

CONTROL Y ACTIVISMO: REFLEXIONES TRAS EL CASO DE LA CIRCULAR N° 33, DE 2024

*CONTROL AND ACTIVISM: REFLECTIONS FOLLOWING THE CASE OF CIRCULAR # 33, OF
2024*

Gonzalo Vergara Quezada*

RESUMEN: Aborda el control judicial y el activismo en el ámbito del derecho tributario chileno. Analiza las funciones del Poder Judicial y la administración en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, así como el concepto y las implicancias del activismo judicial. Examina las técnicas legislativas en materia tributaria, el contexto histórico del control administrativo, la posición constitucional de jueces y autoridades administrativas, y la relevancia de fiscalizar las acciones administrativas para garantizar la legalidad y seguridad jurídica.

Palabras clave: activismo, control judicial, interpretación de la ley fiscal.

ABSTRACT: *Addresses judicial review and activism in Chilean tax law. It analyzes the roles of the judiciary and the administration in the interpretation and application of tax regulations, as well as the concept and implications of judicial activism. It examines legislative techniques in tax matters, the historical context of administrative oversight, the constitutional position of judges and administrative authorities, and the importance of overseeing administrative actions to ensure legality and legal certainty.*

Keywords: activism, judicial review, interpretation of tax law.

1. INTRODUCCIÓN

A pesar de que el activismo y el control político son cosas muy diferentes, de todas maneras, parece necesario aclarar que una de las formas de control de los actos de la administración es el control político, siendo probablemente el más estudiado el que ejerce el congreso. El control político admite criterios de oportunidad, conveniencia o preferencia, que carecen de una definición legal y no son controlables por la Contraloría General de la República¹.

* Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Magister en derecho con mención en derecho tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Profesor en esa última casa de estudios y en las universidades de Concepción y de los Andes. Gerente legal senior en PwC. Correo electrónico gonzalo.vergara@pwc.com. Este trabajo parte de las ideas que fueron presentadas en el II Congreso Cínica de Derecho Tributario de la Universidad de Chile. El autor desea agradecer al profesor Sergio Endress y al equipo organizador de aquel congreso. Recibido el 23 de agosto de 2025, aceptado el 19 de noviembre de 2025.

¹ QUEZADA GONZÁLEZ (2022) pp. 107-112.

Ahora, el activismo político y la politización institucional son problemas que hace más de una década, con mayor o menor intensidad, han afectado al Servicio de Impuestos Internos².

Una forma especial de control de los servicios públicos es la supervigilancia que las autoridades políticas hacen de ellos, por lo que el desempeño del director de la administración fiscal³ está sometido a criterios propios de la exclusiva confianza⁴. Producto del ejercicio de esa forma de control, en la última década hemos visto salir por la puerta trasera a una cantidad mayor de directores de la que parecer ser saludable para nuestra institucionalidad⁵.

Sin embargo, la recurrente caída en desgracia de quienes han ejercido el mando de la administración fiscal no es la causa, sino que el síntoma de un mal mayor que queremos abordar en este estudio.

Pasando al control jurídico, que es el más importante, debemos comenzar destacando que, tal como en su momento lo dijo el profesor Daniel Argandoña, su existencia es un triunfo particular de los sistemas democráticos, debido a que “se parte del presupuesto de que exista una sociedad que acepta y reconocer un concepto de ideas e instituciones que representan lo que se denomina un Estado de Derecho, el cual, a su vez, se halla cimentado básicamente en la admisión del principio de la separación de poderes y en el reconocimiento de los derechos fundamentales del hombre”⁶.

El control jurídico de los actos de la administración está indisolublemente ligado a las acciones y recursos que se entregan a los individuos para defender sus intereses de las acciones de la administración que se desvían del derecho. Pero también se manifiesta en que los organismos públicos pueden, e incluso deben, invalidar de oficio los actos ilegales⁷.

A grandes rasgos, existen dos grandes tradiciones en lo que respecta al control judicial. La primera proviene del modelo de derecho consuetudinario inglés, donde inicialmente los

² Parte con el uso político del resultado de los complejos procedimientos internos del SII en grandes casos, para llegar a la politización de la institución mediante decisiones que implicaban la resolución masiva de casos pequeños. 24 Horas (2014, 27 de febrero) y Emol (2025, 20 de mayo).

³ Art. 29 inc. 3° de la Ley Orgánica Constitucional de Bases de la Administración del Estado.

⁴ Es importante recordar que el sistema de Alta Dirección Pública, que en sí es cuestionable debido a que parece sólo encarecer y retrasar los nombramientos, no impide la pérdida de confianza de los funcionarios, a los que se les pide la renuncia por aquel hecho. Dictamen CGR N° 76.923, de 2016.

⁵ Por diferentes motivos, los directores han debido renunciar los años 2013, 2014, 2015, 2024 y 2025. En el caso del 2025, lo más visible y sabroso para los medios de comunicación –que el director del SII no estaba pagando el impuesto territorial– oscureció el análisis de un aspecto jurídico relevante: el deber de abstención. Este pudo haber sido infringido en la medida que se hubiese acreditado que, efectivamente, el director caído en desgracia dio instrucciones sobre asuntos propios y, como fue oficialmente informado, “él mismo instruyó que la actualización de los avalúos [de las propiedades] se iniciara de inmediato, partiendo por la suya”. SII (2025). Al respecto, la Contraloría ha advertido que se deben “evitar circunstancias que puedan restarle razonabilidad o imparcialidad en la toma de aquellas en que tenga interés el particular con el que pretende vincularse jurídicamente, aun cuando la posibilidad de que se produzca el conflicto sea solamente potencial”. Dictamen CGR N° 208.638, de 2022.

⁶ DANIEL A. (1960) p. 7.

⁷ Artículo 53 de la Ley N° 19.880.

tribunales con jurisdicción general conocían de las disputas entre la administración y particulares. Es decir, partieron de un sistema unificado que aplica el mismo sistema de recursos de derecho consuetudinario concebido para demandas privadas en la revisión de decisiones administrativas. Posteriormente, se fueron creando tribunales especializados en derecho administrativo, sin embargo, normalmente, dentro de la estructura de los tribunales generales⁸.

A pesar de aquellas diferencias, de manera similar a lo que ocurre en Europa continental, en el sistema anglosajón, la “función fundamental del control judicial es garantizar la legalidad, asegurar que quienes toman las decisiones actúen dentro de los parámetros de la finalidad legal y que el ejercicio de su discreción se ajuste a las pruebas de equidad procesal y sustantiva declaradas judicialmente”⁹.

La segunda tradición, dentro de la que se encuentra nuestro sistema, deriva del derecho francés. En él, la historia del control de la administración está ligada a los remedios jurídicos específicos del derecho administrativo, siendo el primero el recurso de gracia, normalmente llamado en estos días recurso jerárquico. De este medio primigenio descienden todos los demás remedios para corregir los actos de la administración, incluidos los recursos contencioso-administrativos¹⁰.

Ahora, tal como lo destacó la doctrina nacional, el aumento de los actos administrativos, “trae consigo un aumento de los casos de revisión jerárquica, lo cual genera, a su vez, un fenómeno surgido en todos los ámbitos de nuestra civilización, cual es, la especialización de los órganos encargados de aquella revisión”¹¹.

Es necesario recordar que, inicialmente, la mencionada especialización surgió de la desconfianza de los revolucionarios franceses en los jueces, que en aquellos tiempos eran miembros o estaban relacionados de alguna forma con la antigua nobleza, por lo que se estableció el Consejo de Estado con una competencia delegada que, a la larga, se convirtió en una judicatura administrativa especializada que preparó las bases del derecho administrativo moderno, expandiendo el ámbito del control judicial, llegando a la actual plena jurisdicción sobre los actos de las autoridades¹².

De esta manera, en Francia “el contencioso-administrativo fiscal es de plena jurisdicción, lo que permite un control absoluto del acto de la autoridad por parte del juez, este puede no solo anularlo, sino que también reformar la decisión de la administración tributaria, sustituirla e incluso conceder una devolución cuando solo se pedía una rebaja de un cobro , por lo que se considera como menos útil recurrir por desviación de poder, sin perjuicio de los cambios

⁸ THIO (2020) p. 722.

⁹ THIO (2020) p. 723.

¹⁰ Al respecto, Hauriou nos cuenta que “recurso jerárquico fue organizado por la Constitución de 1791, y en ese momento era el único que existía, es decir que contenía las semillas de todos los demás”. HAURIU (1893) p. 208.

¹¹ GÓMEZ RODRÍGUEZ (1966) p. 49

¹² ALLI ARANGUREN (2008) pp. 500-515.

que se hicieron a este último recurso para que evitar la denegación de justicia que implicaban algunas de sus antiguas limitaciones”¹³.

También parece importante destacar que, cuando no existe un interés pecuniario inmediato, por ejemplo, porque se trata de una interpretación, los tribunales franceses han seguido controlando esos actos de mera interpretación con el antiguo recurso de exceso de poder. De esta manera, “la desviación de poder en Francia sirve para dejar sin efecto actos de la administración fiscal que no tienen necesariamente un impacto pecuniario, como ocurre con instrucciones generales emitidas por las autoridades e interpretaciones administrativas”¹⁴.

En contraste a lo ocurrido en el derecho comparado, en nuestro país los tribunales se demoraron en conocer de las meras interpretaciones de la ley, que habían sido excluidas del procedimiento general de reclamo, lo que bajo ningún punto significa que no sean impugnables, debido a que ningún acto de la administración lo es bajo el sistema de recursos implementado con la Constitución de 1980.

Tras el cambio de criterio en el ámbito del control, una incógnita importante es el ámbito del control de las interpretaciones cuando ellas son impugnadas mediante el recurso de protección, lo que presentó dudas a muchos tributaristas, debido a que nos encontrábamos acostumbrados a que las circulares no fueran controladas mediante la mencionada acción constitucional.

De esta manera, surgió la pregunta de si estábamos ante una forma de activismo judicial en las sentencias recaídas en los recursos de protección presentados en contra de la Circular SII N° 33, de 2024. Para plantear una posible respuesta, debemos definir el problema del activismo, que dependerá de la posición del juez nacional frente a la ley.

Ahora, es necesario hacer presente que no solo los tribunales pueden no respetar la jerarquía de las normas, para alterar los procesos democráticos. De hecho, la administración, que está llamada a resolver una mayor cantidad de casos que los tribunales, debido a que el costo de reclamar constituye un desincentivo poderoso y a que no todos los actos de la administración fiscal, incluso algunos que recaen sobre contribuyentes individuales, son reclamables, sin perjuicio de otros remedios judiciales que rara vez son empleados, por lo que la administración se encuentra en una posición de mayor riesgo de incurrir en esa grave falta.

Por lo dicho, en estas páginas, examinaremos el concepto de activismo, la posición constitucional de los tribunales y de la administración, para luego examinar los controles que existe, y las dificultades inherentes a ellos y las que surgen de la pobre técnica legislativa en materia tributaria, para concluir con los desafíos pendientes en materia fiscal.

¹³ VERGARA QUEZADA (2023b) p. 142.

¹⁴ Ídem.

2. EL ACTIVISMO

La actividad política está íntimamente relacionada con la creación de las reglas. Quienes crean las reglas deben someterse al sistema de votaciones populares de manera periódica, mientras que quienes las aplican son protegidos, con inamovilidad en el caso de los jueces¹⁵, y con estabilidad en el caso de los empleados públicos¹⁶, de manera que se limiten a aplicar las reglas establecidas mediante el proceso democrático, libres de presiones políticas.

Luego, nuestro sistema constitucional establece un sistema de jerarquías, en el que las leyes se deben conformar con la Constitución, los reglamentos se deben conformar con las leyes, las circulares y otros actos menores se deben conformar con los anteriores. Esto está íntimamente ligado al control, por lo mismo la doctrina ha destacado que la “finalidad que busca el Poder Constituyente mediante el cumplimiento de este artículo [7 de la Constitución] yace en el control de los actos de los órganos del Estado, por medio, especialmente, de los tribunales de justicia. Sin perjuicio de ello, ciertamente que en la disposición se intentó plasmar la fórmula de legitimidad más amplia, elevada y compleja, denominada Estado de Derecho”¹⁷.

Ahora, comenzando a plantear el problema del activismo, podemos decir que surge cuando quienes, protegidos por el sistema de inamovilidad o de estabilidad antes mencionado, buscan crear las reglas en vez de aplicarlas, lo que violenta todo el sistema, al torcer el resultado del proceso democrático.

En esto, la interpretación de la ley es relevante porque, ignorando el método establecido en el Código Civil, se puede llegar a resultados contrarios a las decisiones tomadas mediante el sistema democrático de creación de las reglas. Esto es especialmente cierto cuando se ignora el elemento teleológico y, por ejemplo, se ignora abiertamente la historia del establecimiento de la norma o se invocan espíritus fantasiosos.

Por lo mismo, desde hace un tiempo, el debate sobre el rol que desempeñan los tribunales¹⁸ y la administración pública en la interpretación y la ejecución de las leyes¹⁹, sean tributarias o de otra naturaleza, ha ido cobrando creciente importancia en Chile.

Ahora, desde siempre interpretar ha implicado que un texto admite más de un sentido²⁰, lo que da paso a un problema tradicional en el derecho que era aliviado por el método del Código Civil, que permite un control objetivo de la interpretación, facilitando la aplicación uniforme de las normas que satisface la igualdad ante la ley²¹. Pero esa interpretación,

¹⁵ Artículo 77 de la Constitución Política de la República y Título X del Código Orgánico de Tribunales.

¹⁶ Arts. 43 al 51 de la Ley N° 18.575, bajo el texto fijado por el DFL N° 1, de 2000, publicado el 17 de noviembre de 2001.

¹⁷ CEA EGAÑA (2012) Tomo I, p. 248.

¹⁸ El tema fue puesto en el tapete el año 2013 por José Francisco García G. y Sergio Verdugo R., en su obra *Activismo judicial en Chile. ¿Hacia un gobierno de los jueces?*

¹⁹ ARÓSTICA MALDONADO (2006) pp. 149-160.

²⁰ RICOEUR (2015) p. 17.

²¹ VERGARA QUEZADA (2021) pp. 50-58.

especialmente cuando se ignora el método vinculante previsto en el Código Civil, se ha vuelto un arma del activismo político.

