

LOS PROBLEMAS DE LA INTERPRETACION ADMINISTRATIVA DE LA LEY TRIBUTARIA

EDUARDO MORALES ROBLES
PROFESOR DE DERECHO TRIBUTARIO
UNIVERSIDAD FINIS TERRAE

1. En el derecho en general y en el Derecho Tributario en particular, siempre se plantean problemas en relación con lo que la ley "dijo", "dice", "quiere decir" o "se pensó que diría", para los efectos de su aplicación a un caso concreto.

Cada vez que se formula una consulta sobre alguna materia, lo que el consultante desea saber es cuál es su situación frente a la ley, esto es, si tiene o no "derecho" a algo, o si está o no obligado a una determinada prestación o abstención.

En general, se nos describen ciertos hechos –descripción evidentemente unilateral–, respecto de la que a priori se emitirá una opinión. Esta última no es más que el resultado de confrontar –en la mente del abogado– la situación descrita con el texto de la ley. Esta operación no es interpretar, sino que aplicar o calificar. Sin embargo, uno de los elementos indispensables para llegar a una conclusión es la interpretación.

Cada vez que se califica una situación, se la confronta con el texto de la ley, de modo de saber si aquélla es o no una situación regulada.

2. Si sólo bastara una opinión y ella fuera aceptada por el consultante, no surgiría ningún conflicto. Es más, ésta es una situación ideal, donde el cliente tiene la certeza sobre la conclusión a la que ha llegado su abogado.

Sin embargo, ello casi siempre no es así.

Los problemas de interpretación –y en definitiva, los problemas respecto de los resultados del análisis interpretativo– se plantean cada vez que dos resultados unilaterales son contrarios entre sí, frente a un mismo texto normativo.

En la mayoría de los casos, esta interpretación debe ser validada o "ratificada" por un tribunal independiente, donde una de las partes estima que la suya es la interpretación adecuada de la ley, mientras que la parte contraria sostiene que ello no es así.

En esta sede, resulta claro que quien debe poner fin a este conflicto, en la medida que exista un interés comprometido, es un tribunal.

Sin embargo, en materia impositiva, el problema de la interpretación de la ley, su aplicación a casos concretos y la resolución del conflicto interpretativo, se encuentra sujeto, por ahora al menos, en la denominada "primera instancia", a una misma autoridad, lo que evidentemente plantea problemas en relación con la validez y eficacia de dicha interpretación.

3. Tradicionalmente, se sostiene que tres son las formas que, a través de un acto de autoridad, presenta la interpretación:

- a) La interpretación mediante un acto de la ley (comúnmente llamada, interpretación legislativa);
- b) La interpretación jurisdiccional de la ley, efectuada al momento de resolver un conflicto intersubjetivo de intereses o cuando se pide la determinación judicial de un impuesto; y
- c) La interpretación administrativa.

Respecto de esta última, efectuada por determinadas autoridades del Servicio de Impuestos Internos, suele escucharse lo siguiente: *"Este tema es conflictivo y da motivo para dictamen"*; que *"hay que consultarle al Servicio"* si se puede o no hacer determinada actuación; o que *"esperemos lo que dice el Servicio"*, etc.

Estimamos que lo anterior es un error, y que la interpretación que hace el Servicio de Impuestos Internos —que no es más que la interpretación que hace el representante del acreedor de la relación jurídica de obligación— no es más que un mero dato y nunca es una interpretación conclusiva y vinculante para un contribuyente.

El presente artículo tratará sobre la interpretación administrativa y sus efectos frente a los contribuyentes.

I. LOS ÓRGANOS DE LA INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA

1. En primer término, el Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, establecen normas que radican la posibilidad de interpretar la ley tributaria en determinadas y muy precisas autoridades, ello fundado en el hecho que como lo señala el artículo 1° del Código, este cuerpo legal reglamenta las materias de tributación fiscal interna que, según la ley, sean de competencia del Servicio de Impuestos Internos⁽¹⁾.

En efecto, respecto del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, el artículo 6 A, N° 1 y 2 del Código Tributario, señala que éste tiene competencia para interpretar "administrativamente" la ley tributaria, de fiscalidad interna, y para dar respuesta a las consultas sobre interpretación de la ley que le formulen los funcionarios del Servicio u otras autoridades⁽²⁾.

La Ley Orgánica⁽³⁾ del Servicio de Impuestos Internos⁽⁴⁾, por su parte, otorga atribuciones de fiscalización e interpretación al Director Nacional tanto respecto de normas locales –leyes tributarias chilenas–, como a las normas establecidas en tratados –actos bilaterales o multilaterales en materia tributaria–⁽⁵⁾. Debe tenerse presente que esta facultad está sólo referida a las materias de tributación fiscal interna, en virtud de lo dispuesto en los artículos 1° del Código Tributario y 1° de la Ley Orgánica del Servicio.

-
- (1) En materia aduanera, el artículo 1° del D.L. N° 2.554, de 1979, señala que: "Corresponderá al Jefe Superior del Servicio de Aduanas interpretar administrativamente en forma exclusiva las disposiciones legales y reglamentarias de orden tributario y técnico cuya aplicación o fiscalización corresponda al Servicio de Aduanas y, en general, las normas relativas a las operaciones aduaneras y dictar las órdenes e instrucciones necesarias para darlas a conocer a todos los empleados de ese Servicio, los que estarán obligados a cumplirlas. Las facultades indicadas en el inciso anterior no obstan a las atribuciones fiscalizadoras que en materia de control de los ingresos y egresos de los fondos públicos corresponden a la Contraloría General de la República. Del mismo modo, no excluirá el derecho de los afectados para recurrir ante los tribunales competentes cuando sean, específicamente, perjudicados con esa interpretación. Si se produjere contienda de competencia con otra autoridad administrativa sobre dicha facultad de interpretación, ella será resuelta por la Corte Suprema."
- (2) Las disposiciones citadas señalan textualmente lo siguiente: "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."
- (3) La Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos está contenida en el artículo 1° del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda.
- (4) Cada vez que se mencione al "Servicio", debe entenderse que nos estamos refiriendo al Servicio de Impuestos Internos.
- (5) Las letras b) y b bis) del artículo 7° de la Ley Orgánica otorga competencia al Director Nacional para:
- "b) Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos;**
- b bis) Asesorar al Ministerio correspondiente en la negociación de Convenios Internacionales que versen sobre materias tributarias, interpretar sus disposiciones, impartir instrucciones para su aplicación, adoptar las medidas necesarias y mantener los contactos con el extranjero que sean convenientes para evitar la elusión y la evasión de impuestos en el ámbito internacional."**

Asimismo, el Director Nacional puede delegar estas facultades en otros funcionarios del Servicio⁽⁶⁾.

2. Es importante destacar que la interpretación del Director es enteramente "administrativa", lo que debe entenderse en el sentido que sólo afecta a quienes jerárquicamente se subordinan al órgano que interpreta.

Así, por lo demás, se desprende de lo dispuesto en los artículos 1º, 2º y 6º de la Ley N° 18.575, sobre Bases Generales de la Administración del Estado, y 1º, 3º y 55º del Estatuto Administrativo, contenido en la Ley N° 18.834.

Sin perjuicio de lo que diremos en seguida, la interpretación del Servicio de Impuestos Internos no obliga al contribuyente.

Por otra parte, la función de interpretación se limita a las "leyes tributarias" de fiscalidad interna, esto es, a aquellas normas que se vinculan sustancialmente al Estado-Fisco con los particulares en razón de que estos últimos han realizado un acto, contrato, convención o hecho, calificado como gravado por la ley.

Es un principio inconcuso en materia de derecho, que la calificación de una norma no depende de su ubicación, sino que únicamente de su esencia. Así, las normas penales no son solamente aquellas que se encuentran en el Código Penal y las procesales solamente las que se encuentran en los Códigos de Procedimiento.

Lo mismo ocurre en materia tributaria.

En primer término, resulta conveniente destacar que las disposiciones tributarias contienen una determinada relación jurídica, cuyo objeto es claro y preciso: *"El fin de la relación jurídica de impuesto es obtener de los particulares el pago de los tributos. Pero esta relación es algo más, porque, de lo contrario, relación jurídica tributaria y relación de obligación tributaria serían lo mismo. La relación jurídica tributaria es más amplia, abarca más que la relación de obligación tributaria. Ella determina, de parte del sujeto pasivo de la relación, una serie de deberes jurídicos enderezados, en definitiva, al pago del tributo. La obligación de pagar es uno de los deberes que emergen de la relación jurídica tributaria. Pero es un deber específico, una obligación, deuda o débito, o sea, el lado pasivo de una relación que emerge en un determinado momento del desarrollo de la relación jurídica tributaria."*⁽⁷⁾

De acuerdo con lo anterior, el objeto de la prestación es un dar, hacer o no hacer algo vinculado a favor del Estado. Así:

(6) Es lo que establecen los artículos 6 A, N° 3 del Código Tributario, y 7º, letra j) de la Ley Orgánica del Servicio.

(7) Manuel Vargas: *"Obligación Civil y Obligación Tributaria"*. Editorial Jurídica Conosur Ltda. 3ª edición, 1995, pp. 17-18.

- a) Cuando el objeto de la prestación consiste en la entrega de una cosa en dominio, estamos hablando de un tributo; y
- b) Cuando la obligación consiste en hacer o no alguna cosa, estas obligaciones accesorias se vinculan indudablemente con la obligación actual o potencial de dar una cosa o una suma de dinero. Son las obligaciones accesorias.

De acuerdo con lo anterior, la interpretación del Director Nacional o de sus delegados sólo puede referirse a este tipo de normas, esto es, a las normas que establezcan obligaciones tributarias, mas no a otras disposiciones que, pese a encontrarse dentro del Código Tributario o en leyes especiales, no contienen ninguna obligación tributaria, en los términos señalados precedentemente⁽⁸⁾.

En otros términos, carecen de todo valor las instrucciones que el Director imparta interpretando normas distintas a las tributarias. Es lo que ocurre, por ejemplo, con las normas contempladas en el Libro III del Código Tributario, relativas a la competencia de los órganos encargados de resolver conflictos tributarios y a los distintos procedimientos.

Por ello, no puede ser considerado jurídicamente correcto que el Director Nacional disponga su comparecencia en primera instancia en los procedimientos que deben seguirse ante los Directores Regionales.

Asimismo, tampoco procede que los Directores Regionales decreten "medidas precautorias" a favor del Fisco, cuando están conociendo del procedimiento general de reclamaciones⁽⁹⁾.

(8) En efecto, en el Código del Trabajo existen a lo menos tres disposiciones de índole tributaria que, pese a no estar insertas en una ley impositiva, pueden ser perfectamente interpretadas y aplicadas por el Servicio de Impuestos Internos. Nos referimos a los casos de las indemnizaciones por años de servicio (Art. 178), al cálculo de gratificaciones (Arts. 48 y 49) y a la aceptación como gasto de las remuneraciones en el libro de remuneraciones (Art. 62).

