



Ius et Praxis

ISSN: 0717-2877

ISSN: 0718-0012

Legal Publishing Chile

Phillips, Jaime

El principio de protección de la confianza legítima en el artículo 26 del Código Tributario

Ius et Praxis, vol. 24, núm. 1, 2018, pp. 19-68

Legal Publishing Chile

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=19758807001>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

re^{da}dalyc.org

Sistema de Información Científica Redalyc

Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

Trabajo recibido el 27 de mayo de 2016 y aprobado el 24 de octubre de 2016

El principio de protección de la confianza legítima en el artículo 26 del Código Tributario

THE PROTECTION OF LEGITIMATE EXPECTATIONS UNDER ARTICLE 26 OF THE CHILEAN TAX CODE

JAIME PHILLIPS*

RESUMEN

Este trabajo interpreta el artículo 26 del Código Tributario a la luz del principio de confianza legítima. Analiza los elementos de este principio, para luego aplicarlos al cobro retroactivo de impuestos. Se propone la interpretación correcta de la norma, descartando otras erradas.

ABSTRACT

This article interprets article 26 of the Chilean Tax Code through the lens of the principle of protection of legitimate expectations. It analyzes this principle for applying it on retroactive tax collection. It proposes the right interpretation of the legal provision and it disregards wrongful interpretations made by the jurisprudence.

PALABRAS CLAVE

Confianza legítima, retroactividad, cobro de impuestos.

KEY WORDS

Legitimate expectations, retroactivity, tax collection.

1. Introducción

En Derecho Administrativo los destinatarios de las normas legales no solo ejercen su autonomía individual teniendo en cuenta las leyes escritas, sino que también consideran dentro de su planificación los actos y prácticas de los órganos estatales dotados de potestades para aplicarlas. Estos actos y prácticas

* Alumno regular del Programa de Doctorado en Derecho de la Universidad de los Andes, Chile. Dirección postal: Facultad de Derecho, Universidad de los Andes, Monseñor Álvaro del Portillo 12.455, Las Condes, Santiago, Chile. Correo electrónico: jiphillips1@miuandes.cl. Agradezco los comentarios de los profesores Jaime Arancibia y Sebastián Contreras a un borrador de este artículo. Todos los posibles errores son de responsabilidad del autor. Asimismo, agradezco el financiamiento de los estudios de doctorado por parte de la Comisión Nacional de Investigación Científica y Tecnológica (CONICYT-PCHA, Doctorado Nacional, año 2015, folio Nº 21150965).

generan expectativas en los sujetos sobre el comportamiento que tomarán los órganos llamados a aplicar las leyes, las cuales pueden ser protegidas bajo ciertas condiciones. Este problema es el que aborda el principio de confianza legítima¹.

Esto se produce en nuestro Derecho Tributario, donde el Servicio de Impuestos Internos (en adelante, SII), encargado de fiscalizar y aplicar los impuestos², dicta disposiciones administrativas para el cumplimiento de esa función. Tales disposiciones suponen, por parte del SII, la formulación de una política concreta en orden a aplicar las leyes tributarias. La vigencia de esta política se encuentra protegida por un derecho que el Código Tributario (en adelante, CT) otorga a los particulares en el inciso primero de su artículo 26, el cual señala:

“No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada 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 la escasa bibliografía que existe sobre esta norma, ha sido entendida de varias maneras. Al entrar en vigencia fue interpretada como una norma procesal-administrativa que implicaba una limitación a la potestad de girar impuestos del SII³. Así se explican las afirmaciones de la jurisprudencia de que esta norma rige *in actum*, puesto que se trata de una norma procedural⁴. También ha sido interpretada como una manifestación de la buena fe subjetiva en materia

¹ Este principio está teniendo cada día mayor cabida en el orden jurídico chileno, siendo aplicado por la Contraloría General de la República (Contraloría General de la República, dictamen Nº 22.766-16, 24 de marzo de 2016; Contraloría General de la República, Dictamen Nº 23.746-16, 30 de marzo de 2016; Contraloría General de la República, Dictamen Nº 9847-16, 9 de febrero de 2016, entre otros). Para una revisión más completa de la jurisprudencia de Contraloría: MILLAR (2012), pp. 417-430. El principio también es citado por abogados en sus escritos (Corte Suprema, rol Nº 293-13, 14 de octubre de 2013; Corte Suprema, rol Nº 734-13, 1 de octubre de 2013; Corte Suprema, rol Nº 8391-12, 27 de enero de 2014; Corte de Apelaciones de Santiago, rol Nº 1326-13, 18 de noviembre de 2013) y aplicado por la Corte Suprema (Corte Suprema, rol Nº 5508-12, 28 de noviembre de 2012; Corte Suprema, rol Nº 57-11, 20 de noviembre de 2013; Corte Suprema, rol Nº 5202-05, 27 de octubre de 2005).

² Decreto Ley Nº 830, de 1974.

³ MASSONE (1975), pp. 213-214. Una norma similar a la estudiada está recogida en los artículos L80A y B del *Livre des procédures fiscales*, de Francia.

⁴ Corte Suprema, 26 de diciembre de 1955, considerando 16º; Corte Suprema, 21 de junio de 1958, considerando 13º. Estas en relación al artículo 24 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes 's/n), de 1861.

tributaria⁵. Por último, ha sido entendida como una manifestación de la teoría de los actos propios y del principio de confianza legítima⁶.

En este trabajo se estudiará la norma a la luz del principio de confianza legítima⁷. La hipótesis consiste en que el artículo 26 del CT, si bien data del año 1954, puede ser interpretado como una concreción legislativa de dicho principio⁸, lo cual se debe a que ambos contienen un mismo criterio de justicia en la relación entre las personas y la autoridad. La conclusión será una interpretación del artículo 26 del CT de acuerdo con los parámetros propios de la confianza legítima.

Se comenzará con un análisis de dos elementos presentes en nuestro ordenamiento jurídico, que permitirán ilustrar la necesidad de proteger la confianza legítima (apartado II): el principio de legalidad (II.1) y el principio de seguridad jurídica (II.2); para después razonar sobre la manera en que deben conducirse los órganos estatales de acuerdo a las consideraciones hechas (II.3) y concluir enunciando las reglas que se derivan de la ponderación de ambos principios (II.4). Se revisará doctrina de derecho comparado y nacional para identificar los elementos del principio en estudio y se contrastarán con la norma del artículo 26 del CT y la forma en que ha sido entendida por nuestros tribunales desde su entrada en vigencia (apartado III).

Se demostrará que el artículo 26 del Código Tributario responde afirmativamente a los parámetros de la protección de la confianza legítima. A pesar de esto, se estudiarán algunas interpretaciones jurisprudenciales del artículo 26 del

⁵ GUZMÁN (2014), p. 47; EYZAGUIRRE y RODRÍGUEZ (2013), p. 154. Aunque se trata de una referencia brevísimamente, en la que se señala que el artículo 26 del CT trata un problema de buena fe subjetiva. También en ASPILLAGA ET AL (1996), p. 175. Clasifica las sentencias que han aplicado el artículo 26 del CT bajo el artículo 707 del Código Civil.

⁶ MARTÍNEZ (1999), pp. 500-501; MASSONE (2013), pp. 372-373. Este último autor vincula la norma al principio de confianza legítima y al adagio *venire contra factum proprium non valet*, sin interpretar la norma a la luz de los elementos de estos principios.

⁷ No se estudiarán en este trabajo otros principios bajo los cuales pueda interpretarse esta norma por dos razones: (1) porque en ninguno de los trabajos encontrados sobre el artículo 26 del Código Tributario se hace un análisis extenso sobre la aplicación de esas doctrinas a la norma, y (2) porque ello no permitiría centrar la atención en la interpretación a la luz de la confianza legítima que pretende hacerse. Además de los principios señalados, también se pueden encontrar semejanzas con la doctrina sobre inderogabilidad singular del reglamento (BERMÚDEZ (2014), pp. 81-82).

⁸ Tampoco se abordará en este trabajo la discusión sobre la noción de principio ni de regla jurídica. Se aplicarán los conceptos desarrollados por SÁNCHEZ-OSTIZ (2012), pp. 59 y 68. Para este autor, principios son “enunciados normativos con pretensión de validez y aplicación, caracterizados por ser origen de otras decisiones jurídicas a las que dan sentido, pero también por estar dotados de elevado grado de abstracción que los hacen inoperantes para la aplicación directa por subsunción en ellos”. Por regla entiende “enunciado normativo derivado de la ponderación entre dos o más principios, con pretensiones de aplicación a un grupo de casos”.

CT que no se avienen con las tesis de este trabajo, las cuales serán debidamente refutadas (apartado IV).

El estudio de la norma conforme al criterio expuesto nos permitirá lograr lo siguiente: (1) hacer una interpretación comprensiva de todos los elementos contenidos en la norma y (2) salir al paso de erradas interpretaciones jurisprudenciales de la norma.

2. Necesidad de proteger la confianza legítima: legalidad y seguridad jurídica

Se ha cuestionado la procedencia de aplicar este principio porque no tendría consagración constitucional expresa⁹. Sin embargo, la raíz de este principio no está necesariamente en una deducción del orden normativo, si bien puede estar consagrado en la legislación. En realidad, la confianza legítima es un criterio de justicia aplicable a la relación entre las personas y la autoridad. Su necesidad puede observarse poniendo en relación dos elementos presentes en nuestro ordenamiento jurídico.

En primer lugar, conforme al principio de legalidad, las autoridades dirigen el actuar de los particulares mediante sus actos, quienes tienen el deber de obedecerlos. La persona puede esperar que las consecuencias jurídicas de los actos de los órganos estatales sean las que señalan los respectivos funcionarios. El otro elemento es el principio de seguridad jurídica, por el cual los destinatarios de las normas jurídicas tienen que estar en la situación de poder prever cuáles serán las consecuencias de sus actos. La posibilidad de prever las consecuencias de sus actos se manifiesta, desde un punto de vista subjetivo, en el hecho de que los particulares se forman expectativas sobre las consecuencias posibles de su conducta, de acuerdo a las normas vigentes.

De la conjunción de estos elementos se colige que el ejercicio de las potestades públicas debe sujetarse a mayores parámetros que los derivados de la mera legalidad formal, haciendo que los destinatarios de las normas –de carácter general o particular– se hagan acreedores de una medida de protección cuando sus expectativas son defraudadas. Estas consideraciones tienen especial relevancia en el examen del artículo 26 del CT y de la interpretación administrativa que hace el SII, ya que nos permitirán entender la norma de forma correcta.

2.1. El principio de legalidad

Se ha visto en el principio de legalidad la solución al problema de la dispersión de las fuentes del derecho y la falta de certeza¹⁰. En el derecho público

⁹ LETELIER (2014), p. 621.

¹⁰ BARRIENTOS (2000), pp. 412-418; BRAVO (2006), pp. 367-375; TAU (1992), pp. 362, 411, 574.

se requiere que las potestades de los órganos de gobierno y las cargas públicas que estos pueden imponer estén determinadas en la legislación¹¹, existiendo una racionalización del orden jurídico a través de la ley¹². Esto se da en todo sistema moderno de derecho administrativo¹³. Con esto, no solo se logra la proscripción del ejercicio de la arbitrariedad por parte de la autoridad. También se consigue que el destinatario de las normas jurídicas dirija su comportamiento sobre la base de ellas¹⁴. En este sentido, toda norma escrita se compone de dos elementos: un supuesto de hecho y una consecuencia jurídica. De este modo, los particulares, estando prevenidos de las consecuencias jurídicas de sus acciones¹⁵, pueden ajustar su conducta haciendo lo que mejor les parezca y asumiendo la responsabilidad.

Lo explicado es bastante claro en el derecho penal: la concurrencia de la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad acarrean como consecuencia la aplicación de una pena, teniendo el tipo penal una función de “llamada” al ciudadano¹⁶. En la relación con la Administración, la autoridad espera que se satisfagan los supuestos de hecho de las normas administrativas; y los particulares, en previsión de dichas normas, organizan su conducta, toman determinaciones sobre gastos o asumen cargas u obligaciones.

Los destinatarios de las normas pueden suponer que estas son dictadas siempre dentro del marco de potestades de los órganos estatales. Esto se debe a que el principio de legalidad les prohíbe actuar sin habilitación legal expresa, lo cual es corroborado por la presunción de legalidad del acto administrativo¹⁷. También, estas normas se mantendrán vigentes mientras no sean derogadas en forma expresa¹⁸.

2.2. El principio de seguridad jurídica

Para poder planificar su conducta de acuerdo a la normativa vigente, las personas deben hacer una previsión de cuáles serán las consecuencias de su conducta en relación con esa normativa¹⁹. Las expectativas que se forman los

¹¹ Artículos 7º, 19 Nº 20 y 65 Nº 2, Constitución Política de la República, 21 de octubre de 1980.

¹² AU (1992), p. 215.

¹³ SCHÖNBERG (2000), p. 7.

¹⁴ BERMÚDEZ (2014), p. 93; SOTO KLOSS (2012), pp. 797-799; SOTO KLOSS (1996), pp. 157-163.

¹⁵ CALMES (2001), p. 116.

¹⁶ MIR (2011), p. 429; JESCHECK (2002), p. 347; MATUS (1994), pp. 44-45, 87.

¹⁷ Artículo 3º, inciso final, Ley Nº 19.880, 29 de mayo de 2003.

¹⁸ OTO KLOSS (2012), p. 581.

¹⁹ ENDICOTT (2009), p. 23; GOMETZ (2012), p. 225.

individuos sobre las consecuencias jurídicas que tendrán sus actos son un elemento central para la planificación de la propia conducta y el desarrollo de la autonomía individual²⁰. Por este motivo, la seguridad jurídica supone la posibilidad de prever las consecuencias jurídicas que se derivan de las normas vigentes²¹. Por lo tanto, se observa que las expectativas que se forman los sujetos son un elemento preponderante para dar eficacia al principio de legalidad y por ese motivo merecen protección jurídica.

La autoridad, dentro de su competencia, puede siempre disponer nuevas normas, derogar las existentes o modificarlas, según le parezca conveniente para la consecución del bien común. En este sentido, goza de una amplia discrecionalidad en casi todos los rubros²². No obstante, al ejercer sus potestades discretionales, la Administración debe tener en cuenta las expectativas formadas a la luz de su conducta anterior. Mediante sus actos potestativos, la Administración dirige la conducta de los particulares, los cuales se forman expectativas en atención a aquellos. Si una autoridad decide cambiar su criterio de actuación en una determinada materia, es posible que el destinatario de una ley o de un acto administrativo se haya formado expectativas incompatibles con un cambio de criterio contenido en un nuevo acto administrativo, que es fruto de una nueva política pública.

Estas expectativas pueden ser protegidas. Una protección como esa no es ajena a nuestro orden jurídico: incluso la doctrina que aplica con mayor rigor el principio de legalidad reconoce que los efectos de la nulidad ceden ante los derechos adquiridos de buena fe en virtud del acto nulo, teniendo el destinatario del acto nulo derecho a conservarlos²³. Este criterio de justicia es el que recoge la confianza legítima, y busca promover la seguridad jurídica y la confianza en las autoridades²⁴. Y es el criterio que sigue el artículo 26 del CT²⁵.

Como se verá, la jurisprudencia que ha aplicado esta norma considera la relevancia de la seguridad jurídica para la actuación administrativa. Así se explican afirmaciones como las siguientes: “el legislador... ha pretendido asentar,

²⁰ SCHÖNBERG (2000), pp. 29, 68 y 237.

²¹ SOTO KLOSS (2012), p. 580.

²² Resulta relevante destacar que la potestad de dictar normas con efectos generales supone un alto grado de discrecionalidad; ver BERMÚDEZ (2014), p. 81. Para la discrecionalidad administrativa ver CORDERO (2015), pp. 82-89.

²³ SOTO KLOSS (2012), pp. 523-524.

²⁴ ELLIOT (2003), p. 71; SCHÖNBERG (2000), p. 237.

²⁵ La jurisprudencia ha señalado que en estos casos el contribuyente obra “considerando que su conducta es legítima y por esto merece protección jurídica” Corte de Apelaciones de Concepción, 22 de marzo de 1971. Considerando 15°.

primeramente, un principio de equidad y... dejar a cubierto de sorpresas, que se traducen en pagos capaces a veces de desequilibrar un negocio"²⁶; o que la norma busca "evitar las consecuencias funestas y sorpresivas para el contribuyente que, ciñéndose a las normas impartidas por la Dirección, deja de pagar un impuesto que según el Servicio es improcedente y se ve de pronto expuesto a un cambio de criterio"²⁷. En este sentido, el artículo 26 del CT "exige que la autoridad sea cuidadosa y rigurosa en las instrucciones que imparta"²⁸, y que la labor de fiscalización y aplicación de los impuestos "debe ejercerse con racionalidad y prudencia"²⁹.