Adicionalmente, en materia fiscal la interpretación se ha vuelto problemática debido a que las leyes tributarias de las últimas décadas se han distinguido por carecer de toda rigurosidad jurídica²², a lo que se ha sumado el creciente uso de conceptos jurídicos indeterminados carentes de parámetros legales que guíen al intérprete²³, a lo que podemos agregar la infinidad de hechos posibles que ponen en aprietos a los juristas incluso ante normas bien redactadas²⁴.

Esto explica el aumento en la preocupación por episodios en que lo que se ha denominado “activismo judicial” que, tal como lo explica Zúñiga Urbina, reemplaza el proceso político mediante el cual se crean las reglas, en el que se manifiestan los consensos y disensos de las posiciones políticas sustentadas por el voto popular, por decisiones tomadas por miembros de la judicatura, lo que es una amenaza a la democracia misma²⁵.

La doctrina tributaria ha explicado que existen teorías que intentan justificar la torcida administración de justicia intentando presentar a los fallos que se apartan de la legalidad como algo positivo, pero, al final del día, “esas teorías solamente son formas de tratar de encubrir que se trata de alterar el derecho sin recurrir al procedimiento constitucional establecido para ello, por lo que tratar de cambiar las reglas fuera del proceso político constitucional es una forma de activismo que desvía las instituciones del propósito para el que fueron creadas”²⁶.

El fenómeno del activismo judicial no es exclusivo del derecho tributario y, por supuesto, menos del sistema jurídico chileno. Como tema, surge del análisis de la tradición jurídica anglosajona²⁷, donde existe una importante creación judicial del derecho²⁸. Dicho eso, parece relevante examinar cómo se inserta este fenómeno en nuestra tradición legal, caracterizada por la codificación y la supremacía del legislador, y a su vez comprender las causas y consecuencias que dicho activismo tiene en la práctica tributaria y administrativa.

El concepto de activismo judicial se refiere, en términos amplios, a la tendencia a resolver los casos desviándose o, incluso, contrariando lo dispuesto en la Constitución y las leyes, de manera que las resoluciones judiciales no se conforman con las decisiones tomadas por quienes crean las normas dentro del proceso democrático, por lo que los jueces exceden su posición constitucional, invadiendo un área que ha sido reservada para los representantes

²² VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2017) pp. 37-47, CANTUARIAS RUBIO *et al.* (2020) pp. 160- 168 y SELAME MARCHANT (2022) pp. 143-145.

²³ Ente otros DE CARCER RUIZ-TAGLE (2024) pp. 43-51, VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2020) 6–23, RAMÍREZ SEPÚLVEDA (2023) pp. 63-70, VERGARA QUEZADA (2024) pp. 53-92.

²⁴ VALENZUELA CORI (1995) p. 26.

²⁵ ZÚÑIGA URBINA (2014) pp. 74-75.

²⁶ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) p. 191.

²⁷ GARCÍA G. y VERDUGO R. (2013) pp. 27-30.

²⁸ Por ejemplo, respecto del *stare decisis*, la doctrina señalaba ya a fines del siglo pasado que en Estados Unidos ya era “más habitual admitir que el tribunal crea derecho de un modo parecido al que lo crea un cuerpo legislativo, aunque dentro de los límites estrechos que determinan los hechos del caso en estudio”. FARNSWORTH (1990) p. 74.

populares que, a diferencia de los jueces, son elegidos y removidos periódicamente por quienes son afectados por dichas reglas, conforme a un proceso democrático²⁹.

Luego, debido a que no todos los sistemas constitucionales son iguales, la posición de los jueces en relación con la creación de normas variará de un lugar a otro. Por lo mismo, no todos los argumentos utilizados en los sistemas jurídicos de origen anglosajón serán aplicables al nuestro.

A modo de ejemplo, tradicionalmente en el derecho inglés se reconoció a los tribunales la facultad de establecer precedentes vinculantes que incluso crean normas o principios legales que rigen casos futuros³⁰. Así, típicamente en los sistemas del llamado *common law* el precedente es una fuente del derecho³¹. Por lo mismo, en ellos es tan necesario saber leer las sentencias, debido a que de ellas solamente constituye derecho la llamada *ratio decidendi*³². Esto, lamentablemente, es ampliamente ignorado en nuestro medio, al menos en el tributario, en el que se invocan constantemente partes de decisiones judiciales que son *obiter dictum*. Es decir, incluso en un sistema basado sobre los precedentes aquellas partes de dichas sentencias no serían vinculantes³³.

En los sistemas de raíz civilista, sea francesa o alemana, si bien los tribunales no consideran sus propios fallos como vinculantes, ponen mayor atención a lo que han decidido previamente, por lo que la jurisprudencia tiene, en muchos casos, gran peso³⁴. Por ejemplo, en materia tributaria el caso *Janfin* llevó al legislador francés a modificar las reglas antielusivas generales para conformarse con las decisiones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea³⁵.

Dicho todo lo anterior, es necesario aclarar que, si bien en Chile tenemos un sistema civilista de raíz francesa, lamentablemente, nuestra tradición jurídica se aparta de la mayor rigurosidad y disciplina que existe en Europa, que tiene tradición similar a la nuestra. De esta manera, en Chile la realidad de la jurisprudencia en materia fiscal y, en general, en temas administrativos, es una inexistente consideración del precedente por parte de los tribunales superiores de justicia³⁶, lo que, hasta cierto punto, explica la actitud de la administración fiscal chilena de no inclinarse ante los precedentes judiciales³⁷.

²⁹ GARCÍA G. y VERDUGO R. (2013) pp. 24-25.

³⁰ Como indicó la doctrina, por diversos motivos, en Inglaterra las decisiones de las cortes superiores de justicia fueron tratadas con un peculiar elevado respecto, llevando a que los precedentes fueran vinculantes y, por lo mismo, fueran fuentes de derecho. JAMES (1953) pp. 10-16.

³¹ ALISTE SANTOS (2013) pp. 58-60.

³² ALISTE SANTOS (2013) pp. 136-144.

³³ Hay varios ejemplos en nuestro derecho fiscal, especialmente respecto de la elusión. VERGARA QUEZADA (2016a) pp. 199-238.

³⁴ WARD (2007) pp. 167-172.

³⁵ CALLOUD (2018) pp. 8-9.

³⁶ Los estudios empíricos que se han hecho dan cuenta de que nuestros tribunales superiores de justicia no establecen doctrinas, porque, en palabras de Vergara Blanco, resuelven principalmente de manera zigzagueante. CATTAN ESPINOSA (2022) pp. 143-164 y VERGARA BLANCO (2025) pp. 547- 653.

³⁷ Oficios SII N° 3.401, de 2016; N° 1.826, de 2015; N° 608, de 2015; N° 1.418, de 2010; N° 945, de 2001; N° 889, de 2001, entre otros.

3. EL ACTIVISMO EN LA ADMINISTRACIÓN

Como adelantamos, la amenaza del activismo político también puede venir de los miembros de la administración, especialmente cuando, recurriendo a las facultades de interpretación de las normas alteran el resultado del proceso político, por ejemplo, imponiendo posiciones que fueron derrotadas en el proceso democrático de creación de la ley³⁸.

Al decir del profesor Aróstica, en las interpretaciones administrativas muchas veces “se torturan los textos hasta hacerlos confesar aquello que conviene al gobierno de turno”³⁹, o “a excusa de darle eficacia práctica a la norma y de explotar todas sus potencialidades, se extienden sus disposiciones hasta cubrir actuaciones administrativas que, en rigor, no encuentran respaldo expreso alguno en la ley”⁴⁰, por destacar algunas de las graves faltas que se pueden cometer al interpretar la ley apartándose del método del Código Civil.

El derecho tributario tiene una complejidad inherente a su naturaleza, que por un lado es técnica y, por otro, para su aplicación se exige comprender desde la contabilidad hasta el derecho aplicable a contratos, las relaciones familiares y todo otro tipo de normas relacionadas con los más diversos hechos gravados.

Pero también tiene una complejidad innecesaria, que deriva de la mala técnica legislativa que revisamos antes y al uso de conceptos jurídicos indeterminados carentes de parámetros legales, que operan de manera similar a normas penales en blanco, violentando los principios constitucionales aplicables a materias protegidas por el catálogo de derechos constitucionales.

Para tratar de disminuir la inseguridad jurídica y lograr una aplicación uniforme del derecho tributario a lo largo del país, desde temprano la administración fiscal nacional adoptó una política interpretativa emitiendo pronunciamientos que intentó difundir entre funcionarios y contribuyentes⁴¹.

En materia de integración de los vacíos legales, la administración fiscal, en general, ha recurrido a normas positivas, incluso a reglamentos, evitando crear las reglas que debe aplicar. Ejemplos notorios fueron la imposición del IVA a las imágenes y la interpretación del régimen de casinos de juego autorizados por la superintendencia del ramo⁴².

La interpretación de la ley siguiendo las reglas del Código Civil, que contiene un método que permite un resultado objetivo es muy importante, debido a que, como se ha dictaminado, “las autoridades y los funcionarios del SII están obligados a observar el principio de imparcialidad consagrado en el artículo 11 de la ley N° 19.880, conforme al cual, tanto en la substanciación de sus procedimientos como en las resoluciones que adopten, han de actuar con objetividad y respetar el principio de probidad, el que, a su vez, les impone la obligación

³⁸ SILVA PARADA y CORTÉS VIVANCO (2024) pp. 151-179.

³⁹ ARÓSTICA (2006) p. 154.

⁴⁰ Ídem.

⁴¹ VERGARA QUEZADA (2021) pp. 59-72.

⁴² VERGARA QUEZADA (2023a) pp. 30-46.

de emplear medios idóneos de diagnóstico, decisión y control, según lo ordena el artículo 53 de la ley N° 18.575⁴³.

Esta tradición ha sido quebrantada a raíz de la interpretación de los mencionados conceptos jurídicos indeterminados carentes de parámetros legales. Lo preocupante es que esto ha ido más allá de los desafíos de no politizar a la institución cuando el legislador ha abandonado sus deberes y no ha dejado en la ley todos los elementos que hacen posible determinar de manera objetiva el hecho gravado, y encontramos casos en los que mediante interpretaciones se ha intentado revertir el resultado del proceso político, reponiendo normas que no prosperaron en el parlamento, lo que constituye una forma de activismo político en sede administrativa⁴⁴, que merece el mismo reproche que el activismo en sede judicial, debido a que igualmente es un intento antidemocrático torcer la voluntad de los representantes de la población afectada por las normas legales.

Por esto, es tan importante el control de estos actos que se apartan de la juridicidad.

4. POSICIÓN CONSTITUCIONAL DEL JUEZ

Es muy importante tener en cuenta que nuestro sistema jurídico busca separar las funciones de crear las reglas y de aplicarlas. La relevancia de ello la podemos apreciar en varios efectos prácticos, por ejemplo, sin esa separación es imposible distinguir la arbitrariedad de la corrupción.

Al efecto, es importante recordar que la doctrina ha destacado que un juez imparcial es “un juez que actúa con estricta fidelidad a la ley y nada más que a la ley. En el juicio del juez no debe concurrir ninguna otra pasión que no sea la aplicación desapasionada de las normas formales y ningún otro interés que no sea la búsqueda desinteresada de rectitud legal. Sólo así tenemos un juez imparcial”⁴⁵.

Ahora, para que lo anterior sea posible, es necesario que la ley cumpla con ciertas características que permiten su aplicación objetiva. Esto es que diferentes personas puedan llegar a una misma conclusión. Solamente si las decisiones son susceptibles de un control, sea administrativo o judicial⁴⁶, la ley ha cumplido con su función principal, que es proveer seguridad jurídica⁴⁷.

Entonces, veamos ahora las normas que en nuestro orden jurídico han sustentado un principio fundamental: el juez debe aplicar la ley sin crear las reglas. Esto deriva de las siguientes disposiciones:

1. El artículo 223 N° 1 del Código Penal sanciona a los jueces cuando “a sabiendas fallaren contra ley expresa y vigente en causa criminal o civil”.
2. El artículo 10 inc. 2° del Código Orgánico de Tribunales dispone que cuando sea reclamada “su intervención en forma legal y en negocios de su competencia, no

⁴³ Dictamen CGR N° 14.000, de 2017.

⁴⁴ Vemos algunos ejemplos en el acápite 7.1 de este trabajo.

⁴⁵ BORDALÍ SALAMANCA (2008) p. 208.

⁴⁶ SILVA CIMMA (1994) pp.16-20.

⁴⁷ MILLAS (2012) pp. 340 y ss.

podrán excusarse de ejercer su autoridad ni aún por falta de ley que resuelva la contienda sometida a su decisión”.

3. El artículo 24 del Código Civil establece que en “los casos a que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación precedentes, se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural”. La equidad natural implica que el juez debe utilizar la doctrina, lo que evita que quien resuelve sea al mismo tiempo quien crea la regla⁴⁸.

Así las cosas, siendo una de las características esenciales del Estado de Derecho que los casos se resuelvan empleando normas preexistentes a los hechos juzgados, podemos entender que la función judicial no incluya la creación normativa, sino la resolución de conflictos conforme a la ley existente. Por lo mismo, el activismo judicial –entendido como creación o modificación normativa judicial– es visto con recelo y se considera una desviación del papel constitucional del juez.

Ahora bien, esta regla general enfrenta retos importantes cuando la legislación presenta vacíos, conceptos jurídicos indeterminados o silencios normativos. Es en estos espacios donde la línea entre interpretación legítima y activismo judicial puede volverse difusa y objeto de controversia.

5. POSICIÓN CONSTITUCIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN

Entonces, recapitulando, tal como fue explicado por la doctrina en su momento, la “función legislativa tiene por objeto crear las normas que han de regir a la comunidad; tiene por eso un carácter abstracto, impersonal y objetivo, sin relación a persona determinada”⁴⁹. Luego, la “función jurisdiccional asegura el cumplimiento de tales normas, declarando el derecho en casos controvertidos y sancionando su violación”⁵⁰. Finalmente, la “función ejecutiva es aquella mediante la cual, dentro de las normas así creadas y aseguradas, el Estado presta servicios y satisface necesidades generales, permanentemente, en orden al bien común”⁵¹.

Ahora, en su momento la misma doctrina adelantó que si bien es “efectivo que gran parte de la función administrativa no envuelve, propiamente, concreción de una ley a casos determinados; por ejemplo, cuando el Poder Ejecutivo dicta normas reglamentarias, que son de general aplicación, está cumpliendo una actividad administrativa que, aunque sujeta a la ley, consiste también en elaborar normas”⁵². Es decir, la administración puede crear reglas, pero esto ocurre sólo en ciertos casos, debido a que el sistema de derechos constitucionales restringe esta posibilidad, como veremos, por muy buenos motivos.