(9) Estas dos ideas e interpretaciones son incorrectas, pese a lo cual se encuentran indicadas en los puntos 1.13 y 1.14 de la Circular N° 56, de 21 de septiembre de 2000, donde el Director Nacional describe el Procedimiento General de Reclamaciones.

En el punto 1.13 se afirma que: "El Servicio de Impuestos Internos se reserva la facultad de 'hacerse parte', en algunos procesos, para los fines de participar en la recepción de ciertas pruebas, o hacer efectivo el derecho de impetrar medidas cautelares. A tal fin, el Subdirector Jurídico, designará un abogado que represente a la institución en estas circunstancias."

Por su parte, el punto 1.14 de la misma circular expresa que: "El Servicio de Impuestos Internos, en representación del Fisco de Chile, se encuentra habilitado para impetrar medidas cautelares que le permitan asegurar que el reclamante en definitiva cumplirá lo fallado por los tribunales, en la medida que éstos, al término del proceso, desechen el reclamo planteado. En tal sentido, desde el momento en que el tribunal tributario de primera instancia acoge a tramitación el reclamo deducido por el contribuyente, podrá solicitar a aquél se decrete una medida precautoria, v.gr., la indicada en el N° 4 del artículo 290 del Código de Procedimiento Civil, esto es, la prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes determinados..."

Lo cierto es que, en derecho, sólo pueden actuar en un procedimiento quienes son parte y sucede que, por mucho que el Director Nacional lo quiera, el Servicio de Impuestos Internos no es parte en el procedimiento general de reclamaciones. Lo anterior no sólo porque ello repugna al mínimo sentido del decoro procesal, a la luz de los Principios del Debido Proceso (Art. 19, N° 3 de la Constitución), sino que por el hecho que cuando la ley le permite actuar en un procedimiento lo dice expresamente.

Es lo que ocurre en los dos únicos casos que contempla el Código Tributario, a saber: el procedimiento de determinación del impuesto de herencias y donaciones (Art. 157) y el procedimiento de determinación judicial del Impuesto de Timbres y Estampillas (Art. 158).

Lo anterior es así, por una simple razón: el tribunal que conoce del asunto es un juez de letras y no un subordinado del Director Nacional.

3. En segundo lugar, los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, dentro del territorio de su competencia, también se encuentran facultados –al menos formalmente– para interpretar la ley tributaria.

En estricto rigor, dos son las posibilidades de interpretación de la ley, interpretación que es aún más amplia que la facultad del Director Nacional o de sus delegados.

En primer término, en sede administrativa, el artículo 6 B, N° 1 del Código Tributario, establece la obligación del Director Regional de “*absolver las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias*”.

En segundo lugar, el Director Regional, en su carácter de órgano jurisdiccional, formalmente de primera instancia, está obligado a “*resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad al Libro Tercero*” (Art. 6 B, N° 6). La Ley Orgánica agrega que esta resolución debe desarrollarse en conformidad “*a las instrucciones del Director*” (Art. 19, letra b, D.F.L. N° 7).

Sobre este último punto volveremos a tratar en un párrafo separado.

Desde un punto de vista administrativo, en la actualidad las consultas de los particulares sólo pueden ser dirigidas a los Directores Regionales, pudiendo la Dirección Nacional intervenir cuando no existe instrucción o existe la posibilidad de cambio de decisión. Así, por lo demás, lo indica la Circular N° 71, de 11 de octubre de 2001, instrucción que establece un conjunto de salvaguardias destinadas a mantener la coherencia de las respuestas con actuaciones de fiscalización⁽¹⁰⁾.

4. No obstante lo anterior, en nuestra opinión también existen otros funcionarios que manifiestan su opinión en el ámbito de sus atribuciones en relación con temas tributarios, aun cuando ellos no deban o no puedan necesaria o fácilmente ser conocidos por los contribuyentes.

Así, también cumplen con la función de proponer interpretaciones los siguientes órganos del Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo con las normas impartidas por el Director Nacional, de acuerdo con las facultades concedidas en la Ley Orgánica⁽¹¹⁾:

(10) Este mismo concepto se encontraba en la Circular N° 1, de 1981, donde el Director de la época indicaba claramente qué consultas se recibirían por la Dirección Nacional y qué consultas debían presentarse ante las Direcciones Regionales respectivas.

(11) El artículo 27, N° 2 de la Ley N° 19.646, derogó los artículos 10, 11, 12, 13, 14, 14 bis, 15, 16 y 16 bis de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, preceptos que se referían a las distintas Subdirecciones. Asimismo, el artículo 27, N° 1, de la misma ley, reemplazó el artículo 3° de la Ley Orgánica, radicando en la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos la facultad de indicar los Departamentos Subdirecciones y Departamentos con sujeción a la planta del personal del Servicio de Impuestos Internos, el que contiene en el Título I de la Ley N° 19.646.

Es en razón de lo anterior, que el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos dictó la Resolución N° 7.590, de 15 de noviembre de 1999, en la que se establece las funciones y atribuciones en las Subdirecciones que indica.

Considerando que esta resolución no ha sido publicada en el Diario Oficial, pese a que de acuerdo con el Resolutivo II entró a regir el 1° de diciembre de 1999, las atribuciones citadas serán íntegramente reproducidas.

- a) La Subdirección de Avaluaciones, respecto del Impuesto Territorial (Res. N° 7.590, de 1999, I.2.1)⁽¹²⁾;
- b) La Subdirección de Fiscalización (Res. N° 7.590, de 1999, I.5.1, I.5.5 y I.5.8)⁽¹³⁾;
- c) La Subdirección Jurídica (Res. N° 7.590, de 1999, I.7.2)⁽¹⁴⁾; y
- d) La Subdirección Normativa (Res. N° 7.590, de 1999, I.8.1, I.8.2, I.8.4, I.8.5, I.8.7 y I.8.8)⁽¹⁵⁾.

La opinión de dichos órganos constituye la fuente material de la cual emana la interpretación oficial impartida por el Servicio de Impuestos Internos y, por tanto, debe ser considerada un elemento de interpretación del acto administrativo formal de interpretación emanado del Servicio.

En nuestra consideración, los "Informes en Derecho" que emite la Subdirección Jurídica no contienen una simple propuesta de interpretación, sino la opinión o interpretación jurídica de un funcionario administrativo, que está debidamente facultado para emitirla en virtud de la Resolución N° 7.590, de 1999. Por tanto, al emitir dichos informes la Subdirección Jurídica estaría cumpliendo con la función de interpretar la ley tributaria.

(12) Res. N° 7.590, Resolutivo I.2: "En la Subdirección de Avaluaciones, se establecen las siguientes atribuciones, responsabilidades y obligaciones del Subdirector respectivo:

1. Proponer al Director normas e instrucciones para la correcta y eficiente aplicación, fiscalización y administración del Impuesto Territorial..."

(13) Res. N° 7.590, Resolutivo I.5: "En la Subdirección de Fiscalización, se establecen las siguientes atribuciones, responsabilidades y obligaciones del Subdirector respectivo:

1. Estudiar y proponer normas e instrucciones para la fiscalización de los impuestos controlados por el Servicio, y procurar que estas funciones alcancen el máximo de eficiencia;

5. Proponer normas y procedimientos administrativos y operativos a los que deben ajustarse la Subdirección de Fiscalización;

8. Proponer respuestas a las consultas relacionadas con materias de fiscalización..."

(14) Res. N° 7.590, Resolutivo I.7: "En la Subdirección Jurídica, se establecen las siguientes atribuciones, responsabilidades y obligaciones del Subdirector respectivo:

2. Informar en derecho, a requerimiento del Director, todas las materias que sean de competencia del Servicio..."

(15) Res. N° 7.590, Resolutivo I.8: "En la Subdirección Normativa, se establecen las siguientes atribuciones, responsabilidades y obligaciones del Subdirector respectivo:

1. Estudiar y proponer normas e instrucciones para la correcta y eficiente aplicación de los impuestos controlados por el Servicio;

2. Recomendar al Director la interpretación administrativa de las leyes y disposiciones tributarias que son de competencia de la Subdirección;

5. Proponer respuestas a las consultas tributarias formuladas por las unidades del Servicio, Autoridades Públicas y Organismos del Estado;

7. Estudiar y recomendar al Director las respuestas administrativas a consultas formuladas por las unidades del Servicio relacionadas con la aplicación de las disposiciones de convenios para evitar la doble tributación internacional, celebrados por Chile con gobiernos extranjeros;

8. Elaborar las instrucciones que sobre esta materia deba impartir el Servicio, realizar estudios y análisis referentes a la conveniencia o factibilidad administrativa y operacional de dichos convenios y de las instrucciones relativas a ellos..."

5. Si bien tanto el Código Tributario como la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos individualizan a un conjunto de funcionarios la posibilidad de interpretar la ley tributaria, en términos generales, la opinión oficial del Servicio sólo puede ser formulada por el Director Nacional.

En efecto, el artículo 45 de la Ley Orgánica sostiene 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.”*

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.”

Desde un punto de vista administrativo, el único órgano que puede fijar el sentido de una ley tributaria, de fiscalidad interna, es el Director Nacional y nunca un subordinado.

Esta forma de interpretación –interpretación del órgano encargado de fiscalizar el cumplimiento de las normas tributarias– tiene efectos limitados, ya que sólo obliga y sólo tiene fuerza vinculante respecto de los funcionarios dependientes del Servicio de Impuestos Internos.

Jurídicamente, y respecto de los contribuyentes, la interpretación es un mero dato, una indicación de lo que piensa el representante del acreedor de la obligación tributaria.

6. Si bien el artículo 124 del Código Tributario establece una amplia posibilidad de reclamar en contra de los actos administrativos que incidan en el pago de impuestos, las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos no pueden ser reclamadas: *“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.”* (Art. 126, inciso 3°).

Lo anterior no parece razonable, aun cuando existiere algún fundamento histórico para ello. En efecto, si la interpretación fiscal es incorrecta, parece razonable enervarla desde un comienzo, a efecto de limitar inmediatamente sus efectos perniciosos, cual virus que se extiende sin remedio alguno.

Parece un exceso tener que rebelarse en contra de la interpretación y esperar la actuación fiscalizadora del Servicio para dejar sin efecto, en un caso concreto, una interpretación que a todas luces es inexacta o ilegal, más aún si se considera que la sentencia que ponga término al conflicto sólo producirá efectos entre las partes, siendo que una siempre será la misma^{(16) (17)}.

Por lo que sin perjuicio de estimar que las interpretaciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos sí son susceptibles de reclamación tributaria, resultaría conveniente que el legislador le confiriese a los contribuyentes una acción declarativa especial en contra de este tipo de interpretaciones, la sentencia definitiva ejecutoriada dictada por los tribunales en este tipo de causa debiera tener efectos generales, obligando al Servicio a modificar su interpretación administrativa respecto de todos los contribuyentes y no sólo respecto a su contraparte en juicio. De esta manera se evitaría una multiplicidad de juicio donde el fondo de lo discutido es siempre el mismo, así como una de las partes en contradicción: el Servicio de Impuestos Internos.

