

**EL EJERCICIO DE BUENA FE DE LAS FUNCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN  
TRIBUTARIA: COMENTARIO A INDUSTRIA DE POLICARBONATOS CHILE LTDA.  
CON SII**

Gloria Flores Durán<sup>1</sup>

**RESUMEN:** Comenta la sentencia recaída en la causa *Industria de Policarbonatos Chile Ltda. con SII*, la que se pronuncia respecto del principio de buena fe en sus aspectos relacionados con la actividad de la administración fiscal. Para ello, efectúa una relación concisa de la aplicación de ese principio al derecho administrativo en general y al derecho tributario en particular, para luego revisar los aspectos relevantes de la sentencia de la Corte Suprema.

**PALABRAS CLAVES:** principio de buena fe, derecho tributario, invalidación, revocación, irretroactividad de los actos administrativos, confianza legítima, control del acto administrativo.

**ABSTRACT:** *Comments on the judgment handed down in the case of Industria de Policarbonatos Chile Ltda. with SII, which decides on the principle of good faith in its aspects related to the activity of the tax administration. To do this, it makes a concise statement of the application of that principle to administrative law in general and to tax law in particular, to then review the relevant aspects of the Supreme Court ruling.*

**KEYWORDS:** *good faith principle, tax law, invalidation, revocation, non-retroactivity of administrative acts, legitimate trust, control of administrative act.*

## 1. INTRODUCCIÓN

El objetivo de este comentario es resaltar que el principio de buena fe es plenamente aplicable al derecho administrativo en general e, igualmente, al derecho tributario en particular, por lo que dicho principio se extiende al ejercicio de las facultades de la administración tributaria, como se ha ido reconociendo de manera expresa por doctrina, la jurisprudencia judicial y las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos.

Para ello, primero se hará un análisis breve del principio de buena fe y los principales efectos que tiene sobre la actividad de la administración fiscal.

Entre dichos efectos, encontramos que la buena fe opera como un límite a la revocación y a la invalidación de los actos administrativos.

Adicionalmente, se examinará como la buena fe restringe la aplicación retroactiva de los actos de la administración tributaria que tienen un efecto negativo para los contribuyentes, sin embargo, ella demanda la aplicación retroactiva de los cambios de criterio más beneficiosos para los contribuyentes.

También se resaltarán algunas distinciones respecto de un principio cada vez más relevante que deriva de la buena fe, a saber, la confianza legítima, que tiene con la buena fe una relación de género a especie.

---

<sup>1</sup> Abogado, Universidad de Concepción. Magíster en Contratación Comparada e Internacional, Universidad de Chile. Master of Applied Economics, Georgetown University. Profesora Universidad Adolfo Ibáñez. Managing Director en KPMG, gloriaflores@kpmg.com. Recibido 23 de marzo 2019 - aprobado 28 de junio de 2019.

Tras ello, se revisarán las instrucciones administrativas que recogen este principio, para finalizar con el análisis de la sentencia que es objeto del presente comentario y que se transcribe en el último acápite para facilitar su consulta.

La sentencia comentada tiene gran relevancia, porque recae en un hecho de común ocurrencia, a saber, la solicitud por parte de la administración de todos los antecedentes y respaldos contables de una empresa que, por su volumen, no pueden ser acompañados al expediente, y solamente pueden ser revisados por la administración en las dependencias de la empresa.

Lo anterior, en muchos casos, en consideración a los plazos del procedimiento al que da lugar la citación, es imposible, por lo que la propia administración crea las circunstancias que impiden el cumplimiento de lo exigido por ella misma en la citación.

## **2, LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE BUENA FE A LA ADMINISTRACIÓN FISCAL**

La buena fe, como principio del derecho, encuentra su consagración normativa expresa en nuestro Código Civil<sup>2</sup>, particularmente en los artículos 706 y 1546.

Esta última disposición, que se refiere a la buena fe contractual, si bien se inspira en los artículos 1134 y 1135 del Código Civil francés, tiene importantes diferencias con las normas que le sirvieron de fuente, por lo mismo, sus diferencias y similitudes han sido estudiadas detenidamente por la doctrina<sup>3</sup>.