De esta forma, en materia de cargas públicas en general, y de impuestos en particular, la administración se encuentra limitada en su potestad reglamentaria, debido a que el catálogo

⁴⁸ GUZMÁN BRITO (2005) pp. 11-38.

⁴⁹ DANIEL ARGANDOÑA (1967) p. 60.

⁵⁰ Ídem.

⁵¹ DANIEL ARGANDOÑA (1967) p. 60-61.

⁵² DANIEL ARGANDOÑA (1967) p. 61.

de derechos constitucionales le impide alterar de forma alguna los elementos del hecho gravado.

Por lo mismo se ha resuelto de manera reiterada que, “conforme al principio constitucional de reserva legal, la interpretación de elementos tales como el sujeto, el hecho gravado, la tasa y la base imponible, debe realizarse con carácter estricto, sin que el desarrollo reglamentario pueda llegar a ampliar o extender el hecho gravado más allá del límite y lineamientos que fueron fijados por el legislador, ni siquiera por la vía de extender su interpretación por vía complementaria”⁵³.

6. EL CONTROL DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Es imposible exagerar la importancia que tiene el control jurídico de los actos de la administración dentro de una sociedad democrática.

Sobre la relación entre el control y el Estado de Derecho el profesor Reyes Riveros resaltaba que la “sola presencia del principio de juridicidad en una sociedad nacional dada, sin la concurrencia simultánea de los principios de responsabilidad y de control, convertirán a aquél en una simple declaración de buenos propósitos e intenciones, en una declaración de carácter programático. Más aún, sin ellos no habría propiamente un cabal Estado Constitucional de Derecho”⁵⁴.

Más allá iba el profesor Arturo Aylwin y, analizando la Ley de Bases de Administración del Estado, señalaba: “No cabe la menor duda que dentro de cualquier organización administrativa y, particularmente, dentro de todo proceso administrativo, deben operar mecanismos de control, no sólo jurídicos, sino de mérito o de resultados”⁵⁵.

Desde hace mucho la doctrina ha destacado que en nuestro sistema constitucional existen tres tipos de control, a saber, el administrativo, típicamente ejercido por la Contraloría General de la República; el jurisdiccional, que comprende la actividad de los tribunales y el político, que normalmente corresponde a la cámara de diputados⁵⁶.

De los anteriores, nos importa el control administrativo y el control jurisdiccional. Si bien es posible realizar muchas clasificaciones respecto del primero, en lo que nos interesa, se puede dividir el control en jurídico y de eficiencia⁵⁷, siendo el primero el que es objeto de nuestro estudio. Igualmente, el control administrativo puede ser interno o externo, dependiendo de si es el mismo órgano administrativo el que lo efectúa o es uno diferente⁵⁸.

Respecto del control de la legalidad y de la protección de los individuos frente a la actuación administrativa la doctrina ha destacado que representan “las conquistas más

⁵³ *I. Municipalidad de Lo Barnechea con Inversiones AHG SpA* (2024), c. décimo; *I. Municipalidad de Lo Barnechea con Inversiones Coihueco S.A.* (2024), c 5°; *I. Municipalidad de Lo Barnechea con Sentosa Privatstiftung* (2022), c. 5°, *I. Municipalidad de Lo Barnechea con Inversiones Morales Meleda Ltda.* (2022), c. 5°, entre otras.

⁵⁴ REYES RIVEROS (1993) p. 449.

⁵⁵ AYLWIN AZÓCAR (1988) p. 401.

⁵⁶ BOLOÑA KELLY (2010) pp.68-69.

⁵⁷ DANIEL A. (1960) pp. 8-11.

⁵⁸ MADARIAGA GUTIERREZ (1993) pp. 74-75.

sustanciales de un verdadero Estado de Derecho. Cualquiera que sea el grado de discrecionalidad que la ley haya conferido a la acción de una autoridad administrativa, nunca el acto que ella emita podrá dejar de regularse por normas legales, que han de referirse, cuando menos, a la competencia del órgano para actuar dentro de la órbita que le haya sido señalada y a la finalidad del acto, prevista asimismo en aquellas normas. La discrecionalidad podrá encontrarse otorgada a la Administración, alternativa o conjuntamente, en cuanto a la oportunidad y al procedimiento para actuar; pero no por eso dejará de ser reglado el acto en lo que a los elementos primeramente indicados se refiere”⁵⁹.

Silva Cimma destacaba que el control de la administración es un medio y no un fin, por lo mismo ella debe ajustar siempre su actuación al derecho, siendo por ello la responsabilidad de quienes toman las decisiones administrativas, porque, al final del día “no hay democracia sin control, ni control sin democracia”⁶⁰.

Adicionalmente, resaltaba Silva Cimma ⁶¹.

Dentro de las características esenciales para el correcto ejercicio del control, el referido profesor destacaba que debía ser apolítico e imparcial⁶².

6.1. Control interno: recurso jerárquico y reposiciones

Como adelantamos en la introducción, el recurso jerárquico llegó a Chile desde Francia, traído por la doctrina, que sostenía que la “organización administrativa es jerárquica, y los superiores tienen la facultad de modificar, revocar o sustituir las resoluciones del inferior. Estas facultades de auto-control que tiene la Administración no necesitan ser establecido de un modo expreso, por cuanto ellas fluyen del propósito mismo que presidió la organización administrativa. En cada caso concreto que se presente, la administración puede hacer uso de estas facultades”⁶³.

Por ello, a pesar de que no estaba consagrado de manera general en norma alguna, los autores sostenían que el recurso jerárquico agotaba la vía administrativa, debido a que “si se interpone el recurso de reposición o de aclaración y éstos son rechazados por la autoridad administrativa, el afectado puede recurrir por intermedio del recurso jerárquico. En el caso que éste sea igualmente rechazado, la vía administrativa se agota y al particular no le queda otro remedio que iniciar un recurso contencioso administrativo, que venga, en definitiva, a dirimir si sus pretensiones son justas o injustas”⁶⁴.

Por mucho tiempo la Contraloría coincidió a grandes rasgos con la doctrina. De esta manera, daba cuenta del efecto limitado de la presunción de legalidad de los actos, que no impedía el control administrativo posterior, por lo que “compete justamente a autoridad administrativa disponer invalidación de decretos o resoluciones que, a pesar de haber cumplido trámite de toma de razón, adolecen de vicios de ilegalidad, porque en régimen de

⁵⁹ DANIEL A. (1960) p. 11.

⁶⁰ SILVA CIMMA (1994) p. 7 y 15.

⁶¹ SILVA CIMMA (1994) p. 16.

⁶² SILVA CIMMA (1994) pp. 25-26.

⁶³ JIRÓN VARGAS, MERY BRAVO y SARIC PAREDES (1959) p. 39.

⁶⁴ JIRÓN VARGAS, MERY BRAVO y SARIC PAREDES (1959) p. 42.

estado de derecho, la administración se halla en deber de encuadrar sus decisiones a dictados de la ley, y dejar sin efecto, por tanto, sus resoluciones ilegítimas para sancionar infracción producida y restablecer plena aplicación de ley vulnerada”⁶⁵.

Luego, si la autoridad se negaba a invalidar un acto viciado, la negativa “podría ser reclamada ante presidente de la República por la vía de recurso jerárquico, que permite a primer mandatario revisar determinaciones emanadas de autoridades administrativas sujetas a su subordinación directa a través de ministerios sin desmedro de otras acciones que se pudieran ejercer en la materia, conforme con legislación vigente”⁶⁶.

Respecto de la jerarquía constitucional en el ejercicio del control administrativo, se ha indicado que, si dos interpretaciones son posibles, una constitucional y otra inconstitucional, se debe preferir la primera. “en el ejercicio de su objeto de velar por el principio de juridicidad del actuar de la Administración del Estado, se halla en la necesidad jurídica de aplicar el principio de supremacía constitucional. Ello, incluso en el caso en que una ley trasgreda el orden constitucional, debiendo en tal situación preferir la norma constitucional a la legal y sin que ello importe, por cierto, una declaración de inconstitucionalidad o de inaplicabilidad de la norma legal de que se trate (vía indirecta)”⁶⁷, luego, en el ejercicio del control interno, los demás órganos de la administración “tendrían que proceder en igual forma y por la misma razón antes señalada”.

Si bien se podría creer que el recurso jerárquico aparece hace relativamente poco tiempo en nuestro derecho fiscal, como una forma de recuperar el control interno de la administración, ello no es así, debido a que se trata de una institución antigua, como pasamos a ver.

Le Ley N° 3.996,⁶⁸ permitía tanto al entonces director de Impuestos Internos como a la justicia ordinaria pronunciarse sobre los reclamos sobre avalúos e impuestos a la renta, por lo que el contribuyente podía elegir la sede administrativa o la judicial⁶⁹. Cuando el afectado elegía la primera alternativa, el director controlaba los actos de sus subordinados.

Esta facultad se mantuvo en el DFL N° 1.730, de Hacienda, de 1927⁷⁰. Luego, en 1935, la Ley N° 5.686 radicó de manera exclusiva la facultad de resolver los reclamos tributarios en primera instancia en el director general de Impuestos Internos⁷¹. Esta facultad fue objeto de la codificación de las leyes fiscales adjetivas del año 1960, manteniéndose la norma que facultaba al director del SII para resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se movieran en el art. 6 N° 7 del Código Tributario⁷².

Ahora, en la codificación se produjo un fenómeno interesante, ya que se agregó el N° 6 del mencionado artículo 6, que facultaba al director de la administración fiscal para resolver

⁶⁵ Dictamen N° 92.080, de 1971.

⁶⁶ Ídem.

⁶⁷ REYES RIVEROS (1993) p. 451.

⁶⁸ Ley N° 3.996, publicada el 2 de enero de 1924.

⁶⁹ Arts. 71 al 77.

⁷⁰ Art. 7 letra s), del DFL N° 1.730, de Hacienda, de 1927, publicado el 26 de agosto de 1927.

⁷¹ Artículo 4° de la Ley N° 5.686, publicada el 17 de septiembre de 1935.

⁷² Art. 6 N° 6 del Código Tributario, DFL N° 190, publicado el 5 de abril de 1960.

administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promovieran, para distinguir dos capacidades resolutorias del director de la administración fiscal⁷³.

Sobre esta última facultad, la doctrina destacó que, precisamente, era un recurso jerárquico, debido a que el director actuaba “como ente administrativo jerárquico y no como tribunal, por lo cual, el ejercicio que haga en este sentido, debe adecuarse a la función pública que cumple”⁷⁴. En 1963, tanto esta facultad como la de resolver las reclamaciones, pasaron a los directores regionales⁷⁵. Esto dará paso a lo que luego se conocerá como desconcentración funcional.

Respecto de la facultad de conocer de los reclamos, por estar en manos del mismo director regional, cuando conocía del reclamo de una liquidación emitida por un funcionario de su dependencia, aquel procedimiento ni siquiera podía ser considerado como un verdadero contencioso-administrativo, por lo que su verdadera naturaleza jurídica era la de un recurso jerárquico, luego, si el director regional conocía del reclamo de sus propios actos, el procedimiento no pasaba de ser una reposición⁷⁶.

Años después, el Servicio de Impuestos Internos llamará de distintas formas a este recurso, siendo la expresión más persistente *revisión de la actuación fiscalizadora*. Sin perjuicio de las confusiones conceptuales causadas por la administración al inventar nombres, en rigor, es la misma facultad que antes explicamos para resolver un recurso administrativo, que sigue ubicada en el artículo 6 letra B N° 5 del Código Tributario⁷⁷.

En todo caso, la administración normalmente cita como referente de dicha facultad al recurso de reposición de la Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado normativa que, además, establece el principio de control jerárquico permanente de las jefaturas, es decir, el recurso jerárquico.

Luego, a ello se sumaron las menciones y la regulación de los recursos administrativos por parte de la Ley N° 19.880, y la modificación del recurso de reposición con la introducción del artículo 126 bis, que dio paso a dos recursos de reposición diferentes, para conocer de los mismos actos⁷⁸, lo que fue expuesto al parlamento como una forma de conciliar o de resolver los conflictos de manera extrajudicial, precisándose las limitaciones de las facultades de la administración fiscal, en particular la imposibilidad de condonar impuestos⁷⁹.

Pasemos ahora a la antes anunciada distinción entre facultades concentradas y desconcentradas, que llevarán a que se modifique el Código Tributario. Ella parte debido a que la “relación de jerarquía que habría de aceptarse en esta tesis es de difícil defensa, porque supone que ambas autoridades, el inferior y el superior jerárquico, ejercen idénticas funciones, lo que, en este caso no puede afirmarse. Es evidente que la jerarquía se presenta entre órganos de análogas funciones, ya que, una de sus manifestaciones es aquella por la

⁷³ Sexta sesión de la Comisión Revisora del Proyecto de Código Tributario, del 3 de junio de 1959.

⁷⁴ GÓMEZ RODRÍGUEZ (1966) p. 21.

⁷⁵ Decreto Supremo N° 3, de 1963, publicado el 26 de abril de 1963.

⁷⁶ VERGARA QUEZADA (2016b) pp. 174-175.

⁷⁷ Circular SII N° 57 de 2000, Circular SII N° 21 de 2001 y Circular SII N° 51, de 2005.

⁷⁸ Ley N° 21.039, publicada el 20 de octubre de 2017.

⁷⁹ Historia de la Ley N° 21.039 pp. 52-53.

cual, el órgano superior jerárquico puede, por regla general, reemplazar en su integridad o por lo menos revisar el todo de la decisión del inferior y ello sólo se obtiene gozando ambos de las mismas funciones y, por ende, de similares atribuciones”⁸⁰.

En 1986 se introdujeron “los recursos de reposición ante la propia autoridad que emitió la resolución, para pedirle cambiar su decisión al respecto sobre la base de nuevos fundamentos. Y el recurso jerárquico, cuando procede legalmente, ante el superior que corresponda, para revisar la actuación funcionaria de los restantes miembros bajo su dependencia”⁸¹. Al respecto, Araneda Dörr, en su calidad de relator del proyecto de ley, explicó que, sin perjuicio de que no era una materia propia de una ley de bases generales, sino de una sobre ley general sobre bases de los procedimientos⁸², que no se dictaría por décadas, aquel recurso se consagraba legalmente.