7. Finalmente, es conveniente tener presente que en materia de interpretación y aplicación de las leyes tributarias es posible que se planteen contiendas de competencia.

Resulta evidente que en sede enteramente administrativa —en razón de la competencia reconocida por la Contraloría General de la República al Servicio en materias de tributación fiscal interna—, tales contiendas o no pueden producirse o serán directamente resueltas por el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

(16) En el acta de la sesión 13ª de la Comisión Revisora, se puede leer lo siguiente: "*La Comisión discutió luego la procedencia de las reclamaciones en contra de las circulares.*

Después de abrirse debate al respecto, la unanimidad de los miembros se pronunció en el sentido de que no procedía reclamo alguno contra una circular, sin perjuicio que se reclamase contra los giros, liquidaciones o pagos que fueren su consecuencia.

El señor Piedrabuena expresó que si una persona no estaba de acuerdo con lo dispuesto por la circular, podía solicitar al Director que ésta no se le aplicase. En caso que el Director rechazare esta petición, podría el interesado reclamar de la resolución, en la medida en que afectare su situación tributaria. En ese caso se entrarían a aplicar los incisos primero y segundo del artículo en discusión."

Posteriormente, en el acta de la sesión 15ª se puede leer lo siguiente: "*El señor Fernández explicó que lo que se deseaba hacer reclamable eran las resoluciones que fuesen una consecuencia de la aplicación de la circular y no la circular misma, y, más exactamente, las resoluciones que decidiesen sobre las peticiones de los contribuyentes en que éstos solicitaren que no se les aplicase lo dispuesto en una circular. Agregó que este procedimiento había sido sugerido por el señor Piedrabuena y aceptado por los restantes miembros de la Comisión en la décimo tercera sesión."*

(17) Es conveniente recordar una antigua polémica relativa a la devolución a valor histórico y sin reajustes del IVA Exportadores. En efecto, cuando Tesorería, por instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, no procedía a pagar las devoluciones solicitadas en los plazos legales, lo hacía con bastante posterioridad y siempre al valor nominal solicitado, sin que se pagaran al menos los reajustes.

Fue tal la cantidad de recursos de protección ganados por los contribuyentes que fue necesario modificar el DS N° 348, de 1975, intercalándose un inciso sexto al artículo 5, reconociendo la necesidad de obligar a restituir con reajustes las cantidades que se pagaban con atraso.

Lo cierto es que bastaba una decisión y no cientos para llegar a la misma conclusión.

Cosa distinta es lo que ocurre con los conflictos entre integrantes de distintos poderes del Estado. En estos supuestos, tanto el Código Tributario como la Ley Orgánica del Servicio, reconocen a la Corte Suprema como el órgano idóneo para resolver la contienda⁽¹⁸⁾.

Un caso en el que claramente existe una contienda y que aún no tiene una resolución definitiva que otorgue certeza tanto al Servicio de Impuestos Internos como a los contribuyentes, es la obligación impuesta por el Director Nacional que los Directores Regionales deleguen la función jurisdiccional de acuerdo con el artículo 116 del Código Tributario en los denominados "jueces tributarios".

Algunas salas de la Corte de Apelaciones de Santiago han sostenido que la función jurisdiccional es indelegable, anulando todos los fallos dictados por los "jueces tributarios".

Las decisiones son contradictorias: frente a una misma situación, un expediente se anula y otro se resuelve definitivamente.

II.

LA INTERPRETACIÓN DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS FRENTE AL CONTRIBUYENTE

1. En nuestra opinión, salvo los casos en los que existe una calificación exclusiva del Director Nacional o de los Directores Regionales, lo normal es que las interpretaciones formuladas por el Servicio de Impuestos Internos no tienen fuerza vinculante para los contribuyentes.

Así, por lo demás, lo ha reconocido la Corte de Apelaciones de Santiago en el expediente Rol N° 2228-2000, caratulado "Servicio de Estacionamientos Controlados S.A. con Servicio de Impuestos Internos". En efecto, en el considerando quinto del fallo de primera instancia, sostuvo que: "*La ley entrega precisamente al Director Nacional y Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos la facultad de interpretar administrativamente las normas tributarias, sin perjuicio –por cierto– de lo que en definitiva pueda resolver el juez competente, en ejercicio de sus facultades jurisdiccionales, al conocer de la reclamación que el afectado pueda hacer valer en los procedimientos especiales previstos por la ley, instancia en que podrá declararse el derecho discutido entre las partes.*"

(18) El artículo 7° del Código Tributario señala que: "*Si en el ejercicio de las facultades exclusivas de interpretación y aplicación de las leyes tributarias que tiene el Director, se originaren contiendas de competencia con otras autoridades, ellas serán resueltas por la Corte Suprema.*

Igual norma se aplicará respecto de las funciones que en virtud de este Código y del Estatuto Orgánico del Servicio deben o pueden ser ejercidas por los Directores Regionales o por los funcionarios que actúen 'por orden del Director' o 'por orden del Director Regional', en su caso.

Por su parte, el artículo 43 de la Ley Orgánica del Servicio sostiene que: "*Si en el ejercicio de las facultades exclusivas de interpretación y aplicación de las leyes tributarias se originaren contiendas de competencia con otras autoridades, ellas serán resueltas por la Corte Suprema. Igual norma se aplicará respecto de las facultades que deben o pueden ser ejercidas por los Directores Regionales.*"

2. Sin embargo, un contribuyente puede invocar en su beneficio una interpretación formulada por el Servicio de Impuestos Internos, impidiendo que un cambio de criterio de este último pueda traer como consecuencia el cobro del tributo. En efecto, no obstante que el contribuyente tiene absoluta libertad para interpretar y aplicar las normas tributarias, puede utilizar en su favor una interpretación oficial en contra del mismo Servicio de Impuestos Internos, de modo de evitar efectos perjudiciales en contra del patrimonio del contribuyente por un cambio de criterio frente a una misma situación.

Es el caso del artículo 26 del Código Tributario, disposición cuyo texto es del siguiente tenor: *"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°.

3. Históricamente, esta disposición correspondía al inciso 4° del artículo 68 de la Ley sobre Impuesto a la Renta⁽¹⁹⁾, producto de la modificación introducida por el artículo 1, N° 33 de la Ley N° 11.575, de 14 de agosto de 1954, cuyo tenor era el siguiente:

"Artículo 68. Cualquiera diferencia en el cálculo del impuesto que adeude un contribuyente, podrá ser notificado por la Dirección dentro del plazo de tres años, contados desde el término del plazo legal dentro del cual debió efectuarse el pago del impuesto.

La diferencia de impuesto se pagará de acuerdo con lo establecido en el artículo 74.

Este plazo de prescripción para notificar y cobrar los impuestos adeudados será de seis años para aquellos contribuyentes que no presentaren declaración o que la presentaren maliciosamente falsa.

(19) La Ley sobre Impuesto a la Renta a la que se refiere esta modificación corresponde al texto refundido fijado por el Decreto N° 2.106, de 13 de marzo de 1954.

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 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.”⁽²⁰⁾

Posteriormente, y producto de la creación de la Comisión que estudiaría un nuevo Código Tributario, se estableció que no debía tener efecto retroactivo una nueva interpretación fiscal, en la medida que fuera favorable al contribuyente, toda vez que en general en estos casos operaría la cosa juzgada⁽²¹⁾.

4. Los requisitos que el contribuyente debe cumplir para poder oponer al Servicio su propia interpretación, son los siguientes:

a) La interpretación debe emanar de un funcionario que tenga legalmente facultad para interpretar y en calidad de tales.

(20) El Servicio de Impuestos Internos impartió las siguientes instrucciones sobre la modificación introducida por la Ley N° 11.575: “N° 33. *Agrega inciso final al artículo 68. Tiene por finalidad esta modificación evitar el cobro retroactivo de impuestos que provengan de una nueva interpretación o pronunciamiento que la Dirección General dé a disposiciones legales, sobre las cuales hubiera expresado o sustentado antes un pronunciamiento diferente. Por tales cambios de interpretación o pronunciamiento, no podrán rectificarse al contribuyente los impuestos de años anteriores, sino que del mismo año en que se cambie la interpretación y en lo sucesivo. Por tal motivo, se encomienda a las Administraciones de Zona e Inspecciones abstenerse de emitir pronunciamientos sobre la aplicación de disposiciones legales, debiendo consultar previamente sus dudas a esta Dirección Regional.*” (Boletín del Servicio de Impuestos Internos, N° 10, 1954, pp. 36-37).

(21) Sobre este particular, es necesario hacer notar que durante la discusión del Proyecto de Código Tributario se planteó la necesidad de establecer la irretroactividad de las interpretaciones favorables a los contribuyentes, cosa que en definitiva no prosperó.

En el acta de la Vigésimo Sexta sesión de la Comisión, celebrada el 17 de agosto de 1959, se puede leer lo siguiente: “*En seguida, el señor Urzúa hizo presente la necesidad de establecer una regla que determine la irretroactividad de los efectos de las resoluciones que modifiquen a favor del contribuyente un criterio anterior sustentado por la Dirección, del mismo modo cómo se establece en el Código respecto de aquellos cambios de interpretación que perjudican al contribuyente.*”

El señor Langlois hizo presente que, en esta situación, bastaría con dejar establecido que el cambio de criterio de la Dirección no puede ser invocado como antecedente para presentar reclamos posteriores.

El señor Dagnino adhirió a esta opinión, manifestando que aquel contribuyente que deseara beneficiarse con efectos retroactivos de la nueva interpretación de la Dirección debería obtener sentencia favorable sobre esa materia, sin que pudiera servirle de base, para el pronunciamiento, dicho cambio interpretativo.

El señor Piedrabuena señaló que cualquier norma que se dicte para regular los efectos en el tiempo de las resoluciones de la Dirección, coloca al Director en la obligación de acatarla, por lo cual estima de mayor conveniencia dejar entregado a éste la facultad de determinar si confiere o no efecto retroactivo a sus resoluciones. En todo caso, creía muy difícil establecer la norma propuesta por el señor Urzúa, porque la situación de derecho, cuya interpretación ha sido cambiada, debería ser analizada por el Director y, esencialmente, por los tribunales, en forma indivisible.

El señor Urzúa hace presente que entregar al Director esta facultad encierra dificultades, siendo de mayor conveniencia consignar una regla en el Código impidiendo los efectos retroactivos de tales resoluciones.

El señor Pulido hizo notar que no debería impedirse a los contribuyentes reclamar en estos casos, pero que la sentencia que pronunciaren los tribunales sobre la materia debería basarse en un estudio del problema, independiente del cambio de interpretación de la Dirección.

El señor Carey señaló que el punto en discusión era muy delicado y merecía ser estudiado con mayor detenimiento y que, a su juicio, el hecho que la Dirección cambiase de criterio, no debía dar derecho a los contribuyentes para alegar ese cambio como excepción, ni a los tribunales para considerarlo como fundamento de la acción. La resolución del tribunal, agregó, no puede tener efecto general, sino que en cada caso se verán los antecedentes y puede que el fallo sea favorable o desfavorable a la nueva interpretación de la Dirección. Finalmente, el señor Carey propuso que, sobre la base de las ideas expuestas, se encomendare a Secretaría la redacción de una norma al respecto.”

