros, los acuerdos que versen sobre materias de la competencia directa de dicho órgano.

4. Los acuerdos que se suscriban no supondrán alteración de las competencias atribuidas a los órganos administrativos ni de las responsabilidades que correspondan a las autoridades y funcionarios relativas al funcionamiento de los servicios públicos”.

⁶⁸ César García Novoa. Comentarios a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (facilitado por su autor). En “La nueva Ley General Tributaria”, editorial Thomson Aranzadi, 2004, José Manuel Tejerizo López y Rafael Calvo Ortega, pág. 157.

⁶⁹ César García Novoa, *Ibid.*... pág. 157.

⁷⁰ María Luisa González-Cuéllar Serrano. Los procedimientos Tributarios: su terminación transaccional. Premio Instituto de Estudios Fiscales editorial COLEX, Madrid, España, 1997, pág. 287.

⁷¹ Tulio Rosembuj. Procedimientos Tributarios Consensuados. La transacción tributaria, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas, 2001, Buenos Aires, Argentina, pág. 36.

⁷² Biblioteca del Congreso Nacional. El derecho de petición en la Constitución de 1980 y en la legislación de España, Estados Unidos y Francia, elaborado por Patricia Canales y Virginia Loiseau, Sección Estudios, Serie Estudios, Año XIII, N° 273, Santiago de Chile, mayo de 2003.

⁷³ Por ejemplo, Francisco Adame sostiene que resulta imposible encuadrar el derecho de consulta dentro del derecho petición, porque se trata de derechos de distinta naturaleza: el derecho de petición es un derecho fundamental que permite dirigirse al poder establecido para pedir cosas a las que no se tiene estricto derecho; es un derecho a pedir, pero no se tiene derecho a obtener lo que se pide. Mientras que el derecho de consulta es un derecho de ámbito puramente normativo previsto en el ordenamiento como un

instrumento más de asistencia e información a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (citado por Humberto Bertazza, La consulta tributaria, Op. Cit. Pág.- 20).

⁷⁴ Miguel S. Marienhoff, Op. Cit., pág. 71.

⁷⁵ Bielsa, Rafael. Derecho Administrativo. Tomo II, Roque Depalma editor, 5ª edición, Buenos Aires Argentina, 1955, pág. 437.

⁷⁶ Bielsa, Ibíd.... pág. 437.

⁷⁷ Manuel J. Argañarás. Tratado de lo contencioso administrativo. Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1955, pág. 17.

⁷⁸ Juan Francisco Linares. Fundamentos de Derecho Administrativo, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, pág. 273.

⁷⁹ Enrique Evans de la Cuadra. Los derechos constitucionales, Tomo I, Editorial Jurídica de Chile, 1986, pág. 367 y siguientes.

⁸⁰ Enrique Evans de la Cuadra. Ibíd., pág. 367 y siguientes.

⁸¹ Juan Calvo Végez. Op. Cit. (versión digital).

⁸² Roberto M. Mordeglia. Op. Cit., pág. 378.

⁸³ Francisco Adame Martínez, Op. Cit.

⁸⁴ Citado por Juan Calvo Végez, Op. Cit. (versión digital).

⁸⁵ Juan Calvo Végez. Op. Cit. (versión digital).

⁸⁶ En la página Web www.sii.cl en la sección principales procesos-interpretaciones tributarias se indica lo siguiente: “¿Cuál es la diferencia entre una consulta tributaria y una interpretación tributaria, o son conceptos similares? Las interpretaciones tributarias, las realiza el Director del SII, y éste lo hace mediante Circulares, las cuales deben ser aplicadas por todos los contribuyentes. Sin embargo, cuando el Director da respuesta a contribuyentes sobre una materia específica, respecto de la cual no hay pronunciamiento oficial de la autoridad, esta respuesta si bien se dirige al contribuyente que hizo la consulta, también constituye jurisprudencia administrativa que debe ser aplicada por el Servicio en situaciones iguales y puede ser invocada por otros contribuyentes que se encuentren en una situación semejante”. Y luego se agrega “La consulta tributaria es una situación particular de un determinado contribuyente, la cual se presenta al Director Regional y es resuelta por éste mediante un Oficio, su aplicación no es extensiva al resto de los contribuyentes y es una respuesta particular, en atención a los antecedentes aportados por el consultante.”

⁸⁷ Que sea de oficio no aminora a nuestro juicio la posibilidad que se ejerza dicha facultad a “instancias” de determinados contribuyentes, entidades o autoridades -que no es lo mismo que se ejerza a petición de parte, porque ahí estaría obligado-, pero cuyo fundamento último siempre descansa en la prerrogativa que el legislador entregó al Director del Servicio.

⁸⁸ Cuando se dice que se trata de una atribución facultativa, se estaría refiriendo que se trata de una facultad discrecional, aunque no arbitraria.

⁸⁹ Ni la norma legal ni la norma administrativa han definido qué se entiende por “disposición tributaria”. ¿Acaso se refiere a toda norma, independiente de su rango jerárquico que se refiera expresamente a cuestiones tributarias? O quizás ¿Incluye toda norma de cualquier materia que sea pero que contenga disposiciones que de alguna manera tengan efectos tributarios (laborales, previsionales, administrativas, procesales, penales, familiares, etc.)? Tal definición, resulta necesario porque dice relación con la adecuada delimitación de los ámbitos de competencia de la autoridad tributaria.

⁹⁰ Este es un tema que no ha sido abordado en la doctrina nacional, sin embargo, no resulta extemporáneo hacerse la pregunta ¿Realmente el Director o los Directores Regionales están obligados a responder las consultas tributarias? Respecto del Director, nos inclinamos por la respuesta afirmativa, no sólo teniendo presente, entre otras cosas, las normas contenidas en la Ley de Bases Generales de la Administración del Estado y en los principios que informan la actividad de los servicios públicos, sino también la propia Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, en relación a los Jefes de Servicios y otras autoridades (Art. 45). En cuanto a los Directores Regionales -que son los destinatarios naturales de las consultas tributarias de los contribuyentes-, si bien no existe una norma legal que establezca dicha obligación, igualmente estimamos que tiene el deber de responder las consultas porque carece de sentido que el legislador le entregara dicha facultad sin pretender al mismo tiempo que reclamada su intervención en asuntos de su competencia, el Director Regional esté en la obligación jurídica de responder.

⁹¹ citado por Fernando Garrido Falla, Op. Cit., pág. 435.

⁹² Ramón Martín Mateo, Op. Cit., pág. 277.

⁹³ Miguel S. Marienhoff, Op. Cit., pág. 250.

⁹⁴ Miguel S. Marienhoff, Op. Cit., pág. 663.

⁹⁵ Manuel María Diez. Derecho Administrativo, tomo II, Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L., 1965, Buenos Aires, pág. 211.

⁹⁶ Manuel María Diez. *Ibíd.*, pág. 212.

⁹⁷ Isaac Rubio Godoy. Proceso de formación de un Acto Administrativo. En “Concepto de Acto Administrativo” de Rolando E. Pantoja Bauzá. Editorial Jurídica de Chile, Seminario de Derecho Público N° 6, 1960. pág. 102. En similar sentido Rafael Bielsa, *Derecho Administrativo*, tomo II, Roque Desalma editor, 5ª edición, Buenos Aires, Argentina, 1955, pág. 133.

⁹⁸ Isaac Rubio Godoy. *Ibíd.*, pág. 103.

⁹⁹ Gustavo A. Krause Murguiondo. *La interpretación de la ley y el derecho tributario*. Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2000, pág. 79.

¹⁰⁰ Juan Calvo Vérguez. *Op. Cit.* (versión digital).

¹⁰¹ Calvo Vérguez, *Op. Cit.*, cita también a Zornoza Pérez, quien entiende que la contestación a la consulta tiene la consideración de acto administrativo y que Mantero Sáenz estima que se trata de un acto administrativo unilateral al que se impide el efecto normal consistente en la creación de derechos y obligaciones para el particular consultante.

¹⁰² Calvo Vérguez, *Op. Cit.* (versión digital).

¹⁰³ María José Rodríguez. *Op. Cit.*, pág. 67.

¹⁰⁴ Pedro Pierry Arrau. Concepto de Acto Administrativo en la Ley de Procedimiento Administrativo. El Reglamento. Dictámenes de la Contraloría General de la República. En *Revista de Derecho*, Consejo de Defensa del Estado, N° 13, Agosto 2005, pág. 71 y siguientes.

¹⁰⁵ Citado por Pedro Pierry Arrau. *Ibíd.*, pág. 71 y siguientes.

¹⁰⁶ Juan Francisco Linares. *Op. Cit.*, pág. 187. Este autor, además distingue los actos administrativos calificados “meros actos” como las certificaciones, inscripciones, testimonios, documentos de identidad, etc., en cuanto se trata de actos altamente reglados, en los que la voluntad jurídica, con deliberación de su autor, es mínima. Con todo, señala que esta especie de acto administrativo merece una prolija expurgación, porque algunos de estos actos pueden pasar tal vez a la especie del hecho administrativo no obstante su forma escrita (pág. 207).

¹⁰⁷ Juan Francisco Linares. *Ibíd.*, pág. 207.

¹⁰⁸ Juan Francisco Linares. *Ibíd.*, pág. 208.

¹⁰⁹ Señala este autor que encontramos en esta clasificación gran parte de las piezas procesales de todo expediente administrativo: los *informes* producidos por oficinas técnicas y no técnicas, en que se relatan hechos ocurridos y de conocimiento de la oficina, o se verifican hechos expresándose los resultados o se realizan averiguaciones, informándose de ellas, etc.; los dictámenes, en los cuales el funcionario competente emite una opinión, juicio, consulta, etc., destinada a orientar el criterio de la autoridad que debe decidir. Los dictámenes forman parte de la actividad llamada “consultiva” de la administración y se clasifican en dictámenes “facultativos” (que pueden o no solicitarse al órgano consultivo) y “obligatorios” (que es debido requerirlos, como condición de validez del acto). A su vez, los dictámenes obligatorios se subdividen en *vinculantes* (cuando es también necesario proceder según lo aconsejado por el órgano consultivo), *semivinculantes* (cuando puede no adoptarse la decisión recomendada, pero no puede adoptarse la solución contraria a la recomendada o no puede adoptarse la solución observada por el órgano consultivo) y *no vinculantes* (cuando puede adoptarse libremente cualquier decisión, coincida o no con la opinión del órgano consultivo). Luego, precisa este autor, que los actos *jurídicos* son las decisiones o declaraciones de voluntad, conocimiento o juicio, productoras de un efecto jurídico inmediato, esto es, del nacimiento, modificación o extinción de un derecho o deber jurídico de un sujeto de derecho y pueden ser unilaterales o bilaterales, generales o individuales. A su turno, los *hechos jurídicos* son las conductas administrativas que producen un efecto jurídico determinado como la creación de un derecho o de un deber o incluso, la generación de responsabilidad respecto del agente que lo cometió o de la propia administración.

¹¹⁰ Citado por Manuel Jara Cristo en “Derecho Administrativo”, Impresores N. Avaria e Hijo Ltda., Santiago, Chile, 1943.

¹¹¹ Francisco González Navarro. *Op. Cit.*, pág. 94 y sgtes. Señala dicho autor que de las tres concepciones del acto administrativo, parece gozar de mayor aceptación en la doctrina española la noción intermedia, según la cual, sería acto administrativo “el acto de la Administración pública de carácter unilateral y no normativo, sujeto al derecho administrativo” (pág. 95).

¹¹² José María Boquera Oliver. *Estudios sobre el acto administrativo*. Editorial Civitas, 6ª edición, 1990, pág. 19 y sgtes. En el mismo sentido Rafael Entrena Cuesta en *Curso de Derecho Administrativo*, volumen 1, editorial Tecnos, 13ª edición, 1999, pág., 172, particularmente la cita que reseña los argumentos de diversos autores y Fernando Garrido Falla en *Tratado de Derecho Administrativo*, Vol. I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980, pág. 446. En sentido contrario Ramón Parada en *Derecho Administrativo*, Tomo I, parte general, editorial Marcial Pons, 13ª edición, 2002, pág. 93.

¹¹³ José María Boquera Oliver. *Ibíd.*, pág. 24.

¹¹⁴ José María Boquera Oliver. *Ibíd.*, pág. 26. Agrega este autor que “en muchas ocasiones, la Administración manifiesta su inteligencia, sus conocimientos o sus deseos sin que estas manifestaciones sirvan como medio para preparar una declaración de voluntad con la que aquella ejercerá su poder administrativo. Este es el caso, por ejemplo, de las respuestas de la Administración a las consultas que se le formulan” (pág. 28). En sentido contrario, Bertazza sostiene que la doctrina tributaria se ha pronunciado sobre la naturaleza jurídica de las contestaciones en el sentido que no pueden calificarse de otra manera que como actos administrativos, no obstante que los administrativistas afirman lo contrario porque a través de la respuesta no se ejercita ninguna potestad administrativa y no son susceptibles de recursos contencioso-administrativos (Humberto Bertazza, *La consulta tributaria*, Op. Cit., pág. 28-29).

¹¹⁵ Ramón Valdés Costa. *Op. Cit.*, págs. 338-339.

¹¹⁶ Enrique Sayagués Laso. *Tratado de Derecho Administrativo*, tomo I, Montevideo, 1953, pág. 388.

¹¹⁷ Sayagués, *Ibíd.*, Pág. 389.

¹¹⁸ Sayagués, *Ibíd.*, pág. 390. Asimismo, en razón de la forma como se formulan, clasifica los actos administrativos como preparatorios, principal, complementario, definitivo y de ejecución; atendiendo a como se manifiesta la voluntad de la administración, se distinguen los actos administrativos simples y complejos; atendido el ámbito en que proyectan sus efectos, los actos pueden ser internos o externos; atendido la flexibilidad que tiene la administración para dictar el acto, se distinguen actos discrecionales y actos reglados; según el contenido de los actos, se clasifican en actos de autorización (Pág. 414, acto de la administración que habilita a una persona física o jurídica, privada o pública, para ejercer un poder jurídico o un derecho preexistente, es unilateral aunque se dicta a instancia del administrado, es necesariamente previo al acto o hecho que se realizará, como sólo habilita el interesado es libre de ejercer o no el derecho) actos de aprobación (pág. 417, declaración de voluntad administrativa que acepta como bueno un acto de otro órgano, integrándose con aquel); acto de admisión y concesión (pág. 419, es el que tiene por objeto introducir a una persona en un servicio, institución o categoría especial, atribuyéndole los derechos y obligaciones que establece el régimen propio de aquellas) acto de dispensa y renuncia (pág. 421, la dispensa puede definirse como el acto por el cual la administración descarta la aplicación de una norma general en un caso concreto, eximiendo a una persona de las obligaciones que aquella le impone; mediante la renuncia la administración extingue unilateralmente una obligación concreta en su favor, liberando a la persona obligada) y luego, respecto de los actos que la doctrina califica de meros actos administrativos: acto de registro (pág. 429, es el acto por el cual la administración anota, en la forma prescrita por el derecho objetivo, determinados actos o hechos cuya realización se quiere hacer constar en forma auténtica) certificación (pág. 430, es el acto por el cual la administración afirma la existencia de un acto o de un hecho, se hace constar por escrito y se entrega el documento respectivo al interesado); notificación (pág. 430, acto mediante el cual la administración pone un acto o hecho en conocimiento de una o más personas) y opiniones o dictámenes (pág. 431, son meramente juicios que la administración expresa por medio de sus órganos o funcionarios sobre cuestiones determinadas y se agrega “las opiniones vertidas no obligan al órgano que debe resolver, el cual puede decidir de distinto modo -pero como la administración no puede proceder arbitrariamente, es menester que la decisión adoptada contrariando los asesoramientos producidos, obedezca a fundamentos razonables-. A veces, cuando se resuelve en contra de los dictámenes producidos, se exige que la decisión sea fundada o, tratándose de órganos colegiados, que se obtenga una mayoría especial”.

¹¹⁹ Francisco González Navarro. *Op. Cit.*, pág. 105.

¹²⁰ Pedro Aguerrea Mella. *Las prerrogativas del acto administrativo en la Ley N° 19.880*. En “*Ley N° 19.880, sobre procedimientos administrativos. Conferencias*”, Universidad Santo Tomás, Santiago, Chile, 2003, pág. 45.