Finalmente, el año 2003 se dictó la Ley N° 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, el SII declaró de inmediato que las resoluciones de las direcciones regionales que deniegan solicitudes de rebajas de avalúos de contribuciones de bienes raíces eran susceptibles de “los recursos de reposición y jerárquico que procedan, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley N° 19.880”⁸³. Luego agregó que el recurso que falla las reposiciones no sería susceptible del recurso jerárquico ni del de revisión⁸⁴, para posteriormente complicar más su posición sobre cuándo procedían dichos recursos⁸⁵.

Por su parte, como advertimos antes, la Contraloría analizaba lo que pasó a ser llamado por la doctrina facultades concentradas y desconcentradas, cuyo origen se remontaría a la reforma que se hizo en 1986 a la Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, que implementaba la desconcentración funcional mediante la radicación por ley de atribuciones en determinados órganos o cargos pertenecientes a cada servicio⁸⁶.

Esto dio paso a toda una serie de distinciones efectuadas por la Contraloría, que no es del caso analizar acá más que para indicar que, respecto del Servicio de Impuestos Internos, se dijo que “cabe advertir que las atribuciones a que se refiere el artículo 6°, letra B, N° 5, del Código Tributario, han sido otorgadas de manera exclusiva a los directores regionales del Servicio de Impuestos Internos, por medio de la desconcentración administrativa, en cuya virtud se radican, por ley, determinadas potestades en órganos subordinados de la respectiva entidad pública, en ejercicio de las cuales los mismos no se encuentran sometidos a la jerarquía del correspondiente jefe superior del servicio, que es supuesto indispensable de la procedencia del recurso administrativo de que se trata”⁸⁷.

⁸⁰ GÓMEZ RODRÍGUEZ (1966) p. 60.

⁸¹ Historia de la Ley N° 18.575 p. 145.

⁸² Historia de la Ley N° 18.575 p. 120.

⁸³ Oficio SII N° 4.882, de 2004.

⁸⁴ Circular SII N° 21, de 2014.

⁸⁵ Circular SII N° 2, de 2017.

⁸⁶ PRECHT PIZARRO y PRECHT RORRIS (2018) p. 45.

⁸⁷ Contraloría Dictamen N° 44.455, de 2009.

Continúa el texto citado indicando que “cada vez que el legislador acude a la técnica de la desconcentración, radicando todo un sector de materias dentro de la órbita exclusiva de un órgano administrativo distinto del superior del servicio de que se trate, así como en todos aquellos casos en que aparezca claramente que la intención del legislador fue otorgar determinadas facultades solamente a ciertos órganos subordinados”⁸⁸.

Por todo lo dicho, se concluye que “atendido que para el ejercicio de la atribuciones conferidas a las direcciones regionales del Servicio de Impuestos Internos por el artículo 6º, letra B, N° 5, del Código Tributario, tales órganos no se encuentran subordinados al jefe superior del servicio, es necesario concluir que no resulta procedente la interposición del recurso jerárquico previsto en el artículo 59 de la ley N° 19.880, ante esta última autoridad, a efecto de impugnar las decisiones adoptadas por dichos órganos regionales, en relación con esas materias”⁸⁹.

A principios del mismo año 2009, la Ley N° 20.322⁹⁰ modificó el ámbito del recurso jerárquico, pero con vigencia diferida, de manera que no procediera ante las reposiciones.

Así, llegamos a la Ley N° 21.210, que trajo de vuelta a la vida este antiguo recurso, que puede ser interpuesto en contra de las resoluciones que se pronunciar respecto de las reposiciones administrativas, pero ahora está limitado, pasando a ser similar al recurso de casación, debido a que solamente procede ante errores o vicios de derecho.

En paralelo a todo esto, dos medios de impugnación operan como tuteladas anticipadas o cautelares, es decir, sin resolver el asunto de fondo, se limitan a restaurar el derecho cuando han sido violados los derechos de los contribuyentes⁹¹. No nos referiremos a ellos más que para indicar que, como veremos en un momento, su ámbito de aplicación permite impugnar los actos del director del Servicio de Impuestos Internos, por ejemplo, la falta de fundamento prevista en el artículo 8º bis N° 4 letra a) del Código Tributario, que aplica a todas las actuaciones de la administración, incluidas las circulares.

Dos grandes críticas se han hecho al control interno del Servicio de Impuestos Internos. La primera tiene que ver con el impresentable desacato de las interpretaciones oficiales, que socaba la seguridad jurídica⁹² y constituye una falta administrativa gravísima⁹³ que, al no ser corregida por la administración fiscal, ha llevado al segundo problema denunciado por los operadores jurídicos: la falla total del sistema de revisiones de los actos administrativos, mediante el rechazo masivo de los recursos de los contribuyentes⁹⁴.

⁸⁸ Ídem.

⁸⁹ Ídem.

⁹⁰ Publicada el 27 de enero de 2009.

⁹¹ Para mayores detalles de estos medios tutelares ver CASAS FARÍAS (2020c).

⁹² VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) pp. 183-185.

⁹³ El desacato de interpretaciones constituye una infracción de deberes administrativos que acarrea responsabilidad para los involucrados. Dictamen CGR N° 16.979, de 2017 y Dictamen CGR N° 18.276, de 2019.

⁹⁴ Emol (2025, 20 de mayo).

6.2. El Consejo Tributario

El Consejo Tributario es un comité meramente consultivo⁹⁵, creado a raíz del escándalo⁹⁶ que causó la declaración de ilegalidad de Circular 33, de 2024, que llevó al legislador a desconfiar del director del Servicio de Impuestos Internos, estableciendo al respecto “comités colegiados”⁹⁷ para “reducir la arbitrariedad y potencial corrupción”⁹⁸. Se trata de una institucionalidad muy criticable, que no ejerce un control, como pasamos a ver.

Por un lado, dificulta hacer efectiva la responsabilidad, lo que es esencial para que opere el control, porque, al menos en apariencia –lo que no deja de ser importante– diluye la unidad de mando de la administración fiscal⁹⁹. Por otro lado, sus integrantes son funcionarios sin dedicación exclusiva¹⁰⁰, tema que levanta las señales de alerta de los organismos internacionales, que han dicho que si “algunos de estos poderes se comparten con juntas directivas o con otras organizaciones o están sujetos a la intervención de otros (como líderes políticos), puede hacer que la administración tributaria sea vulnerable a influencias externas indebidas”¹⁰¹.

Si lo anterior no fuera lo suficientemente grave, la principal función de aquel consejo es velar porque las circulares se ajusten al principio de reserva legal y que sus contenidos no sean contrarios a la ley¹⁰², pero su integración no es letrada¹⁰³. Es decir, se espera un pronunciamiento jurídico de quienes carecen de las competencias necesarias para hacer ese tipo de pronunciamientos. Adicionalmente, al ser secretas todas sus discusiones, sus opiniones no son útiles para los contribuyentes.

Entonces, la advertencia que se hizo durante la tramitación de la ley que lo creó, en el sentido de que el “consejo tributario es innecesario, aumenta el gasto fiscal y duplica funciones”¹⁰⁴, parece ser muy difícil de refutar.

⁹⁵ Está facultado para limitar partes del texto de los borradores de circulares que se presentan en consulta pública. Sin embargo, no se pronuncia respecto del texto definitivo de dichas instrucciones.

⁹⁶ Emol (2024, 6 de julio) y Diario Financiero (2024, 12 de julio).

⁹⁷ Historia de la Ley N° 21.713 pp. 251-252, 638, 692, 703, 706, 738, 1203, 1425.

⁹⁸ Ídem.

⁹⁹ Como lo ha explicado la doctrina, la “necesidad de la concurrencia de un centro único de mando, lo que implica la adopción de la decisión, como soportar la responsabilidad que deriva de ella”. BOLOÑA KELLY (2010) p. 62.

¹⁰⁰ A diferencia del antiguo consejo de abogados, que emitía informes sobre la interpretación de la ley fiscal. Art. 9 del DFL N° 284, de Hacienda, de 1960, y el art. 3° ter del DFL N° 7, de 1980.

¹⁰¹ Inter-American Center of Tax Administrations *et al.* (2024) p. 29.

¹⁰² Artículo 6° bis N° 1 del Código Tributario.

¹⁰³ Se exige que sean “personas con destacada experiencia y conocimiento en materia tributaria a nivel profesional o académico, en administración de servicios públicos o en el ejercicio de funciones públicas o privadas atinentes al cargo”. Artículo 3° ter, letra A, letra b), del DFL N° 7, de 1980.

¹⁰⁴ Historia de la Ley N° 21.713 p. 1422.

6.3. El control judicial

Imagine que, ante un asesinato, el Ministerio Público dedicara parte de su actividad a analizar si la víctima merecía dejar de existir. Esto que parece absurdo, hasta cierto punto, sirve para ilustrar el contenido de muchas sentencias que, en vez de controlar el acto administrativo, actúan como si pudieran cambiar los hechos de la causa, creando justificaciones para sostener que actos del Servicio de Impuestos Internos, que se apartan de la legalidad, habían sido legítimos si los hechos de la causa fueran diferentes¹⁰⁵.

Lo anterior es grave, debido a que socava el principio de coherencia, también llamado de congruencia, que rige todos los procedimientos administrativos¹⁰⁶ y demanda que la motivación sea correcta, lo que aterrizado a los procedimientos de auditoría tributaria, entre otras cosas, implica que debe existir una correlación necesaria entre el requerimiento, la citación y el acto terminal y, por lo mismo, si en el procedimiento administrativo surgen nuevos hechos que ameritan el ejercicio de una facultad diferente a la ejercida, se debe hacer un nuevo requerimiento que de paso a un nuevo procedimiento administrativo, lo que permite que el contribuyente ejerza sus derechos correctamente. Esto coincide con la normativa positiva vigente e incluso, hasta cierto punto, con la posición histórica de la administración¹⁰⁷.

Por lo mismo, considerando que el ejercicio real de las facultades plasmadas en un acto administrativo son, en ese punto, una cuestión de hecho; si durante el contencioso-administrativo el tribunal se dedica a buscar excusas para justificar el actuar de la administración, bajo el supuesto de que, de haber sido otros los hechos de la causa podría existir un acto administrativo hipotético no viciado, que en rigor no es más que una ficción, debido a que se aparta del acto sometido al control judicial, el sistema abandona toda semblanza de imparcialidad¹⁰⁸, debido a que las decisiones no se basan sobre los hechos ocurridos y el derecho aplicado, sino que sobre ficciones judiciales y derecho no aplicado al caso.

La actitud anterior proviene de un vicio del pasado que ha sido difícil de dejar atrás, pero hemos visto avances importantes que merecen atención. En Chile, a diferencia de lo que ocurre en el derecho francés, las cortes no habían demostrado un interés por controlar los actos administrativos del Servicio de Impuestos Internos de mera interpretación de la ley, lo que cambió el año 2024, conociendo de dos recursos de protección presentados por empresas

¹⁰⁵ Fueron típicos los casos en los que se impugnaban los gastos en vez de tasar y se justificaba la desviación de poder de la administración fiscal con la excusa de que si hubiese tasado podría haber llegado a un resultado similar. VERGARA QUEZADA (2025) pp. 55, 57-58 y VERGARA QUEZADA (2019) pp. 138-139.

¹⁰⁶ ROCHA FAJARDO (2019) pp. 219-220

¹⁰⁷ Tras la modificación del artículo 59 del Código Tributario el principio es expreso y exige manifestar cuáles son los hechos, el tributo y el período objeto de la revisión. Sin embargo, incluso en el pasado la administración fiscal intentó establecer un procedimiento administrativo coherente, al instruir a los fiscalizadores cómo realizar las auditorías. Circular SII N° 58, de 2000.

¹⁰⁸ Debido a que, para obtener un resultado favorable a la administración fiscal, simplemente ignora el deber de controlar los vicios de la motivación del acto administrativo. ROCHA FAJARDO (2019) pp. 233-237.

productoras de bebidas isotónicas, la Corte de Apelaciones de Santiago¹⁰⁹ resolvió de una manera inesperada, por lo menos para quienes nos dedicamos al derecho tributario, ordenando al Servicio de Impuestos Internos dejar sin efecto la instrucción sometida a control judicial, por ser contraria a derecho.

Históricamente la administración nacional manifestó su aversión a la revisión judicial de sus actos, lo que dio paso incluso a contiendas de competencia, incluso en un momento en el que ello era un tanto *démodé* en vista de la experiencia del siglo XX¹¹⁰. Sin perjuicio de aquel fenómeno, en definitiva, podemos encontrar al menos un precedente importante durante el siglo XXI del control judicial mediante el recurso de protección de interpretaciones administrativas¹¹¹.

A pesar de lo antes indicado, tal como lo explicó la profesora Nogueira Estévez, los tributaristas nos encontrábamos acostumbrados a que las cortes se negaran a conocer la legalidad de las circulares del Servicio de Impuestos Internos por la vía del recurso de protección, entre otros motivos, debido a que mientras las instrucciones de la administración fiscal no se implementaban en un acto administrativo que causara perjuicio a un contribuyente, por lo que no parecía ser un tema que podía ser objeto de aquel recurso de emergencia, más si los contribuyentes luego podían objetar los actos administrativos de contenido individual del Servicio de Impuestos Internos mediante los recursos previstos en el Código Tributario¹¹².

Lo anterior explica que, cuando se dictaron las sentencias que ordenaron al Servicio de Impuestos Internos dejar sin efecto la Circular N° 33, de 2024, no solo existió una sorpresa generalizada, sino que, además, surgieron dudas respecto de si la corte estaba excediendo o no sus competencias, por lo que se podría pensar que era un caso de activismo judicial, lo que en sí resulta muy interesante desde el punto de vista académico. Estos casos nos obligan a revisar los llamados remedios que la ley entrega para controlar hechos y actos de la administración fiscal, que se han multiplicado en los últimos años¹¹³.

Como lo destacó la doctrina, antes de la codificación de las leyes fiscales adjetivas, “diversas leyes impositivas señalan procedimientos distintos para reclamar de la determinación de la renta, intereses adeudados o sanciones aplicadas. También se reglamentan juicios especiales de avalúos que serán luego la base para la aplicación de algunos impuestos. Sólo se ha uniformado, en cierto modo, la legislación sobre procedimientos ejecutivos de cobranza de impuestos y se puede seguir el mismo camino,

¹⁰⁹ *Embotelladora Chilenas Unidas S.A. con Frigolett (2024) y Watts S.A. con Frigolett (2024)*.

¹¹⁰ ARÓSTICA MALDONADO (1993) pp. 745- 754.