- b) Esta interpretación debe contenerse en un documento oficial.
- c) La interpretación debe estar destinada a ser conocida por otros funcionarios o por terceros ajenos.
- d) El contribuyente debe aplicar la interpretación de buena fe.

5. El primer requisito dice relación con la existencia de un funcionario hábil para dar respuestas en materia tributaria.

Del análisis de las disposiciones, se tiene que no todo funcionario del Servicio tiene competencia para dar respuestas, sino que solamente aquellos que legalmente pueden hacerlo. Sobre este punto nos remitimos a lo expuesto en el apartado I.

6. En segundo lugar, la interpretación debe contenerse en un documento oficial.

La función administrativa, en general, y la fiscalizadora, en particular, se traduce en actos escritos, formalistas y que corresponden a la terminación de un procedimiento administrativo.

Un documento necesariamente se traduce en un soporte físico que da cuenta de un hecho. Este soporte físico, en materia administrativa, es actualmente una hoja de papel, en la que se contiene el acto de autoridad⁽²²⁾.

Dicho acto es "oficial", cuando corresponde al ejercicio de la función pública por parte de quien legalmente la detenta⁽²³⁾, motivo por el que las comunicaciones o cartas privadas en las que un funcionario le entrega una opinión, por ejemplo, a su madre, no es un documento oficial para estos efectos.

En materia de interpretación administrativa, ésta se materializa en los siguientes documentos:

- a) Oficios, donde se da respuesta a una consulta determinada formulada por un particular o por alguna autoridad.
- b) Circulares. En ellas, el Director Nacional imparte instrucciones de manera abstracta, sobre una determinada materia que es de su competencia, con el objeto de dar a conocer el sentido y alcance que desde el punto de vista oficial tendrán las normas tributarias.

(22) No nos referimos en esta sede a la Ley de Firma Electrónica, toda vez que a la fecha aún no tiene una aplicación masiva.

(23) De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia, la locución "oficial", en su primera acepción, significa "que es de oficio, o sea que tiene autenticidad y emana de la autoridad derivada del Estado, y no particular o privado".

- c) Resoluciones. En ellas, el Director no sólo interpreta la ley, sino que la aplica o, en su caso, impone obligaciones de hacer a los contribuyentes⁽²⁴⁾.
- d) Informes y opiniones, que corresponden a comunicaciones internas que determinados funcionarios del Servicio pueden enviar con el objeto de precisar o de sugerir una determinada interpretación de las normas tributarias.

Pese a lo discutible que resulta, aparentemente no constituyen documentos oficiales, desde este punto de vista, las actas en las que se deja constancia de la participación del Director Nacional o del personal a su cargo, en la discusión parlamentaria, no obstante lo cual ello es un antecedente valioso para los efectos de utilizar el criterio histórico en la interpretación de la ley. En efecto, si bien las actas de las sesiones de la Cámara de Diputados y del Senado son documentos oficiales, desde el punto de vista de la interpretación no son elaborados por el Director Nacional o por otros funcionarios de su dependencia, sino que por funcionarios del Senado o de la Cámara de Diputados. Cosa distinta es lo que dice relación con los oficios que el Director Nacional envía para precisar determinadas consultas formuladas por alguna entidad legislativa.

7. Evidentemente que una sentencia de primera instancia, cuando el Director Regional ejerce una función jurisdiccional, es un documento oficial.

Sin embargo, el criterio sustentando por el Servicio de Impuestos Internos es que las decisiones jurisdiccionales no pertenecen a la especie "documento oficial" para los efectos del artículo 26, considerando la enunciación de los documentos que se contienen en ella⁽²⁵⁾, motivo por el que un contribuyente no podría utilizarla en contra de la acción del propio Servicio. En nuestra opinión, ello no debe ser así, desde el momento que en ningún caso la ley excluye la posibilidad que una sentencia sea un documento oficial y que pueda ser invocado en contra del Servicio.

(24) **Emilio Charad Dahaud, Luis Rojas Larrañaga y Mario Valdés Briones**, en su libro "*El Código Tributario*" (Ediciones Lautaro, 1976, p. 185), señalan que: "Entre 'los documentos oficiales' que pueden ser aptos para la procedencia del beneficio contemplado en el artículo 26, podemos citar los siguientes:

- a) *El Manual del Servicio de Impuestos Internos, principal medio de comunicación de la Dirección Nacional con sus funcionarios, y a través del cual imparten las instrucciones oficiales;*
- b) *Las circulares de la Dirección Nacional;*
- c) *Los oficios-circulares, con instrucciones al personal, emanados del Director Nacional o de los Directores Regionales;*
- d) *Las resoluciones de carácter general, emanadas del Director Nacional o de los Directores Regionales;*
- e) *Los oficios suscritos por estos funcionarios que contengan respuestas a consultas formuladas por los contribuyentes en general, o por uno en particular, o por los funcionarios del Servicio;*
- f) *Los telegramas o télex enviados por estos funcionarios a los contribuyentes o a otras unidades del Servicio."*

(25) Cita al respecto **Emilio Charad** el Oficio N° 111, de 14 de abril de 1967, publicado en el Boletín de septiembre de 1967, p. 5672, en cuya virtud: "*Las resoluciones dictadas por el Servicio en su carácter de tribunal no están comprendidas entre los documentos señalados en el inciso 1° del artículo 26 del Código Tributario. Por consiguiente, las instrucciones del Manual del Servicio que interpreten en determinado sentido un precepto legal, son aplicables retroactivamente, aun cuando con anterioridad se haya dictado una resolución acogiendo un criterio diferente.*

Del análisis de la enumeración contenida en dicho precepto se desprende que se refiere a documentos destinados a impartir instrucciones o a informar a los funcionarios o a particulares sobre determinadas materias, pero en ningún caso a resolver o a fallar asuntos sometidos al Servicio en su calidad de tribunal. Además, dado el carácter de norma excepcional que tiene el precepto analizado, debe ser interpretado restrictivamente, no pudiendo hacerse extensivo a documentos que no sean los que señala."

Ello, por las siguientes razones:

Si revisamos la norma legal, ésta se refiere a "*interpretaciones 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*".

Las sentencias de primera instancia claramente contienen una interpretación de las leyes tributarias, emanan de las Direcciones Regionales y son documentos oficiales que están destinados a ser conocidos por al menos un contribuyente en particular, el contribuyente reclamante. Ha sido el propio legislador quien al usar la expresión "u otros documentos oficiales" ha permitido que la enunciación no pueda ser interpretada en forma restrictiva sino amplia.

- a) En primer término, es conveniente recordar que el artículo 26 corresponde al texto originario del Código Tributario contenido en el D.F.L. N° 190, de 1960. En ese mismo cuerpo legal y con la misma redacción, se establecía que la generalidad de los asuntos contenciosos tributarios serían de la competencia del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, actuando como tribunal de primera instancia⁽²⁶⁾.

Lógico parece pues que una sentencia, dictada por la misma persona y el mismo órgano que debe interpretar administrativamente una ley, sea coherente en dicha interpretación, motivo por el que no puede entenderse que exista contradicción entre uno y otro caso y que en ambos supuestos no se esté dando cuenta de una opinión oficial.

- b) En segundo lugar, la enunciación que se contiene en el artículo 26, inciso 2°, comprende toda clase de documentos destinados tanto a impartir instrucciones como "a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular".

Una sentencia resuelve un caso concreto y afecta, por consiguiente, a una persona determinada, para quien esa decisión es obligatoria si no ejerce los recursos procesales en la oportunidad correspondiente, luego de haber tomado conocimiento de la decisión. En otras palabras, una sentencia, para que pueda calificarse como un efectivo acto jurisdiccional, requiere que se encuentre ejecutoriada y que cause la cualidad de los efectos de la cosa juzgada.

El Código de Procedimiento Civil, cuando analiza el concepto de ejecutoriedad, parte siempre de un supuesto básico: la existencia de una comunicación.

(26) En efecto, el artículo 115 del Código Tributario, aprobado por el D.F.L. N° 190, señalaba que: "*El Director (Nacional) conocerá en primera o en única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecido una norma diversa.*"

Pues bien, resulta claro que las sentencias son actos que se contienen en documentos oficiales –la jurisdicción ejercida por funcionarios públicos es sin duda un acto oficial–, y que requieren ser conocidos por un tercero en particular, toda vez que a éste afectarán sus resultados.

- c) Finalmente, nos parece inoficioso sostener que no pueda comprenderse a la sentencia dentro de los casos del artículo 26, inciso 1º, en razón que, de acuerdo con el Código Civil, “*las sentencias judiciales no tienen fuerza obligatoria sino respecto de las causas en que actualmente se pronunciaren*” (Art. 3º, inciso 2º, Código Civil).

Lo anterior, por el hecho que el artículo 26 es una norma que establece una situación de excepción frente al artículo 3º, inciso 2º, del Código Civil, fundado en el hecho que resulta simple entender que en un procedimiento declarativo o ejecutivo tributario uno de los interesados es siempre el mismo –sea directamente o a través del órgano jurisdiccional–, y que lo que interprete en un caso lógicamente deberá interpretar en otro.

Por último, estamos de acuerdo con la tesis que entiende que la interpretación de la ley, contenida en una sentencia, no es un efecto de ella, sino que su fundamento⁽²⁷⁾.

8. Para que el Servicio no pueda cobrar al contribuyente, no es necesario que la respuesta o el documento que debe ser conocido haya sido emitido o entregado al mismo contribuyente que está aplicando la interpretación oficial. Basta que el contribuyente haya tomado conocimiento de la decisión o de la opinión vertida para que pueda ser utilizada, aun cuando corresponda a una respuesta de una consulta de terceros extraños. Basta que la situación de hecho sea la misma, aun cuando el contribuyente sea distinto.

En efecto, el artículo 26 señala que la interpretación del Servicio debe estar destinada a:

- a) Impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio; o
b) A ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular.

(27) En este sentido, estamos de acuerdo con el criterio sustentado por Jorge Streeter, en su memoria de prueba “*La interpretación de la ley tributaria*”. Sostiene este autor que: “*El artículo 3º del Código Civil se refiere a la fuerza obligatoria del fallo, esto es al efecto de cosa juzgada que de él emana. Este efecto que produce la sentencia es independiente de la mayor o menor consistencia jurídica de los considerandos del fallo. Sea que el fallo esté bien o mal fundado, sea que constituya una pieza maestra de lógica jurídica o una mala sentencia, estando firme tiene el efecto de cosa juzgada, y su fuerza no depende del estudio legal que haya precedido a la decisión.*”

El contribuyente que invoca en su favor una resolución del Servicio, evidentemente no está ejerciendo la excepción de cosa juzgada, no está solicitando que se respete, en su caso, la fuerza obligatoria de la decisión, sino que se apoya en el criterio jurídico, en la interpretación de la ley contenida en el fallo, en su valor intelectual.” (P. 63).