¹²¹ Sostiene Pedro Aguerrea Mella, *Ibíd.*, pág. 46, que “Se presume que el acto administrativo dictado por una autoridad en apariencia competente y conforme a las formalidades correspondientes es ajustado a derecho, de modo que quien pretende impugnarlo deberá demostrar que este acto en realidad no se ajusta al ordenamiento, no se ajusta a derecho, no se ajusta a la ley, cualquiera sea la amplitud con que queramos concebir esta presunción”.

¹²² Aguerrea, *Ibíd.*, pág. 47, sostiene que el acto administrativo es una decisión adoptada en forma unilateral por el órgano competente, que no requiere para su perfeccionamiento, existencia o validez, del consentimiento del destinatario, le sea favorable o desfavorable, ello marca una enorme diferencia con el derecho privado. Además cita un informe de la Contraloría General de la República, donde se señalaba que la imperatividad se manifiesta en la fuerza obligatoria, es decir, el acto administrativo en el supuesto que se ajuste a derecho, obliga a su cumplimiento por cuanto contiene un mandato, una orden, por lo cual exige su acatamiento, exige su cumplimiento.

¹²³ Aguerrea, *Ibíd.*, pág. 48, afirma que si el acto obliga y ha de cumplirse, es posible que sea exigido su cumplimiento, sea que se trate de actos favorables o desfavorables al destinatario y como la exigibilidad

no es automática, el acto administrativo es entonces un título suficiente para requerir el cumplimiento efectivo de la obligación dispuesta por el mismo.

¹²⁴ Aguerrea, *Ibíd.*, pág. 49, señala que tal prerrogativa consiste en una atribución conforme a la cual ante el incumplimiento de las obligaciones o cargas impuestas a un destinatario, la Administración podrá por sí misma adoptar alguna medida para compeler a ese cumplimiento, sin requerir la intervención de un tercero, como podría ser la aplicación de una multa u otra medida de apremio; la realización por sus propios medios del acto pero por cuenta y riesgo del renuente o hacer cumplir el acto por medio de un tercero ajeno a la administración, por cuenta y cargo del contumaz.

¹²⁵ Aguerrea, *Ibíd.*, pág. 50.

¹²⁶ Patricio Aylwin Azócar. *Derecho Administrativo*, Tomo II, Apuntes de clases, Editorial Universitaria S.A., 1962, Santiago de Chile, pág. 35.

¹²⁷ Patricio Aylwin. *Ibíd.*, pág. 42.

¹²⁸ Patricio Aylwin. *Ibíd.*, pág. 36.

¹²⁹ Eduardo Soto Kloss. La noción de acto administrativo en el derecho chileno. Una perspectiva sustancial. En "Ley N° 19.880, sobre procedimientos administrativos. Conferencias", Universidad Santo Tomás, Santiago, Chile, 2003, pág. 36.

¹³⁰ Ernesto Merino. *Derecho Administrativo*, Imprenta Universitaria, Santiago de Chile, 1936, pág. 79.

¹³¹ Ernesto Merino. *Ibíd.*, pág. 80.

¹³² Gabriel Bocksang Hola: ¿Cuál es el acto Terminal del procedimiento administrativo? En "Ley N° 19.880, sobre procedimientos administrativos. Academia de Derecho Universidad Santo Tomás, 2003, pág.17.

¹³³ "Art. 3. Concepto de Acto administrativo. Las decisiones escritas que adopte la Administración se expresarán por medio de actos administrativos.

Para efectos de esta ley se entenderá por acto administrativo las decisiones formales que emitan los órganos de la Administración del Estado en las cuales se contienen declaraciones de voluntad, realizadas en el ejercicio de una potestad pública.

Los actos administrativos tomarán la forma de decretos supremos y resoluciones.

El decreto supremo es la orden escrita que dicta el Presidente de la República o un Ministro "Por orden del Presidente de la República", sobre asuntos propios de su competencia.

Las resoluciones son los actos de análoga naturaleza que dictan las autoridades administrativas dotadas de poder de decisión.

Constituyen, también, actos administrativos los dictámenes o declaraciones de juicio, constancia o conocimiento que realicen los órganos de la Administración en el ejercicio de sus competencias.

Las decisiones de los órganos administrativos pluripersonales se denominan acuerdos y se llevan a efecto por medio de resoluciones de la autoridad ejecutiva de la entidad correspondiente.

Los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad, de imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios, desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa, salvo que mediare una orden de suspensión dispuesta por la autoridad administrativa dentro del procedimiento impugnatorio o por el juez, conociendo por la vía jurisdiccional".

¹³⁴ Como dice Pedro Pierry Arrau, *Op. Cit.*, pág. 71 y siguientes: "En Chile el concepto de acto administrativo pareciera estar vinculado necesariamente a la Ley de Procedimiento Administrativo, digo que pareciera, por cuanto la definición que el artículo 3° propone, es limitada a la propia ley, al señalar que "Para los efectos de esta ley se entenderá por acto administrativo (...)" Lo que significa que fuera de ella podría existir un concepto de acto administrativo distinto.

¹³⁵ Universidad Santo Tomás. *Academia de Derecho. Ley N° 19.880, sobre procedimientos administrativos*, 2003, pág. 147 y siguientes.

¹³⁶ Sayagués, *Op.Cit.*, pág. 471.

¹³⁷ Ver por ejemplo, Eduardo Soto Kloss. *La Ley 19.880, sobre procedimientos administrativos, ¿"aleluya" o "miserere"?* En *Ley 19.880, sobre Procedimientos Administrativos, Conferencias*, Academia de Derecho Universidad Santo Tomás, 2003, pág. 75 y sigtes.

¹³⁸ Pedro Pierry Arrau. *Op. Cit.*, pág. 71 y siguientes.

¹³⁹ Pedro Pierry Arrau. *Op. Cit.*, pág. 71 y siguientes.

¹⁴⁰ Se debe tener presente que si se considera al propio dictamen de la Contraloría como acto administrativo se llegaría a la situación que el particular podría intentar ejercer recursos administrativos a su respecto, con lo cual, la seguridad jurídica tanto para los Servicios Públicos como para los administrados, dependería ahora del resultado de tales recursos.

¹⁴¹ Ramón Valdés Costa, *Op. Cit.*, pág. 5.

¹⁴² Rafael Bielsa, *Op. Cit.*, pág. 432.

¹⁴³ Rafael Bielsa, *Ibíd.*, pág. 434-435.

¹⁴⁴ Ana María Delgado García y Refael Oliver Cuello. Op. Cit. (versión digital)

¹⁴⁵ Si bien las instrucciones y circulares pueden agruparse bajo la denominación genérica de “reglamentos internos” algunos autores se han cuestionado si constituye “fuente” de derecho administrativo, al efecto sostiene Marienhoff que “si bien es cierto que, por principio, las instrucciones y las circulares agotan su eficacia en el ámbito *interno* de la Administración, ello no obsta para que se les considere como una importante fuente de una “parte” del derecho administrativo: la que regula la actividad interna de la Administración. Sin embargo, se señala que la doctrina está dividida en este punto. Quienes se inclinan por la respuesta negativa, sostienen que “tales instrumentos sólo constituyen un medio interno atinente a la actividad administrativa: agregan que tales instrucciones y circulares sólo obligan a los funcionarios y empleados que son sus destinatarios, y que la obligatoriedad de la instrucción deriva del deber de obediencia que incumbe al funcionario” y quienes se inclinan por la afirmativa, sostienen que “se trata de verdaderas normas jurídicas, aunque internas”.

¹⁴⁶ Enrique Silva Cimma. Derecho Administrativo chileno y comparado. Editorial Jurídica de Chile, Tomo I, 1954, pág. 255. Además agrega este autor que ellas son siempre internas, no están sujetas al control preventivo de la Contraloría General de la República, no pueden derogar otra fuente formal como un reglamento, un decreto u otro acto dictado por la autoridad que tenga mayor prelación y su finalidad es complementaria de las funciones administrativas (págs. 257 y 258).

¹⁴⁷ Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somarriva Undurraga, Curso de Derecho Civil, Tomo I, Volumen I parte general, editorial Nacimiento, Santiago de Chile, 1961, pág. 59. En el mismo sentido, en el derecho español, se señala que “las circulares administrativas, en cuanto contienen un punto de vista de los órganos superiores respecto a la interpretación de algún precepto concreto y que obligan exclusivamente a los subordinados, integrarían el cuerpo de doctrina administrativa en el que también se incluyen las consultas tributarias” (María Begoña Villaverde Gómez, Las consultas a la administración, op. cit., pág. 59).

¹⁴⁸ De acuerdo al Art. 27bis de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, si el Servicio de Impuestos Internos no se pronuncia respecto de la devolución del remanente del crédito fiscal originados por la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, podrán imputar ese remanente a cualquier clase de impuestos u optar porque dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República, caso en el cual, dispone el inciso cuarto que: “Para obtener la devolución del remanente de crédito fiscal, los contribuyentes que opten por este procedimiento, deberán presentar una solicitud ante el Servicio de Impuestos Internos, a fin de que éste verifique y certifique, en forma previa a la devolución por la Tesorería General de la República, la correcta constitución de este crédito. El Servicio de Impuestos Internos deberá pronunciarse dentro del plazo de 60 días contado desde la fecha en que reciba los antecedentes correspondientes. Si no lo hiciera al término de dicho plazo, la solicitud del contribuyente se entenderá aprobada y el Servicio de Tesorerías deberá proceder a la devolución del remanente de crédito fiscal que corresponda, dentro del plazo de cinco días hábiles contado desde la fecha en que se le presente la copia de la referida solicitud debidamente timbrada por el Servicio de Impuestos Internos” (modificación introducida por el Art. 2 N° 1 de la Ley N° 19.578, de 1998).

¹⁴⁹ Ley N° 19.880: “Artículo 64. Silencio Positivo. Transcurrido el plazo legal para resolver acerca de una solicitud que haya originado un procedimiento, sin que la Administración se pronuncie sobre ella, el interesado podrá denunciar el incumplimiento de dicho plazo ante la autoridad que debía resolver el asunto, requiriéndole una decisión acerca de su solicitud. Dicha autoridad deberá otorgar recibo de la denuncia, con expresión de su fecha, y elevar copia de ella a su superior jerárquico dentro del plazo de 24 horas.

Si la autoridad que debía resolver el asunto no se pronuncia en el plazo de cinco días contados desde la recepción de la denuncia, la solicitud del interesado se entenderá aceptada.

En los casos del inciso precedente, el interesado podrá pedir que se certifique que su solicitud no ha sido resuelta dentro del plazo legal. Dicho certificado será expedido sin más trámite”.

¹⁵⁰ Ley N° 19.880: “Artículo 65. Silencio Negativo. Se entenderá rechazada una solicitud que no sea resuelta dentro del plazo legal cuando ella afecte el patrimonio fiscal. Lo mismo se aplicará en los casos en que la Administración actúe de oficio, cuando deba pronunciarse sobre impugnaciones o revisiones de actos administrativos o cuando se ejercite por parte de alguna persona el derecho de petición consagrado en el numeral 14 del artículo 19 de la Constitución Política.

En los casos del inciso precedente, el interesado podrá pedir que se certifique que su solicitud no ha sido resuelta dentro de plazo legal. El certificado se otorgará sin más trámite, entendiéndose que desde la fecha en que ha sido expedido empiezan a correr los plazos para interponer los recursos que procedan”.

¹⁵¹ Ejemplo de la aplicación del silencio administrativo positivo son los casos de “Inicio de actividades y/o inscripción en el Rol Único Tributario (RUT)”; “Registro de Modificaciones” y “Solicitud de

Timbraje de Documentos” y ejemplos de aplicación del silencio administrativo negativo: “Emisión de certificado de término de giro”; “Solicitud de exención de IVA” y “Petición de modificar el régimen de depreciación de bienes” (Oficio Circular N° 31 del 26 de octubre del 2005, “Instrucciones sobre la aplicación de la Ley N° 19.880, que establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del estado”).

¹⁵² Eduardo Soto Kloss sostiene que “Dada la circunstancia que la Ley N° 19.880 ha adoptado la decisión de adherirse a una definición de acto administrativo, puramente formal, y nacida de la ambientación doctrinaria de la Italia de fines de la primera mitad del siglo XX, que ya ha sido dejada de lado por los propios autores italianos hacia los años 70 del mismo siglo (noción que carece de toda vinculación con los planteamientos de la Constitución chilena), parece oportuno recordar que nuestra Constitución permite elaborar perfectamente una noción, conforme a ella, de acto administrativo, sin necesidad de acudir a doctrinas extranjeras sobre bases institucionales, históricas y políticas muy diferentes a las chilenas” (“La noción de acto administrativo en el derecho chileno, una perspectiva sustancial”, en Ley N° 19.880, sobre procedimientos administrativos, Academia de Derecho Universidad Santo Tomás, 2003, pág. 33.)

¹⁵³ “artículo 26.- No procederá el cobro 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 éstos en particular.

En caso que las circulares, dictámenes y demás documentos mencionados en el inciso 1° sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que han sido publicadas de acuerdo con el artículo 15°”.

¹⁵⁴ Art. 18: “Definición. El procedimiento administrativo es una sucesión de actos de trámite vinculados entre sí, emanados de la Administración y, en su caso, de particulares interesados, que tiene por finalidad producir un acto administrativo Terminal”.

¹⁵⁵ Atendido el sentido de este trabajo y los límites del mismo, nos hemos visto en la necesidad de excluir diversos temas sumamente relevantes, tales como los relativos al procedimiento de tramitación y resolución de la consulta tributaria, donde tienen especial interés los requisitos de admisibilidad de la consulta (plazo, oportunidad, antecedentes, copias, efectos) o las características de las etapas de iniciación, instrucción y resolución. Sin embargo, un tema que resulta particularmente interesante de tratar se refiere a la procedencia o no del cobro de una tasa por los servicios que presta la Administración Tributaria. Como señala Bertazza, a favor de tal exigencia se esgrimen argumentos tales como que con ello se cumple el principio de cobro al usuario de los servicios públicos (user pays), que son los que generan los costes; de otro lado así no se generan consultas ociosas que incrementan innecesariamente el trabajo de la Administración y se dice que con el cobro se contribuye a que se responda con mayor rapidez. En Suecia se cobra una tasa de distinta cuantía, que es inferior si se trata de una consulta a título individual, a que si es una consulta de una empresa. El importe se fija siguiendo el criterio de que la tasa no sea determinante para ejercer el derecho y la cantidad a gravar va de los 600 a las 10.000 coronas suecas. En Estados Unidos también hay que pagar una tasa, por adelantado, para obtener una letter rulings, cuya cantidad varía dependiendo de la dificultad y del tiempo necesario para resolver la consulta, a cuyo fin se distinguen categorías y subcategorías: para un particular cuya renta no exceda de 150.000 USD la tasa es de 600 USD; una consulta de una entidad exenta puede pagar unos 200 USD y las consultas más caras son las que versan sobre los planes de pensiones que afectan a más de mil personas, estas últimas, oscilan entre 5.000 y 10.000 USD. En Canadá también se exige una tasa cuya cuantía depende del número de horas que se emplee en examinar y resolver la solicitud. La tasa es de 90 dólares por cada hora de trabajo. En Nueva Zelanda se cobra una tasa de 120 dólares neozelandeses, que cubre las dos primeras horas que se dedicarán a examinar si procede o no admitir la solicitud; en caso afirmativo el Commissioner comunicará al consultante la estimación de la cantidad a pagar y un cálculo del tiempo que demorará en responder, si excede de cuatro semanas. La tasa final es de 105 dólares neozelandeses por hora.

En la vereda contraria, quienes defienden la gratuidad del servicio, sostienen que una de las principales funciones de la Administración es informar y asistir al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en forma gratuita. (Humberto J. Bertazza, La consulta tributaria, Op. Cit. Pág. 51).

¹⁵⁶ En el caso de España que se refiere a los “obligados” y a los “colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados”; o el caso de Perú con los “deudores tributarios”; y las consultas institucionales; Bolivia también adopta una legitimación abierta y considera además a las consultas institucionales como

“colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales y empresariales, sindicales o de carácter gremial”; en Ecuador se establece los “sujetos pasivos” y las “asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de producción y las entidades del sector público”; Venezuela hace referencia al “consultante” y luego al “contribuyente”; Argentina alude a los “consultantes”; México contiene una referencia expresa a los “interesados individualmente” y además a los “particulares”; “interesados” y “agrupaciones”; Nicaragua habla de “ciudadano” y “consultante”; Cuba se refiere a los “sujetos pasivos y responsables, las entidades colaboradoras y cualquier otra persona natural o jurídica tenga o no obligaciones para con ella”; El Salvador alude al “sujeto pasivo, su representante o apoderado debidamente acreditado” y de “interesado”; Guatemala se refiere al “consultante”. A su turno, Modelo de Código Tributario OEA/BID se refiere al “consultante” no obstante que sus disposiciones dan a entender que se trata de un contribuyente y el Modelo de Código Tributario CIAT habla de “consultante” y de “sujeto pasivo”.