¹¹¹ *I. Municipalidades de Santiago y otras con Contraloría General de la República (2012)*.

¹¹² NOGUEIRA ESTÉVEZ (2023) pp. 127-140.

¹¹³ Si bien, desde el punto de vista técnico, cuando se busca corregir un acto administrativo, el remedio recibe el nombre de recurso, mientras que cuando se busca enmendar otro tipo de hecho se llama acción. PINOCHET CANTWELL (2020) pp. 29-38. Junto con recursos propiamente tales, como el jerárquico ante el director del SII en el caso de reposiciones, se han establecido acciones, como el resguardo y la vulneración.

respecto del procedimiento de la ley de Impuesto a la Renta, por una parte, y del contemplado en las leyes llamadas de «especies valoradas»¹¹⁴.

Luego, cuando se codificaron las leyes fiscales, la Comisión Revisora del Proyecto de Código Tributario decidió que las circulares no serían recurribles, expresando que, si un contribuyente estimaba que una circular no debía ser aplicada a su caso, podía hacer una solicitud en ese sentido al director, y si la resolución administrativa denegaba la petición, ella podía ser objeto del recurso de reclamo¹¹⁵.

Desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, la mayoría de las circulares del Servicio de Impuestos Internos son calificadas por la doctrina como circulares normativas, debido a que imponen opciones interpretativas de preceptos legales y reglamentarios, por lo que han sido consideradas similares a los reglamentos¹¹⁶. Es decir, ante la posibilidad de sentidos diversos de una norma fiscal, las circulares optan por uno de ellos, lo que debería ser luego aplicado por todos los funcionarios al fiscalizar el cumplimiento de la ley.

Al ser las interpretaciones actos internos, tenía sentido que no fueran impugnables mediante el procedimiento general de reclamaciones, porque no constituyen actos administrativos terminales de un procedimiento administrativo que afecte el interés pecuniario inmediato de un contribuyente, que es lo que está detrás del procedimiento general de reclamaciones previsto en el Código Tributario.

Por lo mismo, sobre aquel tema se había dicho que “si consideramos que las interpretaciones podrían ser, a lo más, un peligro para el contribuyente, tiene todo el sentido del mundo que el acto recurrible sea la liquidación o la resolución que pone en práctica en el caso concreto la interpretación oficial del Servicio de Impuestos Internos”¹¹⁷.

Ahora, recientes sentencias del Tribunal Constitucional nos obligan a hacer distinciones, porque han señalado que las circulares que contienen criterios interpretativos sustantivos pueden afectar derechos fundamentales y, por ende, deben ser susceptibles de control judicial. Así, por ejemplo, se dictaminó que “cuando la circular excede a una medida de orden interno sobre la forma de organizar el trabajo al interior del servicio afectando a los particulares que se relacionan con la Administración, conteniendo normativa, se podría estar frente a un reglamento no obstante la forma de circular o instrucción, debiendo en dicho evento el tribunal efectuar la verificación de si la autoridad contaba o no con dicha potestad reglamentaria”¹¹⁸.

Dicho todo lo anterior, respecto del control judicial tras la Constitución de 1980, en su momento Soto Kloss explicó que “la Corte Suprema ha sostenido su plenitud jurisdiccional para conocer del agravio que cualquier sujeto lleve a su conocimiento para pronunciarse en Derecho sobre él, quienquiera sea el agravante, y sea que haya este hecho uso de atribuciones

¹¹⁴ Piedrabuena Richard (sin fecha) p. 8.

¹¹⁵ Décimo tercera y décimo quinta sesiones de la Comisión Revisora del Proyecto de Código Tributario, del 24 de junio de 1959.

¹¹⁶ HUMERES GUAJARDO (2017) pp. 81-83.

¹¹⁷ SEGUEL MALAGUEÑO y AGUAYO GAJARDO (2020) p. 129.

¹¹⁸ SCT rol 6363-2015, c. séptimo.

regladas o discrecionales”¹¹⁹. En los artículos 20 y 21 de la Constitución Política de la República dichos agravios pueden ser de “privación, perturbación o amenaza” y las circulares, ciertamente, desde que se dictan pueden constituir una amenaza, que se manifestará como una privación al momento de la liquidación o resolución.

Adicionalmente, la exigencia constitucional de motivación suficiente en los actos administrativos ha sido reafirmada por el máximo tribunal, que ha sancionado con improcedencia la ausencia o insuficiencia de fundamentos en las resoluciones tributarias, lo que implica un aumento en el control jurisdiccional sobre el accionar del Servicio de Impuestos Internos¹²⁰.

Por lo dicho, el giro judicial que representan las sentencias que ordenaron dejar sin efecto la Circular 33, de 2024, si bien abren las puertas para que contribuyentes puedan impugnar no solo los actos administrativos terminales que afectan actualmente un interés pecuniario, sino también las interpretaciones administrativas que amenazan sus derechos, mediante recursos de protección, es importante notar que las causales por las que estos recursos de protección fueron aceptados no son tan amplias, y en gran parte corresponden con la fundamentación insuficiente de esos actos administrativos.

También es muy interesante que, de manera similar, los contribuyentes puedan recurrir en contra de las circulares por el mecanismo de la vulneración de derechos, lo que podría significar un cambio importante en el control de aquellos actos interpretativos.

6.4. El control de los fundamentos de los actos y su importancia

Actualmente, el llamado principio de autarquía del derecho administrativo¹²¹, se encuentra expresamente consagrado en los artículos 11 y 41 de la Ley 19.880, que suelen ser explicados con los aforismos los actos administrativos deben bastarse a sí mismos y los actos administrativos deben ser fundados.

Este principio básico del derecho administrativo es muy antiguo, e implica que todo acto administrativo que afecta los derechos de los particulares debe contener todas las disposiciones que lo integran, es decir, todos los antecedentes de hecho y derecho que justifican la decisión deben encontrarse “en un mismo documento”¹²².

Al respecto, se ha explicado que “la exigencia de la fundamentación se relaciona con el recto ejercicio de las potestades otorgadas a la Administración activa, toda vez que permite cautelar que éstas se ejerzan de acuerdo a los principios de juridicidad –el que lleva implícito el de racionalidad–, evitando todo abuso o exceso, de acuerdo con los artículos 6° y 7° de la Constitución Política de la República, en relación con el artículo 2° de la ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado–, y de igualdad y no discriminación arbitraria –contenido en el artículo 19, N° 2, de la Carta Fundamental–,

¹¹⁹ SOTO KLOSS (1984) p. 370.

¹²⁰ FLORES DURÁN (2017) pp. 19-22.

¹²¹ ARANCIBIA MATTAR (2014) pp. 21-33.

¹²² Dictamen CGR N° 26.403, de 1973.

como asimismo, velar porque tales facultades se ejerzan en concordancia con el objetivo considerado por el ordenamiento jurídico al conferirles”¹²³.

Como lo ha explicado la doctrina, debido a que en una democracia “los administradores son meros mandatarios de la sociedad a la que pertenecen, ellos deben expresar las razones de sus actuaciones, de modo que aquellas no puedan quedar ocultas a los administrados; ni tampoco a los órganos de control; ni a los Tribunales de Justicia y, finalmente, a la sociedad en la que se encuentra inserta el respectivo órgano administrativo”¹²⁴.

En el caso particular del Servicio de Impuestos Internos se ha dictaminado que incluso en el caso de “una atribución discrecional del Director del SII, resulta indispensable que las decisiones que adopte en la materia tengan un fundamento racional, ya que, conforme al principio de juridicidad, es importante que estas no obedezcan al mero capricho de la autoridad, sino a criterios objetivos que le otorguen legitimidad, por lo que lo que resuelva sobre el particular requiere tener un sustento en los antecedentes recabados al efecto”¹²⁵.

Además, tal como lo ha explicado la doctrina, los actos del Servicio de Impuestos Internos deben expresar todos los hechos del caso, para que se pueda revisar si ellos se conforman con las normas que se están aplicando, las que, por supuesto, deben ser expresadas en el documento en que se manifiesta el acto administrativo y, además, todos estos actos deben explicar el razonamiento jurídico en el que se sustenta la decisión que en ellos se toma, por lo mismo, la motivación debe ser expresa, suficiente, coherente y congruente¹²⁶.

La reiterada desobediencia del Servicio de Impuestos Internos a estos principios elementales del derecho administrativo llevó a que el legislador los reiterara, una y otra vez, en las leyes fiscales¹²⁷.

Ahora, en lo que respecta al control de las circulares, el artículo 8 bis, N° 4, letra a) exige que se indiquen con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda, precisando que en “efecto, toda actuación del Servicio deberá ser fundada, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no”.

Lo anterior es relevante, debido a que la falla en la motivación puede ser controlada mediante las acciones tutelares de resguardo, ante la propia administración, y de vulneración, ante el correspondiente tribunal tributario y aduanero.

Es importante recordar que, como el control en materia fiscal se ejerce a petición del interesado que presenta los recursos administrativos y contencioso-administrativos, rige el principio de la prohibición de la *reformatio in peius*, que busca evitar la penalización del control. Por ello, “la resolución deberá ajustarse a las peticiones formuladas por éste, sin que

¹²³ Dictamen CGR 3.595, de 2010.

¹²⁴ UGALDE PRIETO y LARRAÍN VILLANUEVA (2024) p. 63.

¹²⁵ Dictamen CGR N° 14.000, de 2017.

¹²⁶ UGALDE PRIETO y LARRAÍN VILLANUEVA (2024) pp. 83-113.

¹²⁷ CASAS FARÍAS (2020a) pp. 5– 81; CASAS FARÍAS (2020b) pp. 138-155 y CASTRO REBOLLEDO (2023) pp. 125-138.

en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento, si fuere procedente”¹²⁸.

Adicionalmente, los recursos administrativos no pueden ser utilizados para mejorar el acto controlado, debido a que, por un lado, la falta en expresar los fundamentos de hecho y derecho no es salvable¹²⁹ y, por otro, el acto reclamable es la liquidación o resolución que es objeto del control, pero no son impugnables mediante el procedimiento general de reclamo las resoluciones que se pronuncian sobre los recursos administrativos¹³⁰, por lo que ellas no pueden alterar su naturaleza y pasar a ser el fundamento de un cobro de impuestos, de la denegación de un beneficio fiscal, u otra forma de afectación del contribuyente, porque ello implicaría burlar, entre otras, las normas sobre prescripción, las normas del procedimiento administrativo –que dan cuenta de la satisfacción de las exigencias del debido proceso–¹³¹ las cuales exigen que las fiscalizaciones partan con la notificación de un requerimiento concreto que permita al contribuyente defenderse.

7. LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY ES UN ACTO REGLADO

El orden constitucional chileno establece un sistema jurídico codificado, donde las fuentes del derecho tienen jerarquía clara y el legislador es el titular del poder normativo. Así, el artículo 7 de la Constitución consagra el principio de legalidad, obligando a todos los órganos del Estado a respetar el marco legal vigente.

Como explicamos antes, el Código Civil chileno, especialmente a través de sus reglas de interpretación legislativa, y el Código Tributario consagran que, salvo en ausencia de normas expresas, las decisiones judiciales deben fundarse en la norma positiva. En caso de vacíos, el juez está habilitado para integrar la ley, pero debe hacerlo siguiendo principios estrictos, recurriendo a la doctrina, la analogía y la intención objetiva del legislador –normalmente demostrable con las discusiones parlamentarias– evitando así la “equidad cerebrina”¹³², que es la creación subjetiva de reglas por parte del magistrado.

Este tratamiento doctrinario fue profundizado por autores como Guzmán Brito, quien explica que la equidad natural –basada en fuentes extralegales objetivas como la doctrina y la historia legislativa– es el recurso legítimo para enfrentar vacíos y lagunas, en contraposición a la arbitrariedad o a la creación judicial de derecho¹³³.

Entonces, desde esta perspectiva, la interpretación debe garantizar que todos los jueces, aplicando un método común y estable, procedan en igualdad de condiciones, lo que protege la seguridad jurídica y la igualdad ante la ley. Así mismo, previene arbitrariedades o

¹²⁸ Es un principio general del derecho administrativo recogido en el artículo 41 de la Ley N° 19.880.

¹²⁹ FLORES DURÁN (2017) p. 20.

¹³⁰ Por ejemplo, se ha resuelto que “el SII, tiene razón en el sentido que una resolución que resuelve una RAV del artículo 123° bis no es reclamable; lo reclamable es el acto originario (liquidación, giro, pago o resolución) respecto del cual el contribuyente deduce su RAV”. *Suprema Chile Importadora y Exportadora Ltda. con SII* (2024).

¹³¹ FLORES DURÁN (2017) pp. 8-42 y Dictamen CGR N° 19.458, de 2018.

¹³² GUZMÁN BRITO (2005) pp. 21-30.

¹³³ GUZMÁN BRITO (2005) pp. 11-38.

manipulaciones, preservando de esta forma la función democrática del legislador y la confianza ciudadana en el sistema legal.

7.1. Los conceptos jurídicos indeterminados carentes de parámetros legales que encubren la politización de órganos que deberían aplicar reglas y no crearlas

En estos días existen muchas confusiones sobre problemas de constitucionalidad elementales, las que se manifiestan especialmente frente a la concesión de facultades que afectan derechos protegidos por la Constitución, sin respetar los resguardos necesarios.

Por ejemplo, se intenta justificar como una defensa ante un literalismo inexistente en nuestro derecho¹³⁴, lo que ha sido un ataque en contra de los principios de legalidad, juridicidad y reserva legal, que trata de reducirlos a la caricatura denunciada por la Comisión de Venecia¹³⁵, en la que se degradan aquellos principios hasta el punto de la mera delegación legal, en la que se faculta a la administración o el juez para que, ante cualquier circunstancia de hecho que, por ejemplo, tenga como efecto una menor tributación producto de la aplicación del derecho vigente, se apliquen las consecuencias jurídicas que quien decide estime adecuadas¹³⁶.

Lo anterior se intenta justificar como una forma de entender la legalidad de manera moderna o, podríamos decir, post moderna, considerando que decisiones públicas se basan en estos casos sobre los sentimientos de justicia y preferencias políticas de quienes deben resolver, y no sobre parámetros objetivos establecidos previamente por el legislador.