Por su parte, el artículo 706, que se refiere a la posesión, fue una creación de Bello, quien obtuvo su inspiración en la obra de Pothier<sup>4</sup>.

Sin embargo, no existe una norma similar expresa en materia de derecho administrativo y, si bien tanto el Código Tributario como el Código Civil nos obligan a integrar el derecho tributario con las disposiciones del derecho común, no parece ser fácil el camino interpretativo que nos llevaría a aplicar a los procedimientos y actos de la administración normas que, en definitiva, regulan la contratación y la posesión.

No obstante, a pesar de la falta de consagración normativa expresa del principio estudiado en el derecho administrativo, es ampliamente reconocido que la buena fe constituye un principio general, por lo mismo, común a todo ámbito del derecho y, que resulta, por tanto, ampliamente aplicable a todas sus ramas, incluida el derecho administrativo, sin necesidad de consagración legal expresa<sup>5</sup>.

En derecho comparado, la doctrina es pacífica a este último respecto, llegando aún más lejos al señalar que la buena fe, “en realidad es un principio transversal al conjunto de las relaciones

---

<sup>2</sup> Fueyo Laneri no cree que la buena fe está formulada en nuestro Código Civil de manera expresa, sin perjuicio de ello, estima que expresiones de dicho principio general se encuentran en abundancia en nuestro código, agregando que el principio general de buena fe estaría presente en todos los ordenamientos jurídicos. FUEYO LANERI, Fernando (1990): *Instituciones de derecho civil moderno* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 143-170.

<sup>3</sup> GUZMÁN BRITO, Alejandro (2002): “La buena fe en el Código Civil de Chile”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 29 N° 1, pp. 11-23.

<sup>4</sup> Ídem.

<sup>5</sup> ALCALDE RODRÍGUEZ, Enrique (2016): *Principios generales del derecho* (Santiago, Ediciones UC) pp. 147-250.

jurídicas y por tanto, aplicable a las relaciones jurídicas público-administrativas”<sup>6</sup>, concluyendo que “sin duda alguna el principio de la buena fe es rector en el ejercicio de la función pública”<sup>7</sup>. En este contexto, la doctrina internacional hace presente que, en el derecho administrativo, el principio en cuestión sirve de garantía jurídica ante el accionar de la administración pública<sup>8</sup>, particularmente como limitación al ejercicio de sus facultades discrecionales, que en todo caso deben ser fundadas y racionales<sup>9</sup>. Por otra parte, y en este sentido, el mencionado principio se relaciona estrechamente con el interés público que exige que el ejercicio del poder se efectúe de buena fe.

Entonces, como indica Laborde Goñi, el principio de buena fe “tiene una reminiscencia con lenguaje jurídico de la célebre máxima de que el fin no justifica los medios, es decir, es también de interés público la buena fe con que se hace uso de los medios –el poder- para lograr el fin público debido”.<sup>10</sup>

Señala asimismo este autor, que se trata de un principio generalísimo del cual derivan otros principios o refinamientos del mismo, como es el principio de la protección de la confianza legítima y el principio que manda no venir contra los actos propios.

En sus comentarios monográficos, Sainz Moreno indica que, en las relaciones de la administración con los administrados, la buena fe equivale a una *válida fe*, es decir, confianza aceptable por el derecho, siendo de relevancia para el derecho, tanto en sentido general -que pueda tenerse en cuenta por no ser contraria a la ley, la costumbre o los principios del ordenamiento jurídico-, como en sentido concreto -que guarde relación con la cuestión de que se trata siendo significativa para ella-. Por ello, para Sainz Moreno, la noción de *buena fe* no se contrapone a la de *mala fe*, sino que es antinomia de *fe* o de *confianza* irrelevante para el derecho<sup>11</sup>.

En materia de derecho administrativo, explica este autor que “la buena fe del ciudadano frente a la Administración consiste en la legítima confianza de que ésta no va a ejercitar sus derechos y prerrogativas más allá del límite trazado por las exigencias del interés general –no del interés de la Administración como tal, ni tampoco del mero interés de la legalidad- y siempre dentro del marco del ordenamiento jurídico”<sup>12</sup>.