¹⁵⁷ El Art. 19 de la Constitución señala que la Constitución asegura a todas las personas: “14° El derecho de presentar peticiones a la autoridad, sobre cualquier asunto de interés público o privado, sin otra limitación que la de proceder en términos respetuosos y convenientes.

¹⁵⁸ Juan Calvo Végez. Op. Cit. (versión digital).

¹⁵⁹ España no exige una calificación subjetiva expresa fuera de las que debe reunir el “obligado”; Uruguay, Bolivia, Venezuela, Costa Rica y Guatemala exigen que se tenga un “interés personal y directo”; Ecuador requiere un “interés propio y directo”; Nicaragua sólo exige que el ciudadano “tenga interés”. Por su parte, tanto el Modelo de Código Tributario OEA/BID como el Modelo de Código Tributario CIAT se refieren al consultante como “quien tuviere un interés personal y directo”.

¹⁶⁰ De acuerdo al Diccionario de la Lengua, de la Real Academia Española, 21ª edición, Madrid, 1992, “aplicación” significa “acción y efecto de aplicar” y “aplicar” es “referir a un caso particular lo que se ha dicho en general o a un individuo lo que se ha dicho a otro”; a su turno “interpretación” significa “acción y efecto de interpretar” e “interpretar” es “explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de textos faltos de claridad”; por “ley tributaria” se debe entender aquella que marca el ámbito de aplicación del Código Tributario, esto es, de acuerdo al Art. 1 del DL N° 830, de 1974 y Art. 1 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

¹⁶¹ José Ramón Ruiz García. Op. Cit., pág. 170.

¹⁶² Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José M. Tejerizo López. Curso de Derecho Financiero y Tributario, editorial Tecnos, Madrid, España, 12ª edición, 2001, pág. 199.

¹⁶³ Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos ha instruido que las consultas tributarias se presenten en el Formulario N° 2117 denominado “Solicitud” que sirve también para presentar distintas solicitudes administrativas tales como excepcionarse del cambio de sujeto de derecho del IVA, acogerse a tributación simplificada, autorización para emitir vales mediante máquinas registradoras, etc.

¹⁶⁴ En el derecho comparado, por ejemplo Argentina exige expresamente que la consulta sea por escrito; Uruguay requiere que en la consulta se debe “exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y podrá expresar su opinión fundada”; Ecuador dispone que “la consulta se formulará por escrito y contendrá: 1. Los requisitos 1, 2, 3, y 6 del artículo 119 de este Código -Tributario-, 2. Relación clara y completa de los antecedentes y circunstancias que permitan a la administración formarse juicio exacto del caso consultado, 3. La opinión personal del consultante, con la cita de las disposiciones legales o reglamentarias que estimare aplicables y 4. Deberá acompañar también la documentación u otros elementos necesarios para la formación de un criterio absolutorio completo, sin perjuicio de que estos puedan ser solicitados por la administración tributaria”; Costa Rica y Nicaragua¹⁶⁴ establecen prácticamente en iguales términos que el consultante debe exponer en estricto rigor, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede asimismo expresar su opinión fundada. La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado; El Salvador y Guatemala disponen en iguales términos que “El consultante deberá exponer con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos del caso, para que se pueda responder la consulta y consignar su opinión, si lo desea”. Por su lado, el Modelo de Código Tributario OEA/BID establece que “el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada” y el Modelo de Código Tributario CIAT, casi en términos idénticos establece que “el consultante deberá exponer con claridad y precisión todas las circunstancias, antecedentes y demás datos constitutivos de la situación que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada”.

¹⁶⁵ Asimismo, se debe considerar que con antelación a la vigencia de la Circular N° 25 (19.04.2000), de acuerdo al Manual V del Servicio de Impuestos Internos, se sostenía que los medios oficiales de

comunicación eran: el Manual del SII; las Circulares de la Dirección Nacional; los Oficios-Circulares del Director o de los Directores Regionales; los Oficios suscritos por los mencionados funcionarios que contengan respuestas a consultas formuladas por otros servicios públicos, contribuyentes o por el personal del Servicio y los Telegramas o télex enviados por el Director o los Directores Regionales a los contribuyentes o personal del Servicio.

Al respecto, también se debe tener presente que los fallos o las resoluciones impartidas por el Servicio, en carácter de tribunal, no se encuentran comprendidos entre los medios oficiales de comunicación que destaca el inciso primero del Art. 26 del Código Tributario.

¹⁶⁶ Sayagués, op.cit., pág. 471.

¹⁶⁷ Juan Calvo Vérguez. Op. Cit. Además agrega este autor que “Los obligados tributarios no podrán entablar recurso alguno contra el acto o actos administrativos dictados de acuerdo a los criterios manifestados en ella. Es esta una limitación de carácter lógico, ya que la contestación a la consulta no es sino una manifestación de juicio o conocimiento por parte de la Administración tributaria y no de voluntad pues, como dispone el Art. 89.4 de la LGT (Ley General Tributaria de 2003, España), aquella sólo tendrá carácter informativo”. Más aún, precisa este autor, que el hecho que la respuesta no tenga carácter decisorio no significa que no produzca efectos jurídicos, por cuanto, “sus efectos sólo afectarán al contribuyente a través de los actos de gestión tributaria vinculados al criterio de aquella”. (versión digital).

¹⁶⁸ Cesar García Novoa. Prólogo del libro de Begonia Villaverde Gómez sobre “Las consultas a la Administración Tributaria”, editorial Marcial Pons, Madrid, 2002. Texto facilitado por su autor.

¹⁶⁹ Cesar García Novoa, Prólogo, Op. Cit.

¹⁷⁰ Gustavo A. Krause Murguiondo. Op. Cit., pág. 79.

¹⁷¹ Bielsa, Op. Cit., pág. 435.

¹⁷² La I. Corte de Punta Arenas, con fecha 31.10.84, en recurso de protección : Sociedad “Importadora y Distribuidora Cono Sur S.A.” con Director Regional del SII señaló que “procede rechazar un recurso de protección interpuesto por un contribuyente en contra del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, fundado en que el dictamen emitido por ese funcionario en respuesta a una consulta que le formulara sobre la aplicabilidad de un impuesto, vulnera la voluntad del legislador y configura un acto arbitrario, ya que el acto impugnado se ejecutó en uso de las facultades expresamente concedidas por la ley al funcionario respectivo y todavía a petición o iniciativa del propio perjudicado que también hizo uso de un derecho consagrado en la ley”. Y más adelante se agrega que “para corregir las equivocadas interpretaciones legales que pudieran estimarse resulta inadecuado el recurso de protección, ya que sólo resguarda determinados derechos y garantías constitucionales, de suerte que no puede desviarse para transformarlo en un recurso subsidiario o supletorio de los recursos legales ordinarios contemplados para el conocimiento de los asuntos, ni para surgir como un recurso especialísimo donde la ley los ha prohibido”. Y termina señalando el fallo que “el dictamen atacado no establece una obligación para el contribuyente sino sólo se emitió como un mero organismo de dictamen o consulta que no declara derechos ni constituye obligaciones y sólo asegura al contribuyente que lo cumple una situación tributaria que no podrá revisarse con criterios diversos al expuesto en el dictamen, y por ello es que no son reclamables conforme señala el Art. 126, inciso penúltimo, del Código Tributario”. En consecuencia, “mal puede constituir una amenaza ni menos aún privación o perturbación de los derechos que se dice vulnerados, máxime si se tiene en cuenta que permanece intacto el derecho de los afectados para reclamar, con arreglo a los procedimientos establecidos en el Código Tributario, en el evento de hacerse efectivo el cobro del gravamen que se considera improcedente”.

¹⁷³ Se trata de una actuación regular dentro del régimen de consulta tributaria vinculante chileno, así por ejemplo, hace poco se dictó el Oficio Ordinario N° 452, DE 06.03.2008 (ver www.sii.cl), donde luego de ponderar nuevamente los antecedentes la autoridad reconsideró su criterio original dejando sin efecto lo dictaminado anteriormente acerca del momento en que se devenga el impuesto de Segunda Categoría por el bono extraordinario dispuesto por la Ley N° 20.134, de 2006, en beneficio de los exonerados políticos.

¹⁷⁴ Ello, es distinto del efecto que produce la presentación de la consulta tributaria para el contribuyente, la que, en términos generales, no lo exime del cumplimiento de deberes formales ni del pago de las obligaciones tributarias, respectivas, conforme el criterio vertido en su consulta.

¹⁷⁵ Como dice Peñaranda Iglesias (*Perú*): Algo tiene “carácter vinculante” cuando no es una mera información o una simple orientación o propuesta, sino que tiene carácter obligatorio e impositivo (Alan Augusto Peñaranda Iglesias. Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente, Documentos 2/08, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, versión digital).

¹⁷⁶ Vicente Oscar Díaz. Op. Cit., pág. 442.

¹⁷⁷ Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello. Op. Cit. (versión digital).

¹⁷⁸ Bertazza, afirma que, si bien lo normal es que la respuesta tenga efecto vinculante para la Administración, la realidad demuestra que esto no siempre es así puesto que hay ejemplo de todas las clases. Además, agrega que el llamado efecto vinculante o no de las contestaciones es algo relativo, porque la experiencia enseña que cuando está establecido el carácter vinculante de la respuesta, la Administración tiende a deshacerse del corsé que se impuso, alegando los más variados y pintorescos argumentos. Y de otra parte, una respuesta no vinculante, no puede desconocer el principio de buena fe y sus manifestaciones: el de confianza legítima y la prohibición de ir contra los actos propios. Sostener lo contrario atenta contra la seguridad jurídica del Administrado (Bertazza. La consulta tributaria, Op. Cit, Pág. 16).

¹⁷⁹ Siguiendo a Bertazza, las “VII Jornadas Hispano-Luso-Americanas de Estudios Tributarios celebradas en Pamplona, España, en 1976, evento en el cual se recomendó lo siguiente: “...cuando la consulta verse sobre una cuestión real y debidamente concretada por el interesado directo, la respuesta tendrá carácter vinculante, deberá ser evacuada dentro de plazos perentorios y la resolución podrá ser recurrida por el régimen ordinario de los recursos...” y luego agrega que en igual sentido las “XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Lima, Perú, en 1993, han recomendado que: “Debe reconocerse el derecho del contribuyente a consultar sobre el contenido y alcance de las normas a aplicar a cada caso concreto. La administración debe responder en un plazo breve y perentorio, vinculándose a su respuesta” (Humberto Bertazza, La consulta tributaria... Op. Cit., Pág. 61).

¹⁸⁰ En sentido negativo, Bertazza sostiene que cuando la contestación no produce efecto vinculante para la Administración, sus órganos en sentido amplio, pueden practicar sus actuaciones siguiendo criterio distinto al recogido en la contestación a una consulta tributaria, a pesar que este último criterio paradójicamente proviene de un superior jerárquico (Humberto Bertazza, la consulta tributaria... Op. Cit., Pág. 59).

¹⁸¹ T. García Luis. Las consultas tributarias. En Varios Autores, La Reforma de la Ley General Tributaria, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 482, citado por Francisco D. Adame Martínez. Naturaleza y efectos de las contestaciones a consultas tributarias. Documentos N° 28/2005, Instituto de Estudios Fiscales, p. 18.

¹⁸² Zornoza Pérez, Op. Cit., pág. 289.

¹⁸³ Zornoza Pérez, Op. Cit., pág. 289.

¹⁸⁴ El Art. 19 establece que la Constitución asegura a todas las personas: “N° 3. La igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos” y en el inciso quinto: “Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos”.

¹⁸⁵ Juan Calvo Vérguez. Op. Cit. (versión digital).

¹⁸⁶ Ana María Delgado García y Refael Oliver Cuello. Op. Cit. (versión digital).

¹⁸⁷ Al respecto, cabe señalar que existen buenos argumentos que permiten discutir la procedencia de la consulta tributaria ex post, es decir, no sólo luego de verificados las operaciones cuya tributación resulta dudosa, sino también luego que han sido fiscalizadas. En estricto sentido, el contribuyente al ser objeto de un procedimiento de liquidación de impuestos, se alza como el destinatario del acto administrativo de accertamiento de la obligación tributaria –cuyo nacimiento, notificación e impugnación en el derecho chileno se encuentra sometido a un procedimiento especial de reclamación establecido en los Arts. 123 y siguientes del Código Tributario-, en el cual se contiene una determinada interpretación tributaria sustentada por el Servicio, la relación jurídico administrativa Fisco-contribuyente debe sujetarse a esos criterios que, reclamación mediante, perfectamente podrían ser corregidos por los Tribunales de Justicia. En tal sentido, se estima que no obsta a ello, el hecho que el acto emane de un área de fiscalización tributaria (gestión, inspección, comprobación o verificación). Por el contrario, ante el contribuyente, el Servicio es uno sólo, de tal manera que bien podría estimarse que una vez notificada la liquidación de impuestos (actuación de la Administración Tributaria cuya finalidad es la determinar un impuesto, con base a las declaraciones o antecedentes que presente el contribuyente, o derivada de la facultad de ésta para fiscalizar y aplicar los impuestos con los antecedentes que obren en su poder), estaría vedada la posibilidad de interpretar la norma tributaria por haberse agotado el ejercicio de las facultades de aplicación y fiscalización de impuestos. En eso consiste el efecto vinculante de las respuestas a las consultas tributarias.

¹⁸⁸ Enrique Silva Cimma. Derecho Administrativo Chileno y Comparado. El Servicio Público, Editorial Jurídica de Chile, 1995, págs. 103-104.

No obstante lo anterior, en el derecho español, se ha sostenido que pese a la aparente similitud que existe entre las circulares y las respuestas a las consultas tributarias, como es el caso que a través de ambos instrumentos tiene lugar una actividad interpretativa y su eficacia es meramente interna -sin alcanzar a los particulares ni a los tribunales-, existen importantes diferencias como es el hecho que en las circulares se interpreta un concreto precepto pensando en su aplicación general, mientras que en las respuestas a

consultas se produce esa misma interpretación partiendo además de un específico supuesto de hecho, único al que podrá ser aplicado esa particular interpretación; además, su origen es diverso en cuanto las consultas nacen a requerimiento de los obligados tributarios y no a solicitud de los órganos de gestión, lo que no es predicable de las circulares. Asimismo, desde el punto de vista de su eficacia interna, la circular vincula en virtud del principio de jerarquía y de unidad de criterios, despliega sus efectos sobre los órganos jerárquicamente inferiores, mientras que la consulta tributaria vincula por la previsión del Art. 107 de la Ley General Tributaria (España), afectando en todo caso a los órganos de gestión, con independencia de su posición jerárquica (María Begoña Villaverde Gómez. Las consultas a la administración tributaria, op. cit., pág. 60).