Ello ocurre en nuestro derecho en más casos de los que son apropiados para la seguridad jurídica. Por ejemplo, el concepto de abuso de las formas, regularmente se invoca como bandera de lucha política¹³⁷ que, en la práctica, ha ido socavando la legalidad. Esto se hace a pesar de que o, tal vez, debido a que carece de todo parámetro establecido en la ley¹³⁸, por lo que quien decide estos casos sustituye al legislador al seleccionar los parámetros que justifican su decisión.

Por dichos motivos, normas de este tipo atentan, además, en contra del principio elemental que informa nuestro derecho, en el que la creación de las reglas debe estar separado de su aplicación.

Veamos todo esto con mayor detalle. Cuando el legislador abandona el deber que le impone la constitución de definir objetivamente el hecho gravado, por ejemplo, al recurrir a conceptos jurídicos indeterminados carentes de parámetros legales que permitan una aplicación objetiva, es decir, una aplicación uniforme de la ley, quien resuelve está en rigor

¹³⁴ VERGARA QUEZADA (2023a) pp. 11–57. Cuando se ha interpretado de manera formalista el derecho tributario en Chile, ello se ha hecho en contra de los contribuyentes. VERGARA QUEZADA (2019) pp. 126-165.

¹³⁵ Comisión de Venecia (2016) pp. 10 y 25-26.

¹³⁶ En rigor, la norma debería disponer si se rechaza un beneficio, si se aplica una regla considerada eludida, si se aplican las reglas que procederían ante una ficción judicial, etc. VERGARA QUEZADA (2022) pp. 163-164.

¹³⁷ Que ha vuelto desde el 2014 en reiterados proyectos de reformas fiscales.

¹³⁸ VERGARA QUEZADA (2022) pp. 153-170.

seleccionando dentro de los parámetros posibles para justificar su decisión. Por esto la doctrina ha destacado que en estos casos quien resuelve crea una regla *ex post facto*¹³⁹, lo que violenta los elementos esenciales del Estado de derecho¹⁴⁰.

Ahora, sin importar el motivo que llevo al legislador a incorporar este tipo de conceptos en la ley fiscal, cuando el hecho gravado no puede ser determinado de manera objetiva, la ley afecta derechos protegidos por la constitución, por lo que estamos ante normas que adolecen de inconstitucionalidad. Esta inconstitucionalidad tiende a politizar a la judicatura o a la administración, debido a que, en rigor, deben crear *ex post facto* la regla aplicable al caso¹⁴¹.

En estos casos, a pesar de que puedan no existir parámetros objetivos, atenta en contra del derecho cuando ello es utilizado para intentar encubrir la politización de instituciones que deberían aplicar el derecho sin tratar de alterarlo por vías ilegítimas, que se apartan del proceso democrático, lo que es evidente cuando se ignora el elemento histórico de la interpretación para efectos de alterar al resultado del establecimiento de la ley.

Un primer ejemplo de cómo se encubre la politización de la administración dentro de conceptos jurídicos indeterminados lo encontramos en lo que está ocurriendo con el llamado *roll-over* de dividendos, que fue aceptado por el legislador, tan solo para que aquella decisión política fuera alterada recurriendo al llamado *Catálogo de esquemas tributarios del SII*, en el que se intenta imponer una regla rechazada durante el proceso democrático que llevó al establecimiento de la ley¹⁴².

Lo mismo ocurre con el ejercicio de la acción de elusión para alterar lo decidido por el Congreso respecto de la tributación del financiamiento estructurado, que ha sido explicado en detalle por la doctrina, por lo que nos referimos a ella para evitar repeticiones¹⁴³.

También pasa esto con el uso de la norma antielusiva general para tratar de modificar la norma antielusiva especial sobre retiros¹⁴⁴, que solamente admite la desproporción en relación con el capital, excusándose en las reglas sobre sociedades de profesionales, que carecían de efectos para el caso, debido a que en el caso aplicaba la exención objetiva del IVA a las prestaciones médicas ambulatorias¹⁴⁵.

Además, en la causa anterior el Servicio de Impuestos Internos violenta el principio de confianza legítima, debido a que había interpretado que, si una sociedad de profesionales no cumple o deja de cumplir con los requisitos para tributar como tal, simplemente a ella se aplica el impuesto de primera categoría¹⁴⁶ y, como dicha compañía tributaba en la segunda

¹³⁹ AGÜERO SAN JUAN y SEPÚLVEDA ARELLANO (2022) p. 5.

¹⁴⁰ VERGARA QUEZADA (2025) pp. 42-43.

¹⁴¹ AGÜERO SAN JUAN y SEPÚLVEDA ARELLANO (2022) p. 5.

¹⁴² Historia de la Ley N° 20.448 p. 280 y SII (2024) pp. 135-136.

¹⁴³ SILVA PARADA y CORTÉS VIVANCO (2024) pp. 151-179.

¹⁴⁴ Prevista en el art. 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹⁴⁵ *Krause Arriagada con SII* (2025).

¹⁴⁶ Oficio SII N° 1.333, de 2024; Oficio SII N° 101, de 1999 y Circular SII N° 21, de 1991.

categoría, no se acumulan utilidades, por lo que ni siquiera es relevante al caso el impuesto del término de giro.

Un ejemplo del legislador forzando la politización de la administración fiscal es lo que ocurre con el concepto de amoblado suficiente, que radica en el Servicio de Impuestos Internos lo que debería ser una decisión del congreso¹⁴⁷. También esto pasa con los conceptos que sirven para determinar si existe o no elusión¹⁴⁸. En ambos casos, debido a que quien resuelve debe hacer una selección de parámetros extralegales para decidir, en el mejor de los casos, la resolución del asunto será un ejercicio de oportunidad o conveniencia y no un proceso de adjudicación conforme a la legalidad ya que, en la práctica, dicha selección de parámetros de decisión constituye la creación de la regla que se aplicará tras la ocurrencia de los hechos.

Como lo ha resaltado la doctrina, lo anterior produce el “quiebre del sistema constitucional, porque ya no son los representantes de los ciudadanos, elegidos en votaciones populares, quienes crean el derecho, sino que lo hace un el funcionario designado para resolver el caso. Luego, como ningún caso es completamente igual a otro, en rigor dejan de existir las normas, porque ningún precepto sería generalmente obligatorio, debido a que cualquier particularidad permitiría fundamentar una decisión diferente a las anteriores”¹⁴⁹.

Así las cosas, tanto por la previamente anunciada creación democrática de las reglas, como por el hecho de que no es posible controlar objetivamente las decisiones cuando ellas se toman recurriendo a criterios extralegales, los conceptos jurídicos indeterminados sin parámetros legales impiden que el derecho cumpla su principal función, a saber, que las personas puedan adecuar sus conductas a normas objetivas, preexistentes e impersonales¹⁵⁰.

Adicionalmente, cuando quien decide el caso crea la regla, es imposible diferenciar la arbitrariedad de la corrupción, debido a que el artilugio de alegar que algo no puede ser definido sino hasta que se presenten los hechos equivale a que los hechos creen de alguna forma la regla, por lo que siempre existirán diferencias en los casos como para resolver de una manera diferente, lo que termina con la igualdad ante la ley y con la seguridad jurídica y, tal como lo adelantó, el derecho deja de cumplir su única función.

Entonces, la frontera entre la interpretación y el activismo judicial es una preocupación importante ante los conceptos jurídicos indeterminados carentes de parámetros legales, pues puede traducirse en decisiones que suplantán la voluntad legislativa, en una materia que, por estar protegida por el catálogo de derechos constitucionales, no admite ese nivel de incertidumbre que, en la práctica, implica que los hechos crean la regla del caso.

¹⁴⁷ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2020) pp. 6-23.

¹⁴⁸ VERGARA QUEZADA (2022) pp. 153-170.

¹⁴⁹ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) p. 176.

¹⁵⁰ MILLAS (2012) pp. 358-359.

7.2. La expansión del derecho sancionatorio como fuente de arbitrariedad

De la misma forma que las monedas van perdiendo valor con las emisiones constantes, el aumento de las reglas legales va degradando su poder vinculante¹⁵¹, entre otros motivos, debido a que ninguna sociedad tiene una capacidad infinita para hacer efectiva su aplicación.

Por lo mismo, ante la expansión del derecho sancionatorio, especialmente el administrativo, de facto surge el mismo problema que ocasionan normas típicas de los sistemas iliberales, que permiten sancionar a cualquier persona por cualquier motivo¹⁵².

Esto fue destacado en los años 40, cuando la expansión del Estado mostraba su aspecto más nocivo, a saber, la arbitrariedad en el ejercicio de las facultades sancionatorias cuando las restricciones y complejidades normativas dejan a porcentajes altos de la población en algún tipo de incumplimiento.

Así, el fiscal general de Estados Unidos, que luego fue juez de la Corte Suprema de ese país, Robert H. Jackson, destacó que cuando las leyes están repletas “de una gran variedad de delitos, un fiscal tiene buenas posibilidades de encontrar al menos una infracción técnica de algún delito por parte de casi cualquier persona. En tal caso, no se trata de descubrir la comisión de un delito y luego buscar a quien lo ha cometido, sino de seleccionar a la persona y luego buscar en los libros de derecho, o poner a los investigadores a trabajar, para imputarle alguna ofensa al derecho”¹⁵³.

Respecto de las infracciones tributarias es necesario recordar lo que ha destacado la doctrina, en “1960 el artículo 97 del Código Tributario contemplaba 13 números con infracciones tributarias, entre las que se incluían los delitos. Hoy, la cantidad de números con sanciones, se ha más que duplicado, y varios de esos números contemplan incluso más de una conducta punible. Esta inflación normativa no da cuenta de una política fiscal coherente, sino que obedece a exageradas reacciones legislativas”¹⁵⁴.

Adicionalmente, el solo retraso en el pago de un impuesto tiene asociada la aplicación de una multa, que puede ser aplicada mediante una infinidad de facultades especiales¹⁵⁵, a las que se suman las previstas en Título IV del Código Tributario, se establecen los medios especiales de fiscalización de aplicación general, que al año 1999 contenía 35 artículos vigentes, los que se extendían por 13 páginas de la obra *Textos legales*, que recopilaba las

¹⁵¹ OELCKERS y BRONFMAN (2002) pp. 15-36.

¹⁵² PACHECO GÓMEZ (1993) pp. 226-227.

¹⁵³ JACKSON (1940) pp. 4-5.

¹⁵⁴ URRRA TRUJILLO (2024) p. 192.

¹⁵⁵ Por ejemplo, algunas de las previstas en Ley sobre Impuesto a la Renta son las tasaciones de los artículos 17 N° 8, 15 inc. 5°; 31 inc. 4° N° 9 párrafo 5°; presunciones de renta mínima del art. 35; normas sobre precios de transferencia del art. 41 E; impugnación de retiros desproporcionados al capital aportado del N° 9 de la letra A) del art. 14; impugnación de remuneraciones del art. 31 inc. 4° N° 6 párrafo 3°, etc.

normas vigentes¹⁵⁶; al año 2020, en la misma publicación, aquel título comprendía 41 artículos vigentes que se extendían por 30 páginas¹⁵⁷.

Es decir, en un poco más de 20 años el contenido sustantivo de dichas normas se había más que duplicado. Si bien el año 2020 se dejó de publicar la obra *Textos legales*¹⁵⁸, debemos imaginar la mayor extensión que hoy le darían el artículo 59 bis, que permite “asistir” al contribuyente, notificándolo para que concurra al SII; el artículo 75 bis, sobre la declaración del IVA en los inmuebles y el artículo 85 bis, que obliga a las instituciones financieras a informar al SII los saldos de cuentas bancarias.

Es decir, hemos visto una constante expansión de las facultades de la administración fiscal, que hoy tiene acceso a las bases de datos de otros organismos estatales, junto con el grueso de la información bancaria relevante de los contribuyentes¹⁵⁹.

Dicho lo anterior, debemos destacar que, por un lado, el Servicio de Impuestos Internos debe seleccionar las facultades que ejercerá, lo que no siempre coincide con el clamor de facultades que constantemente se hace en el parlamento, como quedó demostrado con el escaso uso de la facultad para acceder a información bancaria¹⁶⁰ y, por otro lado, tal como lo advirtió Jackson en los años 40 del siglo pasado, la extensión y complejidad de las normas fiscales, junto con la abundancia de conceptos jurídicos indeterminados carentes de parámetros legales, posibilitan que un jefe de servicio se limite a entregar una lista de nombres a sus funcionarios para que ellos luego siempre le entreguen la lista de infracciones, el famoso dame un nombre y te daré un delito.

Sin ir más lejos, ni siquiera el Servicio de Impuestos Internos es capaz de cumplir con las normas vigentes. A modo de ejemplo, el año 2022, debido a que el sistema de facturación que la administración fiscal proporciona a los pequeños contribuyentes no cumplía con la ley, debido a que no contemplaba la rebaja del 11% del avalúo de los inmuebles en caso de arriendo afecto de ellos, el Servicio de Impuestos Internos declaró que sus funcionarios estaban “permanentemente atentos a las sugerencias y requerimientos de los contribuyentes, por lo que agradecemos sus observaciones”¹⁶¹, pero no arregló el sistema.

Tras una nueva consulta sobre lo mismo agregó que “el sistema de emisión gratuito de documentos tributarios, que este Servicio pone a disposición de los contribuyentes, fue diseñado para un conjunto de operaciones de carácter general, a las que paulatinamente se

¹⁵⁶ Arts. 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 75 bis, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82 derogado, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92 y 92 bis.

¹⁵⁷ Arts. 59, 60, 60 bis, 60 ter, 60 quáter, 60 quinquies, 61, 62, 62 bis, 62 ter, 63, 64, 65, 65 bis, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 75 bis, 76, 77 (derogado), 78, 79 (derogado), 80, 81, 82 derogado, 83, 84, 84 bis, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92 y 92 bis.

¹⁵⁸ Dicha obra era publicada por el Servicio de Impuestos Internos en conjunto con Legal Publishing.

¹⁵⁹ Recordemos que la administración fiscal ha podido acceder a información bancaria desde hace décadas. Ya en la Resolución SII Ex. N° 4.190, de 1995, el SII obligaba a los bancos y otras entidades financieras que administraban tarjetas de crédito a informar las transacciones de los comercios efectuadas con tarjetas de crédito, sin embargo, el año 2023, el SII presentaba esto como si fuera algo nuevo. SII (2023).

¹⁶⁰ Observatorio Judicial (2004, 2 de mayo).

¹⁶¹ Oficio SII N° 1.183, de 2022.

han añadido operaciones más específicas, no permite aun la emisión de las facturas en los términos requeridos, de manera que para dar cumplimiento a lo expresado en el párrafo anterior es procedente el uso de las alternativas de facturación electrónica que ofrece el mercado, permitiendo la emisión de un solo documento”¹⁶².