2.3. La interpretación administrativa en este contexto

Dotar a los órganos administrativos de una potestad interpretativa, busca entregar seguridad jurídica clarificando el sentido de las leyes³⁰. Si bien el principio de legalidad cumple la función de otorgar seguridad jurídica, muchas veces la dificultad de determinar la consecuencia jurídica de los propios actos en casos particulares, hace necesaria la intervención de una autoridad administrativa que dicte normas que determinen el sentido y alcance de las leyes tributarias.

Al ejercer estas potestades, el órgano administrativo solo puede moverse dentro de las posibles interpretaciones de la ley; de otro modo, el acto sería contrario a derecho y nulo: la potestad interpretativa no puede modificar la ley. Pero este tipo de actos tienen la virtud de crear una relación jurídica especial, en la que sus destinatarios tienen el deber de obedecerlos, pudiendo asumir que cumplen con los requisitos que impone el principio de legalidad y que se mantendrán en el tiempo mientras no sean derogados de manera expresa.

Estas consideraciones, referidas a la potestad de interpretar las leyes en forma general, también valen para todos los actos encaminados a cumplir determinadas funciones administrativas. Es necesario tener en cuenta que todo acto de una autoridad supone una cierta forma de entender, interpretar y aplicar las leyes relativas a su esfera de atribuciones³¹. Resulta impensable formular una aplicación concreta de un precepto general sin antes comprenderlo, determinando su sentido y alcance. Por lo mismo, tanto los actos que suponen el ejercicio

²⁶ Corte Suprema, 4 de julio de 1958. Considerando 6º.

²⁷ Corte de Apelaciones de Valparaíso, 24 de octubre de 1959. Considerando 16º.

²⁸ Corte de Apelaciones de Concepción, rol N° 999-10, 26 de mayo de 2011.

²⁹ Tribunal Tributario y Aduanero Región de La Araucanía, RIT 0200010-11, 26 de octubre de 2011. Considerando 28º.

³⁰ CORDERO (2015), pp. 37-38.

³¹ GUZMÁN (2014), pp. 5 y 60.

formal de una potestad interpretativa, como aquellos que apliquen las leyes con efectos generales o particulares, contienen interpretaciones que son capaces de suscitar expectativas en los particulares.

Los actos formalmente interpretativos, aquellos en que el órgano aplica las leyes (o la interpretación de carácter general que haya hecho de las mismas) y aquellos actos de efectos particulares que llevan a la práctica el orden dispuesto por el legislador, conforman lo que se llama la “política” del órgano. La política de un órgano es el conjunto de criterios manifestados que determinan su actuación. Esta es importante, porque el individuo planificará su conducta futura conforme a esa política vigente.

Para dar eficacia a una política administrativa –para que sus destinatarios puedan planificar su conducta conforme a ella– es necesario proteger las expectativas que se forman en virtud de ella. De otro modo, si no se asigna ningún valor jurídico al acto interpretativo, se llega al absurdo de autorizar al órgano administrativo a apartarse de la interpretación de las leyes fijada por él mismo. Este tipo de comportamientos tendría un fuerte impacto en la relación de las personas con la autoridad administrativa, ya que se menoscabaría la confianza en ella y nada la obligaría a entregar información de calidad³². Ahora bien, esta protección no significa un impedimento absoluto para cambiar de política (brindando a la expectativa un amparo indefinido), ya que es posible cambiar de criterio dando conveniente aviso y fundamentando el cambio³³.

Estas consideraciones van encaminadas a reforzar el deber de coherencia que pesa sobre los órganos del Estado, propio del principio de protección de la confianza³⁴, promoviendo la credibilidad en las autoridades ejecutivas³⁵.

2.4. Reglas derivadas de estos principios

De lo expuesto se derivan diversas reglas que se aplicarán a la relación jurídica con la autoridad y que servirán para la aplicación del principio de protección de la confianza, en el contexto de la fijación de su política.

A partir del principio de legalidad, se derivan las siguientes reglas: el particular puede suponer que el conjunto de actos que conforman la política cumplen con el principio de legalidad (regla N° 1), y el acto dado por la autoridad se mantendrá vigente en forma indefinida, mientras no sea derogado de manera expresa (regla N° 2).

³² SCHÖNBERG (2000), p. 25.

³³ ARANCIBIA (2011), p. 158.

³⁴ BERMÚDEZ (2014), pp. 114-115.

³⁵ ELLIOT (2003), p. 71; ENDICOTT (2009), pp. 280, 289-290; CORDERO (2015), pp. 109 y 119.

De la seguridad jurídica se espera que la actuación de la autoridad sea acorde con su política vigente, no apartándose de ella en casos particulares (regla N° 3); que, resuelto un determinado caso con un criterio, los casos que presenten una semejanza suficiente serán resueltos con el mismo criterio (regla N° 4); que, si modifica su política, lo hará dando aviso y razón suficiente para cambiarla (regla N° 5).

Todos estos criterios, presentes en la exposición que se hará del principio de protección de la confianza en el derecho comparado, se encuentran presentes en la norma del artículo 26 del CT, la cual protege las expectativas generadas en los particulares por la actuación del SII.

3. Manifestación de los elementos de la confianza legítima en el artículo 26 del Código Tributario

En un momento se pensó en dotar a los contribuyentes de un derecho para protegerse de la actuación del SII, dada la complejidad de la legislación tributaria. Se trató de la Ley N° 11.575, de 1954, que formuló el inciso primero del artículo 26 del CT casi tal como lo conocemos hoy³⁶. Se consigna en su historia fidedigna que “dentro de la extraordinaria complicación de la legislación tributaria en Chile; dentro de la ignorancia que en el país hay respecto de dicha legislación, y dentro del malhadado sistema que, como consecuencia de la inflación, obliga todos los años modificar nuestra legislación tributaria... lo menos que se puede pedir, a mi juicio, es que, cuando el contribuyente se ajusta de buena fe a una interpretación... aquella se respete mientras no venga otra”³⁷.

La historia de la ley muestra que esta norma contiene un criterio de justicia bien determinado en la relación entre el SII y los contribuyentes. Se expresan las ideas expuestas sobre la planificación de la conducta de los contribuyentes, quienes se forman expectativas sobre la base de las interpretaciones dadas por el SII. Al respecto, se señala que “si la Dirección General de Impuestos Internos encargada de fiscalizar los impuestos, interpreta la ley de una determinada manera y sobre esta base se hacen los negocios y se pagan impuestos y después cambia el criterio frente a la misma disposición, no se debe cobrar el impuesto con efecto retroactivo, porque ya el contribuyente ha estado actuando sobre otra base que indicó la misma Dirección”³⁸.

³⁶ La Ley N° 11.575, de 15 de mayo de 1964, incorporó un inciso final al artículo 68 de la Ley N° 8.419, de 6 de abril de 1960. Con la dictación del Código Tributario de 1960 (D.F.L. N° 190, 5 de abril de 1960), la norma pasó a ser el artículo 26 del CT. Se dictó el Decreto Ley N° 830, de 31 de diciembre de 1975, que incluyó en la norma las interpretaciones emanadas de las Direcciones Regionales, manteniéndose la redacción de 1975 hasta hoy.

³⁷ Congreso Nacional, p. 1160.

³⁸ Congreso Nacional, p. 1158.

Este criterio de justicia, explicitado en las actas parlamentarias, es idéntico al recogido por el principio de protección de la confianza. Esto se demostrará a través del análisis de cada uno de los elementos que lo componen en la doctrina comparada, contrastándolos con el texto de la norma y la aplicación que ha hecho de ella la jurisprudencia. Sin embargo, aunque el artículo 26 del Código Tributario responde al criterio de justicia que inspira al principio de confianza legítima, esta norma solo puede ser interpretada como una concreción de dicho principio relativa únicamente a ciertos grupos de casos, quedando algunos problemas asociados a este principio fuera del radio de acción de esta norma. Estos son los siguientes: (1) prácticas no formalizadas como base de la confianza, (2) casos de cambios imprevistos y súbitos, y (3) la frustración de una expectativa por imperiosa necesidad pública y la consecuente indemnización de perjuicios³⁹. Si bien tienen una importancia indiscutible, estos grupos de casos no serán analizados en este trabajo, por no estar comprendidos en el texto en estudio, de lo cual se dará cuenta en forma oportuna.

Hecha esta prevención, se hará un análisis de los siguientes elementos –contemplados por la doctrina sobre el principio de confianza legítima– presentes en el artículo 26 del CT: (1) un sujeto titular de una potestad pública, (2) la base de la confianza, (3) sujeto que se forma una expectativa, (4) la legitimidad de la confianza y (5) la medida de protección concreta de la expectativa. La concurrencia de estos requisitos hará que una expectativa sea merecedora de protección, la cual llamamos expectativa legítima.

3.1. Persona hábil para suscitar la confianza: titular de potestad pública

Una expectativa legítima solo puede nacer de los actos emanados de una autoridad pública⁴⁰. Esto se debe a que es la única que puede producir una expectativa de la forma en que se ha caracterizado la protección de la confianza. Quienes ejerzan de algún modo de funciones estatales, ya sean órganos públicos, ya quienes obran en su nombre⁴¹, pueden generar expectativas merecedoras de protección.

El artículo 26 del CT contempla como sujetos capaces de generar una expectativa legítima a “la Dirección [General] o las Direcciones Regionales”. Para que exista una expectativa apta de ser protegida por esta norma, se requiere que el acto administrativo que causa la confianza provenga de una autoridad formalmente competente según la materia –en este caso, aplicación e interpretación de

³⁹ CALMES (2001), pp. 448-457; SCHÖNBERG (2000), pp. 167-213.

⁴⁰ ENDICOTT (2009), p. 280.

⁴¹ CALMES (2001), pp. 302-303.

las leyes tributarias-, que serán aquellas pertenecientes a la Dirección General y Direcciones Regionales. En una antigua redacción de la norma en estudio (el artículo 68, inciso 4º, de la Ley Nº 8.419) se contemplaba solo a la "Dirección" como un órgano capaz de suscitar una expectativa protegible. De este modo, un acto emanado de la Administración de la Tercera Zona de Valparaíso no impedía el cobro retroactivo de impuestos si la Dirección General cambiaba el criterio aplicado⁴². El criterio expuesto no es satisfactorio desde el punto de vista de la confianza legítima, ya que las exteriorizaciones de criterio emanadas de una administración territorial del SII también tienen la virtud de formar expectativas en los contribuyentes, en relación con las cuales estos planifican su conducta. No obstante, en una reforma legislativa posterior se incluyó a las Direcciones Regionales⁴³.

Se ha señalado que para aplicar la norma en estudio es necesario que la interpretación provenga del Director General o Regional, excluyendo a cualquier otro funcionario, aun cuando obre por delegación de potestades (salvo que actúe como subrogante, interino o suplente)⁴⁴. Esta afirmación cabe ser rebatida, porque la norma no habla del Director General o Regional, sino de los organismos "Dirección" y "Direcciones Regionales". Esto es relevante porque estos organismos son entes administrativos que contienen varios órganos que ejercitan las potestades en orden a cumplir sus funciones. En este sentido, el Director General y los Directores Regionales son órganos pertenecientes a la Dirección General o Regional respectiva, por lo que la norma no excluye que otros funcionarios que pertenezcan a estos organismos puedan realizar actos que satisfagan los supuestos del artículo 26⁴⁵. Respecto de la delegación de facultades, cabe señalar que en virtud de esta institución solamente se transfiere el ejercicio de una potestad pública, manteniéndose la titularidad en el delegante, por lo que los efectos del acto se imputan al delegante⁴⁶. Si un órgano delega su potestad, el delegado sí es sujeto hábil para suscitar la confianza.

Es importante considerar que no cualquier acto emanado de cualquier funcionario de estos organismos puede ser capaz de satisfacer los supuestos

⁴² Corte Suprema, 29 de diciembre de 1960, considerando 3º.

⁴³ Decreto Ley Nº 830, 31 de diciembre de 1974.

⁴⁴ MASSONE (2013), p. 379.

⁴⁵ Aparece implícito en el artículo 42 del D.F.L. Nº 7, 15 de octubre de 1980. Que todos los funcionarios del SII dependen de la Dirección General, de las Direcciones Regionales o de la Dirección de Grandes Contribuyentes (que se asimila a una Dirección Regional, como se verá más abajo). En este sentido, todos forman parte de la Dirección General y de las Direcciones Regionales.

⁴⁶ Artículo 43, Ley Nº 18.575, de 1986. En relación a los artículos 7º letra j, 9º y 20 (respecto de la Dirección de Grandes Contribuyentes) del D. F. L. Nº 7, 15 de octubre de 1980. Sobre este carácter de la delegación, ver BERMÚDEZ (2014), p. 368.

del artículo 26 del CT. Para estos efectos, se considerará solo a aquellos que tienen atribuida la potestad de dictar actos interpretativos de carácter general o aplicaciones a casos particulares que incidan en el cobro de impuestos. En este sentido, por ejemplo, podemos señalar como sujetos hábiles los siguientes: (1) el Director General⁴⁷; (2) los Directores Regionales, pero solamente dentro de su respectivo territorio⁴⁸; (3) el Subdirector de Fiscalización y el Director de Grandes Contribuyentes, ya que tienen las mismas potestades que los Directores General y Regionales⁴⁹; (4) los Jefes de Departamento, en cuanto ejecutan las funciones propias de sus unidades⁵⁰, y (5) los funcionarios pertenecientes al escalafón de fiscalizadores⁵¹, sobre quienes recaen las potestades que se refieren al Director General o Regional en razón de su dependencia⁵². Quedarían excluidos de esta categorización los siguientes funcionarios: (1) los Subdirectores, ya que solo cumplen funciones de asesoría, salvo en cuanto dictaren instrucciones a los funcionarios de su dependencia en actos administrativos formales⁵³; (2) el Secretario General, quien solo actúa como ministro de fe⁵⁴, y (3) los funcionarios de los escalafones Técnico, Administrativo y Auxiliar⁵⁵. Todo esto sin perjuicio de que los excluidos obren actuando bajo otro título, como delegados o subrogantes.

Por último, un aspecto interesante de la protección de la confianza legítima es la distinción que hacen los autores entre autoridades administrativas, legislativas y judiciales⁵⁶. En efecto, durante la tramitación de la Ley N° 11.575 se suprimió la palabra “resoluciones” del texto de la norma, para que no fuera a entenderse que esta regla era aplicable a los actos emanados de la Dirección General de Impuestos Internos cuando actuaba como tribunal tributario de primera instancia⁵⁷.

Al comenzar a regir la norma en 1954, el asunto fue discutido en tribunales y, a pesar de haber solución expresa al problema en la historia de la ley, en un primer momento se acogieron los reclamos apoyados en criterios contenidos

⁴⁷ Artículo 7º, D.F.L. N° 7 de, 15 de octubre de 1980.

⁴⁸ Artículo 18, D.F.L. N° 7, 15 de octubre de 1980.

⁴⁹ Artículo 9º, D.F.L. N° 7, 15 de octubre de 1980.

⁵⁰ Artículo 17 bis, D.F.L. N° 7, 15 de octubre de 1980.

⁵¹ Artículo 30, D.F.L. N° 7, 15 de octubre de 1980.

⁵² Artículo 42, D.F.L. N° 7, 15 de octubre de 1980.

⁵³ Artículo 9º, D.F.L. N° 7, 15 de octubre de 1980.

⁵⁴ Artículo 17, D.F.L. N° 7, 15 de octubre de 1980.

⁵⁵ Artículo 30, D.F.L. N° 6, 1 de agosto de 1980.

⁵⁶ SIGRON (2014), pp. 103 y 117.

⁵⁷ Diario de sesiones del Senado, pp. 1159-1161.

en resoluciones del SII actuando como tribunal⁵⁸. Luego prevalecieron los votos de minoría de estos fallos, que señalaban que esta aplicación vulneraba el efecto relativo de las sentencias mandado por el artículo 3º del Código Civil⁵⁹. A pesar de lo anterior, esta discusión resulta inoficiosa, porque hoy el Servicio de Impuestos Internos carece de potestades judiciales⁶⁰. Pero es importante tener esta faceta de la confianza legítima presente, ya que se ha discutido si los actos de órganos judiciales pueden generar expectativas protegibles⁶¹.