¹⁸⁹ Al respecto cabe destacar que la Contraloría General de la República, al igual que otros órganos dentro de la Administración del Estado (Superintendencia de Salud, de Seguridad Social, de Valores y Seguros, de Electricidad y Combustibles, de Servicios Sanitarios y la propia Dirección del Trabajo), posee facultades interpretativas. En tal sentido el Dictamen N° 35.397, Fecha: 6-VIII-2007, se refirió a la función de dictaminar señalando que en este contexto, una de las funciones trascendentales que el Estado de Derecho le reconoce a la Contraloría General lo constituye la *facultad de interpretar las normas jurídicas que inciden en el ámbito administrativo*, labor que se materializa en la emisión de informes jurídicos que son obligatorios para los servicios sometidos a su fiscalización. Esta potestad, que importa una valiosa creación intelectual de nuestra Contraloría, permite la *elaboración de una doctrina administrativa* conformada por un sistema de precedentes obligatorios y favorece la unidad del sistema normativo mediante su interpretación uniforme y consistente, donde cada decisión contribuye a orientar otras múltiples decisiones posibles, haciendo que la regulación aplicable a los entes públicos sea más coherente, íntegra y estable. Para que opere el Estado de Derecho no basta con la existencia de un texto constitucional y de leyes formalmente establecidas. Es indispensable la existencia de mecanismos y procedimientos especializados y expeditos de solución de conflictos, que colaboren con la Administración del Estado, que fijen el sentido y alcance de las normas jurídicas y que, de ser necesario, sean capaces de actuar para impugnar los actos que sobrepasen al Derecho. De este modo, con la labor interpretativa de la Contraloría General se facilita que las declaraciones generales y abstractas de la normativa legal relacionada con la ética pública se transformen, a través de su aplicación concreta, uniforme y reiterada, en *normas específicas de conducta*, con lo que el Estado de Derecho gana en eficacia, atribuyéndole a la Constitución y las normas dictadas conforme a ella, un sentido y alcance concretos que van más allá del tenor explícito del propio texto. De esta manera, la labor interpretativa que realiza la Contraloría *complementa* la labor normativa que, en el ámbito de sus potestades, llevan a cabo el Congreso Nacional y el Presidente de la República. Asimismo, el sistema jurídico basado en el precedente administrativo –es decir, la interpretación uniforme de una misma regla jurídica- permite que la actuación administrativa gane en previsibilidad, esto es, afirma la legítima expectativa que tienen los ciudadanos de que la Administración tome decisiones que sean armónicas con los criterios manifestados con anterioridad en situaciones equivalentes. De este modo, la función que la Constitución ha encargado a la Contraloría General de la República de interpretar con fuerza obligatoria las leyes y actos administrativos, y el uso que de esta facultad ha hecho esta Institución, permiten dar cumplimiento al principio de la igualdad ante la ley reconocido por la Carta Fundamental y a los principios de buena fe y de confianza legítima y a la teoría de la inducción al error.

¹⁹⁰ Juan Calvo Vérguez. Op. Cit. (versión digital).

¹⁹¹ En efecto, no resulta infrecuente encontrar casos en el derecho comparado, en que junto con exigir estricto cumplimiento por parte de los funcionarios de las áreas de gestión, comprobación e inspección tributaria de los criterios impartidos por la autoridad fiscal en una respuesta a un contribuyente, dicha contestación sólo es comunicada al contribuyente y no a los funcionarios o, en su caso, tampoco es debidamente publicada.

¹⁹² Al respecto se debe tener presente que la Contraloría General de la República en diversos pronunciamientos ha estimado que las normas tributarias sólo deben ser interpretadas por los órganos del Servicio de Impuestos Internos que tienen facultades para ello y ésta se ha inhibido, en virtud de ello, para emitir pronunciamientos en tales materias. Lo que lleva a sostener que también los otros órganos del Estado se sujetarán a tales interpretaciones pese a no existir norma expresa que establezca tal efecto vinculante. Recientemente el Dictamen N° 13.377 Fecha: 26-III-2008, establece que “Don R.P. se ha dirigido a esta Contraloría General señalando que, a fin de completar su memoria de título, solicitó al Servicio de Impuestos Internos antecedentes acerca de las "ganancias" o "Utilidad (Pérdida) Del Ejercicio" de "ciertas empresas en diferentes años", a fin de levantar con ellas la información estadística a que se refiere, sin identificar a los respectivos contribuyentes. Solicitados sus informes, el Ministerio de Hacienda, mediante su oficio N° 1.027, de 2007, y el referido Servicio de Impuestos Internos, a través de su ordinario N° 3.454T, de 2007, indican, en síntesis, que con fecha 17 de octubre de 2007 se denegó por

escrito el mencionado requerimiento, atendido que los datos de que se trata "están protegidos por el secreto tributario, como lo contempla el inciso segundo del Artículo 35 del Código Tributario", por cuanto los antecedentes requeridos por el ocurrente se refieren a la renta de los contribuyentes, los cuales constan en las declaraciones obligatorias emanadas de dichos particulares, sin que la petición del interesado se encuentre en alguno de los casos que hacen excepción al deber de mantener dicha reserva. Sobre el particular, es necesario hacer presente que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6º, letra A, N° 1, del Código Tributario, y en el artículo 7º, letra b) del Decreto Con Fuerza de ley N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, que establece la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, corresponde a su Director "interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos", de manera que la decisión acerca de la procedencia de amparar la reserva de los datos requeridos por el ocurrente en la disposición del ya citado inciso segundo del artículo 35 del Código Tributario, corresponde al ámbito de atribuciones de dicha autoridad, la cual, de conformidad con los antecedentes tenidos a la vista por esta Contraloría General, dio respuesta a la respectiva solicitud: En consecuencia, y atendido lo expuesto, esta Contraloría General debe abstenerse de emitir un pronunciamiento sobre la presentación, por corresponder su resolución al Servicio de Impuestos Internos".

¹⁹³ Se ha señalado que conforme lo demuestra la historia fidedigna del establecimiento de la ley, se puede interpretar justamente lo contrario, por cuanto, es dable entender que los Directores Regionales, al actuar como jueces tributarios, no se encuentran compelidos a dar aplicación a las instrucciones emitidas por la superioridad para ser ejecutadas en sede administrativa, fundando esa interpretación en el hecho que el legislador para reafirmar los principios de independencia e imparcialidad a que debe tender la jurisdicción tributaria, introdujo una modificación al artículo 7º de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos por el artículo 63 letra c) de la Ley 18.382, D.O. 28.12.84, en la que dio a entender claramente que los Directores Regionales al dictar fallos, en cumplimiento de su función jurisdiccional, no están sometidos a la supervigilancia del Director, la cual sólo se extiende a verificar el cumplimiento de sus instrucciones en dictámenes y resoluciones, actuaciones ambas que se dan en el ámbito administrativo, no en el jurisdiccional. A mayor abundamiento, se argumenta que ese fue el sentido de la eliminación de la expresión "fallos" de la letra c) del referido artículo 7º, de lo cual debe colegirse -como lo hizo el Director del Servicio de la época Sr. Jorge Varela V., en las sesiones conjuntas celebradas por las Comisiones Legislativas los días 29 de noviembre de 1984, 4 y 13 de diciembre de 1984, en las cuales explicó- que los Directores Regionales son jueces y deben ejercer jurisdicción. Aclaró que por esa razón no creía que fuere técnicamente aceptable que los Directores Regionales tuvieran que fallar de acuerdo con los criterios de otro funcionario, aunque éste fuere el Director del Servicio.

¹⁹⁴ Zornoza Pérez, Op. Cit., pág. 292.

¹⁹⁵ Ramón Falcón y Tella. El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas. En Revista Quincena Fiscal Aranzadi, N° 19, 2004. (versión digital). Sobre el particular, se debe hacer presente que se podría dar el caso que durante el proceso de revisión jurisdiccional, en virtud precisamente de la no vinculación al criterio administrativo, podrían resolver tanto a favor del contribuyente como, eventualmente, en su contra estableciendo una situación más gravosa que la determinada en el propio dictamen.

¹⁹⁶ Francisco D. Adame Martínez. Op. Cit., pág. 20.

¹⁹⁷ Juan Calvo Végez. Op. Cit. (versión digital). En igual sentido Humberto J. Bertazza, Op. Cit. Pág. 16.

¹⁹⁸ Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello. Op. Cit. (versión digital).

¹⁹⁹ Juan Calvo Végez. Op. Cit. (versión digital).

²⁰⁰ Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello. Op. Cit. (versión digital).

²⁰¹ Ejemplo reciente de cambio de doctrina se encuentran en el Oficio Ordinario N° 709, de 14.04.2008, acerca del tratamiento tributario de los intereses pagados por préstamo bancario destinado a efectuar una disminución de capital a sus accionistas, conforme lo establecido por el N° 1 del Art. 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, ocasión en la cual, el órgano fiscalizador se inclinó por aceptar como gasto tributario tales valores a diferencia de lo que había sostenido anteriormente. Otro caso reciente de cambio de criterio se encuentra en la Circular N° 24, de 24.04.2008, acerca del tratamiento tributario del castigo por créditos incobrables conforme lo dispuesto en el N° 4 del Art. 31 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Se debe hacer presente que el tema de la "doctrina tributaria del SII" no ha sido suficientemente estudiado en los autores en Chile. En efecto, no obstante que en dicho instituto se pueden mezclar criterios complementarios, aclaratorios, confirmatorios, rectificatorios o derechamente revocatorios, en general, se considera que todo pronunciamiento que no valide exactamente otro anterior constituye un cambio de doctrina, sin embargo, consideramos que tal calificativo sólo puede reservarse para aquellos pronunciamientos diametralmente opuestos, en sentido y alcance, al criterio originalmente expresado por la autoridad.

Un problema limítrofe, pero distinto, lo constituyen aquellos casos en que los procedimientos de gestión, comprobación e inspección tributaria “reflejan” determinados criterios técnicos que no han sido señalados expresamente en documentos formal u oficial alguno o, aquellas situaciones en que los autores, más que discutir la doctrina sentada en una determinada respuesta de la Administración Tributaria, como ocurre normalmente, debaten acerca de si se trata o no de efectivo cambio de criterio. Estas cuestiones no han sido analizadas por los autores nacionales.

Por otro lado, debemos agregar que -a nuestro juicio- la expresión “jurisprudencia administrativa” que se utiliza habitualmente en el sistema tributario chileno para denominar el conjunto de respuestas que emite la Administración Tributaria no resulta consistente con su naturaleza jurídica, origen y efectos jurídicos, por lo que cabría utilizar mejor la expresión “doctrina administrativa tributaria” para referirse a tales pronunciamientos. Así, por lo demás se plantea en derecho comparado, “Las contestaciones a las consultas tributarias se incluyen, al lado de Circulares, dictámenes o informes de los órganos consultivos en el cuerpo de la “doctrina administrativa”. (Maria Begoña Villaverde Gómez. Las consultas a la administración tributaria. Op. Cit. pág. 61).

²⁰² Al respecto, cabe señalar que la “buena fe” es un principio general que informa el ordenamiento jurídico chileno a partir de lo dispuesto en el Art. 707 del Código Civil (“La buena fe se presume, excepto en los casos en que la ley establece la presunción contraria. En todos los otros la mala fe deberá probarse”), de manera que no se advierte claramente la utilidad de haber señalado expresamente dicho concepto en la norma tributaria, a menos que la intención del legislador haya sido diversa.

²⁰³ Jorge Streeter. La interpretación de la Ley Tributaria. En Revista de Derecho Económico, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, N° 21 y 22, 1968, pág. 59.

²⁰⁴ Al respecto, la Corte Suprema de Justicia ha resuelto, en lo que nos interesa, que “esta segunda resolución importa un cambio de interpretación de las pertinentes disposiciones tributarias, que no puede operar con efecto retroactivo respecto del contribuyente que obtuvo un pronunciamiento particular con relación a la aplicación de las mismas disposiciones tributarias, por prohibirlo expresamente el artículo 26 del Código Tributario” (C. Suprema, 23/11/83, Rol: 3.045, Gaceta Jurídica N° 42, pág. 98). Asimismo, dicho Tribunal ha establecido que buena fe “es la conciencia de haberse actuado conforme a Derecho y, por lo tanto, obrar con o sin la concurrencia de ese elemento es una cuestión de hecho que debe ser resuelta por los tribunales de la instancia, lo que determina la improcedencia del recurso de casación en el fondo” (C. Suprema 26/05/87, no indica rol, en R.D.J., T. LXXXIV, 2ª parte, sección 1ª, pág. 49).

²⁰⁵ Juan Calvo Vérguez. Op Cit. (versión digital).

²⁰⁶ Francisco D. Adame Martínez. Op. Cit., pág. 19.

²⁰⁷ Ramón Falcón y Tella. Op. Cit. (versión digital)

²⁰⁸ Francisco D. Adame Martínez. Op Cit., p. 20.

²⁰⁹ Zornoza Pérez, pág. 293. Y luego agrega este autor que: “Tal y como ha puesto de relieve la doctrina alemana, las contestaciones a consultas tributarias vinculan a los órganos de gestión aun cuando sean antijurídicas, al igual que los demás actos administrativos despliegan sus efectos en ese caso; pero ello no supone infracción del principio de legalidad, porque ha sido el mismo ordenamiento jurídico el que en la tensión entre corrección material (...) y seguridad jurídica (...) ha optado, a la hora de regular las causas de nulidad y los motivos de recursos, a favor de esta última. Además, tampoco se puede extraer de ello que los criterios reflejados en las contestaciones a consultas son inalterables, porque su carácter vinculante no impide la revisión de las eventuales infracciones del ordenamiento cometidas, sino sólo el que tal revisión sea efectuada al margen de los cauces legales establecidos a tal fin” (pág. 293-294).

²¹⁰ Zornoza Pérez, Op. Cit., pág. 291. En efecto, el autor referido destaca como cuestión esencial la coincidencia de los hechos realmente producidos con aquellos en los que se fundó la respuesta a la consulta, lo cual, lleva implícito una exigencia de realización efectiva del supuesto de hecho “pues la contestación a la consulta no puede de ninguna manera producir sus efectos típicos más que al materializarse la situación fáctica que sirvió de base para su emisión... la vinculación queda subordinada a la identidad de los diversos supuestos de hecho”, el cual debe ser expuesto en toda su extensión y verazmente en el respectivo escrito de consulta.

²¹¹ Juan Calvo Vérguez. Op. Cit. (versión digital).

²¹² Zornoza Pérez, Op. Cit., pág. 291.

²¹³ Zornoza Pérez, Op. Cit., pág. 290.

²¹⁴ César García Novoa, Comentarios..., Op. Cit., pág. 163.

²¹⁵ Sin embargo, no siempre resulta claro determinar cuando se modifica la legislación, como se sigue de lo expresado en el Oficio Ordinario N° 503, de 17.02.2005, del SII en que se expresa: “1.- Por Oficio indicado en el antecedente, la Contraloría General de la República ha remitido a este Servicio su presentación indicada en la referencia, atendido, según expresa dicho organismo contralor, que la consulta formulada por los recurrentes incide en la interpretación de una norma de carácter tributario de

competencia de este Servicio, conforme a lo previsto en el artículo 6° del D.L. N° 830, de 1974, sobre Código Tributario, y en el artículo 7° del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, que aprueba la Ley Orgánica de este organismo.

2.- Antes de pronunciarse sobre la consulta formulada, cabe recordar que las potestades concedidas por el artículo 6° del Código Tributario y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, sólo se extienden, entre otras, a interpretar administrativamente las disposiciones tributarias.

Si bien esa facultad legal implica una discriminación preliminar sobre cuáles son las disposiciones vigentes de tributación interna, ello no permite extenderse al punto de decidir, imperativamente y de modo vinculante, si acaso tal o cual norma ha sido tácita o consecucionalmente derogada por otra; sea ésta del mismo rango legal o, incluso, constitucional. Para verificar cuáles son las leyes de tributación interna vigentes, este Servicio se basa en un criterio meramente formal; aquella legislación debidamente promulgada y publicada en el Diario Oficial.

En otras palabras, no obstante las facultades de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, este Servicio es incompetente para emitir un pronunciamiento vinculante acerca de la vigencia o no de las disposiciones tributarias que interpreta en atención a si son o no compatibles con el contenido de la Constitución Política. Dicha función, conforme al artículo 80 de la Constitución Política del Estado, corresponde a la Corte Suprema”.

²¹⁶ No obstante lo señalado en los dos apartados anteriores (N° 5.7.2 y N° 5.7.3), pensamos que tales circunstancias, en estricto rigor, no pueden ser subsumidas dentro del concepto de “cambio de doctrina” porque en el primer caso se trata de una diferencia objetiva de imposibilidad de encuadramiento entre el presupuesto de hecho previsto en la respuesta y el presupuesto de hecho verificado en la realidad, de manera que no existe posibilidad de ajuste entre ambas circunstancias fácticas y, en el segundo caso, porque la legitimación de las actuaciones de la Administración Tributaria descansan precisamente en el respeto y conformidad con la ley vigente, de forma tal, que si cambia la ley, se debe producir, como proceso natural, la adecuación de la doctrina tributaria.

Por el contrario, a nuestro juicio existirá un “cambio de doctrina” cuando la Administración Tributaria - pese a existir coincidencia material entre los hechos previstos en la respuesta y aquellos que se verifican en la realidad y que no ha existido cambio de legislación-, emite un pronunciamiento contradictorio con otro anterior (no complementario o aclaratorio). Es en tal escenario que resulta correcta la expresión “cambio de doctrina”, fundada quizás, en un mejor y más detenido estudio de los antecedentes, en una nueva calificación jurídica de los hechos, en una detección de errores o inexactitudes en la valoración de los hechos o del derecho, etc.