Luego, el autor que se viene citando agrega que “la posición preeminente de la Administración es una posición de servicio a la comunidad. Siendo esto así, el lugar institucional que la Administración ocupa no solo no excluye la aplicación del principio de la buena fe sino que

---

<sup>6</sup> LABORDE GOÑI, Marcelo (2016): “El Principio de la Buena Fe como rector en el ejercicio de la función pública”, *Revista de Derecho Público*, Año 25, N° 50, pp. 35-71.

<sup>7</sup> Ídem.

<sup>8</sup> GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (2009): *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo* (Pamplona 5ª ed., Thomson Reuters) pp. 50-95.

<sup>9</sup> MAURER, Harmut (2011): *Derecho administrativo* (Madrid, trad. de la 17ª ed. alemana de Doménech Pascual, Gabriel et al., Marcial Pons) pp. 93, 309-310 y 338-339.

<sup>10</sup> LABORDE GOÑI (2016) pp. 35-71.

<sup>11</sup> SAINZ MORENO, Fernando (1979): “La buena fe en las relaciones de la Administración con los Administrados”, *Revista de Administración Pública*, N°89 pp. 293-314.

<sup>12</sup> LABORDE GOÑI (2016) pp. 35-71.

exige su máxima vigencia. Es legítimo que el ciudadano confíe en la Administración y que la Administración confíe en el ciudadano”<sup>13</sup>.

En el derecho chileno, creemos que lo anterior ha sido ampliamente reconocido por nuestros tribunales, por ejemplo, al resolver sendos recursos de protección en relación con el ejercicio de diversas potestades discrecionales por parte de diversos organismos públicos, exigiendo que los actos sean fundados y razonados, pues de lo contrario resultan arbitrarios y recurribles por la vía de protección, en tanto afecten los derechos fundamentales de los administrados<sup>14</sup>.

De esta manera, aún a falta de consagración normativa expresa, en diversas situaciones, nuestros tribunales superiores de justicia han reconocido el deber de la Administración de obrar de buena fe en el ejercicio de sus facultades.

Podemos decir entonces que al menos por la vía jurisprudencial, resulta también aplicable en nuestro país lo que concluye la doctrina comparada, en cuanto a que el principio de la buena fe admite aplicarse al conjunto del accionar administrativo y las diversas manifestaciones en que se da el ejercicio de la función pública.

### **3. LA BUENA FE COMO LÍMITE A LA INVALIDACIÓN Y REVOCACIÓN DE LOS ACTOS**

A nivel de la jurisprudencia administrativa de la Contraloría General de la República se ha reconocido que la buena fe limita la posibilidad de invalidar actos administrativos contrarios a derecho. Así, por ejemplo, en materia de derecho urbanístico, este último organismo ha señalado que el principio de la buena fe, la seguridad jurídica y la protección de la confianza de terceros ajenos a la administración restringen la invalidación, por lo que dichos principios son parte integrante del derecho público<sup>15</sup>.

Tal como señala Boettiger Philipps sobre el principio de la buena fe y su especificación como el principio de la confianza o confianza legítima en la administración, “ha resultado una elaboración propia del Derecho Administrativo general, aplicable como límite a la potestad invalidatoria de la Administración respecto de cualquier acto administrativo, más que a un ámbito específico de éste, como el urbanístico”<sup>16</sup>.

En este contexto, la doctrina nacional también se ha referido al principio de la buena fe a propósito de los límites a las potestades invalidatorias. Concretamente, se ha referido al principio de confianza legítima, el cual, como indica Bermúdez Soto, “se deduce desde los principios

---

<sup>13</sup> Ídem.

<sup>14</sup> Por ejemplo, *Sociedad Inversiones e Inmobiliaria Santa Elena Limitada con Dirección de Obras de la I. Municipalidad de Coquimbo* (2018): Corte de Apelaciones de La Serena, 25 de febrero de 2016 (protección) 26-2016, confirmada SCS rol N° 17.101-2016; *Jerman Klein Schweter y otros con Servicio Agrícola y Ganadero de la Región de Los Lagos* (2017): Corte de Apelaciones de Puerto Montt, 7 de febrero de 2017 (protección) rol N° 2.724-2016;

<sup>15</sup> BOETTIGER PHILIPPS, Camila (2009): “El principio de la buena fe en la jurisprudencia de la Contraloría General de la República en materia urbanística”, *Revista Actualidad Jurídica*, Tomo I, N° 19, pp. 309-326.