3.2. La base de la confianza

La base de la confianza es el acto que genera la expectativa que se busca proteger. Esta puede provenir de cualquier acto de autoridad, administrativa, legislativa o jurisdiccional, que manifieste a un individuo la forma en que la autoridad se comportará, lo cual incluye también actos informales⁶². Los que ofrecen más problemas doctrinales y prácticos son los actos judiciales, legislativos y las prácticas informales, pero ellos no serán objeto de este estudio, porque están fuera del texto del artículo 26. De esta manera, para ser titular de la protección que brinda la norma, deben concurrir dos circunstancias: (1) debe existir una exteriorización del criterio del SII en un acto administrativo⁶³, el cual debe ser invocado en su favor por el reclamante, debiendo rechazarse el reclamo en el caso de que no lo haga⁶⁴, y (2) tiene que haber un acto que se aparte de la política fijada por el SII en la base de la confianza invocada por el reclamante, porque de lo contrario no se infringe ninguna expectativa⁶⁵.

La Dirección General y las Direcciones Regionales están dotadas de potestades interpretativas con efectos generales, como aquellas para dictar circulares, y otras con efectos particulares, como cuando absuelven una determinada consulta; pero también otros actos administrativos, distintos de los ejercidos de manera expresa a título de interpretación, pueden constituir base de la confianza. Ya se explicó que todos los actos de un órgano inciden en la

⁵⁸ Corte Suprema, 4 de agosto de 1961. Voto de minoría (ministros Poblete y González).

⁵⁹ Corte Suprema, 5 de noviembre de 1964. Considerando 10º.

⁶⁰ Ley N° 20.322, de 2009.

⁶¹ CALMES (2001), pp. 305-306; SIGRON (2014), pp. 104-116.

⁶² SCHÖNBERG (2000), p. 120; ENDICOTT (2009), p. 280.

⁶³ Corte Suprema, 27 de octubre de 1970. Considerando 5º: “La situación que plantea el artículo 26 del Código Tributario se basa en la exteriorización del criterio del Organismo Administrativo”.

⁶⁴ Corte Suprema, rol N° 3576-13, 20 de marzo de 2014. Considerando 4º; Corte Suprema, 19 de octubre de 1982. Considerando 8º.

⁶⁵ Corte Suprema, rol N° 17593-15, 7 de abril de 2015. Considerando 5º.

determinación de su política. La norma en examen habla solo de actos que sustentan una determinada interpretación de las leyes tributarias, por lo que la base de la confianza puede ser cualquier acto administrativo emanado del SII, tanto de efectos particulares como generales. Por ejemplo, la jurisprudencia ha afirmado que el acto administrativo que clasifica a un contribuyente dentro de un determinado régimen tributario contiene una interpretación de las leyes tributarias sustentada por el SII⁶⁶. De este modo, “los funcionarios públicos... interpretan las leyes por el solo hecho de aplicarlas”⁶⁷.

Respecto de la confianza suscitada por un acto de efectos generales, se trata de casos en los que el SII establece un criterio general para el cobro de un determinado tributo, impidiendo la norma del artículo 26 apartarse de ese criterio en casos particulares (regla N° 3)⁶⁸. Para que el acto de efectos generales que se invoca por parte del contribuyente pueda constituir base de la confianza, deben concurrir dos requisitos: (1) que la circular esté vigente, esto es, que la misma circular o la ley interpretada no hayan sido modificadas por otra circular o ley a la época de haberse ajustado⁶⁹, y (2) el contribuyente debe probar que se encuentra dentro del supuesto de hecho de la norma administrativa que invoca, debiendo rechazarse la demanda en caso de que no lo acredite⁷⁰. También ha considerado la jurisprudencia que, contemplando el acto administrativo muchos criterios para determinar una situación tributaria, el contribuyente no puede hacer valer cualquiera de esos criterios, sino solo aquel que mejor se ajusta a su situación de hecho⁷¹.

Los actos de efectos particulares también pueden servir como base de confianza⁷². Se encuentran contemplados en la norma cuando habla de “dictámenes”, “informes”, “instrucciones” y “documentos oficiales”. No presenta problemas en nuestra jurisprudencia la situación en que se frustra la expectativa del propio destinatario del acto individual⁷³, como en el caso en el que se

⁶⁶ Corte Suprema, 26 de diciembre de 1955. Considerando 17º.

⁶⁷ GUZMÁN (2014), p. 47.

⁶⁸ Corte Suprema, rol N° 23456-14, 12 de enero de 2016. Considerando 23º; Corte Suprema, rol N° 734-13, 1 de octubre de 2013. Considerando 2º; Corte Suprema, 1 de junio de 1966. Considerando 9º, y Corte Suprema, 8 de abril de 1993. Considerando 6º.

⁶⁹ Corte Suprema, 20 de enero de 1993. Considerando 16º; Corte Suprema, 26 de junio de 1969. Considerando 7º.

⁷⁰ Corte Suprema, rol N° 7545-14, 29 de diciembre de 2014 Considerando 10º (contrastar con apartado 5.4); Corte Suprema, rol N° 6143-13, 17 de agosto de 2013. Considerando 10º.

⁷¹ Corte Suprema, rol N° 7933-12, 15 de octubre de 2013. Considerando 5º.

⁷² CALMES (2001), pp. 359-360.

⁷³ Corte de Apelaciones de Valparaíso, rol N° 1595-05, 13 de julio de 2006. Considerandos 1º y 2º.

establece que un contribuyente está afecto a un determinado régimen tributario y luego se cambia de criterio (regla N° 3)⁷⁴. Respecto de la prueba de los supuestos de hecho del acto, en estos casos no es necesaria, dado que el mismo SII ya lo ha señalado como beneficiario de su interpretación, gozando ese acto de la presunción de legalidad del acto administrativo. Distinto es el caso de la persona que trata de aprovecharse de un acto dirigido a un tercero, situación que tiene un tratamiento diferente. Pero aun en este caso, bajo ciertas condiciones, el tercero puede aprovecharse de tal base. De esto se hablará cuando se trate el problema de las personas que pueden aprovecharse de la base de la confianza.

En virtud de estas consideraciones, se pueden definir dos formas de afectación de la confianza legítima. Una, en que el SII se aparta en un caso particular de su política fijada con anterioridad. Otra, son los casos de ilegalidad de la base de la confianza, que son aquellos en que se fija una política por medio de un acto ilegal y, luego, el órgano intenta invalidarla con efecto retroactivo⁷⁵.

3.2.1. Frustración de una expectativa causada por la base de confianza

Mientras se mantenga vigente la base de la confianza, su destinatario puede seguir esperando que esta produzca sus efectos en forma normal, mientras no sea modificada por otro acto sobreviniente (regla N° 2). Esto implica que, mientras se mantenga vigente el acto administrativo, todos los hechos que transcurran durante su vigencia quedarán regidos por este, consolidándose la expectativa del destinatario del acto. Si la autoridad pretende apartarse de la política vigente en un caso particular, el destinatario del primer acto podrá ser protegido por el tribunal (regla N° 3).

Cuando la Administración dicta un acto en que se aparta de la política que se esperaba aplicable, pretendiendo afectar hechos acontecidos durante la vigencia de la política abandonada, hablamos de defraudación de una expectativa con efecto retroactivo⁷⁶. En este contexto se entiende la expresión “cobro retroactivo” del artículo 26 del CT: manifiesta el aspecto temporal de la protección

⁷⁴ Corte Suprema, 26 de diciembre de 1955. Considerando 17º; Corte de Apelaciones de Valparaíso, 24 de octubre de 1959. Considerandos 9º y 10º.

⁷⁵ Si se produce un cobro de impuestos menor al que corresponde según la ley, la práctica del SII no es invalidar la interpretación que daba lugar a un cobro menor, sino proceder a hacer un cobro suplementario (Corte Suprema, rol N° 8135-13, 1 de octubre de 2013; Corte Suprema, rol N° 734-13, 1 de octubre de 2013, y Corte Suprema, rol N° 8137-13, 1 de octubre de 2013.). Estos cobros son los que regulaba el artículo 68 de la Ley N° 8.419, en el que se incorporó en el año 1954 como inciso final la norma en estudio. Esto implica que para hacer un cobro suplementario SII no necesita invalidar formalmente el acto que dio lugar al cobro defectuoso, sino que solamente debe cobrar los impuestos no pagados y debidos según la ley.

⁷⁶ SCHÖNBERG (2000), pp. 65, 97-100.

que se brindará a la expectativa del contribuyente, aunque presenta problemas interpretativos, por lo que es necesario aclarar su sentido y alcance.

La retroactividad no se refiere solo al efecto de una disposición de autoridad hacia el mero pasado, puesto que, de acuerdo con la doctrina tradicional, para calificar un acto como retroactivo se requiere que este afecte derechos adquiridos bajo una norma anterior a la que se trata de aplicar⁷⁷. Para el caso del artículo 26 del CT, tratándose de una norma que versa sobre la aplicación y cobro de impuestos, la palabra retroactividad no puede referirse a derechos adquiridos, ya que los impuestos son cargas públicas que conllevan una obligación para el particular. Por lo tanto, no es lo mismo la retroactividad en cuanto se afectan derechos adquiridos, que en cuanto se afecta una determinada carga pública.

De acuerdo al principio de legalidad, el único título que justifica la acción de cobro de impuestos es la ley⁷⁸. Los actos administrativos que fijan la política del SII no pueden modificar la ley en el sentido de que se devengue un impuesto distinto del que corresponde conforme al tenor de la misma. Entonces, ¿qué sentido tiene hablar de retroactividad respecto de un acto administrativo que no genera ningún derecho para un particular? La jurisprudencia ha señalado que las facultades interpretativas del SII “han sido conferidas a su Director para los efectos de la ‘aplicación y fiscalización’ de los impuestos, esto es de los tributos establecidos por la ley conforme al texto, ámbito y alcance de esta, mas no para afectar los efectos sustantivos de las normas impositivas”⁷⁹. Desde el punto de vista del solo principio de legalidad, nada impide que el SII, habiendo fijado su política mediante actos administrativos, luego reclame la aplicación de la ley conforme a un sentido diverso de aquel que ha fijado en su política.

Que un órgano administrativo obre de este modo sería un despropósito desde el punto de vista de la seguridad jurídica. La potestad interpretativa del SII no tendría ninguna utilidad práctica para el contribuyente, que tampoco podría guiararse sobre la base de las determinaciones tomadas por la autoridad para otros casos similares. Por estas razones, hay que entender la palabra “retroactivo” en el artículo 26 del CT en un sentido distinto del que se utiliza para proteger derechos adquiridos: se usa para proteger una expectativa formada en el pasado.

La jurisprudencia, al acercarse al término “retroactivo” de esta norma, ha entendido que hay un cobro retroactivo de un tributo “cuando el hecho de que deriva la renta se haya realizado en una época en que la misma Dirección

⁷⁷ ALESSANDRI (1998), p. 227; DUCCI (2009), p. 71.

⁷⁸ CÉSPEDES (2002), pp. 280-281. Artículos 19 N° 20 y 65 N° 1, Constitución Política de la República, 21 de octubre de 1980.

⁷⁹ Corte Suprema, 13 de enero de 1988. Considerando 6º.

consideraba que tales ingresos no estaban sujetos a impuesto a la renta”⁸⁰. La expresión hace referencia a un hecho desarrollado en el pasado bajo una interpretación administrativa, al cual trata de aplicarse otra sobreviniente. Si bien no existe derecho adquirido alguno, ya que el acto administrativo mal puede causar el derecho a que el impuesto no sea cobrado, el artículo 26 impide el cobro hacia el pasado de un tributo conforme a la nueva interpretación. Por estos motivos podemos decir que el contribuyente tiene la expectativa de que la política a que se ajustó sea la que se aplicará en forma definitiva, y no un derecho adquirido, sin perjuicio de que su expectativa merezca protección.

Esta interpretación de la norma jurídica en estudio es coherente con la exigencia de buena fe. La protección de la expectativa generada por el acto administrativo solamente alcanza al contribuyente que se encuentra de buena fe; luego, al que no cumple con tal exigencia se le cobrarán los impuestos que debe, teniendo en consideración únicamente la ley que establece el tributo. Esta consideración es especialmente relevante en relación al requisito de buena fe aplicado a los casos de ilegalidad de la base de confianza, lo cual se analizará más adelante (III.4.4).

3.2.2. El problema de la ilegalidad de la base

Una de las reglas señaladas para efectos de la aplicación del principio de protección de la confianza legítima, es que el destinatario de un acto de autoridad puede suponer que este cumple con el principio de legalidad (regla N° 1). El artículo 26 del CT nada dice sobre la legalidad o ilegalidad del acto que sirve de base para la confianza, por lo que habrá que dilucidar si podemos incluir a estos actos como una posible base de una expectativa legítima.

Las autoridades, en los hechos, pueden fijar su política por medio de actos que infringen el principio de legalidad. Y, aunque estos actos son nulos, generan expectativas que pueden ser protegidas, porque pueden ser tenidos por válidos a causa de la presunción de legalidad del acto administrativo⁸¹. La relevancia de lo anterior está radicada en que permite responder la siguiente pregunta: ¿quién debe asumir el riesgo del error en la interpretación de la ley tributaria?⁸²

Para el caso del artículo 26 del CT podemos responder de la siguiente manera: estando dotado el SII de potestades interpretativas –para el caso de que se ejerzan–, y atendidos el principio de legalidad y la presunción de legalidad

⁸⁰ Corte Suprema, 4 de julio de 1958. Considerando 4º. En el mismo sentido, Corte de Apelaciones de Valparaíso, 24 de octubre de 1959. Considerandos 4º y 5º; Corte Suprema, 1 de junio de 1966. Considerando 9º, y Corte de Apelaciones de Valparaíso, rol N° 1595-05, 13 de julio de 2006. Considerando 2º.

⁸¹ Artículo 3º, inciso final, Ley 19.880, 29 de mayo de 2003.

⁸² CALMES (2001), p. 310.

del acto administrativo, es el propio SII quien debe soportar los costos del error de su propia interpretación, aunque esta sea ilegal (regla N° 1). A este respecto, una autora recoge el aforismo *patere legem quam ipse fecisti* (soporta la ley que tú mismo hiciste), aplicado a un caso como este⁸³.

Respecto de errores en la determinación de la base imponible del impuesto territorial, la jurisprudencia ha señalado que “resultaría manifiestamente injusto que, no habiéndose encargado al contribuyente la determinación de la base imponible de este impuesto, precisamente por desconfiar de sus capacidades técnicas y objetividad en la tasación, se pretenda ahora que quien nada contribuyó en la omisión del Servicio, sea la única parte de la obligación tributaria que sufra sus consecuencias. Tal solución supone, además, que el Estado no asuma ninguna responsabilidad por el error u omisión de uno de sus órganos de la Administración, lo que pugna con normas fundamentales en materia de responsabilidad estatal, como el artículo 4º de la Ley N° 18.575”⁸⁴.

Aunque el acto interpretativo sea ilegal, no podrán ser cobrados con efecto retroactivo esos tributos al contribuyente que se ajustó a la interpretación ilegal. Esta pregunta es resuelta de la misma manera por nuestra jurisprudencia mayoritaria⁸⁵. Ahora bien, hay que precisar que esto tendrá aplicación solo en aquellos casos en que se emita una interpretación ilegal de una norma tributaria, la cual beneficie al contribuyente, porque, en el caso en que se lo perjudique por un acto contrario a la ley, se debe reclamar la aplicación del principio de legalidad del tributo y no la del artículo 26 del CT⁸⁶.

⁸³ CALMES (2001), p. 311; CHAPUS (2001), p. 1012. Sobre el origen de este aforismo PEREIRA-MENAUT (2010), pp. 37-47. En el mismo sentido ARANCIBIA (2011), p. 105. En contra de este criterio EDICOTT (2009), p. 284, quien sostiene que nadie puede esperar que la autoridad haga algo ilegal, aunque luego modera su opinión en ciertos casos.

⁸⁴ Corte Suprema, rol N° 734-13, 1 de octubre de 2013. Considerando 11º; Corte Suprema, rol N° 8137-12, 1 de octubre de 2013. Considerando 14º; Corte Suprema, rol N° 8135-12, 1 de octubre de 2013. Considerando 10º.

⁸⁵ Corte Suprema, 26 de diciembre de 1955. Considerando 17º; Corte Suprema, 10 de octubre de 1956. Considerando 10º; Corte Suprema, 4 de agosto de 1961. Considerandos 31º y 32º; Corte de Apelaciones de Concepción, rol N° 999-10, 26 de mayo de 2011, considerando 6º; Corte Suprema, rol N° 734-13, 1 de octubre de 2013. Considerando 11º; Corte Suprema, rol N° 8137-12, 1 de octubre de 2013. Considerando 14º; Corte Suprema, rol N° 8135-12, 1 de octubre de 2013. Considerando 10º; Tribunal Tributario y Aduanero Región de La Araucanía, RIT 0800010-11, 26 de octubre de 2011. Considerando 28º.