²¹⁷ ZORNOZA PÉREZ, Op. Cit., pág. 288, a propósito de la suficiencia del conjunto de comunicaciones oficiales o extraoficiales que la Administración tributaria mantiene con los contribuyentes, afirma que “resulta también insuficiente la difusión por parte de la Administración de sus criterios interpretativos a través de los cauces tradicionales (circulares, órdenes ministeriales, interpretativas, publicaciones dirigidas a los contribuyentes, servicios de información, etc.). En primer lugar porque la multiplicación de disposiciones interpretativas no sólo no disminuye, sino que acrecienta la inseguridad jurídica de los contribuyentes, porque el riesgo de arbitrariedad es mayor cuando los medios de expresión de las interpretaciones administrativas son múltiples y de publicidad imperfecta, con lo que los destinatarios no pueden conocerlos todos e ignoran la interpretación que finalmente les será aplicada. En segundo lugar se suma a ello la posibilidad de cambios injustificados de los criterios interpretativos sustentados por la Administración, no sólo a lo largo de un determinado periodo de tiempo (sic), sino también de unos órganos a otros; con lo que desaparece la seguridad acerca de la regulación jurídica de los distintos supuestos concretos, que vendría determinada por el arbitrio del intérprete”. Lo que en definitiva, justifica y explica, que las informaciones proporcionadas por la Administración estén dotadas de carácter vinculante.

²¹⁸ SAYAGUÉS, Op. Cit., pág. 449-450, señala que el acto administrativo puede haber sido dictado por el órgano competente, cumpliendo las reglas de fondo y de forma, siendo por lo tanto correcto en apariencia; pero si la administración perseguía un fin que no era el debido, el acto es inválido por desviación de poder. Refiere luego que este concepto fue elaborado en Francia por el Consejo de Estado en cuanto el acto que adolece de desviación de poder falta el fin propio del servicio que constituye uno de sus elementos esenciales.

²¹⁹ Eduardo García de Enterría. Principios y modalidades de la participación ciudadana en la vida administrativa, en Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasi, Editorial Civitas, Madrid, España, 1989, pág. 441. Desde el punto de vista de la participación ciudadana en la Administración, GARCÍA DE ENTERRÍA entiende que un concepto técnico de participación “debe comenzar por excluir la intervención del ciudadano en la Administración *uti singulus*, como parte en un procedimiento que le atañe, esto es, como titular de derechos o intereses propios, y reducirlo a su intervención como miembro

de la comunidad, *uti socius, uti cives*, como simplemente afectado por el interés general y portador y valedor del mismo”. Esta última es la que interesa y su “justificación de principio alude a un intento de incluir en las decisiones o actuaciones de la Administración las referencias al interés general que los ciudadanos en directa relación con él pueden hacer valer, un interés general que no ponga en cuestión el ya valorado en la Ley de cuya aplicación se trata (por eso no estamos en presencia de una democracia política alternativa o correctora de la que se expresa en la formación de la Ley), pero que es muy importante tener en cuenta precisamente en la fase de esa aplicación, de modo que su realidad y sus exigencias no sean sustituidas por las simples opiniones personales de los funcionarios, reciente creación administrativa del Comité Consultivo en Chile.

²²⁰ Sobre el particular, cabe hacer presente que en el caso chileno, recientemente se ha dictado la Resolución Exenta N° 36, de 24/03/08, que crea el Comité Consultivo del Director del SII y establece el reglamento para su funcionamiento, cuyos considerandos N° 2 y N° 3 señalan: “Que, en la actualidad, el desarrollo de la actividad económica en un mundo globalizado, en la que conviven temas financieros, tecnológicos, nuevas formas de contratación y transacciones internacionales de gran incidencia tributaria, requiere del Servicio una perspectiva general de estas materias, en la que considere también la visión y experiencia práctica que el sector privado pueda tener de las diversas instituciones y formas de contratación; y Que, atendido lo expuesto, se estima conveniente que exista un órgano colegiado, de carácter consultivo, integrado por abogados y contadores dedicados al ejercicio libre de la profesión, especialistas en asuntos tributarios y económicos, de reconocida trayectoria y por profesionales del Servicio, destinado a emitir su opinión en las materias aludidas en el considerando precedente, en los casos que la Dirección así lo requiera”.

²²¹ Zornoza Pérez, Op. Cit., pág. 296, señala que el estudio de las consultas a la Administración, en cuanto ello contribuye a delimitar el régimen jurídico en que se encuadrará la función de interpretación, armonizando los intereses de la legalidad y la garantía de los contribuyentes, permitirá continuar trabajando en esa línea de potenciación de los aspectos procedimentales de la aplicación de los tributos, con el propósito expresado por el profesor Sáinz de Bujanda de no dejar las manos sueltas a la Administración en la obtención de los recursos tributarios, sino precisamente de someterlas más estrictamente al imperio de la Ley, de manera que pueda afirmarse la glorificación, no del hecho imponible o de la liquidación, sino de la norma jurídica frente a la arbitrariedad.

²²² En efecto, Claudino Pita señala que “La búsqueda de la modernización de las administraciones tributarias en un ambiente de integridad y profesionalismo de sus funcionarios, ha llevado a los países a promover cambios de importancia en la cultura organizacional de aquellas administraciones, entre los cuales cabe destacar la reafirmación de la noción de servicio en la misión de las mismas, y el reconocimiento explícito de las necesidades de promover la satisfacción del cliente, tanto externo como interno, todo lo cual se proyecta como una nueva concepción de la relación fisco-contribuyente y de las relaciones y estructuras laborales internas, respectivamente”. En Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF, N° 26 / Abril 2007, Pág. 16.

BIBLIOGRAFÍA

Adame Martínez, Francisco D. *Régimen jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado*, Documentos N° 21/2001, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España. 2001.

Adame Martínez, Francisco D. *Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias*, Documentos N° 28/2005, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España. 2005.

Aguerrea Mella, Pedro. *Las prerrogativas del acto administrativo en la Ley N° 19.880*. En “Ley N° 19.880, sobre procedimientos administrativos. Conferencias”, Universidad Santo Tomás, Santiago de Chile, 2003.

Alessandri Rodríguez, Arturo y Somarriva Undurraga, Manuel. *Curso de Derecho Civil*, Tomo I, Volumen I, parte general, Editorial Nacimiento, Santiago de Chile, 1961.

Argañarás, Manuel. *Tratado de lo contencioso administrativo*. Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1955.

Aylwin Azócar, Patricio. *Derecho Administrativo*, Tomo II, Editorial Universitaria S.A., Santiago de Chile, 1962.

Badás Cerezo, Jesús; Lamota Pérez, Carlos y Marco Sanjuán, José Antonio. *Aplicación de la ley de derechos y garantías de los contribuyentes*. Editorial LexNova, Valladolid, España, 1998.

Barra, Patricio. *Simplicidad de los Sistemas de Imposición. El caso de Chile*. Versión 02 de mayo de 2006. Documento preparado para el seminario “Estrategias Fiscales y Cohesión Social” de EUROSOCIAL. Buenos Aires, Argentina. Mayo 2006.

Bertazza, Humberto. *Administración Fiscal: el instituto de la consulta vinculante*. Relator General del Segundo Tema del 10° Congreso de Derecho Tributario, Buenos Aires, Argentina, 2002.

Bertazza, Humberto. *La consulta tributaria vinculante. Un estudio sobre el derecho comparado y el análisis del régimen en la República Argentina*. Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2007.

Biblioteca del Congreso Nacional. *El derecho de petición en la Constitución de 1980 y en la legislación de España, Estados Unidos y Francia*. Elaborado por Patricia Canales

y Virginia Loiseau, Sección Estudios, Serie Estudios, Año XIII, N° 273, Santiago de Chile, mayo de 2003.

Bielsa, Rafael. *Derecho Administrativo*, Tomo II, Roque Depalma editor, 5ª edición, Buenos Aires, Argentina, 1955.

Bocksang Hola, Gabriel. *¿Cuál es el acto Terminal del procedimiento administrativo?* En “Ley N° 19.880, sobre procedimientos administrativos”. Academia de Derecho Universidad Santo Tomás, Santiago de Chile, 2003.

Boquera Oliver, José María. *Estudio sobre el acto administrativo*. Editorial Civitas, 6ª edición, Madrid, España, 1990.

Calvo Vérguez, Juan. *El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?* En Revista Quincena Fiscal Aranzadi, N° 3, 2006, Editorial Aranzadi, Pamplona, España, 2006.

Charad Dahud, Emilio; Rojas Larragaña, Luís y Valdés Briones, Mario. *El Código Tributario*. Editora e Impresora “Lautaro”, Santiago de Chile, 1976.

De Ribeiro Moita de Macedo, Paulo José. *La Transparencia en la gestión de la administración tributaria*. En “El rol de la administración tributaria en la sociedad”, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – Instituto de Estudios Fiscales, 39ª, Buenos Aires, Argentina.

Del Paso Bengoa, Jesús María y Jiménez Jiménez, Clara. *Derechos y Garantías del Contribuyente, Comentarios a la Ley 1/1998*, editorial CIASS S.A., Valencia, España, año 1998.

Delgado García, Ana María y Rafael Oliver Cuello. *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*. Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, España, Colección Financiero. 2004.

Diez, Manuel María. *Derecho Administrativo*, Tomo II, Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L., Buenos Aires, 1965.

Díaz, Vicente Oscar. *La consulta tributaria anticipada*. En Anales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Período Agosto 2002-Julio 2004, 1ª edición, Buenos Aires, Argentina, 2004.

Díaz Romeo, Manuel. Otros aspectos del Derecho Tributario Procesal: régimen de consulta previa, medidas cautelares y “solve et repete”. En Seminario Técnico del CIAT. Guanajuato, México, 1992.

Evans de la Cuadra, Enrique. *Los derechos constitucionales*, Tomo I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1986.

Falcón y Tella, Ramón. *El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas*. En Revista Quincena Fiscal Aranzadi, N° 19, Madrid, España, 2004.

García de Enterría, Eduardo. *Principios y modalidades de participación ciudadana en la vida administrativa*. En Libro Homenaje al Profesor José Luis Villar Palasi, Civitas, Madrid, España, 1989.

García Novoa, César. *Comentarios a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. (texto facilitado por su autor). En “La nueva Ley General Tributaria”, José Manuel Tejerizo López y Rafael Calvo Ortega. Editorial Thomson Aranzadi, Madrid, España, 2004.

García Novoa, César. *Prólogo del libro de Begonia Villaverde Gómez sobre “Las consultas a la Administración Tributaria”*, editorial Marcial Pons, Madrid, España, 2002. (Texto facilitado por su autor).

García Novoa, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Editorial Marcial Pons, Madrid, España, 2000.

Garrido Falla, Fernando. *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I (parte general), Editorial Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, España, 1980.

González Navarro, Francisco. *Derecho Administrativo Español*, Tomo II, Ediciones Universidad de Navarra S.A., Pamplona, España, 1988.

González-Cuéllar Serrano, María Luisa. *Los procedimientos Tributarios: su terminación transaccional*. Premio Instituto de Estudios Fiscales editorial COLEX, Madrid, España, 1997.

Gordillo, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. Ediciones Macchi S.A., Buenos Aires, Argentina. Parte General, Tomo I, 1974.

Hernández Lavado, Alejo. *La consulta tributaria*. En Derecho y Garantías del Contribuyente. Coord. R. Calvo Ortega y C. Checa González, editorial LexNova, Valladolid, España, 1998.

Jara Cristo, Manuel. *Derecho Administrativo*. Impresores N. Avaria e Hijo Ltda., Santiago, Chile, 1943.

José Rodríguez, María. *El acto administrativo tributario*. Con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo, editorial Abaco de Rodolfo Desalma, Buenos Aires, Argentina, 2004.

Krause Murguiondo, Gustavo. *La interpretación de la ley y el derecho tributario*. Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2000.

Linares, Juan Francisco. *Fundamentos de Derecho Administrativo*. Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 1975.

Marienhoff, Miguel S. *Tratado de Derecho Administrativo*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, Tomo I, 1965.

Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel y Tejerizo López, José M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, editorial Tecnos, Madrid, España, 12ª edición, 2001.

Martín Fernández, Javier, Coord. *Comentarios a la ley de derechos y garantías de los contribuyentes*. Edita Centro de Estudios Financieros, Madrid, España, 1999.

Martín Mateo, Ramón. *Manual de Derecho Administrativo*. 5ª edición, Madrid, España, año 1980.

Merino, Ernesto. *Derecho Administrativo*. Imprenta Universitaria, Santiago de Chile, año 1936.

Moita de Macedo, Paulo José. *La transparencia en la gestión de la administración tributaria*. En “El rol de la administración tributaria en la sociedad”, CIAT/IEF, 39ª Buenos Aires, Argentina.

Mordeglia, Roberto M. *Seguridad Jurídica. Bases científicas para un sistema tributario estable. Interpretación administrativa y consultas fiscales*. En José Osvaldo Casás, coordinador: Interpretación económica de las normas tributarias, Editorial Abaco de Rodolfo Desalma, Bs. Aires, Argentina, 2004.

Mantero, A., *Procedimiento de la Inspección Tributaria*, páginas 221-222, citado por José Ramón Ruiz García. La liquidación en el ordenamiento tributario. Editorial Civitas, Madrid, España, 1987.

Pantoja Bauzá, Rolando. *Bases Generales de la Administración del Estado*. Editorial Jurídica Ediar-Conosur Ltda., Santiago, Chile, 1987.

Peñaranda Iglesias Alan Augusto. *Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente*, Documentos 2/08, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, año de publicación 2008.

Pierry Arrau, Pedro. *Concepto de Acto Administrativo en la Ley de Procedimiento Administrativo. El Reglamento. Dictámenes de la Contraloría General de la República*. En Revista de Derecho, Consejo de Defensa del Estado, N° 13, Santiago de Chile, Agosto 2005.

Pont Mestres, Magin y Francesc Clemente, Joan, Coord. *Alternativas convencionales en el derecho tributario (XX Jornada Anual de estudio Fundación “A. Lancuetra”)*, editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, España, 2003.

Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF, N° 26/Abril 2007, Madrid, España.

Rivero Ysern, Enrique. *El derecho administrativo y las relaciones entre particulares*. Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, España, 1969.

Rosembuj, Tulio. *Procedimientos Tributarios Consensuados: su terminación transaccional*. Premio Instituto de Estudios Fiscales, Editorial Colex, Madrid, España, año 1997.

Rubio Godoy, Isaac. *Proceso de formación de un Acto Administrativo*. En “Concepto de Acto Administrativo” de Rolando E. Pantoja Bauzá. Editorial Jurídica de Chile, Seminario de Derecho Público, N° 6, Santiago, 1960.

Ruiz García, José Ramón. *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Editorial Civitas, Madrid, España, 1987.

Sayagués Laso, Enrique. *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo I, Montevideo, Uruguay, 1953.

Silva Cimma, Enrique. *Derecho Administrativo Chileno y Comparado*. Editorial Jurídica de Chile, Tomo I, Santiago, 1954.

Soto Kloss, Eduardo. *La noción de acto administrativo en el derecho chileno. Una perspectiva sustancial*. En “Ley N° 19.880, sobre procedimientos administrativos. Conferencias”, Universidad Santo Tomás, Santiago, Chile, 2003.

Streeter, Jorge. *La interpretación de la ley tributaria*. En Revista de Derecho Económico, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, N° 21 y N° 22, Santiago, 1968.

Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*, editorial LexisNexis Depalma, Buenos Aires, Argentina, segunda edición, 2004.

Vanossi, Jorge Reinaldo. *El Estado de Derecho en el constitucionalismo social*. Editorial Eudeba, 3ª edición, Buenos Aires, Argentina, 2000.

Villaverde Gómez, María Begoña. *Las consultas a la administración tributaria*. Editorial Marcial Pons. Madrid, España, 2002.

Zornoza Pérez, Juan José. *Problemas de la gestión en los modernos sistemas tributarios de masas: las consultas a la administración en materia tributaria como institución representativa de las nuevas técnicas de gestión*. En Anales del 4º Congreso Interamericano de la tributación, N° 10, Rosario, Argentina, 1984.