<sup>16</sup> Ídem.

constitucionales de Estado de Derecho (arts. 5,6 y 7 CPR) y de seguridad jurídica (art. 19 N°26 CPR)”<sup>17</sup>.

Asimismo, el mencionado autor sostiene que “una comprensión amplia de los principios de legalidad y seguridad jurídica puede servir también, incluso bajo nuestro ordenamiento, de base posible para asentar la vigencia de este principio. En virtud del principio de legalidad en su vertiente atributiva, le está vedado a la Administración Pública actuar en ejercicio de sus potestades de manera abusiva (arbitraria) o en exceso de poder”<sup>18</sup>.

De esta manera, es posible afirmar, sin ambigüedades, que la buena fe se alza como un límite al ejercicio de potestades discrecionales por parte de la Administración.

Por ello, a modo de resumen, es posible señalar que, sin perjuicio de la escasa doctrina nacional sobre el particular, como hemos venido comentando, la jurisprudencia de nuestros tribunales superiores de justicia, así como la jurisprudencia administrativa de la Contraloría General de la República, han reconocido de diversas maneras la aplicación de la buena fe y la confianza legítima en el actuar de la Administración como un principio general aplicable al ejercicio de las facultades y función pública.

En este contexto, se identifican diversos casos en que la buena fe se opone frente a pretensiones que lesionan la confianza legítima: cuando se actúa contra los actos propios; cuando las pretensiones se amparan en errores propios o en conductas confusas, equívocas o maliciosas; cuando se abusa de la nulidad por motivos meramente formales; cuando existe abusos de las prerrogativas legales; o cuando se exige aquello que ya no tiene sentido pedir<sup>19</sup>.

#### **4. LA BUENA FE Y LA IRRETROACTIVIDAD DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN QUE SON NEGATIVOS PARA EL CONTRIBUYENTE**

El artículo 26 del Código Tributario reconoce este principio general del derecho administrativo al disponer la improcedencia del “cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular”.

Igualmente, este principio está expresado en el artículo 52 de la Ley N° 19.880, que es aplicable en la especie<sup>20</sup> y señala que los “actos administrativos no tendrán efecto retroactivo, salvo cuando produzcan consecuencias favorables para los interesados y no lesionen derechos de terceros”.

---

<sup>17</sup> BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2005): “El principio de confianza legítima en la actuación de la Administración como límite a la potestad invalidatoria”, *Revista de Derecho* (Valdivia) Vol. XVIII, N°2- pp. 83-105.

<sup>18</sup> Ídem.

<sup>19</sup> SAINZ MORENO (1979) pp. 293-314.

<sup>20</sup> En reiteradas instrucciones el SII reconoce que los vacíos en materia de derecho administrativo de las leyes fiscales deben ser llenados por la Ley N° 19.880, aplicando dicha ley, por ejemplo, en las circulares N° 34, de 2018; N° 23, de 2018; N° 2, de 2017; N° 51 de 2016; N° 50, de 2016; N° 13, de 2010.

Esto ha sido reconocido en varios fallos de la Corte Suprema, y que se pronunciaron respecto de modificaciones retroactivas a los avalúos de inmuebles afectos a contribuciones. Así, en el caso *Granadilla Country Club S.A. con SII*<sup>21</sup>, a fines del año 2009 el Servicio de Impuestos Internos modificó el avalúo fiscal de un inmueble, dando efecto retroactivo a ese acto, con lo que pretendió cobrar de igual manera dicho gravamen por los años 2006, 2007, 2008 y 2009, emitiendo al efecto giros suplementarios de contribuciones, lo que fue impugnado por el contribuyente.

En esta causa, la Corte Suprema expuso, citando al profesor Agustín Squella, que la retroactividad tiene un carácter excepcional, y ello “determina que el legislador tenga ciertas limitaciones al momento de establecerla. Desde luego, la retroactividad debe establecerse en forma expresa, esto es, no hay retroactividad tácita; el juez no puede deducir la retroactividad y si ésta no aparece claramente establecida, debe aplicar la ley hacia el futuro. En segundo lugar, la retroactividad es de derecho estricto, de manera que las normas retroactivas deben aplicarse únicamente a los casos a que ellas se refieren, sin que sea posible extender su aplicación por analogía a otros similares”<sup>22</sup>.