⁸⁶ Existe una serie de casos, basados todos en los mismos hechos, en los que la Corte Suprema señaló que una exención que el SII denegaba a un grupo de cooperados en realidad sí era procedente de acuerdo a la ley. Algunas sentencias explicaban que el contribuyente se había ajustado de buena fe a una interpretación de las leyes tributarias contenida en un oficio del SII (Corte Suprema, rol N° 5176-14, 15 de julio de 2014; Corte Suprema, rol N° 12919-13, 6 de octubre de 2014; Corte Suprema, rol N° 14249-13, 24 de septiembre de 2014). En otras, se eliminó la consideración del artículo 26 porque

3.2.3. Sustitución de la base de confianza

La protección de una expectativa no implica que el órgano público no pueda cambiar de criterio⁸⁷, sino que debe hacerlo hacia el futuro, dando aviso y motivando el cambio (regla Nº 5). Este elemento es recogido por el inciso 3º del artículo 26 del CT, el cual contiene una presunción de derecho de conocimiento de un cambio de criterio, cuando ha sido publicado conforme al artículo 15 del CT. Esta última norma regula el trámite de publicación de los actos de carácter general y el inciso 3º del artículo 26 la hace aplicable para modificar la política fijada en actos tanto de carácter general como particular. Si el SII no publica su cambio de criterio, se denegará el cobro del impuesto si se aparta de la política anterior en un caso particular⁸⁸.

Esta afirmación hay que matizarla, distinguiendo los casos en que el SII se aparta de su política fijada por medio de actos legales, y aquellos casos de ilegalidad de la base de confianza. En el primer grupo, siempre que el SII se aparte de su política, el tribunal debe denegar el cobro retroactivo mientras no medie la publicación del cambio de criterio. En el segundo grupo, la norma del artículo 26 del CT prohíbe la invalidación retroactiva del acto ilegal, impidiendo que se cobren los tributos devengados durante la vigencia de la interpretación ilegal.

En este último caso, nada impide que el SII retire el acto ilegal en un caso particular, con efectos hacia el futuro, dado el vicio de que adolece. Pero en este punto hay que hacer otro matiz: si se retira un acto ilegal por medio de otro acto de efectos particulares, el SII tendrá el deber de publicar el criterio contenido en el acto invalidatorio para que sea aplicable a todos los contribuyentes como cambio de política, conforme al inciso 3º de la norma. En caso de que el SII no lo haga, el que resulte agraviado por el retiro del acto ilegal respecto de solo uno o algunos contribuyentes podrá recurrir a los tribunales ordinarios mediante el recurso de protección o a la Contraloría General de la

el contribuyente había interpretado en forma correcta la normativa legal vigente (Corte Suprema, rol Nº 21330-14, 2 de abril de 2015; Corte Suprema, rol Nº 39-11, 30 de junio de 2014; Corte Suprema, rol Nº 20723-14, 12 de marzo de 2015.). Otros casos donde aplica el artículo 26 del CT, aun cuando la ley favorece al contribuyente: Corte Suprema, 20 de noviembre de 1961; Corte de Apelaciones de Santiago, rol Nº 4534-95, 27 de agosto de 1998.

⁸⁷ ENDICOTT (2009), p. 285.

⁸⁸ Corte de Apelaciones de Concepción, 22 de marzo de 1971 Considerando 14º; Corte de Apelaciones de Valparaíso, rol Nº 185-93, 12 de julio de 1993. Considerando 5º; Corte de Apelaciones de Concepción, rol Nº 999-10, 26 de mayo de 2011. Considerando 8º, y Corte Suprema, rol Nº 1510-01, 30 de octubre de 2002. Considerando 25º. En una sentencia anterior a la vigencia de la presunción de derecho establecida en el artículo 26, se exigía para rechazar la excepción del artículo 26 que el SII acreditara que el contribuyente tuvo conocimiento del cambio de criterio, si es que estaba contenido en un acto de efectos particulares (Corte Suprema, 4 de agosto de 1962. Considerando 6º).

República para que se ordene que el cambio de criterio sea publicado y, así, hacer aplicable a todos los contribuyentes la misma política, evitándose una infracción a la igualdad ante la ley.

La presunción de derecho que establece el inciso 3º del artículo 26 da a entender que el cambio de criterio publicado conforme al artículo 15 hace que el contribuyente ya no pueda apoyarse de buena fe en la antigua interpretación⁸⁹. No obstante, este problema no debe estimarse como propio del elemento de buena fe. Esto se debe a que el cambio de criterio que regula esta norma, para estar en armonía con el inciso primero del artículo 26, solo puede tener efectos hacia el futuro. La nueva política publicada regirá en aquellas situaciones acaecidas con posterioridad a su publicación. De este modo, el contribuyente no puede apoyarse en la antigua interpretación simplemente porque no existe base de confianza que avale su actuación, debiendo, en su caso, aplicarse la nueva política.

En cuanto a los cambios de criterio hacia el futuro, el principio en estudio también tiene una faceta de protección de expectativas sobre la actuación futura de un órgano público. Si bien pueden existir expectativas consolidadas en el pasado que merezcan protección, conforme se señaló en el apartado anterior, también una persona puede formarse expectativas sobre la actuación hacia el futuro de un órgano administrativo. Al respecto, podemos notar lo señalado por los autores sobre la protección de expectativas frente a cambios de política imprevistos y súbitos⁹⁰. Sin embargo, este tipo de problemas queda fuera del ámbito de aplicación del artículo 26, el cual solamente habla de “retroactividad”, lo cual implica necesariamente una referencia al pasado.

3.2.4. Conclusiones de este apartado

De lo expuesto se puede observar que la base de la confianza contemplada en el artículo 26 del CT puede estar compuesta por actos de efectos tanto particulares como generales, y por actos legales o ilegales. Todos estos actos inciden en la determinación de la política del SII, la que solo puede ser modificada hacia el futuro por medio del trámite de publicación previsto en la misma norma (sin perjuicio de lo dicho en el apartado anterior para los casos de ilegalidad de la base).

La protección brindada a las expectativas generadas por un acto administrativo puede parecer excesiva en cuanto afectaría el principio de legalidad. A

⁸⁹ MASSONE (2013), p. 380.

⁹⁰ CALMES (2001), pp. 375-378.

pesar de lo anterior, ello es necesario para proteger la justicia del caso individual: obrar de otra manera autorizaría un proceder abusivo por parte de la autoridad⁹¹.

Esta conclusión, sobre todo en los casos de ilegalidad de la base de confianza, nos permite ver cómo el principio de protección de la confianza funciona como una regla de equidad, donde se hace una excepción al principio de legalidad en atención a las circunstancias particulares de la situación en examen⁹². Una aplicación estricta del principio de legalidad nos llevaría a la conclusión que los impuestos pagados en virtud de la interpretación ilegal, pero beneficia para el contribuyente, deben ser completados. En estricto rigor, el contribuyente debe impuestos que, según la ley, están devengados, los cuales no pueden ser condonados por acto administrativo, siendo tal acto nulo según el artículo 7º de la Constitución⁹³. Sin embargo, la confianza legítima reclama que, a pesar de la ilegalidad objetiva, se protejan las expectativas generadas por el actuar del órgano administrativo.

3.3. Personas que pueden confiar en la base

Para la formación de una expectativa legítima se requiere ser un particular frente a una autoridad pública. Dentro de esta categoría se distinguen los destinatarios de la base de la confianza y los terceros que, sin ser destinatarios, se encuentran en una situación semejante a la de los destinatarios.

3.3.1. Los destinatarios de la base de confianza y los terceros

Pudiendo ser la base de la confianza legítima un acto de efectos tanto particulares como generales, podrán alegar la frustración de una expectativa generada por un determinado acto todos los destinatarios del acto general o del acto particular sin problemas.

Muchas veces la política del SII no se encuentra formulada en actos de efectos generales, como una circular, sino que está contenida en una serie de actos de efectos particulares. Esto genera el siguiente problema: ¿bajo qué condiciones los que no figuran como destinatarios de esos actos pueden aprovecharse de ellos para efectos del artículo 26 del CT? Es el caso de los contribuyentes que planifican su conducta conforme a lo resuelto por el SII en casos similares, por medio de actos de efectos particulares dirigidos a otros contribuyentes o a funcionarios del SII. En general, se ha aceptado por la jurisprudencia que un contribuyente se aproveche del acto de efectos particulares dirigido a un

⁹¹ SCHÖNBERG (2000), pp. 1-2.

⁹² Eth. Nic. 1137b, 15-20; GADAMER (2003), p. 389.

⁹³ El acto es nulo de pleno derecho de acuerdo a BERMÚDEZ (2014), p. 164.

tercero⁹⁴, pero con algunas exigencias mayores: (1) que el pronunciamiento sea lo suficientemente categórico⁹⁵; (2) que el contribuyente pruebe una suficiente similitud entre su situación y la contemplada en el oficio, dictamen o informe del que se quiere aprovechar⁹⁶, y (3) que pruebe haber tenido conocimiento de la base de la confianza al momento de devengarse el impuesto y de haberse ajustado a esa interpretación⁹⁷.

La existencia de estos requisitos tiene un sentido claro y preciso: conforme al principio de igualdad y el deber de coherencia que pesa sobre los órganos del Estado, un particular puede esperar que los casos semejantes sean resueltos de la misma manera⁹⁸. Si el tercero acredita estar en una situación similar, su expectativa deberá ser protegida (regla N° 4). Esto lo ilustra una sentencia recaída en un recurso de protección en la que se otorga amparo a un contribuyente frente a un acto ilegal (por causa de infringir el artículo 26 del CT), señalando como garantía agraviada la no discriminación en materia económica⁹⁹.

La expresión “contribuyente” incluye a todos los particulares que son sujetos pasivos de una obligación tributaria, sin distinguir si se trata de destinatarios del acto o de terceros, aunque existen mayores exigencias para el caso de estos últimos. Lo anterior se refleja en el texto del artículo 26, cuando dice, sin distinguir entre terceros o destinatarios de un acto determinado, que los documentos que causan la confianza son “... 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”, sin limitar sus efectos a los destinatarios del acto. De hecho, un particular puede valerse incluso de un acto destinado a impartir instrucciones a los funcionarios del SII¹⁰⁰.

⁹⁴ Corte Suprema, rol N° 1510-02, 30 de octubre de 2002. Considerando 24°; Corte Suprema, 27 de octubre de 1970. Considerando 9°; Corte Suprema, 4 de agosto de 1962. Considerando 3°; Corte Suprema, 4 de julio de 1958 Considerando 1°, y Corte Suprema, 15 de junio de 1959. Considerando 1°.

⁹⁵ Corte Suprema, rol N° 4757-09, 20 de julio de 2011. Considerando 11°.

⁹⁶ Corte Suprema, rol N° 5566-14, 30 de diciembre de 2014. Considerando 9°; Corte Suprema, rol N° 6246-14, 4 de febrero de 2015. Considerando 14°; Corte Suprema, 28 de junio de 1990. Considerando 10°; Corte de Apelaciones de Concepción, 22 de marzo de 1971. Considerando 7°.

⁹⁷ Corte Suprema, 27 de octubre de 1970. Considerando 10°; Corte de Apelaciones de Concepción, 22 de marzo de 1971. Considerando 7°, y Corte de Apelaciones de Valparaíso, 21 de junio de 1958.

⁹⁸ Artículo 19 N° 2, Constitución Política de la República, 21 de octubre de 1980. Lo anterior se relaciona con el valor del precedente administrativo: CORDERO (2015), p. 169. Respecto del deber de coherencia, ver BERMÚDEZ (2014), p. 114, y CALMES (2001), p. 359.

⁹⁹ Corte de Apelaciones de Valparaíso, rol N° 185-93, 12 de julio de 1993. Considerando 8°.

¹⁰⁰ Corte de Apelaciones de Concepción, rol N° 999-10, 26 de mayo de 2011. Considerando 5°.

3.3.2. La aplicación del artículo 26 bis en este contexto

Respecto a este asunto, aparece un problema relacionado con la aplicación del artículo 26 bis del CT¹⁰¹. Esta norma regula el procedimiento de consulta relativo a la aplicación de los artículos 4º bis, ter y quáter¹⁰², que establecen parámetros para evitar la elusión tributaria cuando exista abuso o simulación¹⁰³. La aplicación de estas normas es relevante para este estudio, porque si el SII determina que en un caso concurre, por ejemplo, la figura de “abuso de las formas jurídicas”, ello afecta los impuestos a pagar. El SII tendrá que interpretarlas para determinar cuándo concurren los supuestos allí señalados, lo cual nos conecta con el artículo 26.

La norma del artículo 26 bis prevé dos tipos de consulta: una de carácter particular, en la que ciertos legitimados pueden consultar sobre “actos, contratos, negocios o actividades” que al efecto se ponen en conocimiento del SII para que determine si estos pueden ser calificados como abusivos o simulados; y otra de carácter general, en la que cualquier persona puede preguntar al SII cómo se aplicarían las normas antielusión a un caso hipotético planteado por ella misma. Respecto del acto administrativo que responde a la consulta particular, la norma dispone que la respuesta “tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado”, y respecto de la consulta de carácter general, señala que las respuestas no serán vinculantes para el SII.

¿Qué valor debe dársele a la no vinculación prevista para la consulta de carácter general y para los contribuyentes que, sin tener parte en una consulta, se encuentran en una situación similar a la del consultante? Ya se decía que el artículo 26 del CT protege la confianza suscitada por un acto que contiene una determinada interpretación de las leyes tributarias. Las respuestas a consultas, tanto particulares como generales, contienen interpretaciones que inciden en el cobro de impuestos. En este sentido, podría entenderse que el artículo 26 bis excluye la aplicación del artículo 26, dado que la expresión “no vinculante” libera al SII de respetar la política fijada al absolver este tipo de consultas. Dada la forma en que se ha expuesto la protección de expectativas del contribuyente, esto no puede ser así. Sin perjuicio de esto, es posible armonizar la aplicación de ambas normas del modo que se expondrá a continuación.

Respecto de las consultas de carácter particular, hay que entender que los efectos jurídicos del acto administrativo –los derechos y obligaciones emanados del acto– que responde a una consulta, se radican solo respecto del consultante.

¹⁰¹ Incorporado por la Ley N° 20.780, 29 de septiembre de 2014. Y modificado por la Ley N° 20.899, 8 de febrero de 2016, que agregó una segunda oración a su inciso primero.

¹⁰² Incorporados por la Ley N° 20.780, 29 de septiembre de 2014.

¹⁰³ GÁRATE (2015), p. 181.

Lo resuelto en ese acto es obligatorio para el SII y produce efectos jurídicos directos solo respecto del consultante, sin que la autoridad pueda volver a revisar los fundamentos que la llevaron a tomar tal determinación, causando el acto ejecutoriedad inmediata¹⁰⁴. De la interpretación contenida en este acto administrativo pueden aprovecharse terceros¹⁰⁵, aunque, para que se aplique el artículo 26 (con tal de que se cumplan todos los requisitos), deberá establecerse la suficiente similitud entre la situación prevista en el acto administrativo que responde la consulta y la situación del contribuyente que invoca ese acto como base de confianza, conforme lo explicado en el apartado anterior respecto de los actos de efectos particulares dirigidos a terceros. Del mismo modo, las consultas de carácter general no son vinculantes en el siguiente sentido: estas no producen efectos jurídicos directos respecto de ningún caso particular, pero sí inciden en la determinación de la política del SII para efectos de aplicar el artículo 26. El solicitante o el tercero deberán acreditar que se encuentran dentro del supuesto de hecho consultado y que este pronunciamiento es lo suficientemente categórico. Habrá que mostrar la semejanza de los hechos previstos en la consulta con los probados. De esta manera, en los casos en que la consulta no sea vinculante, se requerirá un acto administrativo adicional, que reconozca que el contribuyente que quiere aprovecharse del criterio empleado en la consulta se encuentra en el mismo supuesto de hecho. Si el SII se aparta de su política en ese acto, este podrá ser impugnado de acuerdo con el artículo 26 del CT.

Cuando opera la vinculación prevista en el artículo 26 bis, ello implica que el SII no puede volver a revisar, ni en los hechos ni en el derecho, lo resuelto una vez que el acto ha quedado firme. Fuera de ese caso, la respuesta no es vinculante, en el sentido de que se requiere calificar en qué situación se encuentra el contribuyente en virtud de un acto administrativo adicional. Respecto de ese acto, probando los hechos, nada impide que se aplique el artículo 26 del CT. Esta solución tiene las siguientes ventajas: (1) armoniza la aplicación de ambas normas, (2) resalta el deber de coherencia del SII y (3) protege las expectativas generadas por las respuestas a consultas, tanto particulares como generales. Por otro lado, una aplicación del artículo 26 bis en el sentido de excluir la norma del artículo 26 merecería reparos de constitucionalidad, por afectar la igualdad ante la ley. En efecto, se podría dar el caso que a varios contribuyentes les fueran aplicados criterios distintos en relación a estas normas, justificándose este proceder en la “no vinculación”. Si se aplica esta interpretación, habría fundamento suficiente para una inaplicabilidad por inconstitucionalidad, ya que

¹⁰⁴ Artículo 3º, Ley Nº 19.880, 29 de mayo de 2003. Sobre los efectos jurídicos directos, SOTO KLOSS (2012), pp. 290-291.