ANEXO I: CRITERIOS SOBRE LA CONSULTA TRIBUTARIA

- Normas jurídicas pertinentes.
- Naturaleza Jurídica.
- Legitimación activa.
 - a) Amplia.
 - b) Condicionada.
 - c) Restringida
- Legitimación pasiva.
 - a) Órgano dentro de la Administración centralizada.
 - b) Órgano dentro de la Administración descentralizada.
 - c) Otro.
- Materias que se pueden consultar.
 - a) Específicas.
 - b) Genéricas.
- Materias que se pueden responder.
- Principio de gratuidad o legitimación para el cobro.
 - a) Principio general de gratuidad.
 - b) Principio general de cobro.
 - c) Principio de cobro parcial o mixto.
- Requisitos de admisibilidad de la consulta
 - a) requisitos de fondo (caso concreto y actual; interés personal y directo)
 - b) Requisitos de forma (escrito, con peticiones claras y concretas, con opinión fundada, con citas legales y jurisprudenciales, etc.)
- Requisitos de la respuesta.
- Plazos u oportunidad de la consulta (antes, durante o después)
- Plazo de la respuesta.
- Efectos de la presentación de la consulta para el consultante.
- Efectos de la consulta para la Administración Tributaria.
- Procedimiento.
 - Iniciación
 - Instrucción
 - Resolución
- Silencio positivo o negativo.
- Plazo de respuesta.
- Efectos de la respuesta para:
 - a) La Administración Tributaria.
 - b) Para los funcionarios.
 - c) Para los otros órganos del Estado.
 - d) Para el Poder Judicial.
 - e) Para las Administraciones Tributarias de otros países con Tratados o Acuerdos de Doble Tributación.
 - f) Para el consultante.
 - g) Para los otros contribuyentes.
- Notificación de la respuesta
- Publicidad de la respuesta.

-
- Impugnación:
 - a) Recursos administrativos.
 - b) Recursos jurisdiccionales.
 - c) Recursos internacionales.
 - Cambio de criterio (efectos para la Administración Tributaria, para el consultante y para los terceros)
 - Vigencia de los criterios expresados en la respuesta

ANEXO II: CIRCULAR 71/2001, INSTRUCCIONES SOBRE CONSULTAS

“Esta Dirección Nacional ha estimado necesario impartir las siguientes instrucciones sobre la oportunidad y forma de formular consultas a la Dirección Nacional, sobre interpretación de las disposiciones tributarias o de otras normas legales o reglamentarias que se relacionen con las funciones del Servicio, procedimientos, etc.

1.- En conformidad a lo establecido en los numerales 1° y 2° de la letra A del artículo 6° del Código Tributario, corresponde al Director del Servicio la facultad de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos, y 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.

2.- Por otro lado, las consultas que formulen los contribuyentes deben ser absueltas por el Director Regional respectivo, de acuerdo con la facultad que les otorga el N° 1°, letra B) del artículo 6° del mismo Código Tributario. Para estos efectos, el contribuyente deberá presentar la consulta respectiva, en la Dirección Regional con jurisdicción en el territorio correspondiente a su domicilio o al de su casa matriz.

3.- Ahora bien, si existe un criterio definido por la Dirección del Servicio sobre la materia consultada contenido en Circulares, Oficios Circulares, Dictámenes u otros documentos oficiales, el Director Regional contestará directamente al consultante, indicando en la misma respuesta la fuente de la cual obtuvo el criterio del Servicio.

4.- En cambio, si no existe un criterio definido de la Dirección del Servicio sobre la materia o la naturaleza del problema planteado ofrece dudas sobre la apreciación de los hechos o la aplicación del derecho, el Director Regional elevará los antecedentes al Director para que se pronuncie al respecto. En este caso, la consulta deberá ser hecha siempre por el Director Regional y contener su opinión fundada, pudiendo ser elaborada con la asistencia del Jefe del Departamento Jurídico Regional o de la Oficina Jurídica Regional, según corresponda.

En la consulta el Director Regional deberá informar si el contribuyente que da origen a la consulta está siendo objeto de un proceso de fiscalización o si tiene pendiente una reclamación ante el tribunal tributario, sobre la materia.

En el caso de los "grandes contribuyentes" que figuran en la nómina fijada por el Director mediante Resolución, el Director Regional deberá consultar si existe una fiscalización en trámite en la Dirección Grandes Contribuyentes y, en caso afirmativo, deberá hacer mención a esta circunstancia en la consulta que formule a esta Dirección Nacional.

5.- Si no hay un criterio definido y expreso sobre la materia planteada, el Director contestará al respectivo Director Regional, para que éste dé respuesta al contribuyente que formuló la consulta, haciendo referencia que la respuesta se basa en el Oficio del Director que se citará con su N° y fecha.

6.- Si la materia está resuelta por la Dirección Nacional, se devolverá la consulta a la Dirección Regional correspondiente para que ésta la responda de acuerdo con dichas instrucciones.

7.- Las consultas que se formulen directamente al Director sobre aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de los funcionarios del Servicio, por conducto regular y de acuerdo al procedimiento señalado en el literal 4 de esta Circular, o por las autoridades, esto es, en el marco de lo establecido en el N° 2° de la letra A del artículo 6° del Código Tributario, serán contestadas también en forma directa, remitiéndose copia a la Unidad que tenga jurisdicción sobre el domicilio del contribuyente consultante.

8.- Las respuestas que emita la Dirección Nacional en los casos comprendidos en los numerales 5 y 7 de este Oficio Circular, deberán insertarse en la página Web del Servicio en Internet tan pronto sean firmadas, numeradas y fechadas, para el oportuno conocimiento de los funcionarios y contribuyentes en general, salvo las que tengan el carácter de Secreto o Reservado.

9.- Será competente para responder las consultas en la situación señalada en el literal 3 o para consultar a la Dirección Nacional en el caso mencionado en el literal 4, el Director Regional correspondiente a la jurisdicción del contribuyente respectivo o de la casa matriz.

10.- En principio, deberán responderse sólo las consultas que se refieran a casos concretos y en los que exista un interés actualmente comprometido del consultante o de su representado. No obstante, deberá tenerse especial cuidado en dar respuesta a las consultas, que sin cumplir con los requisitos anteriores, impliquen satisfacer la necesidad del consultante en orden a tener certeza sobre la tributación que afectará a un determinado proyecto de inversión o a la realización de un negocio específico.

11.- En la Dirección Nacional, las Subdirecciones que elaboran interpretaciones de las normas tributarias e instrucciones, deberán coordinarse entre sí y con las Subdirecciones de Fiscalización o de Avaluaciones, según corresponda, y éstas con aquéllas, para guardar la debida correspondencia y armonía en el desempeño de sus respectivas funciones.

Tratándose de consultas formuladas por contribuyentes, que estén siendo objeto de un proceso de fiscalización o que tengan pendiente una reclamación ante el tribunal tributario, sobre la materia, la respuesta deberá emitirse observando la debida coordinación con la Subdirección de Fiscalización o de Avaluaciones, según proceda. Igual procedimiento deberá observarse en las respuestas a las consultas que formulen los funcionarios en las situaciones señaladas”.

ANEXO III: EFECTOS DE LAS CONTESTACIONES A CONSULTAS

<i>Chile</i>	Si bien no existe norma legal sobre la materia, en virtud de los principios jurídicos administrativos de jerarquía y subordinación de los funcionarios de la Administración Tributaria, las respuestas a las consultas tributarias resultan vinculantes para la Administración.
<i>Argentina</i>	Hasta el día 05/07/2005, la consulta vinculante en materia tributaria no tenía consagración legal en Argentina, sin perjuicio de lo cual existía como régimen positivo, merced a la Resolución General 858 (B.O. 06/07/05). El nuevo régimen legal de consulta vinculante tiene aplicación desde el 12/10/2005. Lo anterior, se distingue del régimen de consulta no vinculante, previsto por el Art. 12 de la reglamentación de la Ley 11.683, en cuanto establece que las opiniones de los funcionarios en respuesta a las consultas de los contribuyentes, responsables o terceros formulen, no serán recurribles y no producirán efectos jurídicos ni para la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) ni para los consultantes.
<i>Uruguay</i>	Se establece que la oficina estará obligada a aplicar con respecto al consultante el criterio técnico sustentado en la resolución; la modificación del mismo deberá serle notificada y sólo surtirá efecto para los hechos posteriores a dicha notificación. Asimismo, se establece que si la Administración no se hubiere expedido en el plazo, y el interesado aplica el derecho de acuerdo a su opinión fundada, las obligaciones que pudieran resultar sólo darán lugar a la aplicación de intereses, siempre que la consulta hubiere sido formulada por lo menos con noventa días de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva (Art. 74)
<i>Bolivia</i>	Se prescribe que la respuesta a la consulta tendrá efecto vinculante para la Administración Tributaria que la absolvió, únicamente sobre el caso concreto consultado, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos que la motivaron. En todo caso, se establece que si la Administración Tributaria cambiara de criterio, el efecto vinculante cesará a partir de la notificación con la resolución que revoque la respuesta a la consulta (Art. 117)
<i>Ecuador</i>	Se dispone que la presentación de la consulta no exime del cumplimiento de deberes formales ni del pago de las obligaciones tributarias respectivas, conforme al criterio vertido en la consulta. Y se agrega que, si los datos proporcionados para la consulta fueren exactos, la absolución obligará a la administración a partir de la fecha de notificación. De no serlo, no surtirá tal efecto (Art. 138).

<i>México</i>	Se dispone que la autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente: I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto. II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad. III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta. En todo caso, se aclara, que la autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable (Art. 134)
<i>Nicaragua</i>	Se consagra que la Administración Tributaria estará obligada a aplicar al consultante el criterio técnico y jurídico sustentado en la evacuación de la misma y sólo surte efecto para el caso consultado (Art. 168)

<p><i>El Salvador</i></p>	<p>Se señala que la respuesta que haya sido emitida por escrito por el Director respectivo y se haga del conocimiento del interesado, no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y tendrá carácter vinculante para la Administración Tributaria, siempre que su contenido no contraríe disposición legal expresa y que la consulta haya sido realizada antes de producirse el hecho generador. Del mismo modo se indica que la respuesta a la consulta dejará de ser vinculante para la Administración Tributaria cuando hayan sido modificadas las condiciones que la motivaron y la legislación aplicable; asimismo cuando la jurisprudencia sobre la constitucionalidad de las leyes emanadas de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia y la doctrina legal relacionada con las actuaciones de la Administración Tributaria establezcan criterios legales diferentes a los sostenidos por la Administración, en los términos establecidos en el artículo 5 de este Código (Art. 26).</p> <p><u>“Artículo 26.-</u> La Administración Tributaria atenderá las consultas que se formulen por medio de escrito por el sujeto pasivo, su representante o apoderado debidamente acreditado sobre una situación tributaria concreta vinculada con su actividad económica, con relación a la aplicación de este Código y de las leyes tributarias.</p> <p>El consultante deberá exponer con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos del caso, para que se pueda responder la consulta y consignar su opinión, si lo desea.</p> <p>La presentación de la consulta no suspende el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.</p> <p>La respuesta que haya sido emitida por escrito por el Director respectivo y se haga del conocimiento del interesado, no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y tendrá carácter vinculante para la Administración Tributaria, siempre que su contenido no contraríe disposición legal expresa y que la consulta haya sido realizada antes de producirse el hecho generador. La respuesta a la consulta dejará de ser vinculante para la Administración Tributaria cuando hayan sido modificadas las condiciones que la motivaron y la legislación aplicable; asimismo cuando la jurisprudencia sobre la constitucionalidad de las leyes emanadas de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia y la doctrina legal relacionada con las actuaciones de la Administración Tributaria establezcan criterios legales diferentes a los sostenidos por la Administración, en los términos establecidos en el artículo 5 de este Código.</p> <p>Es potestad de la Administración Tributaria negarse a dar respuesta a consultas que no sean efectuadas por el contribuyente o responsable, cuando la consulta sea realizada por personas que no estén debidamente acreditadas.</p> <p>La respuesta deberá emitirse dentro del plazo de 45 días hábiles contados a partir de la presentación de la consulta y sólo surtirá efectos en el caso concreto específicamente consultado”.</p>
---------------------------	--

Guatemala	Se dispone que la respuesta no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y sólo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria, en el caso concreto específicamente consultado (Art. 102)
España	Se distingue entre las respuestas que producen efecto vinculante y aquellas que no lo producen. Respecto de las primeras, la legislación establece que “La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante” (Art. 89 de la Ley General Tributaria). Asimismo, se señala que 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 al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior (Art. 88, LGT) y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta. Se agrega que 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. Respecto de las respuestas que no producen efecto vinculante, se establece que no tendrán dichos efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad. Cabe llamar la atención que el Art. 89 LGT termina señalando 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.
Holanda	<ul style="list-style-type: none"> • Los tribunales de justicia otorgan un especial valor a las contestaciones a consultas, estableciendo que estos principios se aplican con preferencia sobre las disposiciones contenidas en la ley (Beslissingen Nederlandse — BNB- 1977/284 y 1987/1 35). ▪ Las letter rulings producen efectos no sólo para el consultante sino para terceros. (Trib. Supremo, Sentencia 3/7/91). • Al efectuarse la consulta, se confirma que la operación se ajusta a los caracteres de la misma: • La contestación tiene validez por un período de 4 años y el consultante puede pedir que se amplíe el período de validez para otros cuatro años.

USA	<ul style="list-style-type: none"> • Los efectos de las letter rulings alcanzan únicamente al sujeto que la solicitó y exclusivamente en relación con la operación a que se refiere la consulta, salvo que a través de la letter rulings se discrimine la situación de un contribuyente respecto de otro. • Aunque son publicadas, no pueden ser usadas o citadas como un precedente. • El criterio de la letter rulings puede ser modificado o revocado con efectos retroactivos, en los supuestos expresamente mencionados.
Canadá	<ul style="list-style-type: none"> • Los advance rulings se aplican únicamente para el ciudadano que los solicitó y no están dotadas de la misma fuerza que las disposiciones normativas. • El ciudadano no puede ampararse en una consulta tributaria que contenga una interpelación errónea del derecho que perjudique a la propia Administración. • En general, sus efectos tienen validez entre 6 y 12 meses. <p>A diferencia de lo que ocurre con los advance rulings, las contestaciones que adoptan la forma de TECHNICAL INTERPRETATIONS no tienen efectos vinculantes.</p>
Australia	<ul style="list-style-type: none"> • Cuenta con uno de los sistemas más completo y sofisticado. <p>Existen dos tipos de rulings: public rulings (la iniciativa corresponde a la Administración) y las private rulings, que son solicitadas por los ciudadanos.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ambas normas vinculan a la Administración.
Nueva Zelanda	<ul style="list-style-type: none"> • El sistema de consultas es el más completo de todos (origen junio 1982). • Existen tres tipos de rulings: public rulings, private rulings y las product rulings (debe solicitarse expresamente, no se puede responder con una private rulings).
Modelo de Código Tributario CIAT	<p>Modelo de Código Tributario CIAT, establece expresamente en el Art. 96 que la contestación escrita tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria cuando las consultas se originen en los siguientes supuestos: a) Proyectos de inversiones en activos empresariales en el país por personas residentes o no residentes, siempre que la consulta se formule por persona o entidad residente o no residente con carácter previo a la inversión. b) Regímenes de incentivos fiscales a la inversión establecidos con carácter temporal o coyuntural. c) Operaciones realizadas por empresas o personas de distintos Estados miembros de tratados de integración económica. d) Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional.</p>

Nota: La información ha sido extractada de las siguientes publicaciones:

Adame Martínez, Francisco D. *Régimen jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado*, Documentos N° 21/2001, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España. 2001 y *Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias*, Documentos N° 28/2005, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España. 2005.

Bertazza, Humberto. *La consulta tributaria vinculante. Un estudio sobre el derecho comparado y el análisis del régimen en la República Argentina*. Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2007.