Quienes observamos esto con cierta preocupación pensamos que, considerando la importancia que se da al cumplimiento, especialmente de los pequeños contribuyentes, la administración trabajaría en una solución, después de todo, parecía impresentable que el propio Servicio de Impuestos Internos no cumpliera abiertamente con la ley.

Sin embargo, tres años después, no solo no arregló su sistema para que cumpliera con la ley, sino que señaló que “el sistema de emisión gratuito de documentos tributarios que este Servicio pone a disposición de los contribuyentes no permite aun la emisión de los documentos en los términos señalados, de manera que para dar cumplimiento a lo indicado en el párrafo anterior es procedente el uso de las alternativas de facturación electrónica que ofrece el mercado”¹⁶³.

Así, la mera selección de los contribuyentes que serán revisados se puede convertir en la lista de sancionados, porque, si bien no se han detectado irregularidades, debido a lo complejas que son las normas fiscalizadas, es solo una cuestión de tiempo detectar un error sujeto al menos a una multa.

Por lo mismo es tan grave que nuestra legislación aún mantenga los requerimientos que no constituyen fiscalizaciones¹⁶⁴ y es tan importante que los requerimientos del Servicio de Impuestos Internos sean precisos. De lo contrario, ellos dan cuenta del uso arbitrario de las abundantes facultades para fiscalizar y, como denunciaba Jackson, pueden ser guiadas por motivaciones políticas u otras que no se conforman con la legalidad.

Adicionalmente, si realmente las actuaciones anteriores no son fiscalizaciones y, por ejemplo, buscan recopilar datos estadísticos, el caso es aún peor, considerando que la administración se queja constantemente de no tener los recursos suficientes para fiscalizar¹⁶⁵, por lo que estas circunstancias constituyen una muestra de arbitrariedad o de derroche de los recursos del Estado.

¹⁶² Oficio SII N° 2.206, de 2022

¹⁶³ Oficio SII N° 2.356, de 2025.

¹⁶⁴ El art. 59 dispone que no se considerarán procedimientos de fiscalización aquellas revisiones iniciadas por medios distintos de la citación del artículo 63, salvo que hayan “concluido formalmente con un giro, liquidación o resolución; o con una rectificación o certificación, cuando en virtud de estas últimas se hayan aceptado los hechos o partidas objeto de la revisión”. Esto permite iniciar lo que ha sido llamado en otras latitudes “expediciones de pesca”, que son requerimiento que carecen de una justificación diferente de encontrar cualquier falta respecto de quienes, en rigor, han sido seleccionados para ser multados.

¹⁶⁵ A modo de ejemplo, Diario Financiero (2019, 29 de marzo) y Emol (2014, 17 de abril).

8. EL CONTROL JUDICIAL DE LA CIRCULAR 33, DE 2024

En el fallo, la corte le recuerda al Servicio de Impuestos Internos que la interpretación de la ley en Chile es una facultad reglada, luego dice que “la labor de interpretación que el legislador le ha confiado al Director del Servicio queda circunscrita a establecer el correcto alcance de una normativa tributaria, no pudiendo exceder su función a un mayor alcance que aquel, sin que pueda exceder tal extremo”¹⁶⁶.

Luego, citando a Zúñiga, la corte dice que la “legalidad tributaria opera como garantía de la igualdad tributaria en que los baremos empleados para determinar la distribución de tributos los establece la ley”¹⁶⁷.

Tras eso, la corte revisa la historia del establecimiento de las normas respectivas¹⁶⁸, resaltado que “no hay que perder de vista que, la regla del artículo 42 letra a) del D.L. Nro. 825, contempló de manera específica a las bebidas analcohólicas naturales o artificiales, energizantes o hipertónicas, jarabes y en general cualquier otro producto que las sustituya o que sirva para preparar bebidas similares. De forma tal que, la redacción de la norma no contempló bebidas isotónicas, hipotónicas ni néctares. Así, tampoco formó parte de la discusión parlamentaria la incorporación de otras bebidas analcohólicas distintas a la que la redacción de la norma finalmente adoptó en virtud de la dictación de la Ley Nro. 20.780”¹⁶⁹.

La corte indica que “si bien en apariencia el Director del Servicio ha obrado facultado por lo que la Ley Orgánica del Servicio le autoriza, y lo mismo que regula el Código Tributario, lo cierto es que el análisis por él efectuado, no solo excede con creces la mera interpretación de la normativa tributaria, sino que también el acto administrativo carece de fundamentación, desde que se basa únicamente en una afirmación condicional de la autoridad sanitaria, al decir que los productos cuestionados pueden ser considerados como bebidas analcohólicas, de acuerdo a su composición que está regulado en distintos títulos del Reglamento Sanitario de los Alimentos. Antecedente que no está previsto para efectos de gravar a los productos con algún impuesto”.

Finalmente, la corte resolvió que “ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias, siendo esta una de las garantías más importantes que se resguarda con este numeral [2 del art. 19], esto es, la interdicción de la arbitrariedad, evitando así que el poder público sea ejercido en exceso de las atribuciones expresamente conferidas por la Constitución y las leyes. Así, se tiene que el actuar de la recurrida ha vulnerado esta garantía, pues al extender la base de aplicación del impuesto a hechos gravados no contemplados por el legislador expresamente, está actuando con exceso de sus facultades, como oportunamente se analizó, imponiendo de manera arbitraria e ilegal obligaciones que la norma jurídica no contempla y estableciendo diferencias arbitrarias entre los contribuyentes, al establecer por vía administrativa la aplicación de un impuesto”¹⁷⁰.

¹⁶⁶ *Embotelladoras Chilenas Unidas SA con SII* (2024) c. décimo.

¹⁶⁷ *Embotelladoras Chilenas Unidas SA con SII* (2024) c. duodécimo.

¹⁶⁸ *Embotelladoras Chilenas Unidas SA con SII* (2024) c. décimo tercero y c. décimo cuarto.

¹⁶⁹ *Embotelladoras Chilenas Unidas SA con SII* (2024) c. décimo quinto.

¹⁷⁰ *Embotelladoras Chilenas Unidas SA con SII* (2024) c. vigésimo octavo.

Como se puede apreciar, incluso si el Servicio de Impuestos Internos hubiese mejorado la motivación de la circular impugnada, en el fondo, el vicio era que estaba llegando a un resultado contrario a la voluntad del parlamento.

9. DESAFÍOS PENDIENTES EN LAS LEYES FISCALES

Aún existen en la Ley sobre Impuesto a la Renta, como el artículo 68 letra a), que contienen normas que establecen que el Servicio de Impuestos Internos “a su juicio exclusivo”. Cuando se codificaron las leyes tributarias, se discutió si esta expresión daba cuenta de que una resolución era “inapelable”, es decir, que no admitiría recurso alguno (lo que hoy es inconstitucional) o si, además, implicaba que dicha facultad no podía ser delegada¹⁷¹.

Junto con las reliquias anteriores propias del *ancien régime*, existen normas nuevas que violentan los principios constitucionales. Por ejemplo, aquellas previstas en el artículo 41 E, que disponen que las resoluciones del Servicio de Impuestos Internos sobre los acuerdos anticipados, que los rechazan o los dejan sin efecto, no son reclamables, ni admitirán recurso alguno.

Lo anterior atenta en contra de los principios constitucionales más básicos que hemos examinado en este trabajo. Dicho eso, estimamos que todas aquellas reglas que son anteriores al recurso de vulneración, al tener el mismo rango legal, no requieren de una declaración de inconstitucional para efectos de ser controladas por el juez tributario y aduanero.

Ahora, al igual que ocurrió con las circulares, las mencionadas resoluciones, incluso si son posteriores a las normas de rango legal que establecen recursos para controlar las acciones del Servicio de Impuestos Internos, son susceptibles de ser controladas por el recurso de protección.

10. CONCLUSIONES

El activismo político –entendido como el intento de modificar o distorsionar el resultado del proceso político legislativo mediante decisiones que exceden las atribuciones legales– puede manifestarse tanto en el ámbito judicial como en el administrativo.

El riesgo de activismo parece ser mayor en la administración, debido a que ella se encuentra más expuesta a la presión del Ejecutivo, por lo mismo, el control judicial es tan relevante para evitar que se alteren las decisiones tomadas dentro del proceso democrático de creación de la ley por parte de quienes no han sido elegidos por los ciudadanos.

En el contexto de los recursos de protección interpuestos contra la Circular N° 33, de 2024, la Corte de Apelaciones de Santiago actuó dentro del marco de sus competencias, puesto que la acción constitucional procede incluso ante la mera amenaza al derecho protegido.

En contraposición, la administración fiscal incurrió en activismo político al intentar ampliar la base gravable incluyendo en ella las bebidas isotónicas, contraviniendo la voluntad

¹⁷¹ Trigésimo sexta sesión de la Comisión Revisora del Código Tributario, de 21 de septiembre de 1959.

expresa del legislador y pretendiéndolo lograr mediante una interpretación administrativa un resultado contrario a derecho.

En este sentido, resulta auspicioso el cambio de posicionamiento de la Corte de Apelaciones de Santiago, que previamente había adoptado una postura reticente a revisar la legalidad de las circulares, lo que fortalece el control judicial sobre actos administrativos que vulneren la juridicidad y el principio de legalidad.

Aún queda camino por recorrer en materia de control judicial de los actos de la administración fiscal, debido a que, violentando los principios constitucionales básicos, se han establecido limitaciones en la Ley sobre Impuesto a la Renta que claman por una corrección legal para someter a la administración fiscal al derecho.

11. BIBLIOGRAFÍA

- AGÜERO SAN JUAN, Claudio y SEPÚLVEDA ARELLANO, Eduardo. (2022). La especificación de tres conceptos jurídicos indeterminados en el Derecho Público chileno. *Revista de Derecho* (Valparaíso), (59), pp. 1-30.
- ALISTE SANTOS, Tomás J. (2013). *Sistema de common law*. Salamanca, Ratio Legis.
- ALLI ARANGUREN, Juan Cruz (2008). *Los paradigmas de la legalidad y la justicia en el Derecho Administrativo francés*. Pamplona, Universidad de Pamplona.
- ARANCIBIA MATTAR, Jaime (2014). La autarquía de los actos administrativos en la jurisprudencia de la Contraloría General de la República. En SOTO KLOSS, Eduardo (coord.), *Administración y derecho. Homenaje a los 125 años de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile*. Santiago, La Ley/Thomson Reuters.
- ARÓSTICA MALDONADO, Iván (1993). Sobre el recurso de protección y la representación del contralor: reflexiones acerca de una contienda de competencia, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 20, No. 2-3, pp. 745- 754.
- ARÓSTICA MALDONADO, Iván (2006). Los dictámenes y la interpretación de la ley en sede administrativa, *Revista Actualidad jurídica*, N° 14, pp. 149-160.
- AYLWIN AZÓCAR, Arturo (1988). Principios de la ley orgánica de la administración del Estado y pautas para el análisis de su título I, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 16, No. 2, pp. 395-422.
- BOLOÑA KELLY, Germán (2010). *Organización administrativa*. 2ª ed., Santiago, Legal Publishing.
- BORDALÍ SALAMANCA, Andrés. (2008). La doctrina de la separación de poderes y el poder judicial chileno. *Revista de Derecho* (Valparaíso), (30), 185-219.
- CALLOUD, Ariane (2018). France, *Cahier de Droit Fiscal International*, Vol. 103 A.
- CANTUARIAS RUBIO, Rocío; MATUS FUENTES, Marcelo; MONTECINOS ARAYA, Jorge y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2020). Legislar sin datos: El problema de las reformas chilenas, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 8, pp. 157 - 171.
- CASAS FARÍAS, Patricio (2020a). Fundamentación de los actos administrativos y valoración probatoria, a partir de la modernización tributaria de la Ley N° 21.210, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 7, pp. 54 – 81.
- CASAS FARÍAS, Patricio (2020b). Servicios de Transporte Blue Limitada con Servicio de Impuestos Internos: Sobre el reforzamiento de la obligación de fundamentar los actos

- administrativos, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 8, pp. 138-155.
- CASAS FARÍAS, Patricio (2020c). Modificaciones del artículo 8 bis del Código Tributario a partir de la modernización tributaria de la ley n° 21.210: ¿una nueva relación entre los contribuyentes y el servicio de impuestos internos?, *Anuario de Derecho Tributario*, N° 12, pp. 76-93.
- CASTRO REBOLLEDO, Camilo Eleazar (2023). RV Seafood S.A. con SII. Los fundamentos del acto administrativo que rechaza el crédito fiscal de una factura ideológicamente falsa, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 14, pp. 125-138.
- CATTAN ESPINOSA, Daniel (2022). Ravizza y Servera Ltda. con SII: el derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable: primeras aproximaciones jurisprudenciales en Chile, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 11, pp. 143-164.
- CEA EGAÑA, José Luis (2012): *Derecho constitucional chileno* (Santiago, 2ª ed.) Tomo I, p. 248.
- Comisión de Venecia (2016). *Criterios de verificación del Estado de Derecho*. Estrasburgo: Consejo de Europa.
- DANIEL A., Manuel (1960). *El control jurídico de la administración. Nociones fundamentales*. Santiago. Editorial Universitaria.
- DANIEL ARGANDOÑA, Manuel (1967). *Derecho administrativo y administración pública*. *Revista de Derecho Público*, (7), pp. 57-84.
- DE CARCER Ruiz-Tagle, María Paz (2024). La prueba del beneficiario efectivo en los convenios sobre doble tributación, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 15, pp. 43-51.
- FARNSWORTH (1990) p. 74. Farnsworth, E. Allan (1990). *Introducción al sistema legal de los Estados Unidos*. Buenos Aires, Zavala.
- FLORES DURÁN, Gloria (2017). Principios, procedimientos y procesos tributarios, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, pp. 8-42.
- GARCÍA G., José Francisco y VERDUGO R., Sergio (2013). *Activismo judicial en Chile. ¿Hacia un gobierno de los jueces?* Santiago, Ediciones LyD.
- GÓMEZ RODRÍGUEZ, Eleazar (1966). *Poder judicial y proceso administrativo*. Editorial Jurídica de Chile.
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2005). *Estudios dogmáticos de derecho civil*. Ediciones Universitarias de Valparaíso.
- HAURIOU, Maurice (1893). *Précis de droit administratif*. 2ª ed. París, Librairie du Recueil Général des Lois et Arrêts et du Journal du Palais, L. Larose & Forcel, Éditeurs p. 208.
- HUMERES GUAJARDO, Nicolás (2017). Perspectivas sobre la potestad reglamentaria y la nulidad de las normas administrativas, *Revista de Derecho* (Concepción), Vol. 85, N° 246.
- Inter-American Center of Tax Administrations, International Monetary Fund, Intra-European Organisation of Tax Administrations, Organisation for Economic Co-operation and Development (2024). *VITARA Reference Guide Institutional Governance, International Monetary Fund*.
- JACKSON, Robert H. (1940). *The federal prosecutor*. The Second Annual Conference of United States Attorney.
- JAMES, Philip S. (1953). *Introduction to English Law*. Londres, Butterworth & Co. (Publishers) Ltd.