¹⁰⁵ DÍAZ (2014), pp. 205-206.

esa lectura de la norma resulta contraria a los números 2, 20 y 22 del artículo 19 de la Constitución.

Por otro lado, esa interpretación lesiona el deber de coherencia que pesa sobre la Administración del Estado, autorizándola a apartarse de sus propios criterios, fomentando la inseguridad en los particulares. En este sentido, también es reprochable la norma del inciso 4º del artículo 26 bis¹⁰⁶, que exime al SII de dar respuesta expresa a las consultas que formulen los contribuyentes, contraviniendo los principios conclusivo y de inexcusabilidad previstos para el procedimiento administrativo¹⁰⁷. Una norma como esta puede convertir al procedimiento de consulta en una herramienta ineficaz para la fiscalización de los impuestos, por lo que su aplicación también sería inconstitucional por contravenir el debido proceso en materia administrativa¹⁰⁸.

3.3.3. Instituciones públicas como sujetos de confianza

Algunos autores han tratado el caso de autoridades estatales que puedan ser sujetos de expectativas legítimas, surgiendo dudas sobre si este criterio es aplicable a las relaciones dentro de la Administración¹⁰⁹. El texto del artículo 26 del CT no limita su alcance a los privados: habla solo de “contribuyente”. De este modo, una autoridad pública podría reclamar su aplicación si cumple con los requisitos.

A pesar de lo anterior, esta situación genera dudas respecto de la aplicación a los órganos públicos del principio de protección de la confianza. Resulta curioso que órganos públicos, entre los cuales pesa un deber de coordinación¹¹⁰, resuelvan su contienda recurriendo a los tribunales, alegando la infracción de una expectativa.

Por lo tanto, si bien, en principio, el texto del artículo 26 parece aplicable a los órganos públicos, en realidad su lógica no se aviene con la naturaleza de las relaciones entre órganos estatales. En todo caso, en el curso de esta investigación no se ha encontrado jurisprudencia que involucre a órganos estatales como sujetos de confianza.

¹⁰⁶ Artículo 26 bis, inciso 4º, Decreto Ley 830, 31 de diciembre de 1974: “Expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales”.

¹⁰⁷ Artículos 8º y 14, Ley N° 19.880, 29 de mayo de 2003.

¹⁰⁸ Artículo 19 N° 3, Constitución Política de la República, 21 de octubre de 1980.

¹⁰⁹ CALMES (2001), pp. 302-303.

¹¹⁰ Artículo 5º, Ley N° 18.575, de 1986; CORDERO (2015), pp. 203-204.

3.4. Legitimidad de la confianza

El requisito de legitimidad de la confianza supone la consideración de las disposiciones subjetivas de quien alega la protección. Para definir la legitimidad de la confianza, algunos autores utilizan parámetros objetivos, como el conocimiento efectivo del acto de la autoridad¹¹¹, y otros se remiten a un estándar objetivo abstracto, como el del buen padre de familia¹¹². Sin embargo, existe doctrina que sostiene que no es necesario que el particular conozca la política del órgano, para que apartarse de ella constituya un abuso de poder¹¹³.

Este elemento del principio de confianza legítima se ve manifestado en la redacción del artículo 26 del CT cuando exige como requisito para la protección que el contribuyente se haya “ajustado de buena fe” a la interpretación administrativa de la norma tributaria. Esta exigencia de buena fe ha sido considerada como una manifestación de buena fe subjetiva¹¹⁴. Pero también se ha criticado esta exigencia porque “ella quiere decir que el contribuyente debe creer que la interpretación original sea la correcta... es absurdo dar relevancia a la opinión privada del contribuyente frente a la opinión oficial del director del Servicio de Impuestos Internos”¹¹⁵. Incluso, el mismo autor señala que esta norma debería entenderse modificada en forma tácita por el artículo 52 de la Ley N° 19.880, porque prohíbe la retroactividad del acto administrativo sin hacer referencia a la buena fe¹¹⁶.

Sin duda este es el elemento de la norma que plantea mayores dificultades. Para su estudio se procederá analizando las distintas formas en que ha sido aplicado por la jurisprudencia, para luego concluir que este elemento es relevante en algunos grupos de casos.

3.4.1. Publicación del cambio de criterio

Cuando se habló de la sustitución de la base de confianza, se señaló que el inciso tercero del artículo 26 del CT da a entender que el cambio de criterio publicado conforme al artículo 15 hace perder al contribuyente la buena fe respecto de la interpretación anterior. En efecto, la norma contempla una presunción de derecho de conocimiento del cambio interpretativo, lo que hace

¹¹¹ CALMES (2001), pp. 359-362.

¹¹² SCHÖNBERG (2000), p. 119.

¹¹³ ENDICOTT (2009), p. 291.

¹¹⁴ GUZMÁN, (2014), p. 45; EYZAGUIRRE y RODRÍGUEZ (2013), p. 154.

¹¹⁵ GUZMÁN (2014), p. 47.

¹¹⁶ GUZMÁN (2014), p. 47.

referencia a la buena fe subjetiva del contribuyente. Así lo ha entendido la doctrina y la jurisprudencia¹¹⁷.

Ahora bien, como ya se señaló, la publicación de la base de confianza no puede considerarse como un elemento a discutir dentro del capítulo sobre la buena fe del contribuyente. El requisito de legitimidad de la confianza hace referencia a elementos de la conducta del contribuyente, que pueden ser objetivos o subjetivos. Desde este punto de vista, una presunción de derecho como la del inciso 3º de la norma hace depender la buena o mala fe respecto de algo en absoluto ajeno a la conducta del contribuyente. Por esto es más correcto analizar este tema desde el punto de vista de la existencia de una base de confianza: el problema real es que para todos los hechos acontecidos después de la publicación rige otra política.

A pesar de lo anterior, esta presunción de derecho revela la forma que tiene el legislador de entender la buena fe de que está hablando. En efecto, al hablar de conocimiento avala la postura de que estamos frente a una manifestación de buena fe subjetiva.

3.4.2. Conocimiento de la base de confianza

Del tenor literal de la norma parece desprenderse que siempre se requiere conocimiento de la base de confianza cuando se pretende aplicar el artículo 26 del CT. Lo anterior es ratificado por la jurisprudencia, aunque el criterio solo se ha aplicado en casos donde un contribuyente quiere aprovecharse de un acto dirigido a un tercero. En los demás casos, el acto se presume conocido por la notificación o publicación. En este sentido, la jurisprudencia ha señalado que es necesario probar que se ha tenido conocimiento del acto¹¹⁸.

En relación con lo anterior, existe un caso problemático en que un contribuyente, durante un litigio, descubre que su postura está avalada por una respuesta a una consulta dirigida a un tercero. El reclamante, encontrándose el caso en segunda instancia, acompaña el documento antes de la vista de la causa. La Corte Suprema acogió el reclamo, señalando que el contribuyente, aun sin saberlo, se ajustó de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias. La sentencia de casación contiene un voto de minoría en el

¹¹⁷ MASSONE (2013), p. 380. Corte de Apelaciones de Concepción, rol N° 999-10, 26 de mayo de 2011. Considerando 7º; Corte de Apelaciones de Santiago, rol N° 1792-96, 13 de agosto de 1999. Considerando 6º.

¹¹⁸ Corte Suprema, 27 de octubre de 1970. Considerando 10º; Corte de Apelaciones de Concepción, 22 de marzo de 1971. Considerando 7º, y Corte de Apelaciones de Valparaíso, 21 de junio de 1958. Considerando 12º.

que se señala que “ajustarse” implica conocer con antelación la interpretación que se invoca, requisito que no concurría en forma manifiesta¹¹⁹.

Esta jurisprudencia pone en discusión la aplicación de la expresión “ajustarse de buena fe”, que contempla la norma. Para el voto de mayoría solo se requiere haberse adecuado de manera objetiva a la política del SII, a pesar que no se conozca de su existencia. El voto de minoría exige que la conducta de ajustarse sea fruto del conocimiento previo que se tiene de la norma administrativa. Parece ser que la opinión de mayoría debe ser descartada por no avenirse con el tenor literal de la norma, donde el verbo ajustarse parece significar adecuarse a algo que se conoce en forma previa.

De acuerdo con lo expuesto, un caso de conocimiento posterior de la política del órgano administrativo no podría resolverse en virtud del principio de confianza legítima, ya que no habría expectativa alguna que tutelar. A este respecto, cabe considerar la opinión de que no hace falta la existencia de conocimiento de la política para que exista un abuso de poder¹²⁰, consideración que nos saca de la protección de expectativas. En ese caso, quien se considere agraviado por el cambio de criterio deberá invocar la igualdad ante la ley como defensa.

3.4.3. Manifestación de la confianza

Los autores que han tratado la confianza legítima han discutido si es necesario que la confianza se manifieste en actos concretos para dar protección a una expectativa, existiendo dos posturas: la primera, señala que no puede haber protección de expectativas sin su manifestación en actos concretos de confianza, y, la segunda, que estos actos no son necesarios, aunque sí útiles, para calificar la legitimidad de la confianza¹²¹. La norma del artículo 26 del CT contempla este problema cuando señala que el contribuyente debe “ajustarse” a la interpretación del SII. Este verbo tiene importancia, porque determina desde qué momento un cobro de impuestos es considerado como retroactivo.

La jurisprudencia que se ha pronunciado sobre qué significa “ajustarse” no ha sido exigente en la determinación de este momento, lo que lleva a pensar que, si bien del texto del artículo 26 se desprende que es necesario que la confianza se manifieste en el acto de ajustarse, lo que prima en realidad es la segunda interpretación, esto es, que es un elemento útil en ciertos casos para determinar si hay una expectativa protegible. En la inmensa mayoría de los fallos se da por

¹¹⁹ Corte Suprema, 15 de junio de 1959. Considerando 10º, y Corte Suprema, 4 de enero de 1960. Considerando 8º, ambas con voto de minoría del ministro Poblete.

¹²⁰ ENDICOTT (2009), p. 291.

¹²¹ CALMES (2001), p. 395; ENDICOTT (2009), p. 280.

acreditado sin mayor reflexión y en otros casos lo han dado por asentado cuando el contribuyente declara el impuesto conforme a la interpretación vigente del SII¹²², cuando lo paga¹²³ o cuando omite hacer retenciones a las que, de lo contrario, estaría obligado¹²⁴.

3.4.4. Buena fe en la conducta del contribuyente

La buena fe en esta materia se presume y es una cuestión de hecho que puede ser objeto de prueba¹²⁵. Para impedir la protección de una expectativa, el SII tiene la carga de probar la existencia de un hecho que pone en evidencia la falta de buena fe de quien reclama tutela.

Nuestra jurisprudencia ha dejado de aplicar el artículo 26 del CT por falta de buena fe en casos en los que existen conductas por parte del contribuyente que evidencian su falta de rectitud¹²⁶. Ejemplos de lo anterior serían los siguientes: la realización de una operación simulada para, aprovechándose de lo dispuesto en una circular, obtener una disminución de la carga tributaria¹²⁷; la entrega de información incompleta para obtener una resolución que declara a un contribuyente afecto a un régimen tributario simplificado¹²⁸, o la realización de operaciones que no están motivadas por una legítima razón de negocios y

¹²² Corte Suprema, 10 de octubre de 1956. Considerando 11º; Corte Suprema, 4 de agosto de 1962. Considerando 9º.

¹²³ Corte Suprema, rol N° 734-13, 1 de octubre de 2013. Considerando 11º; Corte Suprema, rol N° 8137-12, 1 de octubre de 2013. Considerando 14º; Corte Suprema, rol N° 8135-12, 1 de octubre de 2013. Considerando 10º.

¹²⁴ Corte Suprema, 8 de abril de 1993. Considerando 8º; MASSONE (2013), p. 380.

¹²⁵ Corte Suprema, 26 de mayo de 1987. Considerando 13º; Corte Suprema, 27 de octubre de 1970. Considerando 7º; Corte Suprema, 24 de noviembre de 1964. Considerando 10º; Corte Suprema, 26 de diciembre de 1955. Considerando 17º; Corte de Apelaciones de Valparaíso, 24 de octubre de 1959. Considerando 13º; Corte Suprema, 4 de enero de 1960. Considerando 8º; Corte Suprema, 4 de agosto de 1962. Considerando 7º. En contra de la presunción: Corte Suprema, rol N° 1841-00, 30 de mayo de 2001. Considerando 13º.

¹²⁶ En este trabajo no se hará una valoración de las fuentes en orden a determinar lo que debe considerarse como buena o mala fe, para no distraer el análisis de los elementos del principio de confianza legítima y del artículo 26 del CT. Solo se hará una interpretación de lo que la jurisprudencia en análisis considera como mala fe.

¹²⁷ Corte Suprema, rol N° 4378-13, 19 de marzo de 2014. Voto de minoría del abogado integrante Baraona (contrastar con lo dicho en el apartado 4.5).

¹²⁸ Corte Suprema, rol N° 8137-12, 1 de octubre de 2013. Considerando 9º; Corte de Apelaciones de Santiago, rol N° 1326-13, 18 de noviembre de 2013. Considerando 18º (contrastar este último fallo con lo dicho en el apartado 4.4).

que solamente tienen por objeto eludir carga tributaria¹²⁹. En los casos en que se obtenga una base de confianza por medio del engaño o fraude, se genera un vicio en el acto que impide al contribuyente que la obtuvo aprovecharse de ella¹³⁰.

En relación con la ilegalidad de la base de confianza, conviene preguntarse si existe algún deber de diligencia en orden a determinar la existencia de algún vicio en la interpretación a que se ajusta el contribuyente cuando este no ha concurrido a formar el vicio, considerándose la torpeza del contribuyente como un excluyente de la buena fe. La doctrina sobre la confianza legítima señala que la existencia de vicios manifiestos o groseros en el acto lo harían inútil como base de confianza, puesto que nadie podría estar de buena fe respecto de ellos¹³¹. En un solo caso se hace referencia a este tema. Se trata de una sentencia en la que se señala que el contribuyente está de mala fe cuando sabe o es consciente de que se omitieron bienes en una tasación de inmuebles. No obstante, se trata solo de un ejemplo dado por el tribunal (y, por tanto, *obiter dicta*), ya que el contribuyente se encontraba de buena fe por no haber concurrido a la formación del vicio¹³². Dado lo anterior, no se constata la existencia de un deber de diligencia en orden a denunciar vicios del acto interpretativo desde el punto de vista de las fuentes estudiadas¹³³.

Por último, cabe señalar que, cuando el SII se aparta de su política fijada en actos ilegales, el reclamante podrá invocar la protección del artículo 26 del CT argumentando que incurrió en un error sobre el alcance de la ley tributaria que se trata de aplicar, error al que fue inducido por el acto administrativo irregular. Ahora bien, existe doctrina que señala que la presunción de mala fe del inciso final del artículo 706 del Código Civil sería de aplicación general por estar vinculada a la presunción de conocimiento de la ley¹³⁴. Así, la aplicación de esta norma podría frustrar la protección de la expectativa generada por el acto viciado. Sin perjuicio de lo anterior, su aplicación no debe ser considerada

¹²⁹ Corte de Apelaciones de Arica, rol N° 3-13, 6 de junio de 2012. Considerando 5º. Sentencia confirmada por la Corte Suprema, rol N° 5118-12, 23 de julio de 2013 (contrastar este último fallo con lo dicho en los apartados 4.4 y 4.5).

¹³⁰ Corte Suprema, rol N° 8137-12, 1 de octubre de 2013; Corte de Apelaciones de Arica, rol N° 3-13, 6 de junio de 2012.

¹³¹ CALMES (2001), pp. 364-367.

¹³² Corte Suprema, rol N° 8137-12, 1 de octubre de 2013. Considerando 9º.

¹³³ DÍAZ (2014), pp. 313-314, señala para el caso español que la existencia de errores materiales o aritméticos (no jurídicos) apreciables por el contribuyente excluye la buena fe en la protección de la confianza legítima.