Página Web del CIAT: www.ciat.org

ANEXO IV: MATERIAS SOBRE CONSULTAS TRIBUTARIAS

<i>Chile</i>	Sobre cualquier materia relativa a tributación fiscal interna o a tratados de doble tributación. Se excluye la tributación municipal y los impuestos aduaneros.
<i>Uruguay</i>	Art. 71 del Código Tributario: se puede consultar sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho real y actual.
<i>Bolivia</i>	El Art. 115 del Código Tributario refiere que se podrá consultar sobre la aplicación y alcance de la disposición normativa correspondiente a una situación de hecho concreta, siempre que se trate de temas tributarios confusos y/o controvertibles.
<i>Ecuador</i>	El Art. 135 del Código Tributario dispone que se podrá consultar a la administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse y, en caso de tratarse de consultas de federaciones y otro tipo asociaciones, deberá ser sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades.
<i>Argentina</i>	En la norma incorporada al Art. 4 de la Ley de Procedimientos Fiscales no se indican limitaciones de contenido de manera que se podría referir a cualquier aspecto tributario, sin embargo, vía reglamentación se establece que las consultas pueden referirse a la determinación de los impuestos y/o recursos de la seguridad social, cuya recaudación se encuentra a cargo de la AFIP. Se excluye del régimen los tributos aduaneros.
<i>México</i>	El Art. 34 del Código Fiscal de la Federación dispone que las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas sobre situaciones reales y concretas que les hagan los interesados individualmente. Sin embargo, resulta destacable el Art. 34-A al disponer que las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del Art. 215 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente.
<i>Nicaragua</i>	El Art. 73 del Código Tributario también se define en términos amplios al señalar que se podrá consultar a la Administración sobre el sentido, forma, base de aplicación y alcances de las normas tributarias, a una situación de hecho, concreta y actual.
<i>Cuba</i>	No se observan normas especiales relativas a las materias que se pueden consultar, de acuerdo al Art. 23 del DL 169 de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios.
<i>Guatemala</i>	Al igual que en otros casos el Art. 102 del Código Tributario refiere a una situación tributaria concreta, con relación a la aplicación de este Código y de las leyes tributarias.

<i>España</i>	Art. 88 de la LGT N° 58/2003: Los obligados tributarios podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto del régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda
<i>Perú</i>	El Art. 92 y siguientes del Código Tributario refieren a que se puede consultar para obtener la debida orientación respecto de las obligaciones tributarias o, en el caso de ser consultas institucionales, motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.
<i>Venezuela</i>	El Art. 230 del Código Tributario también se refiere en términos amplios y señala que se podrá consultar sobre la aplicación de las normas tributarias a una situación de hecho concreta.
<i>Costa Rica</i>	Al igual que otros países, el Art. 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios sólo refiere que se puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual.
<i>El Salvador</i>	El Art. 26 del Código Tributario sólo refiere que la Administración Tributaria atenderá las consultas que se formulen sobre una situación tributaria concreta vinculada con su actividad económica, con relación a la aplicación de este Código y de las leyes tributarias.
<i>Holanda</i>	-Campo muy limitado. Las consultas tributarias no son instrumentos que puedan ser utilizados para innovar el ordenamiento tributario. Las consultas tributarias solo pueden formularse en materia de fiscalidad intencional: <ul style="list-style-type: none"> • Holding Rulings • Finance Rulings • Royalty Rulings • Foreign Permanent Establishment Financing Rulings • Cost — Plus Rulings - No se pueden plantear consultas sobre cuestiones tributarias internas.

<p style="text-align: center;"><i>USA</i></p>	<p>Departamento del Tesoro, Servicio Interno Impuestos (Internal Revenue Service), competentes para interpretar normas tributarias de carácter general o particular.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Simple asistencia oral (oral advice) no vincula a las partes. <p>Aprobación de disposiciones reglamentarias (treasury regulations)</p> <ul style="list-style-type: none"> -Tres tipos de reglamentos (regulations) <ul style="list-style-type: none"> ▪ □ Destinados a desarrollar una ley (substantive o legislative regulations) • Destinados a interpretarla (interpretative regulations) • Persiguen describir las organizaciones a los procedimientos en una agencia (procedural regulations) - Entre ambos extremos existe una amplia variedad de instrumentos (types of statements), entre las que se encuentran las disposiciones interpretativas (revenue rulings) y las consultas tributarias (letter rulings) <p><u>-Revenue Rulings:</u> Interpretación de normas tributarias que lleva a cabo el Servicio Interno de Impuestos. Se publican en el Internal Revenue Bulletin y son incluidos también en el Cumulative Bulletin.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se las suele denominar como junior regulations, cuya interpretación no produce los mismos efectos que las interpretative regulations. • Los revenue rulings son los informal statement of position emanados del Servicio Interno de Impuestos. Los regulations son elaboradas por el Dpto. del Tesoro, a través de un procedimiento formal de la ley de procedimiento administrativo. <p>- <u>Letter rulings:</u> Las resuelve el Internal Revenue Service, habiendo alcanzado un grado notable de desarrollo para preparar las autoliquidaciones. Están a disposición del público en Internet. Son consultas de ciudadanos concretas, aplicándose sólo al sujeto que la formuló.</p> <p>- <u>Determination Letters y technical advice memoranda (TAM)</u> Se utilizan cuando el ciudadano formula una cuestión que está expresamente resuelta en una ley, en un tratado, en un reglamento, en un rulings o en una sentencia judicial.</p>
<p style="text-align: center;"><i>Canadá</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sistema de Rulings, vigente desde 1970 (rulings como sinónimo de advance rulings). • Technical interpretation: cuando se trate de interpretar el alcance de una disposición <p>Canadá concreta de la ley del impuesto sobre la renta o bien cuando se trate de una hipotética transacción.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las consultas no pueden ser hechas sobre casos hipotéticos (operaciones aún no realizadas o completadas)

<i>Australia</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Uno de los sistemas más completos y sofisticados (binding rulings systems) • Los rulings se desarrollan para incrementar el grado de cumplimiento, que se complementan con un sistema de autoliquidación tributaria (self- assessment) • El sistema de consultas rige desde el 1/4/95
<i>Italia</i>	<ul style="list-style-type: none"> • El derecho de consulta fue introducido por ley del 30/12/91 inspirado en los rulings anglosajones (diritto de interpello). • Las normas reglamentarias se dictaron recién en 1997. • Las materias objeto de consultas se hallan limitadas a ciertos supuestos expresamente legislados.

Nota: La información ha sido extractada de las siguientes publicaciones:

Adame Martínez: Adame Martínez, Francisco D. *Régimen jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado*, Documentos N° 21/2001, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España. 2001 y *Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias*, Documentos N° 28/2005, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España. 2005.

Bertazza, Humberto. *La consulta tributaria vinculante. Un estudio sobre el derecho comparado y el análisis del régimen en la República Argentina*. Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2007.

Página Web del CIAT: www.ciat.org

ANEXO V: TEXTOS LEGALES COMPARADOS

1) CHILE: CÓDIGO TRIBUTARIO. El Código Tributario de 1974 establece en su Art. 6: “Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

Dentro de las facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponde:

A.- Al Director de Impuestos Internos:

1°.- Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

2°.- 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.

B.- A los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio:

1°.- Absolver las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

2) ESPAÑA. LEY GENERAL TRIBUTARIA: La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece sobre el particular:

Artículo 88. Consultas tributarias escritas.

1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

2. Las consultas tributarias escritas se formularán 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.

La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente.

3. Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

4. La Administración tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración.

5. La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.

6. 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.

La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

7. El procedimiento de tramitación y contestación de las consultas se desarrollará reglamentariamente.

8. La competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regulará por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario.

Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.

1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

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 al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior 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.

2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4. 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.

Artículo 90. Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles.

1. Cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

2. Esta información 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 y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria.

Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario.

3. El interesado no podrá entablar recurso alguno contra la información comunicada. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.

La falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado.

3) URUGUAY. CÓDIGO TRIBUTARIO. En el Código Tributario contenido en el D.L. N° 14.306, de 1974, Sección Tercera, relativa a consultas se expresa:

Artículo 71. (Requisitos). Quien tuviere un interés personal y directo podrá consultar al organismo recaudador correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho real y actual. A tal efecto deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y podrá, asimismo, expresar su opinión fundada.

Artículo 72. (Efectos de su planteamiento). La presentación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos, ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo del consultante.

Artículo 73. (Resolución). La oficina se expedirá dentro del término de noventa días.

Artículo 74. (Efectos de la resolución). La oficina estará obligada a aplicar con respecto al consultante el criterio técnico sustentado en la resolución; la modificación del mismo deberá serle notificada y sólo surtirá efecto para los hechos posteriores a dicha notificación.

Si la Administración no se hubiere expedido en el plazo, y el interesado aplica el derecho de acuerdo a su opinión fundada, las obligaciones que pudieran resultar sólo darán lugar a la aplicación de intereses, siempre que la consulta hubiere sido formulada por lo menos con noventa días de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva.

4) PERÚ. CÓDIGO TRIBUTARIO. El Texto Único Ordenado del Código Tributario consta en el DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF (Publicado el 19 de agosto de 1999), señala al efecto lo siguiente:

Artículo 92°.- DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a:

i) Formular consulta a través de las entidades representativas, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 93°, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias;

Artículo 93° CONSULTAS INSTITUCIONALES

Las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

Las consultas que no se ajusten a lo establecido en el párrafo precedente serán devueltas no pudiendo originar respuesta del órgano administrador ni a título informativo.

Artículo 94° PROCEDIMIENTO DE CONSULTAS

La consulta se presentará ante el órgano de la Administración Tributaria competente, el mismo que deberá dar respuesta al consultante.

Tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial.

Artículo 95° DEFICIENCIA O FALTA DE PRECISION NORMATIVA

En los casos en que existiera deficiencia o falta de precisión en la norma tributaria, no será aplicable la regla que contiene el artículo anterior, debiendo la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT proceder a la elaboración del proyecto de ley o disposición reglamentaria correspondiente. Cuando se trate de otros órganos de la Administración Tributaria, deberán solicitar la elaboración del proyecto de norma legal o reglamentaria al Ministerio de Economía y Finanzas.

5) BOLIVIA. CÓDIGO TRIBUTARIO. El Código Tributario se encuentra establecido en la Ley N° 2.492, de 4/08/2003, que en su Sección VIII, relativa a procedimientos especiales, contempla especialmente la consulta:

ARTÍCULO 115° (Legitimidad).

I. Quien tuviera un interés personal y directo, podrá consultar sobre la aplicación y alcance de la disposición normativa correspondiente a una situación de hecho concreta, siempre que se trate de temas tributarios confusos y/o controvertibles.

II. La consulta se formulará por escrito y deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

III. Cuando la consulta no cumpla con los requisitos descritos en el respectivo reglamento, la Administración Tributaria no la admitirá, devolviéndola al consultante para que en el término de diez (10) días la complete; caso contrario la considerará no presentada.

ARTÍCULO 116° (Presentación y Plazo de Respuesta).

I. La consulta será presentada a la máxima autoridad ejecutiva de la Administración Tributaria, debiendo responderla dentro del plazo de treinta (30) días prorrogables a treinta (30) días más computables desde la fecha de su admisión, mediante resolución motivada. El incumplimiento del plazo fijado, hará responsables a los funcionarios encargados de la absolución de consultas.

II. La presentación de la Consulta no suspende el transcurso de plazos ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo de los consultantes.

ARTÍCULO 117° (Efecto Vinculante).

La respuesta a la consulta tendrá efecto vinculante para la Administración Tributaria que la absolvió, únicamente sobre el caso concreto consultado, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos que la motivaron.

Si la Administración Tributaria cambiara de criterio, el efecto vinculante cesará a partir de la notificación con la resolución que revoque la respuesta a la consulta.

ARTÍCULO 118° (Consultas Institucionales).

Las respuestas a consultas formuladas por colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales y empresariales, sindicales o de carácter gremial, cuando se refieran a aspectos tributarios que conciernan a la generalidad de sus miembros o asociados, no tienen ningún efecto vinculante para la Administración Tributaria, constituyendo criterios meramente orientadores o simplemente informativos sobre la aplicación de normas tributarias.

ARTÍCULO 119° (Improcedencia de Recursos).

Contra la respuesta a la consulta no procede recurso alguno, sin perjuicio de la impugnación que pueda interponer el consultante contra el acto administrativo que aplique el criterio que responde a la Consulta.

ARTÍCULO 120° (Nulidad de la Consulta).

Será nula la respuesta a la Consulta cuando sea absuelta:

1. Sobre la base de datos, información y/o documentos falsos o inexactos proporcionados por el consultante.
2. Por manifiesta infracción de la Ley.
3. Por autoridades que no gozan de jurisdicción y competencia.

6) ECUADOR. CÓDIGO TRIBUTARIO. El Código Tributario codificación 2005-009, (Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005), contempla las siguientes disposiciones legales en el Capítulo III, sobre la consulta tributaria:

Art. 135. Quienes pueden consultar. Los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo; podrán consultar a la administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la absolución será vinculante para la administración tributaria.

Así mismo, podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del sector público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas sólo tendrán carácter informativo.

Sólo las absoluciones expedidas por la administración tributaria competente tendrán validez y efecto jurídico, en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por ésta administrados, en los términos establecidos en los incisos anteriores, por lo tanto, las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades no tendrán efecto jurídico en el ámbito tributario.

Las absoluciones de las consultas deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial.

Art. 136. Requisitos. La consulta se formulará por escrito y contendrá:

1. Los requisitos exigidos en los numerales 1, 2, 3 y 6 del artículo 119 de este Código;
2. Relación clara y completa de los antecedentes y circunstancias que permitan a la administración formarse juicio exacto del caso consultado;
3. La opinión personal del consultante, con la cita de las disposiciones legales o reglamentarias que estimare aplicables; y,
4. Deberá también adjuntarse la documentación u otros elementos necesarios para la formación de un criterio absolutorio completo, sin perjuicio de que estos puedan ser solicitados por la administración tributaria.

Rige también para la consulta lo previsto en el artículo 120.

Art. 137. Absolución de la consulta. Las consultas, en el caso del inciso 1o. del artículo 135, se absolverán en la forma establecida en el artículo 81 y dentro del plazo de treinta días de formuladas.

Respecto de las previstas en el inciso 2o. del mismo artículo 135 se atenderán en igual plazo, a menos que fuere necesario la expedición de reglamento o de disposiciones de aplicación general.

Art. 138. Efectos de la consulta. La presentación de la consulta no exime del cumplimiento de deberes formales ni del pago de las obligaciones tributarias respectivas, conforme al criterio vertido en la consulta.

Si los datos proporcionados para la consulta fueren exactos, la absolución obligará a la administración a partir de la fecha de notificación. De no serlo, no surtirá tal efecto.

De considerarse la administración tributaria, que no cuenta con los elementos de juicio necesarios para formar un criterio absolutorio completo, se tendrá por no presentada la consulta y se devolverá toda la documentación.

Los sujetos pasivos o entidades consultantes, no podrán interponer reclamo, recurso o acción judicial alguna contra el acto que absuelva su consulta, ni la administración tributaria podrá alterar posteriormente su criterio vinculante, salvo el caso de que las informaciones o documentos que sustentaren la consulta resulten erróneos, de notoria falsedad o si la absolución contraviniera a disposición legal expresa. Sin perjuicio de ello los contribuyentes podrán ejercer sus derechos contra el o los actos de determinación o de liquidación de obligaciones tributarias dictados de acuerdo con los criterios expuestos en la absolución de la consulta.

Además, se agregan los Art. 119 y 120:

Art. 119. Contenido del reclamo. La reclamación se presentará por escrito y contendrá:

1. La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;
2. El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro de contribuyentes, o el de la cédula de identidad, en su caso.
3. La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalare;
6. La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.

A la reclamación se adjuntarán las pruebas de que se disponga o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto.

Art. 120. Complementación del reclamo. Salvo lo que se dispone en los artículos 78 y 79 de este Código, si la reclamación fuere obscura o no reuniere los requisitos establecidos en el artículo anterior, la autoridad administrativa receptora dispondrá que se la aclare o complete en el plazo de diez días; y, de no hacerlo se tendrá por no presentado el reclamo.

7) VENEZUELA. CÓDIGO TRIBUTARIO. El Código Orgánico Ley N° 42, Gaceta Oficial No. 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001, regula en el Capítulo IV, entre los artículos 230 y 235 la consulta tributaria, disponiendo al efecto que:

Artículo 230° Quien tuviere un interés personal y directo podrá consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación de las normas tributarias a una situación de hecho concreta. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la cuestión que motiva la consulta, pudiendo expresar su opinión fundada.

Artículo 231° No se evacuarán las consultas formuladas cuando ocurra alguna de las siguientes causas:

Falta de cualidad, interés o representación del consultante.

Falta de cancelación de las tasas establecidas por la ley especial.