Tras esto, la Corte Suprema agregó que “el principio general de irretroactividad de las normas jurídicas es, según explica Jorge Millas, una de las condiciones de la seguridad jurídica y constituye, según el mismo autor, uno de los mecanismos de la seguridad jurídica genérica”<sup>23</sup>. Luego, el máximo tribunal analizó las normas sobre las cuales la administración fundaba su acto, para concluir que “no es posible sustentar este cobro retroactivo en una modificación de avalúos no comprendida en ninguno de los casos a que se remite el citado artículo 13 inciso 2° de la Ley N° 17.235”<sup>24</sup>.

Pero la Corte Suprema fue más allá, y precisó que incluso “cuando el cobro retroactivo impetrado se fundara en las letras a), b), c) ó f) del artículo 10° de la Ley de Impuesto Territorial, éste tampoco procedería, por aplicación del artículo 26 inciso 1° del Código Tributario, según el cual no procede “el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular”; norma posterior a la hoy contenida en el artículo 13 de la Ley N° 17.235, y que debe prevalecer sobre ésta en virtud de lo dispuesto en los artículos 52 y 53 del Código Civil”<sup>25</sup>.

---

<sup>21</sup> *Granadilla Country Club S.A. con SII* (2012): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 11 de julio de 2012 (apelación) rol N° 354-2012.

<sup>22</sup> *Granadilla Country Club S.A. con SII* (2012): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 11 de julio de 2012 (apelación) rol N° 354-2012, considerando tercero.

<sup>23</sup> Ídem.

<sup>24</sup> *Granadilla Country Club S.A. con SII* (2012): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 11 de julio de 2012 (apelación) rol N° 354-2012, considerando cuarto.

<sup>25</sup> *Granadilla Country Club S.A. con SII* (2012): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 11 de julio de 2012 (apelación) rol N° 354-2012, considerando quinto.

Posteriormente, el máximo tribunal reiterará que es inadmisibles que el Servicio de Impuestos Internos cobre contribuciones con efecto retroactivo, debido a que ello atenta en contra del principio de buena fe<sup>26</sup>.

## 5. LA CONFIANZA LEGÍTIMA

La administración, mediante sus pronunciamientos y acciones, induce a las personas a creer que determinados hechos se conforman con el derecho vigente. Por ello, las personas adecúan sus acciones a esos actos y opiniones de la autoridad. Por lo mismo, no puede haber sino mala fe al inducir a los individuos a efectuar actos contrarios a derecho, para luego aplicar las normas cuya imperfecta comprensión fue inducida por la propia autoridad.

Por estos motivos, el principio de confianza legítima exige, ante un cambio de criterio de la autoridad, que el mismo sea anunciado de manera pública y formal, para que, solamente desde que se da a conocer a la población el nuevo criterio, este sea aplicado, lo que permite que los individuos adapten sus conductas y asuntos al criterio considerado correcto.

Si ese cambio es favorable a los individuos, procede la aplicación retroactiva del criterio más beneficioso, porque las personas no se pueden ver perjudicadas por el error de la administración.

## 6. LA BUENA FE Y EL CONTROL DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL

En la Circular N° 34, de 2018, el Servicio de Impuestos Internos aborda el tratamiento de varios principios que rigen el actuar de los funcionarios de la administración fiscal, en el contexto del recurso administrativo de reposición, es decir, examina los principios en conjunto con el control interno de sus actuaciones. Cabe preguntarse, por qué se tratan estas materias en un mismo documento.

En un mundo ideal, la administración representaría el bien común, por lo que incluso no sería necesario el control de su actividad, porque siempre actuaría de buena fe, y sus acciones se dirigirían hacia el bien común<sup>27</sup>.

En el mundo real, sin embargo, es necesario el control de la actividad de la administración porque, tal como lo indica la doctrina<sup>28</sup> y el sentido común, es necesario distinguir entre el deber de la administración de promover el bien común, de las acciones efectivamente adoptadas por la administración, que no necesariamente cumplirán ese deber.