¹³⁴ VIAL (2009), p. 162; PEÑAILILLO (2009), p. 158, vincula la presunción señalada al artículo 8º del Código Civil, pero no queda claro si en virtud de ello admite su aplicación más allá de la materia posesoria.

en materia tributaria por dos motivos: (1) resulta incompatible con la relación jurídica de derecho público, en la que rige el deber de obediencia de los actos administrativos, los cuales gozan de una presunción de legalidad, y (2) porque, atendido el carácter de la presunción, su aplicación debe ser restringida a materia posesoria¹³⁵.

3.4.5. Conclusiones sobre la legitimidad de la confianza

La exigencia de buena fe incorporada al artículo 26 del CT tiene las siguientes implicancias: (1) en los casos en que el destinatario de un acto de efectos particulares emitido en forma válida es defraudado en su expectativa, la consideración de la buena fe no ha tenido relevancia en la jurisprudencia; (2) en los casos en que un contribuyente quiere aprovechase de un acto dirigido a un tercero tiene que acreditar haber conocido la interpretación para encontrarse de buena fe (aunque existe jurisprudencia dividida al respecto); (3) respecto del haberse “ajustado”, la jurisprudencia no ha sido exigente, por lo que bastaría cualquier acto que suponga adherir al criterio del SII para que se satisfaga este requisito, y (4) la buena fe tiene relevancia cuando se simula una operación para aprovechase de un acto de efectos generales y en los casos de ilegalidad de la base, porque excluye la buena fe el haber participado en la producción del vicio, entregando información falsa o realizando operaciones sin una legítima razón de negocios.

Para terminar, hay que referirse a la supuesta derogación tácita del artículo 26 del CT por el artículo 52 de la Ley N° 19.880. En primer lugar, de las conclusiones expuestas se advierte que la exigencia de buena fe sí tiene sentido en cuanto se exige el conocimiento de la base de confianza y el no haber participado en la materialización del vicio. En estos casos no se está dando relevancia a la opinión jurídica del contribuyente¹³⁶, ya que nada nos permite establecer que exista un deber de diligencia en orden a determinar la legalidad de la interpretación dada. El requisito de buena fe implica solo el conocimiento previo de la interpretación a la que el contribuyente se ajusta, si celebró un acto simulado o si concurrió en la materialización de un vicio, fraude o engaño. En segundo lugar, no está claro que el efecto retroactivo que prohíbe el artículo 52 de la Ley N° 19.880 se refiera a expectativas, como lo hace el artículo 26. Con ello, aunque se acepte el efecto derogatorio de la Ley N° 19.880¹³⁷, no está

¹³⁵ CORRAL (1987), pp. 139-141, sostiene que esta presunción se aplica solamente a materia posesoria, y su opinión aparece mejor documentada.

¹³⁶ Confróntese GUZMÁN (2014), p. 47.

¹³⁷ VERGARA (2006), pp. 8-9.

claro que ambas normas se refieran al mismo problema, de forma que exista la incompatibilidad que exige el artículo 52 del Código Civil para que opere la derogación tácita. Por otro lado, el artículo 26 es una norma especial, de manera que, aunque se refirieran al mismo problema, no son inconciliables.

3.5. Medida de protección de la confianza

Una vez determinado el hecho de existir una expectativa digna de ser protegida (la “expectativa legítima”), hay que analizar la medida que se tomará para protegerla. Pero, como no puede protegerse de la misma manera un derecho adquirido que una mera expectativa, queda a la discreción del tribunal determinar cómo será protegida¹³⁸. El tribunal podrá otorgar como medida de protección el mismo objeto de la expectativa u otra cosa, según lo que se le haya pedido en la demanda.

Siguiendo esta argumentación, se presentan las siguientes posibilidades: (1) el tribunal, ante la expectativa frustrada, otorga el mismo objeto que se esperaba obtener; (2) se frustra la expectativa, pero el tribunal ordena la suspensión de la nueva política, para que el particular pueda adaptarse al cambio, o (3) que la expectativa quede frustrada definitivamente, pudiendo el juez otorgar una compensación por los daños. Se reconoce que la autoridad puede frustrar una expectativa cuando una imperiosa necesidad pública así lo exige, debiendo ser compensado por los perjuicios quien confió en la política anterior¹³⁹.

El artículo 26 ordena en forma perentoria la mantención de la expectativa tal cual se desprende de la base de confianza. Lo anterior se infiere de la frase “No procederá el cobro con efecto retroactivo”, la cual limita la potestad del SII para formular cobros de impuestos¹⁴⁰, siendo nulo el acto que transgreda esta norma, por actuación fuera de la competencia. Por lo tanto, en el artículo 26 del CT, la única medida de protección consiste en el otorgamiento del objeto de la expectativa, privando de efectos al acto que defrauda la expectativa.

3.6. Conclusiones de este tercer apartado

Habiéndose analizado cada uno de los elementos del artículo 26 del CT, y contrastados con los elementos considerados en la aplicación del principio de confianza legítima, se evidencia que la norma responde a los parámetros de este último. El marco interpretativo adecuado para su aplicación es la doctrina sobre la protección de la confianza legítima.

¹³⁸ CALMES (2001), pp. 437-476.

¹³⁹ SCHÖNBERG (2000), pp. 167-168.

¹⁴⁰ MASSONE (1975), pp. 213-214.

Es importante tener en cuenta que el artículo 26 es solo una concreción particular de un cierto criterio de justicia. La norma estudiada toma ciertas determinaciones dentro de lo que es la protección de expectativas legítimas (por ejemplo, qué sujetos considera hábiles para generar una expectativa, qué actos pueden ser base de confianza, qué significa la buena fe en cada caso y qué medidas de protección pueden tomarse). En este sentido, tampoco la norma resuelve todos los casos asociados a la aplicación de este principio. Estos deberán ser resueltos con los parámetros generales que contempla la doctrina para la aplicación de la confianza legítima.

4. Interpretaciones erradas del artículo 26 en la jurisprudencia

Una vez entregada la interpretación del artículo 26 del CT conforme a los parámetros del principio de confianza legítima, se analizarán una serie de sentencias que contienen erradas interpretaciones sobre el contenido de la mencionada norma. El error consiste en que estas interpretaciones no se corresponden con su lógica de protección de las expectativas del contribuyente frente a la actuación del SII.

Se analizarán estas afirmaciones de la jurisprudencia, reuniéndolas en cinco grupos de casos, y se demostrará, a la luz del sentido que se ha dado a la norma, por qué no corresponde darles aplicación. Luego se revisarán aspectos relevantes de cada una de las sentencias para decidir si deben ser consideradas como precedentes significativos.

4.1. Los actos de aplicación de la ley no tienen contenido interpretativo

Una tesis sostenida en forma recurrente por el SII, y que ha tenido alguna acogida por los tribunales, consiste en afirmar que los actos administrativos de efectos particulares no contienen interpretaciones de las leyes tributarias, sino que son actos de mera aplicación de las normas¹⁴¹. De esta forma, se restringen las posibles bases de confianza solamente a los actos de efectos generales.

Esta tesis se puede rebatir con el siguiente argumento: se entiende por interpretación o hermenéutica jurídica la determinación del correcto sentido o alcance de las leyes, lo cual no se lleva a cabo solo en actos de efectos generales, sino también en las aplicaciones particulares de la ley¹⁴². Esta definición es comprensiva de los actos administrativos de efectos generales, ya que determinan la aplicación que se dará a futuro de las palabras de una ley, y de los actos de efectos particulares, porque la determinación práctica del alcance de

¹⁴¹ Corte Suprema, rol N° 8135-12, 1 de octubre de 2013. Considerando 1º.

¹⁴² ALESSANDRI (1998), p. 171; DUCCI (2009), p. 82.

una ley también involucra un ejercicio interpretativo. Lo anterior no tiene nada de sorprendente: la comprensión, interpretación y aplicación de un texto están inmersas en un mismo proceso hermenéutico¹⁴³. Y esta forma de comprender el ejercicio interpretativo goza de aceptación en la jurisprudencia¹⁴⁴.

Respecto del artículo 26 del CT, en algunas ocasiones se ha señalado que ciertos actos de efectos particulares no tendrían contenido interpretativo. Por ejemplo, en la causa “Juan Kelter con Impuestos Internos” se rechazó la aplicación del artículo 26 del CT porque clasificar a un contribuyente dentro de un régimen tributario no es un acto interpretativo. Pero ello no debe ser considerado como un precedente relevante, ya que, si se analiza el fallo, más adelante se observa que el juez de casación constata que en el recurso se están alegando nuevos hechos, distintos de los establecidos por los jueces del fondo¹⁴⁵. En la causa “Compañía Explotadora de Minas con Servicio de Impuestos Internos” se señala que la norma se refiere solo a actos interpretativos de efectos generales y no meras comunicaciones, pero más abajo se constata un problema de falta de prueba, porque el contribuyente “no acreditó la exacta naturaleza de los servicios prestados a las empresas nombradas”¹⁴⁶.

En ambos casos queda claro que la *ratio decidendi* no la constituyen las consideraciones sobre el significado del ejercicio hermenéutico, sino los problemas relativos a la alegación de nuevos hechos en la instancia de casación y la insuficiencia de la prueba allegada por el reclamante ante el juez del fondo.

4.2. La interpretación administrativa no obliga al juez

En los casos en que se hace necesario aplicar en conjunto disposiciones emanadas del legislador como de la autoridad administrativa, es recurrente una afirmación relativa a que la interpretación administrativa obliga solamente a los funcionarios del SII y no a los contribuyentes ni al juez. Esta idea guarda similitud con lo dispuesto por la Ley Orgánica Constitucional de la Contraloría General de la República, porque sus dictámenes obligan a toda la Administración, pero no a los particulares ni a los tribunales¹⁴⁷.

¹⁴³ GADAMER (2003), p. 401.

¹⁴⁴ Confróntese apartado III.3.1.

¹⁴⁵ Corte Suprema, 16 de mayo de 1960. Considerandos 4º y 5º.

¹⁴⁶ Corte Suprema, rol N° 1841-00, 30 de mayo de 2001. Considerandos 13º y 15º. En el mismo sentido, tres sentencias idénticas: Corte Suprema, rol N° 17586-14, 27 de julio de 2015. Considerandos 4º y 12º; Corte Suprema, rol N° 29.358-14, 27 de julio de 2015. Considerandos 4º y 12º; rol N° 25915-14, 27 de julio de 2015. Considerandos 4º y 10º.

¹⁴⁷ Artículo 9º, inciso final, Ley N° 10.336, 10 de julio de 1964.

Este criterio logra que los funcionarios del SII se atengán a lo dispuesto por sus superiores jerárquicos y permite que los contribuyentes puedan reclamar de los actos del SII que les causen agravio, en la medida en que esas disposiciones no vinculan al juez tributario. Pero ello no significa restar validez a la base de la confianza como fuente de una expectativa legítima, porque es la ley tributaria la que manda proteger al contribuyente en ese caso. De este modo, en la medida en que aparezcan los supuestos descritos en el apartado 3, no es la norma administrativa la que vincula al juez, sino que es la propia ley. Se reconoce que la interpretación administrativa no obliga al juez ni al contribuyente, pero el artículo 26 del CT sí¹⁴⁸.

En “Banco de Chile con SII” la Corte Suprema señala que, no habiéndose cumplido con las cargas propias del término de giro, no corresponde otorgar una devolución de pagos provisionales mensuales hechos por la sociedad absorbida, aunque se alegue la existencia de un oficio que señala que no es necesario cumplir con tales cargas. En este caso, el tribunal no considera lo manifestado por el SII al particular, que no cumplió con esas cargas en vista a lo dispuesto en el oficio invocado¹⁴⁹. En el juicio caratulado “Comunidad Galletué con Servicio de Impuestos Internos” que es un corolario del conocido caso sobre la prohibición de explotación de la araucaria¹⁵⁰ se hizo una declaración de impuestos donde se consideraba la indemnización percibida por la Comunidad Galletué como daño emergente de acuerdo a una normativa del SII. Sin embargo, la Corte Suprema señala que “no tiene relevancia la precisión que haya hecho el SII en torno a lo que debe entenderse como daño emergente o lucro cesante, ya que estos han sido definidos en forma suficiente por la doctrina y la jurisprudencia”¹⁵¹, ignorándose la confianza generada por una circular del SII.

En este grupo de casos no existen indicios en la sentencia que nos permitan señalar que no deban ser considerados como buenos precedentes, aunque se trata de casos aislados. A pesar de lo anterior, la solución a que se arriba resulta insatisfactoria desde el punto de vista de la confianza legítima, ya que las exteriorizaciones de criterio que hace la Administración en sus actos determinan la forma en que los particulares planifican su conducta. Por lo tanto, esta idea

¹⁴⁸ Corte de Apelaciones de Concepción, rol N° 999-10, 26 de mayo de 2011. Considerando 6°.

¹⁴⁹ Corte Suprema, rol N° 3313-13, 29 de enero de 2014. Considerandos 8° y 10°.

¹⁵⁰ Corte Suprema, 7 de agosto de 1984.

¹⁵¹ Corte Suprema, rol N° 355-00, 13 de noviembre de 2000. Considerando 32°. Este problema se produce cuando el tribunal aplica las normas legales, omitiendo considerar cuál es la política administrativa vigente, como ocurre en Corte Suprema, 12 de marzo de 1962; y Corte Suprema, 5 de mayo de 1983.

determina que se defrauden de manera constante sus expectativas, lo cual no es positivo en relación a la necesidad de proteger la confianza.

4.3. El recurso de casación no procede por infracción de actos administrativos

En relación con lo estudiado en el apartado anterior, en un grupo de sentencias donde se invocó el artículo 26 del CT se afirmó que el recurso de casación en el fondo no puede tener por objeto la revisión de la infracción de normas administrativas. El recurso de casación sustantivo procede por la causal de infracción de ley con influencia sustancial en lo dispositivo del fallo. De esta manera, se han rechazado reclamaciones porque se estaría fundando la casación en la infracción de la interpretación administrativa sustentada por el SII. Sin embargo, por lo ya señalado, el recurso debiera ser acogido, ya que la norma que funda el recurso es el artículo 26 del CT y no el acto administrativo, cuya infracción es solo uno de los supuestos para que opere esta norma legal.

En la sentencia del juicio “Sudamericana de Metales S.A. con Servicio de Impuestos Internos” se rechaza la alegación de la infracción al artículo 26 porque no procede formalizar una casación sobre la base de infracciones a normas administrativas, pero el análisis posterior da cuenta de que el contribuyente no logró acreditar los hechos constitutivos de su reclamo ante los jueces del fondo¹⁵². La misma situación se produjo en otros tres fallos¹⁵³. Por estos motivos, tampoco este último criterio debe ser considerado como un precedente relevante para ser seguido en otros casos similares.

4.4. Significado de la expresión “cobro de impuestos”

Se han rechazado reclamos sobre la base de que en el caso concreto el SII no estaría formulando un cobro con efecto retroactivo. Esto se hace a través de afirmaciones como las siguientes: que “negar a un gasto la calidad de necesario para producir la renta”, que una “liquidación de diferencias de impuestos” o que la “negación de una devolución de impuestos” no constituyen un cobro retroactivo de impuestos.

Para refutar estos planteamientos, hay que considerar que las normas sobre gastos necesarios para producir la renta y las normas sobre devolución de impuestos inciden en los impuestos finales a pagar, aunque no involucren formular un cobro en forma directa. Toda interpretación dada por el SII en relación con

¹⁵² Corte Suprema, rol N° 31398-15, 30 de septiembre de 2015. Considerandos 4° y 6°.

¹⁵³ Corte Suprema, rol N° 4593-13, 13 de enero de 2014. Considerandos 5° y 6°; Corte Suprema, rol N° 3392-13, 29 de diciembre de 2013. Considerando 4°; Corte Suprema, rol N° 1841-00, 30 de mayo de 2001. Considerandos 13° y 15°.

estas normas influye en la determinación de los impuestos a pagar y, por tanto, en el cobro de los mismos. Estas interpretaciones forman expectativas en el contribuyente del mismo modo que lo haría otra que se refiera de manera directa al cobro de impuestos, ya que determinan el impuesto final que soportará el contribuyente. Más patente es esto en el caso de que se liquiden diferencias de impuestos: justamente cae dentro del supuesto del artículo 26 cuando el SII liquida un determinado impuesto con un giro de efectos particulares y luego se liquida y cobra una diferencia de impuestos mediante un acto sobreviniente.

Estas afirmaciones de la jurisprudencia no deben ser consideradas como buenos precedentes. En la causa “Sociedad Educacional Nehuén Limitada con Servicio de Impuestos Internos” se señaló que una negación de devolución no es cobro retroactivo, pero en otro considerando se constata que el contribuyente “no acreditó de conformidad a la ley, con documentación fehaciente, haber agotado prudencialmente respecto de estas deudas los medios de cobro”¹⁵⁴, no siendo, entonces, aplicable la circular invocada, por no haberse acreditado su supuesto de hecho. En “Sociedad Mackenna y Cía. con Servicio de Impuestos Internos” se señala que liquidar diferencias de impuestos no es un cobro retroactivo, pero luego el tribunal indica que no se había acreditado la efectividad de las operaciones que daban derecho a crédito fiscal¹⁵⁵.