Existencia de recursos pendientes o averiguaciones fiscales abiertas, relacionadas con el asunto objeto de consulta.

Artículo 232° La formulación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos, ni exime al consultante del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Artículo 233° La Administración Tributaria dispondrá de treinta (30) días hábiles para evacuar la consulta.

Artículo 234° No podrá imponerse sanción a los contribuyentes que, en la aplicación de la legislación tributaria, hubieren adoptado el criterio o la interpretación expresada por la Administración Tributaria en consulta evacuada sobre el asunto. Tampoco podrá imponerse sanción en aquellos casos en que la Administración Tributaria no hubiere contestado la consulta que se le haya formulado en el plazo fijado, y el consultante hubiere aplicado la interpretación acorde con la opinión fundada que haya expresado al formular la consulta.

Artículo 235° No procederá recurso alguno contra las opiniones emitidas por la Administración Tributaria en la interpretación de normas tributarias.

8) ARGENTINA: LEY DE PROCEDIMIENTOS FISCALES: La Ley de Procedimientos Fiscales (Ley N° 11.683 de 1998), en el artículo 4, (Incorporado por Art. 1 de la Ley N° 26.044), en materia de consulta tributaria señala:

Establécese un régimen de consulta vinculante.

La consulta deberá presentarse antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración conforme la reglamentación que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos, debiendo ser contestada en un plazo que no deberá exceder los NOVENTA (90) días corridos.

La presentación de la consulta no suspenderá el transcurso de los plazos ni justificará el incumplimiento de los obligados.

La respuesta que se brinde vinculará a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y a los consultantes, en tanto no se hubieran alterado las circunstancias antecedentes y los datos suministrados en oportunidad de evacuarse la consulta.

Los consultantes podrán interponer contra el acto que evacua la consulta, recurso de apelación fundado ante el Ministerio de Economía y Producción, dentro de los DIEZ (10) días de notificado el mismo. Dicho recurso se concederá al solo efecto devolutivo y deberá ser presentado ante el funcionario que dicte el acto recurrido.

Las respuestas que se brinden a los consultantes tendrán carácter público y serán publicadas conforme los medios que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos. En tales casos se suprimirá toda mención identificatoria del consultante.

Incorporado por: Ley N° 26.044, Art. N° 1 (Artículo sin número incorporado)

9) COSTA RICA. CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. De acuerdo a lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (1971), contenido en la Ley N° 4755, de 1971 se señala:

Artículo 119. Consultas. Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede asimismo expresar su opinión fundada. La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado.

La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución.

Para evacuar la consulta la Administración dispone de cuarenta y cinco días y si al vencimiento de dicho término, no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto.

Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración.

Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante.

10) MÉXICO. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31.12.81, contempla diversas disposiciones sobre las consultas tributarias:

Artículo 34. Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

La autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.

II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.

III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.

Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código.

Artículo 34-A. Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Artículo 35. Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Artículo 36. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

Artículo 36 Bis. Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal

del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.

Al concluir el ejercicio para el que se hubiere emitido una resolución de las que señala el párrafo anterior, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente para que dicte la resolución que proceda.

Este precepto no será aplicable a las autorizaciones relativas a prórrogas para el pago en parcialidades, aceptación de garantías del interés fiscal, las que obliga la ley para la deducción en inversiones en activo fijo, y las de inicio de consolidación en el impuesto sobre la renta.

Artículo 37. Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

11) NICARAGUA: CÓDIGO TRIBUTARIO: El Código Tributario contenido en la Ley N° 562, de 23.11.05, establece en su Capítulo III, los “Derechos a solicitud del Contribuyente”, en la sección I, las “Consultas” y luego, Título VI sobre “Administración Tributaria” y sus Facultades y Deberes, en el Capítulo V, sobre consultas señala:

Alcances

Artículo 73. Cualquier ciudadano que tenga interés puede consultar a la Administración Tributaria sobre el sentido, forma, base de aplicación y alcance de las normas tributarias, a una situación de hecho, concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer por escrito, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la circunstancia que motiva la consulta debiendo asimismo expresar su opinión fundada.

El escrito en que se formule la consulta debe ser presentado con copia fiel de su original la que, debidamente firmada, sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta al interesado.

Toda consulta se interpondrá ante las oficinas centrales de la Administración Tributaria o en la Administración de Rentas más cercana a su domicilio fiscal.

Para la aplicación del término establecido en este Código en la contestación de consultas, la Administración Tributaria mediante normativa Institucional dispondrá de un registro administrativo con el fin de sentar la fecha de presentación de las mismas.

En el caso que para evacuar la consulta del ciudadano se requiera de información o documentación adicional que deba suministrar éste, el término para evacuar la consulta será suspendido hasta que la información o documentación requerida por la administración tributaria, sea proporcionada.

Contestación

Artículo 74. La Administración Tributaria dispone de sesenta (60) días para evacuar la consulta, contados a partir de la fecha de su interposición.

Si al vencimiento de dicho término, la Administración Tributaria no hubiere confirmado su criterio, el consultante podrá satisfacer sus obligaciones tributarias, conforme el criterio expresado en su consulta. Sin embargo este silencio administrativo no será vinculante para ningún otro caso.

Ninguna consulta tendrá efectos retroactivos ni suspenderá la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

En el caso que la repuesta emitida por la Administración Tributaria no sea conforme el criterio expresado por el Contribuyente, este deberá pagar la obligación sin recargo ni multa alguna por el tiempo en que la Administración retardó su repuesta. El incumplimiento del plazo fijado a la administración para evacuar la consulta, hará responsable a los funcionarios encargados de la absolución de la misma.

La presentación de la consulta no exime al consultante del cumplimiento oportuno de las respectivas obligaciones tributarias. La respuesta no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y sólo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria, en el caso concreto específicamente consultado. La notificación de las consultas será establecida en el capítulo respectivo de este Código.

Luego, el Código Tributario de Nicaragua en el Título VI sobre “Administración Tributaria” y sus Facultades y Deberes, en el Capítulo V, sobre consultas señala:

Evacuación

Artículo 164. La Administración Tributaria atenderá las consultas que se le formulen y que cumplan con las disposiciones contenidas a los Derechos y Recursos de los Contribuyentes y Responsables y los requisitos que se establecen en este Código. La Administración Tributaria evacuará las consultas mediante acto administrativo fundado.

Requisitos

Artículo 165. Toda consulta deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1. Ser formulada por escrito en papel corriente, indicando los datos generales del consultante, su cédula de identidad, su número de registro de contribuyente, dirección de su domicilio tributario para notificación, número de teléfono y correo electrónico en su caso;
2. Especificar el funcionario o autoridad a la cual se presente;
3. Exponer claramente los hechos objeto de la consulta con su opinión fundada;
4. Citar las disposiciones legales específicas; y
5. Facilitar los documentos y demás elementos de juicio que permitan una mejor inteligencia de los hechos o situaciones que la motivan.

Improcedencia

Artículo 166. El funcionario autorizado para evacuar la consulta podrá declararla improcedente por escrito cuando:

1. No cumpla los requisitos establecidos en el artículo anterior;
2. No se aporten suficientes elementos de juicio;
3. Se refiera o guarde relación con hechos o situaciones objeto de controversia; y
4. Verse sobre normas tributarias que no sean de su competencia.

La improcedencia declarada por el funcionario, debe ser notificada por cualquiera de los medios establecidos en este Código al consultante, indicando claramente las causas por las cuales se le ha declarado improcedente. El consultante podrá volver a formular la consulta después de subsanadas las causas que originaron su improcedencia.

Plazo

Artículo 167. Toda consulta que cumpla con los requisitos establecidos en este Código será evacuada dentro del plazo establecido en el mismo.

Efectos

Artículo 168. La Administración Tributaria estará obligada a aplicar al consultante el criterio técnico y jurídico sustentado en la evacuación de la misma y sólo surte efecto para el caso consultado.

Eximente

Artículo 169. No podrá imponerse sanción a los contribuyentes que, en la aplicación de la legislación tributaria, hubieren adoptado el criterio expresado por la Administración Tributaria, en consulta evacuada sobre el mismo tipo de asunto.

De igual forma se procederá cuando la Administración Tributaria no resolviere en el plazo establecido, la resolución de las mismas. En ambos casos opera tal circunstancia sin detrimento de las sanciones con responsabilidad administrativa, civil o penal que corresponda en contra del funcionario aludido.

Nulidad de la Consulta

Artículo 170. Será nula la respuesta de la consulta cuando:

1. Se fundamente en datos, información y/o documentos falsos o inexactos proporcionados por el contribuyente; y,
2. Sea emitida por autoridades que no han sido autorizadas para emitir dicha respuesta.

Improcedencia de Recursos

Artículo 171. Contra la respuesta a la consulta no procede recurso alguno, sin perjuicio de la impugnación que pueda interponer el consultante contra el acto administrativo en el que se encuentre contenido el criterio que se expresó en la respuesta a la consulta.

12) CUBA. DL 169 DE LAS NORMAS GENERALES Y DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. El Decreto Ley N° 169, de las normas generales y de los procedimientos tributarios, decreto-ley número 169, (10 de enero de 1997), establece al respecto:

Artículo 23: La Administración Tributaria está en el deber de responder las consultas que en materia de su competencia, realicen los sujetos pasivos y responsables, las entidades colaboradoras, y cualquier otra persona natural o jurídica tenga o no obligaciones para con ella. El resultado de dichas consultas no será considerado vinculante.

13) EL SALVADOR: CÓDIGO TRIBUTARIO: El Código Tributario, Decreto No. 230, (14 de diciembre de 2000), establece sobre el particular:

Consulta y sus efectos

Artículo 26. La Administración Tributaria atenderá las consultas que se formulen por medio de escrito por el sujeto pasivo, su representante o apoderado debidamente acreditado sobre una situación tributaria concreta vinculada con su actividad económica, con relación a la aplicación de este Código y de las leyes tributarias.

El consultante deberá exponer con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos del caso, para que se pueda responder la consulta y consignar su opinión, si lo desea.

La presentación de la consulta no suspende el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.

La respuesta que haya sido emitida por escrito por el Director respectivo y se haga del conocimiento del interesado, no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y tendrá carácter vinculante para la Administración Tributaria, siempre que su contenido no contrarie disposición legal expresa y que la consulta haya sido realizada antes de producirse el hecho generador. La respuesta a la consulta dejará de ser vinculante para la Administración Tributaria cuando hayan sido modificadas las condiciones que la motivaron y la legislación aplicable; asimismo cuando la jurisprudencia sobre la constitucionalidad de las leyes emanadas de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia y la doctrina legal relacionada con las actuaciones de la Administración Tributaria establezcan criterios legales diferentes a los sostenidos por la Administración, en los términos establecidos en el artículo 5 de este Código.

Es potestad de la Administración Tributaria negarse a dar respuesta a consultas que no sean efectuadas por el contribuyente o responsable, cuando la consulta sea realizada por personas que no estén debidamente acreditadas.

La respuesta deberá emitirse dentro del plazo de 45 días hábiles contados a partir de la presentación de la consulta y sólo surtirá efectos en el caso concreto específicamente consultado.

Divulgación de guías de orientación y opiniones.

Artículo 27. La Administración Tributaria divulgará las guías de orientación, con la finalidad de facilitar a los contribuyentes y a los responsables del impuesto, el adecuado conocimiento y comprensión de sus obligaciones en materia tributaria, a efecto de propiciar el cumplimiento voluntario de las mismas, al igual que las opiniones que emita por escrito en respuesta a consultas realizadas por el mismo medio, por los sujetos de los impuestos que administra.

14) GUATEMALA. CÓDIGO TRIBUTARIO. El Código Tributario contenido en el Decreto Número 6-91, (23 de marzo de 1991) , dispone en el Capítulo II, el Procedimiento de la Consulta:

ARTÍCULO 102. Consulta, requisitos y efectos. La Administración Tributaria atenderá las consultas que se le formulen por quien tenga un interés personal y directo sobre una situación tributaria concreta, con relación a la aplicación de este código y de las leyes tributarias.

El consultante deberá exponer con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos del caso, para que se pueda responder la consulta y consignar su opinión, si lo desea.

La presentación de la consulta no exime al consultante del cumplimiento oportuno de las respectivas obligaciones tributarias.

La respuesta no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y sólo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria, en el caso concreto específicamente consultado.

La respuesta deberá emitirse dentro del plazo de sesenta (60) días hábiles contado a partir de la presentación de la consulta.

Además, se estima conveniente agregar las partes pertinentes del Código Modelo de la OEA/BID y del CIAT, por la importancia e influencia que han tenido o puedan tener en la elaboración de los textos legales internos de los países miembros en cada caso.

15) Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID:

El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, 1967, que fuera elaborado por Carlos María Giuliani Fonrouge (Argentina), Ramón Valdés Costa (Uruguay) y Rubens Gomes de Sousa (Brasil), señalaba al efecto:

Artículo 166: Quien tuviere un interés personal y directo podrá consultar a la autoridad administrativa correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada.

Art. 167: La consulta presentada dentro del término para el pago del tributo exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si fuera pagado en el término que ésta fijara.

Para evacuar la consulta la administración dispondrá de los plazos que fijen las leyes especiales; en su defecto, el plazo será de ___.

Art. 168: Si con posterioridad al vencimiento de los plazos previstos en el artículo anterior, la consulta fuere reiterada y la administración no dicta resolución dentro de los ___ días de la reiteración, se entenderá aprobada la interpretación del consultante, si éste la hubiere expuesto. Dicha aprobación se limitará al caso concreto consultado y no afectará a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la administración.

La omisión de los funcionarios de evacuar las consultas dentro de los términos legales constituirá un caso de violación de los deberes del cargo, previsto en el Art. 122 y siguientes.

Art. 169: Si la autoridad administrativa no aceptara la interpretación del consultante, deberá liquidar la diferencia del tributo si la naturaleza de la situación consultada lo permitiera, a fin de que el interesado pueda recurrir de la misma.

Si la naturaleza de la consulta no permitiera liquidar de inmediato la diferencia, el plazo para interponer el recurso correrá a partir de la notificación de la liquidación.

Art. 170: Será nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante.

16) Modelo de Código Tributario CIAT

El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), versión 2006, cuyo artículo 96 reglamenta en detalle los requisitos y efectos de la consulta tributaria, otorgándole el carácter no vinculante como regla general:

Artículo 96. *Consultas tributarias.*

1. Quien tuviere un interés personal y directo, podrá consultar a la autoridad administrativa correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todas las circunstancias, antecedentes y demás datos constitutivos de la situación que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada.

2. Salvo en los supuestos previstos en el siguiente párrafo de este artículo, la contestación no tendrá efectos vinculantes para la Administración tributaria. No obstante, el sujeto pasivo que, tras haber recibido la contestación de la consulta, hubiese cumplido su obligación tributaria de acuerdo con la misma, no incurrirá en responsabilidad que dé lugar a la aplicación de sanciones, sin perjuicio de la exigencia del tributo, recargos e intereses moratorios pertinentes y siempre que la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos a que se hace referencia en el primer párrafo de este artículo, y mientras no se modifique la legislación aplicable al caso.

3. La contestación escrita tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria cuando las consultas se originen en los siguientes supuestos:

a) Proyectos de inversiones en activos empresariales en el país por personas residentes o no residentes, siempre que la consulta se formule por persona o entidad residente o no residente con carácter previo a la inversión.

b) Regímenes de incentivos fiscales a la inversión establecidos con carácter temporal o coyuntural.

c) Operaciones realizadas por empresas o personas de distintos Estados miembros de tratados de integración económica.

d) Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional.

4. La presentación de la consulta no suspende el deber de cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.

5. Reglamentariamente se determinará el alcance de los anteriores supuestos, así como el procedimiento para la tramitación y contestación de estas consultas.

COMENTARIO:

Se autoriza a los particulares a efectuar consultas sobre el tratamiento tributario aplicable a una situación propia y concreta. Sin embargo, con el objeto de no poner en peligro el flujo recaudatorio ni comprometer innecesariamente la capacidad operativa de la Administración, se ha optado por disponer un régimen de consultas con respuestas de carácter vinculante acotado para situaciones generales y otro con la plenitud de tales efectos para supuestos específicos. La descripción de tales excepciones es de índole orientativa, debiendo cada país adecuarla a las situaciones que considere apropiadas. Se establece expresamente que la presentación de la consulta no tiene efectos suspensivos.