- JIRÓN VARGAS, Enrique; MERY BRAVO, Sergio y SARIC PAREDES, Alejandro (1959). *Lo contencioso-administrativo*. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, p. 39.
- MADARIAGA GUTIÉRREZ, Mónica (1993). *Seguridad jurídica y administración pública en el siglo XXI*. 2ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile.
- MILLAS, Jorge (2012). *Filosofía del derecho*. Santiago, Universidad Diego Portales.
- NOGUEIRA ESTÉVEZ, María Francisca (2023) Colegio Médico Veterinario de Chile A. G. con SII. Sobre los actos administrativos susceptibles de revisión judicial, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 13, pp. 127-140.
- OELCKERS, Osvaldo y BRONFMAN, Alan (ed.) (2002). *La evaluación de las leyes*. Santiago, Ediciones Universitarias de Valparaíso.
- PACHECO GÓMEZ, Máximo (1993): *Teoría del derecho* (Bogotá, 4ª ed., Editorial Jurídica de Chile / Temis).
- PIEDRABUENA RICHARD, Enrique (sin fecha). *Procedimientos tributarios*. sin información.
- PINOCHET CANTWELL, Francisco José (2020). *El recurso de protección*. Santiago, El Jurista.
- PRECHT PIZARRO, Jorge Enrique y PRECHT RORRIS, Alejandra (2018). Facultades desconcentradas y Recurso Jerárquico, *Revista de Derecho Público*, Número Especial, pp. 53-58.
- ROCHA FAJARDO, Esteban (2018). *Estudio sobre la motivación del acto administrativo*. Premio “Tribunal Constitucional” 2017. Cuadernos del Tribunal Constitucional N° 65.
- QUEZADA GONZÁLEZ, Ignacio (2020). Análisis de jurisprudencia administrativa de la Contraloría General de la República en materia de control de juridicidad sobre actos administrativos fundados en mérito, oportunidad y conveniencia, *Revista de Estudios Ius Novum*, Vol. 13 N° 2, pp. 103-133.
- RAMÍREZ SEPÚLVEDA, Mauricio (2023) La prueba del propósito principal: un caso problemático de trasplante de conceptos del *common law*, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 14, pp. 63-70.
- REYES RIVEROS, Jorge (1993). Supremacía constitucional y sistema nacional de control, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 20, No. 2-3, pp. 449- 452.
- RICOEUR, Paul (2015): *El conflicto de las interpretaciones* (Buenos Aires, trad. de la 2ª ed. de Alejandrina FALCÓN, Fondo de Cultura Económica).
- SEGUEL MALAGUEÑO y Aguayo Gajardo (2020) Medios de prevenir los conflictos fiscales, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 8.
- SELAMÉ MARCHANT, Francisco (2022). La desjuridización del Derecho Tributario Chileno. Un grave problema que atender, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 12, pp. 143-152
- SILVA CIMMA, Enrique (1994). *Derecho administrativo chileno y comparado. El control público*. Santiago, Editorial Jurídica de Chile.
- SILVA PARADA, Marcela y CORTÉS VIVANCO, Javier (2024) SII con Forestal Aurora SpA, comentario respecto la primera sentencia sobre elusión dictada en Chile, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 15, pp. 151-179.
- SOTO KLOSS, Eduardo. (1984). El recurso de protección: aspectos fundamentales, *Revista Chilena de Derecho*, 11(2-3), pp.365-372.
- THIO, Li-Ann (2020). Courts and Judicial Review. En CANE, Peter; HOFMANN, Herwig C. H.; IP, Eric C. y LINDSETH, Peter L. (eds.), *The Oxford Handbook of Comparative Administrative Law*. Oxford, Oxford University Press.

- UGALDE PRIETO, Rodrigo y LARRAÍN VILLANUEVA, Florencia (2024). *Motivo, causa y fin de las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos y su relación con la protección de los derechos del contribuyente*. Valencia, Tirant Lo Blance.
- URRA TRUJILLO, Joaquín (2024). La autodenuncia de la ley 21.713 y los delitos tributarios como herramientas subsidiarias del cobro de los tributos, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*. Vol. 16, pp. 185-201.
- VALENZUELA CORI, Rodrigo (1995): “Interpretación de la ley tributaria. Una experiencia docente”, *Revista de Derecho Económico*, N° 72, pp. 24-40.
- VERGARA BLANCO, Alejandro (2025). El Derecho administrativo ante la jurisprudencia de la Corte Suprema, V: Líneas y vacilaciones en veinte temas durante 2022, 2023 y 2024, *Revista de Derecho Administrativo*, N° 41, pp. 547- 653.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016a). ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión? *Revistas de Estudios Tributarios*, (14), pp. 199–238.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016b). *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago, Libromar, pp. 174-175.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019). Gastos necesarios, crítica a una interpretación formalista, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*. Vol. 5, pp. 126-165.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2021). La interpretación administrativa de la ley tributaria en Chile de 1902 a 1964, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 9, pp. 46-79.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2022). Tasación, abuso y simulación en el proyecto de reforma tributaria del 2022, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*. Vol. 12, pp. 153-170.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2023a). Autonomía e integración de los vacíos del derecho tributario chileno. *Revistas de Estudios Tributarios*, (29), 11–57.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2023b). La motivación de la actuación administrativa y la desviación de poder en el derecho tributario, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*. Vol. 14, pp. 139-165
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2024). Precios de transferencia: problemas del uso de conceptos jurídicos indeterminados, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*. Vol. 15 [enero-julio], pp. 53-92.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2025). La facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*. Vol. 17, pp. 39-85.
- VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2017). La deuda histórica con los principios superiores de la tributación, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción* Vol. 1 pp. 37-47.
- VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2019). La certeza jurídica y el derecho tributario chileno, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 5, pp. 166-205.
- VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2020). ¿Es constitucional la calificación de la suficiencia del amoblado introducida por la Ley N° 21.210? *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 7, pp. 6–23.
- WARD, David (2007) Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties. En MAISTO, Guglielmo (ed.) *Courts and tax treaty law*. Amsterdam, IBFD, pp. 161-187.

ZÚÑIGA URBINA, Francisco (2014). *Judicatura y activismo judicial*, *Revista de Derecho Público*, (73), pp. 59–77.

Normativa:

Código Tributario.

Constitución Política de la República.

Código Orgánico de Tribunales.

Ley N° 3.996, publicada el 2 de enero de 1924.

Ley N° 5.686, publicada el 17 de septiembre de 1935.

Ley N° 18.575, bajo el texto fijado por el DFL N° 1, de 2000, publicado el 17 de noviembre de 2001.

Ley N° 19.880, publicada 29 de mayo de 2003.

Ley N° 20.322, publicada el 27 de enero de 2009.

Ley N° 21.039, publicada el 20 de octubre de 2017.

DS N° 3, de 1963, de Hacienda, publicado el 26 de abril de 1963.

DFL N° 1.730, de Hacienda, de 1927, publicado el 26 de agosto de 1927.

DFL N° 190, de Hacienda, publicado el 5 de abril de 1960.

DFL N° 284, de Hacienda, de 1960, publicado el 5 de abril de 1960.

DFL N° 7, de 1980, de Hacienda, publicado el 15 de octubre de 1980.

Historia de la Ley N° 18.575.

Historia de la Ley N° 20.448.

Historia de la Ley N° 21.039.

Historia de la Ley N° 21.713.

Sesiones de la Comisión Revisora del Proyecto de Código Tributario.

Sentencias

Embotelladora Chilenas Unidas S.A. con Frigolett (2024) Corte de Apelaciones de Santiago, 5 de julio de 2024 (protección) rol N° 6.598-2024. Desistido el recurso de apelación del SII, CS rol N° 30.422-2024.

I. Municipalidad de Lo Barnechea con Inversiones AHG SpA (2024). Corte Suprema, 4 de julio de 2024 (casación en el fondo), rol N° 50.838-2023.

I. Municipalidad de Lo Barnechea con Inversiones Coihueco S.A. (2024). Corte Suprema, 13 de junio de 2024 (casación en el fondo), rol N° 33.625-2023.

I. Municipalidad de Lo Barnechea con Inversiones Morales Meleda Ltda. (2022). Corte Suprema 29-12-2022 (casación en el fondo), rol N° 12.452-2021.

I. Municipalidad de Lo Barnechea con Sentosa Privatstiftung (2022). Corte Suprema, 14 de diciembre de 2023 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 60.090-2022.

I. Municipalidades de Santiago y otras con Contraloría General de la República (2012) Corte Suprema, 6 de noviembre de 2012 (apelación protección) rol N° 5.984–2012.

Krause Arriagada con SII (2025). TTA de la Araucanía, 5 de agosto de 2025 (reclamo) RUC 24-9-0000706-9 RIT DE-08-00018-2024.

SCT rol 6.363-2015.

Suprema Chile Importadora y Exportadora Ltda. con SII (2024). TTA Tarapacá, 5 de marzo de 2024 (reclamo) RUC: 23 9 0000875 3, RIT: GR 02 00044 2023, cita Thomson Reuters CL/JUR/8354/2024.

Watts S.A. con Frigolett (2024). Corte de Apelaciones de Santiago, 5 de julio de 2024
(protección) rol N° 7.164-2024.

Instrucciones administrativas

Circular SII N° 21, de 1991.
Circular SII N° 57 de 2000.
Circular SII N° 58, de 2000.
Circular SII N° 21 de 2001.
Circular SII N° 51, de 2005.
Circular SII N° 21, de 2014.
Circular SII N° 2, de 2017.
Dictamen CGR N° 26.403, de 1973.
Dictamen CGR N° 92.080, de 1971.
Dictamen CGR N° 44.455, de 2009.
Dictamen CGR N° 3.595, de 2010.
Dictamen CGR N° 76.923, de 2016.
Dictamen CGR N° 16.979, de 2017.
Dictamen CGR N° 14.000, de 2017.
Dictamen CGR N° 19.458, de 2018.
Dictamen CGR N° 18.276, de 2019.
Dictamen CGR N° 208.638, de 2022.
Resolución Ex. SII N° 4.190, de 1995.
Oficio SII N° 101, de 1999.
Oficio SII N° 889, de 2001.
Oficio SII N° 945, de 2001.
Oficio SII N° 4.882, de 2004.
Oficio SII N° 1.418, de 2010.
Oficio SII N° 608, de 2015.
Oficio SII N° 1.826, de 2015.
Oficio SII N° 3.401, de 2016.
Oficio SII N° 1.183, de 2022.
Oficio SII N° 2.206, de 2022
Oficio SII N° 2.356, de 2025.
Oficio SII N° 1.333, de 2024.

Otros:

24 Horas (2014, 27 de febrero). *Caso Johnson's: Contraloría absuelve a ex director del SII*, [en línea]. Recuperado en <https://www.24horas.cl/economia/caso-johnsons-contraloria-absuelve-a-ex-director-del-sii-1099786> [2025, 3 de septiembre].

Diario Financiero (2019, 29 de marzo). *Más fiscalizadores en el SII y aplicar IVA digital a empresas piden técnicos de oposición*, [en línea]. Recuperado en <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/mas-fiscalizadores-en-el-sii-y-aplicar-iva-digital-a-empresas-piden> [2025, 3 de septiembre].

Diario Financiero (2024, 12 de julio). *Tras duro revés en la justicia, el SII suspende la circular que ampliaba el impuesto específico a las bebidas deportivas*, [en línea].

- Recuperado en <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/tras-duro-reves-en-la-justicia-el-sii-suspende-la-circular-que-ampliaba> [2025, 3 de septiembre].
- Emol (2014, 17 de abril). *Andrea Repetto: “La carga tributaria no aumenta mágicamente más allá del crecimiento”*, [en línea]. Recuperado en <https://www.emol.com/noticias/economia/2014/04/17/655857/andrea-repetto-la-carga-tributaria-no-aumenta-magicamente-mas-alla-del-crecimiento.html> [2025, 3 de septiembre].
- Emol (2024, 6 de julio). *Corte acoge recurso de CCU y deja sin efecto cobro de impuestos a bebidas deportivas y néctares*, [en línea]. Recuperado en <https://www.emol.com/noticias/Economia/2024/07/06/1135816/corte-ccu-cobro-impuestos-bebidas.html> [2025, 3 de septiembre].
- Emol (2024, 20 de mayo). *Los duros cuestionamientos de organizaciones tributarias al SII de Javier Etcheberry*, [en línea]. Recuperado en <https://www.emol.com/noticias/Economia/2025/05/20/1166869/sii-cuestionamientos-organizaciones.html> [2025, 3 de septiembre].
- Observatorio Judicial (2004, 2 de mayo). *El SII ha pedido a tribunales levantar el secreto bancario en solo cuatro oportunidades en 10 años*, [en línea]. Recuperado en <https://observatoriojudicial.org/2024/05/el-sii-ha-pedido-a-tribunales-levantar-el-secreto-bancario-en-solo-cuatro-oportunidades-en-10-anos/> [2025, 3 de septiembre].
- SII (2023). *SII identifica más de 15 mil contribuyentes informales que no estarían pagando un IVA estimado superior a los \$3.300 millones*, [en línea]. <https://www.sii.cl/noticias/2023/301023noti01rp.htm> [2025, 3 de septiembre].
- SII (2024). *Catálogo de esquemas tributarios. Nuevos esquemas tributarios 2023*, [en línea]. Recuperado en https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_2024.pdf [2025, 3 de septiembre].
- SII (2025). *Director del SII enfatiza que fue él mismo quien pidió actualizar tasación de su propiedad para el pago de contribuciones*, [en línea]. Recuperado en <https://www.sii.cl/noticias/2025/160725noti01aav.htm> [2025, 3 de septiembre].