De lo argumentado se podría extraer el siguiente principio: todas las leyes tributarias inciden en el impuesto final que será cobrado. No obstante, existen disposiciones que se alejan más que otras del cobro del tributo. Así, la jurisprudencia rechazó el reclamo de un contribuyente que solicitó al tribunal dejar sin efecto una liquidación por no haber sido un mandato otorgado en forma regular de acuerdo con las normativas administrativas impartidas para la comparecencia ante el SII. El fallo señaló que el mandato era válido, aun cuando hubiese infringido las disposiciones administrativas pertinentes¹⁵⁶, no siendo aplicable el artículo 26 por no tratarse de un cobro de impuestos. También se presentó un caso en el que se invocó el artículo 26 porque el SII había definido en una circular que, ante la inminencia de la entrada vigor de la ley que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros¹⁵⁷, se daba la opción de elegir entre el plazo de 60 días para recurrir ante la antigua jurisdicción o 90 para recurrir ante la nueva, dependiendo de cuándo se interpusiera el reclamo. El SII se apartó de

¹⁵⁴ Corte Suprema, rol N° 7545-14, 29 de diciembre de 2014. Considerandos 10º y 13º. En el mismo sentido, Corte Suprema, rol N° 5152-13, 11 de enero de 2013. Considerando 20º, y Corte Suprema, rol N° 6685-13, 27 de mayo de 2014. Considerandos 6º y 8º.

¹⁵⁵ Corte Suprema, rol N° 6397-10, 27 de diciembre de 2012. Considerando 10º.

¹⁵⁶ Corte Suprema, rol N° 8185-09, 29 de diciembre de 2011. Considerando 4º.

¹⁵⁷ Ley N° 20.322, 27 de enero de 2009.

su política fijada en esa circular y el tribunal, en el contexto de un incidente de nulidad procesal, hizo respetar el criterio, aplicando el artículo 26 del CT¹⁵⁸.

La expresión “cobro de impuestos” ha de ser considerada en un sentido amplio, comprensivo no solamente de la resolución que gira un impuesto, sino también de las que determinan qué gastos son necesarios, las que se pronuncian sobre una devolución de impuestos, las que liquidan diferencias de impuestos u otras semejantes. Mas los casos cuya vinculación con el cobro de impuestos es más bien lejana (como las normas sobre comparecencia ante el SII o los plazos para recurrir de un acto administrativo) deben quedar fuera del ámbito de aplicación de la norma. Ahora bien, lo anterior no significa que la expectativa no pueda ser protegida, sino que para ello no se debe invocar el artículo 26 del CT, que no es más que una concreción determinada del principio de confianza legítima.

4.5. Afirmaciones tras la mala fe

Existen casos en los que los tribunales han propuesto interpretaciones erróneas sobre el artículo 26 del CT, cuando en realidad se está frente a problemas relacionados con la buena fe del contribuyente. Estos se agrupan en torno a la idea de que la *ratio decidendi*, que fundamenta el rechazo del reclamo tributario, es la existencia de mala fe por parte del contribuyente.

En “Inversiones SQ Holding S.A. con SII” se rechaza un reclamo señalándose que la pérdida de arrastre hecha valer se rige por la circular de la época en que se solicita la devolución y no la del año en que esta se produce. Luego se deja constancia de que el contribuyente omitió hacer declaraciones de impuestos en ciertos años relevantes para determinar el monto de la pérdida¹⁵⁹, configurándose la mala fe por ocultamiento de información. Lo mismo ocurre en tres sentencias idénticas, “Gajardo Muñoz con SII”, en las que se señala que un oficio que solamente constata requisitos formales para acceder a un régimen tributario no contiene una interpretación de las leyes tributarias, aunque después queda establecido que hubo un ocultamiento de antecedentes realizado con el propósito de obtener una calificación dentro de un régimen tributario simplificado, lo cual es considerado como una “elusión ilícita”¹⁶⁰.

¹⁵⁸ Corte Suprema, rol N° 16350-13, 11 de noviembre de 2014. Considerando 14°. En el mismo sentido Corte Suprema, rol N° 5118-12, 23 de julio de 2013. Considerando 11°.

¹⁵⁹ Corte de Apelaciones de Santiago, rol N° 1326-13, 18 de noviembre de 2013. Considerandos 13°, 14°, 17° y 18°.

¹⁶⁰ Corte Suprema, rol N° 17586-14, 27 de julio de 2015. Considerandos 4° y 12; Corte Suprema, rol N° 29358-14, 27 de julio de 2015. Considerandos 4° y 12°; Corte Suprema, rol N° 25915-14, 27 de julio de 2015. Considerandos 4° y 10°.

En la causa “Difarma S.A. con SII” hay una serie de afirmaciones sobre el artículo 26 que no tienen relevancia en lo resolutivo del fallo. Se dice que la circular invocada no es aplicable porque “regula una materia distinta” (aunque, si se revisa la circular, esta resuelve el asunto expresamente¹⁶¹) y porque “ha habido modificaciones legales” (aunque no se modificó el asunto que tocaba la circular citada). Sin embargo, se puede inferir que el tribunal considera que, teniendo las empresas un controlador común, se trata de una operación simulada que solo tiene por objeto generar una pérdida aprovechándose de lo dispuesto en una circular¹⁶². En este sentido, el contribuyente se aprovecha de mala fe de la interpretación contenida en dicho acto administrativo. Lo señalado anteriormente se ve corroborado por el voto de minoría del fallo, que señala que la circular es claramente aplicable a la luz de los antecedentes allegados al proceso¹⁶³.

Todas estas afirmaciones contenidas en las sentencias estudiadas en este apartado no han de ser consideradas como buenos precedentes, sino solo en cuanto constituyen casos en que el contribuyente se encuentra de mala fe. Por lo tanto, aunque no lo diga la jurisprudencia, en las sentencias “Gajardo Muñoz con SII” la existencia de “elusión ilícita” configura la mala fe; y en “Difarma S.A.

¹⁶¹ Circular N° 158, 29 de diciembre de 1976.

¹⁶² Corte Suprema, rol N° 4378-13, 19 de marzo de 2014. Considerando 5°. En este caso, se trata de una enajenación de acciones que el contribuyente declaró como afecta al impuesto de primera categoría y global complementario según contabilidad completa. La operación le generaba una pérdida tributaria de la que quería aprovecharse. No obstante, el SII la consideró como afecta al impuesto de primera categoría en carácter de único. El fallo de la Corte de Apelaciones de Valparaíso acogió el reclamo, señalando que el contribuyente se encontraba dentro del supuesto de las normas de habitualidad del artículo 18 de la Ley de Impuesto a la Renta, puesto que se contemplaba la operación en sus estatutos sociales, conforme al criterio entregado por la Circular N° 158, 20 de diciembre de 1976. Además, se consideró que, al tener ambas empresas un controlador común, era aplicable el artículo 17 N° 8 inciso 4° de la Ley de Impuesto a la Renta, porque existía entre ambas una “comunión de intereses” (por analogía con el artículo 84 N° 2 de la Ley General de Bancos). La Corte Suprema anuló el fallo, señalando que la Circular N° 158 no era aplicable por los argumentos ya señalados en el texto a que esta nota se refiere y porque el vínculo que exige el artículo 17 N° 8 inciso 4° de la Ley de Impuesto a la Renta tiene que ser entre las personas que participan en la operación y, en el caso en examen, estas se relacionan a través de un tercero, el controlador común. El resultado de la decisión es que se debe pagar el impuesto de primera categoría en carácter de único. De este modo, se colige que la Corte Suprema interpreta *obiter dicta* que el artículo 17 N° 8 inciso 4° requiere un vínculo “directo” y que la Circular N° 158 no es aplicable, cuando en realidad entiende que el controlador común está realizando una operación simulada entre ambas sociedades para así obtener el derecho a hacer valer una pérdida tributaria. Por lo tanto, la conclusión es que la Corte Suprema está sancionando la simulación.

¹⁶³ Corte Suprema, rol N° 4378-13, 19 de marzo de 2014. Voto de minoría del abogado integrante Baraona.

con SII” la operación ficticia revela que el contribuyente está aprovechándose de la interpretación del SII de mala fe¹⁶⁴.

5. Conclusiones finales

Tras el análisis minucioso del artículo 26 del CT, es posible advertir que este puede ser interpretado conforme al principio de confianza legítima, de acuerdo a la doctrina y jurisprudencia revisadas. Todas las reglas derivadas de la puesta en relación del principio de legalidad con la seguridad jurídica resultan aplicables de acuerdo a la normativa tributaria estudiada.

La adecuada lectura del artículo 26 del CT debe comprender los siguientes elementos: (1) la autoridad pública que crea la confianza, en este caso, los organismos Dirección General o Regional, comprendidos aquí todos los órganos que los componen en cuanto a la fiscalización y aplicación de los tributos; (2) una base de la confianza, que puede ser un acto de efectos generales o particulares, conformes o disconformes con el principio de legalidad; (3) un sujeto de confianza, que puede ser tanto el destinatario del acto como un tercero que se encuentra en una situación semejante al destinatario; (4) la legitimidad de la confianza, que implica la consideración de la buena fe, lo que excluye la protección que brinda el artículo 26 del CT cuando el contribuyente no acredita haber tenido conocimiento previo de la interpretación que invoca, cuando se ajusta a un acto ilegal habiendo concurrido a materializar el vicio y cuando realiza actos simulados para aprovecharse de una interpretación de la ley tributaria sustentada por el SII, y (5) una medida de protección concreta, en este caso, la prohibición de cobro retroactivo.

Este análisis nos permite descartar ciertas interpretaciones jurisprudenciales erróneas, que respaldan actos que frustran expectativas en materia tributaria con argumentos como “la interpretación administrativa no obliga al juez”, que aplican conceptos civiles sin considerar cómo los ha interpretado el SII o que acotan el valor de la norma a los actos de efectos generales.

Por último, de este estudio se desprende que el principio de confianza legítima no es en modo alguno ajeno a nuestro ordenamiento jurídico. Muchos de sus supuestos ya se encuentran presentes en el derecho chileno y pueden extraerse por medio de un análisis adecuado. Esto permitirá futuros estudios en orden a desarrollar su aplicación en otros ámbitos de investigación jurídica, en los cuales nada ha sido dicho por el legislador al respecto. Esto facilitará encauzar la aplicación de un principio que se ha vuelto cada vez más relevante en el Derecho Administrativo.

¹⁶⁴ En el mismo sentido que los casos señalados Corte Suprema, 23 de julio de 2013, rol N° 5118-12. Considerandos 2º y 11º.

6. BIBLIOGRAFÍA CITADA

1. ALESSANDRI, Arturo; SOMARRIVA, Manuel; VODANOVIC, Antonio. (1998): *Tratado de Derecho Civil. Partes preliminar y general, sexta edición*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, tomo I.
2. ARANCIBIA, Jaime (2011): *Judicial Review of Commercial Regulation* (New York, Oxford University Press).
3. Aristóteles (2010): *Ética a Nicómaco* (Traducc. Julio Pallí Bonet, Madrid, Gredos).
4. BARRIENTOS, Javier (2000): *Historia del Derecho Indiano: Del descubrimiento colombino a la codificación* (Roma, Il Cigno Galileo Galilei).
5. BERMÚDEZ, Jorge (2014): *Derecho Administrativo General*, tercera edición (Santiago, LegalPublishing Chile).
6. BRAVO, Bernardino (2006): *El juez entre el derecho y la ley en el mundo hispánico* (Santiago, LexisNexis).
7. CALMES, Sylvia (2001): *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français* (Paris, Éditions Dalloz)
8. CÉSPEDES, Rodrigo (2002): “Veinte años de jurisprudencia sobre el principio de legalidad tributaria durante la vigencia de la Constitución de 1980”, en *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso* (XXIII), pp. 279-303.
9. CHAPUS, René (2001): *Droit administratif général*. (Paris, Montchrestien E.J.A., 15º ed.), Tome 1.
10. CORDERO, Luis (2015): *Lecciones de Derecho Administrativo*, segunda edición (Santiago, LegalPublishing Chile)
11. CORRAL, Hernán (1987): *De la ignorancia de la ley. El principio de su inexcusabilidad* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
12. Congreso Nacional (1954): “Historia de la Ley N° 11.575”, en Diario de sesiones del Senado (Vol. III, Sesión 19), pp. 1147-1220.
13. DÍAZ, Patricia (2014): *El principio de confianza legítima en materia tributaria* (Valencia, Tirant lo Blanch).
14. DUCCI, Carlos (2009): *Derecho Civil. Parte General*, (cuarta edición, Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
15. ASPILLAGA, María del Pilar et al (1996): *Repertorio de Legislación y Jurisprudencia Chilenas* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 3º ed.).
16. ELLIOT, Mark (2003): “Unlawful Representations, Legitimate Expectations and Stoppel in Public Law”, en *Judicial Review* (Vol. VIII, N° 2), pp. 71-80.

17. ENDICOTT, Timothy (2009): *Administrative Law* (New York, Oxford University Press).
18. EYZAGUIRRE, Cristóbal y RODRÍGUEZ, Javier (2013): "Expansión y límites de la buena fe objetiva - a propósito del "Proyecto de principios latinoamericanos de derecho de los contratos", en *Revista Chilena de Derecho Privado* (Nº 21), pp. 137-216.
19. GADAMER, Hans-Georg (2003): *Verdad y método, décima edición* (Traducc. Ana Agud Aparicio y Rafael de Agapito, Salamanca, Ediciones Sígueme).
20. GÁRATE, Cristián (2015): "La legítima razón", en: Felipe Yáñez, Cuadernos de Extensión Jurídica (Chile, Universidad de los Andes), pp. 179-220.
21. GOMETZ, Gianmarco (2012). *La certeza jurídica como previsibilidad* (Traducc. Diego Moreno Cruz y Diego Dei Vecchi, Madrid, Marcial Pons).
22. GUZMÁN, Alejandro (2014): *La interpretación administrativa en el Derecho chileno* (Santiago, LegalPublishing Chile).
23. JESCHECK, Hans-Heinrich (2002): *Tratado de Derecho Penal. Parte General* (quinta edición, traducc. Miguel Olmedo Gardenete, Granada, Comares).
24. LETELIER, Raúl (2014): "Contra la confianza legítima como límite a la invalidez de actos administrativos", en: *Revista Chilena de Derecho* (Vol. 41, Nº 2), pp. 609-634.
25. MARTÍNEZ, José Ignacio (1999): "La supremacía de la Constitución y los derechos fundamentales de los contribuyentes", en: *Revista Chilena de Derecho* (Vol. 26, Nº 2), pp. 495-501.
26. MASSONE, Pedro (2013): *Principios de Derecho Tributario*, tercera edición (Santiago, LegalPublishing Chile).
27. MASSONE, Pedro (1975): *Principios de Derecho Tributario* (Valparaíso, Edeval).
28. MATUS, Juan Pierre (1994): *La ley penal y su interpretación* (Santiago, Ediciones Jurídicas "Congreso").
29. MILLAR, Javier (2012): "El principio de protección de la confianza legítima en la jurisprudencia de la Contraloría General de la República: una revisión a la luz del Estado de derecho", en A.A.V.V., en: *La Contraloría General de la República. 85 años de vida institucional (1927-2012)* (Santiago, Contraloría General de la República), pp. 417-430.
30. Mir, Santiago (2011): *Derecho Penal. Parte General*, novena edición (Barcelona, Editorial Reppertor).
31. PEÑAILILLO, Daniel (2009): *Los bienes. La propiedad y otros derechos reales*, cuarta edición (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
32. PEREIRA-MENAUT, Gerardo: *Tópica. Principios de Derecho y máximas jurídicas latinas* (Madrid, Rasche).

33. SÁNCHEZ-OSTIZ, Pablo (2012): *Fundamentos de política criminal: un retorno a los principios* (Madrid, Marcial Pons).
34. SCHÖNBERG, Soren (2000): *Legitimate Expectations in Administrative Law* (Oxford, Oxford University Press).
35. SIGRON, Maya (2014): *Legitimate Expectations Under Article 1 of Protocol* Nº 1 to the European Convention of Human Rights (Cambridge, Intersentia).
36. SOTO KLOSS, Eduardo (2012): *Derecho Administrativo. Temas fundamentales*, tercera edición (Santiago, LegalPublishing Chile).
37. SOTO KLOSS, Eduardo (1996): *Derecho Administrativo. Bases fundamentales* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, tomo II).
38. TAU, Víctor (1992): *Casuismo y sistema. Indagación histórica sobre el espíritu del Derecho Indiano* (Buenos Aires, Instituto de Investigaciones de Historia del Derecho).
39. VERGARA, Alejandro (2006): “Eficacia derogatoria y supletoria de la Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos”, en: *Semana Jurídica* (semana del 22 al 28 de mayo, Nº 289), pp. 8-9.
40. VIAL, Víctor (2009): *La tradición y la prescripción como modos de adquirir el dominio en el Código Civil chileno*, tercera edición, Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile.