9. El último requisito es la aplicación de la buena fe por parte del contribuyente.

La buena fe es un requisito esencialmente subjetivo y radica en una relación entre la interpretación y el contribuyente que pretende aplicarla, siendo ésta la buena fe.

Sabido es que la buena fe es un principio general del derecho, y que en ésta se presume, siendo la mala fe lo que siempre requiere prueba. Asimismo, desde el punto de vista doctrinal, la "buena fe" se ha entendido desde dos puntos de vista: el estar de buena fe y el actuar de buena fe⁽²⁸⁾.

En nuestra opinión, pese a que el artículo 26 se refiere a la ejecución de un acto, lo que la ley exige es una ausencia de ilicitud en el obrar, en otros términos, una conciencia de actuar conforme a derecho, no el aprovechamiento de un error en el que haya incurrido el Servicio de Impuestos Internos.

Pese a la redacción del artículo 26, inciso 2°, la buena fe no se refiere solamente al conocimiento de la interpretación, sino que en nuestra opinión al grado de concordancia de ella con el texto de la ley.

Cuando se habla de la buena fe, debe entenderse que el contribuyente sabe de la existencia de una interpretación, pero también sabe o supone legítimamente que esa interpretación es concordante con la ley.

De lo anterior se desprende que si la interpretación es manifiestamente contraria a la ley, aun cuando sea favorable al contribuyente, éste no la puede oponer en contra del Fisco, ya que no estaría actuando de buena fe. Así, si claramente la ley indica que un hecho está gravado, no podría invocar a sabiendas una interpretación administrativa que indicara que ese hecho no está gravado.

Este es el caso de un oficio en el que el Servicio de Impuestos Internos se equivocó notable y ostensiblemente en la determinación del régimen tributario aplicable a la enajenación de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero.

En efecto, la utilidad obtenida en la enajenación de acciones de sociedades anónimas chilenas puede encontrarse sujeta a uno de los siguientes regímenes tributarios:

(28) El profesor **Carlos Ducci**, explica que: "Por lo demás, la buena fe no es un concepto único; bajo su denominación se agrupan dos situaciones distintas, perfectamente diferenciables. Ellas tal vez se reflejan en el lenguaje corriente, pues entendemos que son dos conceptos diversos el estar de buena fe que el actuar de buena fe. En el primer caso, la buena fe aparece como una actitud mental, actitud que consiste en ignorar que se perjudica un interés ajeno o no tener conciencia de obrar contra derecho, de tener un comportamiento contrario a él. El otro aspecto de la buena fe consiste en la fidelidad a un acuerdo concluido o, dentro del círculo obligatorio, observar la conducta necesaria para que se cumpla en la forma comprometida la expectativa ajena. El primero, estado de conciencia en un momento determinado; el otro, la realización de una conducta." (*Derecho Civil, Parte General*. Editorial Jurídica de Chile, 4ª edición actualizada, 2000, p. 29).

- a) Sometida a las normas de los ingresos no renta:
- i) Respecto de acciones adquiridas con anterioridad al 31 de enero de 1984, cuando el enajenante no es habitual en este tipo de operaciones ni se ha efectuado a una persona tributariamente relacionada;
 - ii) Respecto de las acciones sujetas al régimen del artículo 18 bis, y
 - iii) Respecto de las acciones con presencia bursátil, adquiridas y enajenadas en bolsa, al tenor de lo previsto en el artículo 18 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Estas dos últimas posibilidades son de data reciente y no se aplican a todos los contribuyentes.

- b) Sometida al régimen del Impuesto de Primera Categoría en el carácter de único a esa renta, respecto de las acciones adquiridas con posterioridad al 31 de marzo de 1984, en la medida que no exista habitualidad ni relacionamiento, ni las restantes condiciones mencionadas en la letra precedente, o
- c) Sometida al régimen de tributación normal (Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según los casos), en todos los restantes casos.

Los regímenes mencionados precedentemente se pueden aplicar solamente a las acciones de sociedades anónimas chilenas. La utilidad obtenida en la enajenación, habitual o no, de acciones de sociedades anónimas extranjeras, sólo se sujeta a las normas de la letra (c) precedente, de donde se sigue que su régimen tributario es el común a toda otra utilidad en Chile⁽²⁹⁾.

(29) La Ley de la Renta no es particularmente favorable a las rentas derivadas de la tenencia o enajenación de acciones de sociedades anónimas extranjeras, desde el momento que no exime a sus dividendos de impuesto y la utilidad en la enajenación es renta para todos los efectos legales.

Así, el artículo 33, N° 2, letra a), señala que: "Se deducirán de la renta líquida las partidas que se señalan a continuación, siempre que hayan aumentado la renta líquida declarada:

a) Los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente en tanto no provengan de sociedades o empresas constituidas fuera del país, aun cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas."

A contrario sensu, no se desagregan los dividendos distribuidos por sociedades anónimas extranjeras.

Por su parte, el inciso 1° del artículo 41 B, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que origina este comentario, desde su entrada en vigencia en 1994, señala lo siguiente: "**Artículo 41 B. Los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no podrán aplicar, respecto de estas inversiones e ingresos, lo dispuesto en los números 7 y 8 con excepción de las letras f) y g), del artículo 17, y en los artículos 57 y 57 bis. No obstante, estos contribuyentes podrán retornar al país el capital invertido en el exterior sin quedar afectos a los impuestos de esta ley hasta el monto invertido, siempre que la suma respectiva se encuentre previamente registrada en el Servicio de Impuestos Internos en la forma establecida en el N° 2 de la letra c) del artículo 41 A, y se acredite con instrumentos públicos o certificados de autoridades competentes del país extranjero, debidamente autenticados. En los casos en que no se pueda contar con la referida documentación, el Director del Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar que se acredite la disminución o retiro de capital, mediante certificados o informes de auditores externos del país extranjero respectivo, también debidamente autenticados.**" (Lo subrayado en negrillas es nuestro)

Pues bien, mediante el Oficio N° 180, de 2000, se afirmó que, considerando la fecha en que se efectuó la inversión en el exterior, la utilidad obtenida en la enajenación de acciones de sociedades anónimas extranjeras se encontraba afecta a lo dispuesto en el artículo 17, N° 8, letra a) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, motivo por el que el régimen aplicable podría ser el de impuesto único o el régimen general⁽³⁰⁾. Esta conclusión era a todas luces equivocada y contraria al texto de la ley.

Pero en vez de reconocer esta situación, cosa que hubiera sido lo razonable, el Servicio de Impuestos Internos –tal vez fundado en una mal entendida “infalibilidad autoatribuida”– optó por utilizar una alambicada aplicación de sus instrucciones, reiterando que lo que mandaba eran sus propias instrucciones y no el texto de la ley.

En efecto, en la Circular N° 21, de 2000, publicada en el Diario Oficial con fecha 11 de abril de 2000, se reiteraron las instrucciones contenidas en el párrafo 1.12 del N° 1 del Capítulo III de la Circular N° 52, de 1993, que lo único que hacía era reproducir el artículo 41 B, inciso 1°, esto es, hacer inaplicable el régimen del artículo 17, N° 8, a la utilidad obtenida en la enajenación de acciones de sociedades anónimas chilenas⁽³¹⁾.

(30) El punto 3, letra a) del Oficio N° 180, de 2000, señala lo siguiente: “3. Ahora bien, y basado en lo dispuesto en las disposiciones legales antes mencionadas, respecto de cada una de las situaciones formuladas, se informa lo siguiente:

a) *En relación a la primera de ellas, se señala que si la inversión no fue materializada a través del mercado cambiario formal, no existe obligación de inscribirla en el Registro de Inversiones que lleva este Servicio, ya que tal obligación sólo rige para las inversiones efectuadas en el extranjero, canalizadas a través del mercado cambiario antes indicado, según lo exige expresamente el N° 2 de la letra c) del artículo 41 A de la Ley de la Renta. En cuanto a la enajenación de las acciones en el exterior por parte del inversionista, se señala que a dicha operación le afectará lo dispuesto por el artículo 17, N° 8, letra a) de la Ley de la Renta, en concordancia con lo dispuesto por los incisos 2°, 3° y 4° de dicho número y artículo 18 de la ley del ramo, en cuanto a que el mayor valor obtenido en la citada negociación se gravará con el régimen tributario que establecen las normas legales antes mencionadas, el cual puede ser el Impuesto de Primera Categoría en calidad de tributo único a la renta o el régimen general, esto es, el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Global Complementario o Adicional, dependiendo la aplicación de una u otra imposición si se cumplen en la especie los requisitos y condiciones que se exigen para cada una de ellas.”*

(31) En el párrafo III de la Circular N° 21, de 2000, se lee el siguiente texto íntegro: “Como se puede apreciar de la lectura del texto legal transcrito precedentemente, los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no pueden acogerse, respecto de dichas rentas, a lo previsto en los N° 7 y 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta, con excepción de lo dispuesto en los literales f) y g) del último numeral citado, así como tampoco a lo dispuesto en los artículos 57 y 57 bis del cuerpo legal en referencia. Por la razón indicada, no pueden dichos contribuyentes tributar con el Impuesto Único de Primera Categoría, con tasa 15%, por las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero, sino que con el régimen general de tributación. Las conclusiones anteriores fluyen claramente de los comentarios contenidos en el Capítulo III, N° 1, párrafo 1.12) de la Circular N° 52, del año 1993, publicada en el Boletín del mes de octubre de dicho año e incluida en el Sitio WEB del Servicio (www.sii.cl), y que se reiteran expresamente mediante la presente circular, siendo, en consecuencia, estas instrucciones las únicas vigentes sobre la materia.”

Finalmente, el Servicio de Impuestos Internos dejó sin efecto el Oficio N° 180, de 2000, a través de la emisión de un nuevo pronunciamiento (Oficio N° 1.414, de 28 de abril de 2000), el que también fue publicado en el Diario Oficial, a efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 26, inciso 2°, y 15 del Código Tributario. Huelga decir que nuevamente se invocan las propias instrucciones como determinantes, antes que el texto de la ley⁽³²⁾.

En nuestra opinión, aun cuando ninguno de los actos rectificatorios se hubiera publicado en el Diario Oficial, ningún contribuyente hubiera podido alegar buena fe, desde el momento que la interpretación ostensible y manifiestamente era contraria al texto de la ley.

10. Finalmente, y aunque sea reiteración de lo expuesto en apartados anteriores, la interpretación efectuada por el Servicio de Impuestos Internos mantiene toda su eficacia mientras dicho criterio no cambia y, adicionalmente como requisito de publicidad, dicho cambio de criterio es notificado en el Diario Oficial.

Hemos encontrado algunos casos en los que el Servicio de Impuestos Internos efectivamente cambia de criterio, pero al no cumplir con los requisitos de oponibilidad y de publicidad establecidos en el artículo 26, inciso 2°, dicho cambio de criterio puede ser perfectamente ignorado por el contribuyente.

III.

ALGUNOS CASOS DE INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA

A continuación citaremos algunas instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos en las que se plantean situaciones en que se favorece al contribuyente, casos en los que la interpretación es contraria a derecho y, por último, casos en los que la interpretación pasa a ser un medio de integración de la ley tributaria.

Evidentemente que cuando el Servicio de Impuestos Internos, con el pretexto de interpretar la ley, la integra, no sólo infringe la Constitución en cuanto a que los tributos y sus elementos sólo pueden estar establecidos en la ley, sino que también se atribuye facultades que sólo tocan al Presidente de la República, puesto que las normas tributarias son de su iniciativa exclusiva, y prescinde del procedimiento legislativo, en orden a que la Cámara de origen es siempre la Cámara de Diputados.

(32) En efecto, el Oficio N° 1.414, de 2000, fue publicado en el Diario Oficial de fecha 8 de mayo de 2000, siendo su tenor en lo que a nuestro análisis respecta y luego de transcribir el texto del artículo 41 B, inciso 1°, el siguiente: "3. Por consiguiente, y de acuerdo a lo señalado precedentemente, este Servicio no puede sino concluir que tratándose de contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 17, N° 8 de la Ley de la Renta, con excepción de lo prescrito en los literales f) y g) de dicha disposición, así como tampoco pueden tales contribuyentes acogerse a lo dispuesto en el artículo 2° transitorio de la Ley N° 19.578, de 1998.

Lo anterior se encuentra expresado en la Circular N° 21, del año 2000, la cual se publicó en el Diario Oficial el día 11 de abril de dicho año.

En consecuencia, este criterio corrige en la parte indicada el Oficio N° 180, del presente año."

Una resolución en la que se integra la ley, en este sentido, es un acto nulo, en los términos indicados en los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República.

1. CASOS DE INTERPRETACIÓN FAVORABLE

1.1. Un primer caso, relativamente actual, de interpretación favorable por parte del Servicio, está constituido por el concepto de "remuneración ordinaria" para los efectos de determinar el régimen tributario aplicable a las indemnizaciones por años de servicio.

En efecto, con ocasión de la modificación introducida al artículo 17, N° 13 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por la Ley N° 18.985, se estableció que las indemnizaciones por término de funciones sólo serían calificadas como ingreso no renta hasta el monto que resultara de aplicar al total de lo que se obtuviera, el promedio de las veinticuatro últimas remuneraciones ordinarias multiplicado por el número de años trabajados en la empresa⁽³³⁾.

De acuerdo con el texto de la ley, en dicho cálculo debían eliminarse todas las remuneraciones calificadas como "extraordinarias", de manera análoga a la limitación que el Código del Trabajo mantenía y mantiene sobre el particular.

Pues bien, el criterio del Servicio, contenido en la Circular N° 37, de 1990, no hizo sino precisar lo que entendía por "remuneraciones ordinarias", en oposición a las calificadas expresamente como "extraordinarias" por la ley.

Sobre este particular, sostuvo que: *"De la lectura atenta de las disposiciones pertinentes y considerando la naturaleza de la norma tributaria, no puede sino entenderse que no son extraordinarias aquellas remuneraciones que deben pagarse por imperativo de la ley, o por estipulación contractual de carácter permanente, puesto que esa sola circunstancia lleva a concluir que la remuneración es ordinaria en su origen, aunque dependa el nacimiento de la obligación de una contingencia. Así ocurre, por ejemplo, con el sobresueldo y la gratificación que establece el artículo 46 de dicho Código.*

Considerando lo dicho, se sigue que todas aquellas remuneraciones que tienen su fuente en el contrato de trabajo con carácter de permanente, deben considerarse remuneraciones ordinarias, aunque su monto varíe entre uno y otro período de pago como ocurre, v.gr., con las comisiones por ventas, compras o servicios, como operaciones normales del negocio, que deban pagarse permanentemente. Igual cosa ocurre con los llamados bonos de producción que se pagan permanentemente de acuerdo a contrato."

(33) De acuerdo con el actual texto del artículo 17, N° 13, no constituyen renta: "13°. La asignación familiar, los beneficios previsionales y la indemnización por desahucio y la de retiro hasta un máximo de un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses. Tratándose de dependientes del sector privado, se considerará remuneración mensual el promedio de lo ganado en los últimos 24 meses, **excluyendo gratificaciones, participaciones, bonos y otras remuneraciones extraordinarias** y reajustando previamente cada remuneración de acuerdo a la variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del devengamiento de la remuneración y el último día del mes anterior al del término del contrato."

Las instrucciones sostienen que en ningún caso se pueden considerar como "remuneraciones ordinarias" a aquellas sumas que percibe el trabajador y que laboralmente no son remuneración, como las asignaciones de movilización, de pérdida de caja, y otros que menciona el artículo 41, inciso 2°, del Código del Trabajo.

Este criterio se ha reiterado en la Circular N° 29, de 17 de mayo de 1991, impartida a raíz de la entrada en vigencia de la Ley N° 19.010, relativa a las nuevas normas relacionadas con la terminación del contrato de trabajo, las que se incorporaron íntegramente al Código del Trabajo⁽³⁴⁾, y por la Circular N° 10, de 1999.

Desde el punto de vista laboral, muchas de las remuneraciones esporádicas, pero que constan en el contrato de trabajo, no pueden considerarse para los efectos del cálculo de la última remuneración, cosa que sí puede ocurrir en materia tributaria.

1.2. Una segunda circular de importancia es la N° 68, de 1996. En ella, el Servicio de Impuestos Internos auto limita sus facultades de tasación respecto de determinados procesos de reorganización de empresas.

En efecto, el artículo 64 del Código Tributario faculta al Servicio de Impuestos Internos para tasar el valor de las operaciones que puedan servir de base a la determinación de un impuesto, cuando los valores involucrados sean notoriamente inferiores a los corrientes en plaza, o de los que normalmente se cobran en operaciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Pues bien, la referida circular señaló que en las fusiones y divisiones de sociedades esta facultad no podría aplicarse, en la medida que las sociedades que se creaban, subsistían o se creaban mantuvieran los valores tributarios.

Respecto de otras formas de reorganización, el Servicio sólo se inhibía de tasar cuando subsistiera el aportante, no existieran flujos efectivos, se efectuaran los aportes a valores contables o tributarios y se dieran a cambio derechos o acciones, siempre y cuando existiera una justa razón de negocios para ello.

Esta circular sin duda fue importante, desde el momento que eliminó o al menos mitigó la variable tributaria en los procesos de reorganización de empresas.

(34) El artículo 20 de la Ley N° 19.010 establecía que: "Las indemnizaciones por término de funciones o de contrato de trabajo establecidas por ley, las pactadas en contratos colectivos de trabajo o en convenios colectivos que complementen, modifiquen o reemplacen estipulaciones de contratos colectivos, no constituirán renta para ningún efecto tributario.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior, cuando por terminación de funciones o de contrato de trabajo se pagaren además otras indemnizaciones a las precitadas, deberán sumarse éstas a aquéllas con el único objeto de aplicarles lo dispuesto en el N° 13 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta a las indemnizaciones que no estén en el inciso primero de este artículo."

Este artículo pasó al Código del Trabajo con el N° 178.

En la actualidad dicha circular dejó de producir sus efectos, desde el momento que la Ley N° 19.705 incorporó nuevos incisos al artículo 64 del Código Tributario, incorporando y ampliando los conceptos vertidos en aquel acto administrativo, constituyendo esta última la fuente material de la ley⁽³⁵⁾.

2. CASOS DE INTERPRETACIÓN CONTRARIAS A DERECHO

La Ley N° 19.678 estableció un conjunto de beneficios tributarios destinados a efectuar adecuaciones al mercado de capitales y a flexibilizar el mecanismo de ahorro voluntario.

Uno de los incentivos constituyó el establecimiento del artículo 18 ter, en el que, en nuestra opinión, se liberó de todo impuesto a las enajenaciones de acciones de sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil, en determinadas condiciones.

Pues bien, con ocasión de la Operación Renta 2002 se planteó una polémica en relación con la expresión “exenta” o “exención” que emplea parte del artículo 18 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En efecto, el Servicio de Impuestos Internos sostuvo, en el Suplemento Tributario, que el artículo 18 ter, contenido en una ley recientemente publicada, establecía una exención sobre la utilidad en venta de acciones, motivo por el que las rentas obtenidas deben sumarse a todas las restantes rentas del contribuyente de Global Complementario, determinar la tasa que los afecta y, posteriormente, rebajarlo como un crédito, de acuerdo a las reglas generales aplicables a toda exención.

Autorizadas opiniones, tanto del sector privado como del Congreso, habían señalado que eso no era así y que en realidad lo que siempre se quiso plantear era la liberación completa del Impuesto a las Ganancias de Capital en materia de utilidades en venta de determinadas acciones y en determinados casos.

Para zanjar este supuesto problema, nuestros legisladores concluyeron insólitamente que era necesario dictar una nueva ley que estableciese que en ambos casos las utilidades no estaban afectas a impuesto o, lo que era lo mismo, que se trata de “ingresos no constitutivos de renta”.

Creemos que no era necesaria la promulgación de una nueva ley –interpretativa o no–, y que la interpretación del Servicio de Impuestos Internos no era más que eso, una interpretación, equivocada por cierto.

(35) Las instrucciones sobre las modificaciones introducidas al artículo 64 se encuentran en la Circular N° 45, del 16 de julio de 2001.

Si se consideraba que antes, durante y después de la aprobación del Proyecto de Ley, el Gobierno sostuvo que la iniciativa estaba destinada a que en el futuro no se aplicaría el Impuesto a las Ganancias de Capital a las utilidades provenientes de la venta de acciones –cosa que ya ocurre en el artículo 18 bis de la Ley de la Renta–, interpretar –por otro órgano del Estado, dependiente del Ministerio de Hacienda– que lo que se estableció era una exención, resultaba peligroso para el Ejecutivo.

Peligroso, porque permitiría concluir que una cosa es lo que se dice y otra muy distinta es lo que se escribe.

Peligroso, porque obligaba a revisar letra por letra y punto por punto todo lo que el Ejecutivo enviaba al Congreso con el objeto de beneficiar a los contribuyentes, para comprobar su credibilidad.

Con la redacción del artículo 18 ter, incluso antes de la Ley N° 19.801, se concluía claramente que lo que se estaba estableciendo era una liberación total de impuestos y no, como pretendía el Servicio de Impuestos Internos, la creación de una exención.

El texto del artículo 18 ter, en su antigua redacción, era del tenor siguiente: “*No obstante lo dispuesto en los artículos 17°, N° 8, y 18° bis, no se gravará con los impuestos de esta ley el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones emitidas por sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil...*”

Para que una operación esté exenta, previamente es necesario que esté gravada. Si el encabezado del beneficio indica que no se “gravará con los impuestos” de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no puede sostenerse que se esté en presencia de una renta exenta.

Que se hubiere empleado la locución que motiva la discusión, se entiende que es por facilidad de lenguaje, antes de su empleo en su sentido técnico tributario. Lo anterior se confirma por el hecho que en el Mensaje sólo se contenían dos incisos y que los posteriores fueron originados en diversas indicaciones, tanto del Ejecutivo como de los parlamentarios.