7. NORMAS JURÍDICAS CITADAS

1. Constitución Política de la República. Diario Oficial, 22 de septiembre de 2005.
2. D.F.L. Nº 1, Código Civil. Diario Oficial, 30 de mayo de 2000.
3. Ley Nº 8.419, sobre Impuesto a la Renta. Diario Oficial, 10 de abril de 1946.
4. Ley Nº 10.336, sobre Organización y Atribuciones de la Contraloría General de la República. Diario Oficial, 29 de mayo de 1952.
5. D.F.L. Nº 196, Código Tributario. Diario Oficial, 4 de abril de 1960.
6. Ley Nº 11.575, sobre Modificaciones al Impuesto a la Renta. Diario Oficial, 14 de agosto de 1954.
7. Decreto Ley Nº 830, Código Tributario. Diario Oficial, 31 de diciembre de 1974.
8. D.F.L. Nº 7, fija texto Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos. Diario Oficial, 15 de octubre de 1980.
9. Ley Nº 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado. Diario Oficial, 5 de diciembre de 1986.
10. Ley Nº 20.322, fortalece y perfecciona Jurisdicción Tributaria y Aduanera. Diario Oficial, 27 de enero de 2009.

11. Ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria. Diario Oficial, 29 de septiembre de 2014.
12. Ley N° 20.899, Simplifica Sistema de Tributación a la Renta y Perfecciona otras Disposiciones Legales Tributarias. Diario Oficial, 8 de febrero de 2016.
13. Ley N° 19.880, establece Bases de los Procedimientos Administrativos. Diario Oficial, 29 de mayo de 2003.
14. Livre des procédures fiscales, Journal officiel de la République française, 31 de marzo de 2017.
15. Circular N° 159, imparte Instrucciones sobre Impuesto al Valor Agregado. Diario Oficial, 23 de diciembre de 1976.

8. JURISPRUDENCIA CITADA

8.1. JURISPRUDENCIA JUDICIAL

1. Inversiones Protisa S.A. con SII (2016): Corte Suprema, 21 de enero de 2016 (reclamación tributaria), rol N° 23456-2014.
2. Sudamericana de Metales S.A. con SII (2015): Corte Suprema, 30 de septiembre de 2015 (reclamación tributaria), rol N° 31398-2015.
3. Carlos Gustavo Gajardo Muñoz con SII (2015): Corte Suprema, 27 de julio de 2015 (reclamación tributaria), rol N° 29358-2014.
4. María Paulina Gajardo Muñoz con SII (2015): Corte Suprema, 27 de julio de 2015 (reclamación tributaria), rol N° 17586-2014.
5. Pablo Andrés Gajardo Muñoz con SII (2015): Corte Suprema, 27 de julio de 2015 (reclamación tributaria), rol N° 25915-2014.
6. Corporación Educacional Bautista con SII (2015): Corte Suprema, 7 de abril de 2015 (reclamación tributaria), rol N° 17593-2015.
7. Agrícola Cocule Ltda. con Servicio de Impuestos Internos (2015): Corte Suprema, 2 de abril de 2015 (reclamación tributaria), rol N° 21330-2014.
8. Miguel Fernández Ulloa con Servicio de Impuestos Internos (2015): Corte Suprema 12 de marzo de 2015, rol N° 20723-2014.
9. Petropower Energía Limitada con SII (2014): Corte Suprema, 4 de febrero de 2015 (reclamación tributaria), rol N° 6246-2014.
10. Comercial Caracol Ltda. con SII (2014): Corte Suprema, 30 de diciembre de 2014 (reclamación tributaria), rol N° 5566-2014.
11. Sociedad Educacional Nehuen Limitada con SII (2014): Corte Suprema, 29 de diciembre de 2014 (reclamación tributaria), Microjuris MJCH_MJJ39684, rol N° 7545-2014.

12. José Oscar Mariano Zenteno Flores con SII (2014): Corte Suprema, 11 de noviembre de 2014 (nulidad procesal), rol Nº 16350-2013.
13. María Teresa Duffourc Camiondo con Servicio de Impuestos Internos (2014): Corte Suprema, 6 de octubre de 2014 (reclamación tributaria), rol Nº 12919-2013.
14. Agrícola La Aguada Limitada con Servicio de Impuestos Internos (2014): Corte Suprema, 24 de septiembre de 2014 (reclamación tributaria), rol Nº 14249-2013.
15. Sociedad Agropecuaria Sagalu Limitada con Servicio de Impuestos Internos (2014): Corte Suprema, 15 de julio de 2014 (reclamación tributaria), rol Nº 5176-2013.
16. Agrícola Campo Verde Ltda. con Servicio de Impuestos Internos (2014): Corte Suprema, 30 de junio de 2014 (reclamación tributaria), rol Nº 39-2011.
17. Coca Cola Embenor S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2013): Corte Suprema, 23 de julio de 2013 (reclamación tributaria), rol Nº 5118-2012.
18. Coca Cola Embenor S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2012): Corte de Apelaciones de Arica, 6 de junio de 2012 (reclamación tributaria), rol Nº 3-2012.
19. Comercial Siglo XXI S.A. con SII (2014): Corte Suprema, 27 de mayo de 2014 (reclamación tributaria), rol Nº 6685-2013.
20. Comercial y Distribuidora Benco Ltda. Con SII (2014): Corte Suprema, 20 de marzo de 2014 (reclamación tributaria), rol Nº 3576-2013.
21. Difarma S.A. con SII (2014): Corte Suprema, 19 de marzo de 2014 (reclamación tributaria), rol Nº 4378-2013.
22. Banco de Chile con SII (2014): Corte Suprema, 29 de enero de 2014 (reclamación tributaria), rol Nº 3313-2013.
23. Pedro Gutiérrez Forno con Servicio de Impuestos Internos (2014): Corte Suprema, 27 de enero de 2014 (reclamación tributaria), rol Nº 8391-2012.
24. Inmobiliaria Eme S.A. (2014): Corte Suprema, 13 de enero de 2014 (reclamación tributaria), rol Nº 4593-2013.
25. Carlos Edmundo Arias Gálvez con SII (2013): Corte Suprema, 29 de diciembre de 2013 (reclamación tributaria), rol Nº 3992-2013.
26. Tecnofast Atco S.A. con SII (2013): Corte Suprema, 11 de diciembre de 2013 (reclamación tributaria), rol Nº 2880-2013.
27. Comité de Administración de Condominio Parques de Bilbao con Ilustre Municipalidad de Calama (2013): Corte Suprema, 20 de noviembre de 2013 (acción de nulidad de derecho público), rol Nº 57-2011.

28. Inversiones SQ Holding S.A. con SII (2013): Corte de Apelaciones de Santiago, 18 de noviembre de 2013, Microjuris MJCH_MJJ36453, rol N° 1326-2013.
29. Beamscope Chile S.A. con SII (2013): Corte Suprema, 15 de octubre de 2013 (reclamación tributaria), rol N° 7933-2012.
30. Odontólogos Asociados Limitada con Ilustre Municipalidad de Chillán (2013): Corte Suprema, 14 de octubre de 2013 (impugnación de acto invalidatorio), rol N° 293-2013.
31. Juan Pablo Sarraf Aragón con SII (2013): Corte Suprema, 1 de octubre de 2013 (reclamación tributaria), rol N° 8135-2012.
32. Ramón Prieto Trespalacios con SII (2013): Corte Suprema, 1 de octubre de 2013 (reclamación tributaria), Microjuris MJCH_MJJ36051, rol N° 734-2013.
33. Roberto Karmy Karmy con SII (2013): Corte Suprema, 1 de octubre de 2013 (reclamación tributaria), rol N° 8137-2012.
34. David Feldmann Matarasso con SII (2013): Corte Suprema, 17 de agosto de 2013, Microjuris MJCH_MJJ35878, rol N° 6143-2013.
35. Pesquera Iquique Guanaye S.A. con SII (2013): Corte Suprema, 11 de enero de 2013 (reclamación tributaria), rol N° 5152-2010.
36. Sociedad Mackenna y Cía. Ltda. con SII (6397-2011): Corte Suprema, 27 de diciembre de 2012 (reclamación tributaria), rol N° 6397-2011.
37. Óscar Oviedo Ulloa con Director Nacional de Gendarmería de Chile (2012): Corte Suprema, 28 de noviembre de 2012 (acción de protección), rol N° 5508-2012.
38. Francisco Gómez Muñoz con SII (2011): Corte Suprema, 29 de diciembre de 2011 (reclamación tributaria), rol N° 8185-2009.
39. Inmobiliaria Frontera Country Club S.A. (2011): Tribunal Tributario y Aduanero Región de La Araucanía, 26 de octubre de 2011 (reclamación tributaria), Microjuris MJCH_MJJ30183, RIT 0800010-2011.
40. Inmobiliaria e Inversiones Campanario Limitada con SII (2011): Corte Suprema, 20 de julio de 2011 (reclamación tributaria), Microjuris MJCH_MJJ28498, rol N° 4757-2009.
41. Domingo Zattera Galletti con SII (2011): Corte de Apelaciones de Concepción, 26 de mayo de 2011 (reclamación tributaria), Microjuris MJCH_MJJ30472, rol N° 999-2010.
42. Arteaga y Rebolledo Automotriz Limitada con SII (2006): Corte de Apelaciones de Valparaíso (reclamación tributaria), 13 de julio de 2006, Microjuris MJCH_MJJ9766, rol N° 1595-2005.
43. Chaud Barrera y Sibilia con Ilustre Municipalidad de Antofagasta (2005): Corte Suprema, 27 de octubre de 2005 (acción de protección), rol N° 5202-2005.

44. Centro Médico Kenal S.A. con SII (2002): Corte Suprema, 30 de octubre de 2002 (reclamación tributaria), rol N° 1510-2001.
45. Compañía Explotadora de Minas con Servicio de Impuestos Internos (2001): Corte Suprema, 30 de mayo de 2001 (reclamación tributaria), en: Gaceta Jurídica, N° 251, mayo de 2001.
46. Comunidad Galletué con SII (2000): Corte Suprema, 13 de noviembre de 2000 (reclamación tributaria), rol N° 355-2000.
47. Importadora Mapal Limitada con Servicio de Impuestos Internos (1998): Corte de Apelaciones de Santiago, 27 de agosto de 1998 (reclamación tributaria), en: Revista Chilena de Derecho, Vol. 26 N° 2, pp. 495-501 (1999).
48. Allende Urrutia, Nicanor con Servicio de Impuestos Internos (1998): Corte Suprema, 13 de enero de 1988 (reclamación tributaria), en: Fallos del Mes, N° 350 (1998), pp. 949-955.
49. Rosselot Mujica, Gerardo con Servicio de Impuestos Internos (1993): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 12 de julio de 1993 (acción de protección), en: Fallos del Mes, N° 416 (1993), pp. 426-430, rol N° 185-1993.
50. Compañía Chilena de Navegación Interoceánica S.A. con Servicio de Impuestos Internos (1993): Corte Suprema, 8 de abril de 1993 (reclamación tributaria), en: Fallos del Mes, N° 413, abril de 1993, pp. 111-117.
51. Derco S.A. con SII (1993): Corte Suprema, 20 de enero de 1993 (reclamación tributaria), Microjuris MJCH_MJJ1679.
52. Disol Ltda. con Servicio de Impuestos Internos (1999): Corte de Apelaciones de Santiago, 13 de agosto de 1999 (reclamación tributaria), rol N° 1792, disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/1999/codigo/octubre4.htm> [visitado el 26 de mayo de 2016].
53. Hipermercado Jumbo Ltda. con Servicio de Impuestos Internos (1990): Corte Suprema, 28 de junio de 1990 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 87 (1990), II, sección 1^a, pp. 90-95.
54. Calzados Gacel S.A. con Servicio de Impuestos Internos (1987): Corte Suprema, 26 de mayo de 1987 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 84 (1987), II, sección 1^a, pp. 49-55.
55. Comunidad Galletué con Fisco (1984): Corte Suprema, 7 de agosto de 1984 (indemnización de perjuicios), Microjuris MJCH_MJJ 5644.
56. The Pacific Steam Navigation Company con SII (1983): Corte Suprema, 5 de mayo de 1983 (reclamación tributaria), Microjuris MJCH_MJJ6092.
57. Kurt Altstadter y Cía. Ltda. con SII (1982): Corte Suprema, 19 de octubre de 1982 (reclamación tributaria), Microjuris MJCH_MJJ5991.

58. Compañía de Acero del Pacífico con Impuestos Internos (1971): Corte de Apelaciones de Concepción, 22 de marzo de 1971 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 68, II, sección 2^a, p. 7-15.
59. Compañía de Acero del Pacífico con Impuestos Internos (1970): Corte Suprema, 27 de octubre de 1970 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 67 (1970), II, sección 2^a, pp. 474-477.
60. All America Cables and Radio Inc. con Impuestos Internos (1969): Corte Suprema, 26 de junio de 1969 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 66 (1969), II, sección 2^a, pp. 109-111.
61. Confecciones Oxford S.A. con Impuestos Internos (1966): Corte Suprema, 1 de junio de 1966 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 63 (1966), II, sección 1^a, pp. 185-190.
62. All America Cables and Radio Inc. con Impuestos Internos (1964): Corte Suprema, 24 de noviembre de 1964 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 61 (1964), II, sección 1^a, pp. 407-409.
63. Compañía Carbonífera y de Fundición Schwager con Impuestos Internos (1964): Corte Suprema, 5 de noviembre de 1964 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 61 (1964), II, sección 1^a, pp. 375-382.
64. Guevara de Fermín Didot, Alladine con Impuestos Internos (1962): Corte Suprema, 4 de agosto de 1962 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 59 (1962), sección 1^a, pp. 286-290.
65. Valles G., Vicente con Impuestos Internos (1962): Corte Suprema, 12 de marzo de 1962 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 59 (1962), sección 1^a, pp. 27-37.
66. Ribas T., Lorenzo con Impuestos Internos (1961): Corte Suprema, 20 de noviembre de 1961 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 58 (1961), II, sección 1^a, pp. 468-472.
67. Wallace y Cía. con Impuestos Internos (1961): Corte Suprema, 4 de agosto de 1961 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 58 (1961), II, sección 1^a (1961), pp. 255-262.
68. Federici C., Silvio con Impuestos Internos (1960): Corte Suprema, 29 de diciembre de 1960 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 57 (1960), II, sección 1^a, pp. 398-400.
69. Kelter, Juan con Impuestos Internos (1960): Corte Suprema, 16 de mayo de 1960 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 57 (1960), II, sección 1^a, pp. 80-81.
70. Mari A., René con Impuestos Internos (1960): Corte Suprema, 4 de enero de 1960 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 57 (1960), II, sección primera, pp. 1-7.

71. Sucesión José Casarino C. con Impuestos Internos (1959): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 24 de octubre de 1959 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 56 (1959), II, sección 1^a, pp. 89-95.
72. Arnaud G. Jorge con Impuestos Internos (1959): Corte Suprema, 15 de junio de 1959 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 56 (1959), II, sección 1^a, pp. 193-198.
73. Sociedad, Lyon, Sarquis y Cía. Ltda. con Impuestos Internos (1958): Corte Suprema, 4 de julio de 1958 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 55, (1958), II, sección 1^a, pp. 159-165.
74. López Ross, Ana y otros con Impuestos Internos (1958): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 21 de junio de 1958 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 55, II, sección 1^a, pp. 327-333.
75. Escobar, Soto y Compañía con Impuestos Internos (1956): Corte Suprema, 10 de octubre de 1956 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 53, II, sección 1^a, pp. 276-280.
76. Aniat Ferrer, Augusto con Impuestos Internos (1955): Corte Suprema, 26 de diciembre de 1955 (reclamación tributaria), en: *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo 52 (1955), II, sección 1^a, pp. 420-428.

8.2. JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

1. Contraloría General de la República, Dictamen N° 22.766-2016, 24 de marzo de 2016.
2. Contraloría General de la República, Dictamen N° 23.746-2016, 30 de marzo de 2016.
3. Contraloría General de la República, Dictamen N° 9.847-2016, 9 de febrero de 2016.