Tan errónea era la interpretación fiscal que, de aceptarla, se llegaba al absurdo de perjudicar al contribuyente que obtenía utilidades que, de acuerdo con el artículo 17, N° 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se encontraban gravadas sólo con el Impuesto de Primera Categoría en el carácter de Único a la renta, esto es, que nunca se afecta con Global Complementario o Adicional.

Así, si antes no estaban gravados con Global Complementario, la eliminación del impuesto implicaba que ni siquiera se aplicara el Impuesto de Primera Categoría.

La situación era grave, no por el hecho de la interpretación fiscal, sino por la forma a través de la que se obtuvo una “solución”. En efecto, se pretendió cambiar la interpretación del ente fiscalizador a través de la promulgación de una nueva ley, lo que implicó elevar a esta última categoría todas las decisiones del

Servicio de Impuestos Internos, situación que es sin duda insostenible jurídicamente, y se traduce en reconocerle el carácter de un legislador paralelo, calidad que la Constitución no le reconoce.

Posteriormente, con la Ley N° 19.801, se incorporó la expresión “ni se declarará”, al encabezado del artículo 18 ter, quedando éste con la siguiente redacción: “*No obstante lo dispuesto en los artículos 17°, N° 8, y 18° bis, no se gravará con los impuestos de esta ley, ni se declarará, el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones emitidas por sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil...*”

En todo caso, el Servicio fue coherente en sus interpretaciones, ya que en la Circular N° 33, de 29 de abril de 2002, sostiene que esta ley “modificó” el artículo 18 ter y no lo interpretó, como sería lógico suponer.

3. CASOS EN LOS QUE EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS INTEGRA LA LEY

3.1. Como política de Estado, en los últimos diez años los diversos Gobiernos han suscrito, aprobado y publicado casi todos los tratados que en materia de derechos fundamentales se han elaborado en el ámbito internacional, en relación con los derechos de las personas. Asimismo, con el objeto de atraer a la inversión extranjera, también se han suscrito numerosos tratados destinados a establecer, recíprocamente, regímenes de protección de inversiones.

Todo lo anterior no sería necesario si nuestras autoridades sólo se limitaran a cumplir las disposiciones constitucionales y las leyes dictadas conforme a ellas. Sin embargo, ello no es siempre así, ya que en más de alguna oportunidad se vulnera la prohibición constitucional de atribuirse facultades que no se tienen, “aun a pretexto de situaciones extraordinarias”.

3.2. Paradigma de esta “autoatribución de funciones”, en la que no sólo se interpretó la ley sino que se estableció una norma que regula un supuesto vacío, está constituida por las interpretaciones del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, las que, lejos de ser forma de precisar el sentido de una disposición legal previa (interpretación en sentido estricto), lo que hacen es crear leyes, integrando los supuestos vacíos legales y estableciendo una apariencia de legalidad de sus actuaciones.

Ejemplo de lo que señalamos está constituida por las interpretaciones contenidas en la Circular N° 73, de 11 de octubre de 2001, la que fue publicada, evidentemente en extracto, el 17 de octubre de 2001 en el Diario Oficial.

Dicha circular trata de la “aplicación de las normas de prescripción en el ejercicio de las acciones y facultades del Servicio de Impuestos Internos”.

En lo que a este artículo respecta, en la circular se resuelve, a través de un acto administrativo, un tema que constitucionalmente es de competencia exclusiva de una ley (Art. 19, N° 3), vulnerándose además la norma general de garantía de los derechos fundamentales (Art. 19, N° 26 de la Constitución), puesto que se establece una regla que sólo la ley pudo establecer, criterio que incluso es conocido por el Servicio.

Para entender el problema resulta conveniente hacer un poco de historia:

El Código Tributario, en su antiguo artículo 200, en concordancia con el artículo 59, establecía plazos de prescripción para las acciones de fiscalización de los impuestos. Técnicamente, se trataba de la prescripción de la acción declarativa del impuesto, esto es, la acción tendiente a demostrar si existe o no un impuesto que cobrar.

En general, dicho plazo es de tres años, pudiendo ampliarse a seis años tratándose de los impuestos de declaración, cuando la declaración no se presenta o si presentada, ella es maliciosamente falsa.

Respecto de la acción declarativa destinada a determinar si el contribuyente había o no incurrido en una infracción –cosa que es absolutamente distinto de la existencia de un impuesto–, el Código Tributario nada decía. No era procedente la referencia al artículo 201 del mismo Código, puesto que este último se refiere a la prescripción de la acción ejecutiva (la que consta en un título no discutido), y no a la declarativa.

Tratándose de los delitos tributarios, esto es, aquellas infracciones que se sancionan con penas corporales (que conllevan cárcel, para los efectos tributarios), se aplican y se aplicaban las normas generales del Código Penal.

Pues bien, hasta la promulgación de la Ley N° 19.506, de 1997, cosa que se reconoce en el Mensaje con el que el Presidente de la República envió el respectivo Proyecto de Ley, no existía en nuestra legislación tributaria una norma que estableciera cuál era el plazo de prescripción de la acción declarativa de las infracciones administrativas. Luego de la publicación y entrada en vigencia del texto citado, el Código Tributario distingue las siguientes hipótesis:

- a) Respecto de las sanciones administrativas que acceden al pago de impuestos, la prescripción es la misma del impuesto al que accede, esto es, tres o seis años. Las sanciones administrativas que se encuentran en este caso son las contenidas en los números 2 y 11 del artículo 97 del Código Tributario.
- b) Respecto de las sanciones que no acceden al pago de impuestos, el plazo de prescripción es de tres años. En esta hipótesis se encuentran todos los demás casos de infracciones.

Luego de dictada esta ley, con pavor –suponemos–, el Servicio se dio cuenta que aquellos casos en los que había optado por ejercer la acción infraccional y no la acción penal, el plazo de prescripción era de tres años. Por ello, y en vez de provocar una nueva modificación legal, en la Circular N° 48, de 1997, expresamente se excluye –sin base alguna, por cierto– a aquellos casos en que el Código Tributario contempla un delito tributario, pero en los que el Servicio ha optado por seguir la vía sancionatoria administrativa.

Precisar cuál es el plazo de prescripción de una acción sancionadora no es materia del capricho administrativo, sino que de un texto legal. Tan es así que en el Mensaje que contiene el Proyecto de Ley que combate la evasión tributaria, se incorporó una referencia expresa a esta situación, indicándose que procederían las normas del Código Penal.

Sin embargo, este punto no aparece en la Ley N° 19.753, puesto que fue eliminado en la discusión parlamentaria, en el estudio que de la iniciativa se hizo en el Senado. Para evitar interpretaciones antojadizas, transcribo a continuación la parte pertinente de la discusión contenida en el Primer Informe de la Comisión de Hacienda del Senado, de fecha 3 de abril de 2001:

“Plazo de prescripción de las sanciones pecuniarias accesorias a penas corporales [artículo 1°, letra ñ]:

El Director del Servicio de Impuestos Internos señaló que en el caso de delitos tributarios, una vez probado que hay dolo, el Servicio puede querellarse o no querellarse y aplicar una sanción pecuniaria. Algunos fallos de la Corte Suprema han interpretado que el plazo de prescripción de las sanciones pecuniarias sería de seis meses. A juicio del Servicio de Impuestos Internos, el plazo de prescripción debería ser el mismo, independiente de que se querelle o no.

El H. Senador señor Francisco Prat indicó que el no querellarse genera conductas de evasión que justifican la presentación del presente proyecto; si se aplicara con rigor en los casos en que hay evidencia de una acción delictiva, no sería necesaria la norma de esta iniciativa legal.

La H. Senadora señora Evelyn Matthei estimó que el plazo de prescripción de seis meses señalado por la Corte Suprema es extremadamente corto. Sin embargo, existe una incongruencia entre la prescripción civil en materia de cobro de impuestos que va de 3 a 6 años, y la prescripción penal que va de 5 a 10 años. Por lo tanto, si 7 años después se alega que había delito, ya se habrá producido la prescripción civil.

El H. Senador señor Edgardo Boeninger solicitó al Ejecutivo que se presente una indicación que uniforme los plazos de prescripción, en aquellos casos en que no hay querrela.

El Director del Servicio de Impuestos Internos manifestó de acuerdo con la petición, en los casos en que no hay querellas, por lo que el Ejecutivo presentaría una indicación al efecto.

Puesto en votación la letra ñ) del artículo 1º, fue aprobada por la unanimidad de los miembros de la Comisión, HH. Senadores señora Evelyn Matthei y señores Edgardo Boeninger, Alejandro Foxley, Carlos Ominami y Francisco Prat.

Posteriormente, a través del Director del Servicio de Impuestos Internos, y ante la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento de esta Corporación, el Ejecutivo manifestó su intención de retirar esta norma para un mejor estudio.” (Las negrillas subrayadas son nuestras).

Algunos comentarios. En primer término, no es cierto que el plazo de prescripción fuera de seis meses en todos los casos, ya que con posterioridad a la Ley N° 19.506, el plazo general, y mientras no se modifique la ley –por otra ley y no por un acto administrativo–, es de tres años.

En segundo lugar, resulta evidente demostrar que la pretensión del Servicio, contenida en una circular, es materia de ley y que ha sido el Gobierno quien no ha dado solución al problema.

La interpretación contenida en la circular es deliberadamente arbitraria, errónea, ilegal e inconstitucional, puesto que es materia de ley el establecimiento de un plazo de prescripción, en una materia tan sensible como las infracciones no puede ser dejada al arbitrio del administrador.

IV.

LOS DIRECTORES REGIONALES CUANDO EJERCEN LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL NO DEBEN SUJETARSE A LAS INSTRUCCIONES DEL DIRECTOR NACIONAL

1. Hemos señalado que los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos deben someterse en todo a las instrucciones impartidas por el Director Nacional. Lo anterior, fundado en el principio jerárquico, en virtud del cual los funcionarios deben someter su actuar a las instrucciones e interpretaciones que la Dirección Nacional impone respecto de las normas tributarias.

Con todo, esta regla tiene una importante excepción: los casos en los que el Director Regional actúa en calidad de órgano jurisdiccional.

2. En la Circular N° 65, de fecha 26 de noviembre de 1999, la Dirección Nacional impartió instrucciones relacionadas con “los principios para la coordinación entre las áreas que efectúan labores de fiscalización y los tribunales tributarios”.

En el apartado N° 2, párrafo primero de dicha circular, se puede leer lo siguiente: *“Los tribunales tributarios tienen como rol fundamental resolver los conflictos de carácter tributario, en una primera instancia, con justicia, equidad y con independencia plena para apreciar los hechos de la causa que se les propone. En tal sentido, los tribunales tributarios deben aplicar la ley tributaria otorgándole el sentido y alcance dado en la interpretación oficial, para su aplicación en el análisis de un caso concreto, a fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes en forma justa y equitativa.”*

Tratando de buscar el antecedente legal para sustentar esta interpretación, encontramos al artículo 19, letra b) de la Ley Orgánica del Servicio, precepto que señala que: *“Le corresponde a los Directores Regionales dentro de sus respectivas jurisdicciones: b) Resolver las reclamaciones tributarias que presenten los contribuyentes y las denuncias por infracción a las leyes tributarias, en conformidad al Libro III del Código Tributario y a las instrucciones del Director.”*⁽³⁶⁾

Reiteramos lo que el señor Director Nacional establece⁽³⁷⁾:

- a) Respecto de los hechos, los Directores Regionales –o los “jueces tributarios”– tienen plena libertad para apreciar los hechos, y
- b) Respecto del derecho, los Directores Regionales deben sujetar su interpretación a las instrucciones impartidas por él.

(36) Esta disposición es originaria del D.F.L. N° 7, de 1980, de Hacienda, sin embargo, ella es copia de un texto anterior, contenido en un texto dictado durante la vigencia de la Constitución de 1925. En efecto, en el artículo 17, inciso 2° del D.F.L. N° 2, de 1963, señalaba que: *“Les corresponderá (a los Directores Regionales), además, en relación a los impuestos a que se refiere el artículo 1°, resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes y las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, dentro de sus jurisdicciones, en conformidad al Libro Tercero del Código Tributario, ajustándose a las normas señaladas por el Director y a la doctrina del Servicio.”*

(37) En todo caso, esta instrucción no es novedosa. En efecto, en el suplemento 5-6, de 16 de julio de 1971, se puede leer lo siguiente: *“En la parte considerativa de las resoluciones que el Servicio dicta al resolver las reclamaciones, se citan frecuentemente párrafos, secciones o subsecciones de los Manuales del Servicio, donde se contienen las interpretaciones que el Director Nacional ha hecho de las disposiciones tributarias en uso de la facultad que le concede el N° 1 de la letra a), del artículo 6° del Código Tributario, sin agregar un breve resumen de esa interpretación. La interpretación que el Servicio da a las disposiciones legales, es la razón que indujo a sus fiscalizadores a efectuar la liquidación, el giro o a emitir un pronunciamiento, reclamables, y para el sentenciador constituye uno de los fundamentos que explica su fallo, motivos suficientes ambos, para concluir que la parte considerativa de las sentencias deben consignarse, en forma explícita aunque resumida, el razonamiento e interpretación contenidos en los párrafos, secciones o subsecciones del Manual que se invoca. Con el objeto de fundamentar en forma más acabada las resoluciones y, al mismo tiempo, facilitar la defensa de las causas tributarias ante los tribunales superiores, es aconsejable instruir a los señores resolutores para que en lo sucesivo, junto con citar o referirse al Manual, incluyan una síntesis de las razones o argumentos jurídicos contenidos en tales instrucciones.”*

3. En nuestra opinión, ello no es cierto.

Cuando los respectivos Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos actúan en calidad de órganos jurisdiccionales⁽³⁸⁾, no pueden sujetarse a las instrucciones que sobre materias tributarias establece el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

En efecto, es un principio inconcuso que dentro de la jerarquía de los tribunales, los tribunales de primera y segunda instancia son tribunales que no sólo analizan los hechos sino que también el derecho, y que la Corte Suprema, en los procedimientos habituales, sólo analiza y resuelve los puntos de derecho a través del recurso de casación en el fondo⁽³⁹⁾.

Pues bien, resulta que el Director Regional, cuando actúa como tribunal, lo hace como tribunal de primera instancia, entendiendo esta última expresión como el primer grado de conocimiento y fallo de un tribunal, en el que éste conoce tanto de los hechos como del derecho involucrado⁽⁴⁰⁾.

Cuando hablamos de instancia y de jueces de derecho, resulta claro que el órgano jurisdiccional no sólo investiga los hechos, sino que los califica y aplica el derecho al caso concreto. Este "derecho" no es el que le dicen otros tribunales u órganos del Estado, sino que simplemente el "derecho" como lo entiende el juzgador.

(38) Recientemente, el 20 de diciembre de 2002, la Excma. Corte Suprema, actuando de oficio, declaró inaplicable por inconstitucional el artículo 116 del Código Tributario, en cuya virtud el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos obligaba a los Directores Regionales a delegar sus funciones jurisdiccionales en los Jefes de los Departamentos Jurídicos de cada una de las Direcciones Regionales ("Guillermo Verdugo P. y Compañía Limitada con Servicio de Impuestos Internos". Rol N° 3419-2001).

Con ello se pone fin a la polémica suscitada por la existencia de los autodenominados "jueces tributarios", ingeniosa creación directa del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, los que en nuestra opinión no eran verdaderos órganos jurisdiccionales, sino que meros ejecutores de la voluntad del Director Nacional, establecidos en virtud de la paralegalidad tributaria cuya existencia algunos tribunales superiores de justicia habían permitido.

Los más destacados profesores de Derecho Procesal, cuando afirman que la función jurisdiccional es indelegable, no podían encontrarse tan equivocados como lo pretendían los abogados del Servicio de Impuestos Internos y los del Consejo de Defensa del Estado.

El problema está zanjado, habiendo primado el derecho.

(39) Es más, a la Corte Suprema le está vedado alterar los hechos de la causa, a menos que se invoquen como preceptos vulnerados las leyes reguladoras de la prueba (Arts. 785 y 807 C.P.C.).

La Corte Suprema, en fallo de 19 de agosto de 1936, sostuvo que: "La casación, junto con ser un verdadero homenaje que se tributa a la ley, es una institución de carácter técnico, de interés general, de orden público y de derecho estricto. Su objeto es mantener a todos los tribunales en la estricta observancia de los preceptos legales, impidiendo las apreciaciones falsas o las interpretaciones erróneas. De esta manera, la casación jamás constituye una tercera instancia, puesto que su objeto exclusivo es conocer de la conformidad de las sentencias con las leyes, siendo por lo tanto el derecho y no el hecho, el fallo y no el juicio mismo lo que cae bajo su imperio." (Repertorio de Legislación y Jurisprudencia Chilenas. Código de Procedimiento Civil. Editorial Jurídica de Chile, Tomo IV, p. 11).

(40) La Corte Suprema, en fallo de 24 de junio de 1970, sostuvo que: "El recurso de apelación tiene por objeto obtener del tribunal superior respectivo que enmiende, con arreglo a derecho, la resolución del inferior, debiendo revisar, para ello, el pleito tanto en los hechos como en el derecho, de modo que, si la decisión de segunda instancia es revocatoria de la de primera, resulta de absoluta necesidad que contenga el pronunciamiento sobre el asunto controvertido, que reemplace la resolución revocada con el fin de dar cumplimiento a lo ordenado por el N° 6 del artículo 170 del Código de Procedimiento Civil." (Repertorio C.P.C. Tomo I, p. 341).

4. De acuerdo con las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, se da la paradoja que el único tribunal de instancia es, precisamente, la Corte de Apelaciones, ya que la Corte Suprema sólo puede conocer del derecho, en circunstancias que el Director Regional sólo puede conocer de los hechos.

En otros términos y siguiendo con la premisa administrativa, se concluye que en materia tributaria los tribunales sólo resuelven en única instancia, siendo este tribunal la Corte de Apelaciones respectiva cuando conoce del recurso de apelación, recurso que, curiosamente, permite legalmente el conocimiento en segunda instancia.

Esta conclusión es absurda, desde el momento que legalmente un tribunal lo es por el hecho de encontrarse obligado para conocer y fallar un determinado asunto, y que dentro de estos conceptos no sólo se invocan o describen los hechos sino que también se precisa el derecho aplicable.

En consecuencia, pese a la existencia del artículo 19, letra b), de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos⁽⁴¹⁾, los Directores Regionales, cuando actúan en calidad de órganos jurisdiccionales de primera instancia, no pueden prescindir de la obligación de interpretar la ley, sin sujeción alguna a las instrucciones del Director Nacional, ya que de hacerlo se está privando de un elemento esencial de su función.

5. No obstante lo anterior, parece absurdo que en el Mensaje⁽⁴²⁾ con el que se inicia un Proyecto de Ley que "fortalece y perfecciona" la jurisdicción tributaria, se contemple una modificación al artículo 46 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, en el sentido que los nuevos tribunales tributarios no están obligados a aplicar las interpretaciones de la Dirección Nacional del Servicio.

Establecer una norma en este sentido es de una obviedad que linda en la ingenuidad, ya que la Constitución otorga libertad al órgano jurisdiccional para apreciar los hechos y el derecho. Si no puede hacerlo, no es un tribunal. Puede ser cualquier cosa, menos un tribunal⁽⁴³⁾.

(41) En nuestra opinión, esta disposición ha quedado sin efecto, producto de la entrada en vigencia de la Constitución de 1980, toda vez que limitar la función jurisdiccional por una ley es contraria al texto del artículo 73 de la Constitución. Todo ello en razón de lo previsto en el artículo 5° transitorio de la Constitución, que sostiene que sólo mantienen vigencia las normas que se dictan con anterioridad, pero que no atentan contra el texto constitucional.

(42) Con fecha 20 de noviembre de 2002, un año y medio después de los seis meses comprometidos por el Presidente de la República en el Proyecto de Ley que combate la evasión tributaria, fue enviado el proyecto que crea los tribunales tributarios de primera instancia, supuestamente independientes del Servicio de Impuestos Internos. El texto del Mensaje puede consultarse en el Boletín de la Cámara de Diputados, encontrándose en los documentos de la cuenta de la sesión N° 24, p. 61, celebrada el 20 de noviembre de 2002.

(43) En el Mensaje se explica esta modificación, en los siguientes términos: "ii. Libertad para interpretar los hechos de la causa y el derecho aplicable.

Por otra parte, el Juez Tributario, en el ejercicio de sus facultades jurisdiccionales, será libre para interpretar los hechos de la causa y definir el derecho aplicable al caso particular, incluso respecto de la interpretación de la ley tributaria que haga el Director del Servicio de Impuestos Internos. En efecto, los Jueces Tributarios, no obstante ser funcionarios del Servicio fiscalizador, no estarán sujetos a las interpretaciones de la ley tributaria que sustente la Dirección Nacional de dicho Servicio y no podrán ser removidos ni separados discrecionalmente del cargo por ésta." ¿De qué independencia se habla entonces, si todavía se tiene este concepto tan equivocado de la función jurisdiccional?

V. CONCLUSIONES

Sobre la base de los comentarios anteriores, podemos concluir que:

1. La interpretación de las leyes tributarias por parte del Servicio de Impuestos Internos es siempre un mero antecedente para el contribuyente y nunca es obligatoria para él. Para los funcionarios del Servicio, en tanto se refiere a sus actuaciones administrativas, dicha interpretación es siempre obligatoria.
2. En el artículo 26 del Código Tributario, la buena fe debe entenderse en el sentido que la interpretación sustentada por el Servicio de Impuestos Internos no es contraria a la ley.
3. El Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos sólo puede interpretar la ley sustancial tributaria y no puede interpretar las leyes procesales.
4. Los Directores Regionales, cuando actúan en calidad de órganos jurisdiccionales de primera instancia, pueden interpretar libremente la ley, sin estar obligados a utilizar las interpretaciones del Director Nacional.