Así, al estar la administración compuesta por personas, sus actos pueden estar guiados por motivaciones que se alejan del bien común, sea porque persiguen intereses particulares (como obtener un ascenso dentro de la institución), o buscan una finalidad institucional, pero que se

---

<sup>26</sup> Gerardo Mauricio González Hatte con SII (2013): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 2 de septiembre de 2013 (apelación) rol N° 775-2013 y Ramón Prieto Trespacios con SII (2013): Corte Suprema, 01 de octubre de 2013 (casación en el fondo), rol N° 734-2013.

<sup>27</sup> Recordemos que, para los sistemas totalitarios, basados siempre sobre utopías, el Estado y bien común eran casi sinónimos.

<sup>28</sup> VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar) pp. 326-328.

desvía del fin para el que el legislador facultó a la administración, lo que vuelve ilícito el acto administrativo<sup>29</sup>.

Por lo mismo, los actos de la administración fiscal deben ser controlados, primero por ella misma y, luego, por los tribunales de justicia, a fin de verificar que se conformen con las leyes y con los principios aplicables en la especie, tal como declara el Servicio de Impuestos Internos en la Circular N° 34, de 2018.

Ahora, las reglas suelen identificarse con la llamada imputación que, en esencia, consiste en que, si ocurre tal hecho, procede una determinada consecuencia jurídica<sup>30</sup>. En cambio, los principios no parecen ser tan claros respecto de los hechos que autorizan su aplicación ni de las consecuencias jurídicas que deben ser aplicadas.

Por lo mismo, muchas veces una regla puede ser aplicada donde podríamos creer que es un principio el llamado a resolver el problema.

Esto último ocurrió recientemente, en un caso en el que un contribuyente acompañó en la etapa administrativa una serie de documentos requeridos por el Servicio de Impuestos Internos, organismo que luego los destruyó, impidiendo de esa forma que el contribuyente pudiera acompañar esas pruebas en la etapa judicial. En esta última sede, la administración alegó que el contribuyente no se veía excusado de su obligación de demostrar la veracidad sus declaraciones, lo que, según se describe en los considerandos del fallo, evidentemente era imposible, debido a que el propio Servicio de Impuestos Internos había destruido las pruebas disponibles<sup>31</sup>.

En dicho caso, si bien sería posible sostener que resulta evidente que la administración fiscal actuó de “mala fe” provocando la indefensión del contribuyente, por lo cual, la posición fiscal debía ser rechazada; la Corte Suprema resolvió el tema sin la necesidad de invocar el principio de buena fe, señalando que “correspondía que el Servicio de Impuestos Internos una vez finalizada la etapa administrativa devolviera a los contribuyentes los documentos originales aportados, por expreso mandato de lo dispuesto en el numeral 6° del artículo 8 bis del Código Tributario”<sup>32</sup>, rechazando de acuerdo con ello, la posición fiscal.

En otras ocasiones, es posible apreciar que el fundamento sobre el que se construye el sustento de la decisión judicial es la buena fe, pero ella no es nombrada en su texto, como ocurrió en otra causa reciente en la que el Servicio de Impuestos Internos retardó la devolución de los documentos al contribuyente, lo que produjo su indefensión en el procedimiento de reclamo<sup>33</sup>.

En esa causa, la Corte Suprema señaló que, a pesar que “el organismo recurrido actuó dentro del marco temporal establecido en el artículo 24 de la Ley N° 19.880, lo cierto es que el motivo de la negativa consiste en un acto anterior emanado precisamente del mismo departamento

---

<sup>29</sup> LLEDÓ VELOSO, Camilo y PARDO DONOSO, José (2013): *El vicio de la desviación de poder en los actos administrativos* (Santiago, Thomson Reuters/Legalpublishing) pp. 35-36.

<sup>30</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2017): “La deuda histórica con los principios superiores de la tributación”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 1, p. 42.

<sup>31</sup> *Sociedad Iturriaga y Compañía Ltda. con SII* (2018): Corte Suprema, 28 de junio de 2018 (casación en el fondo) rol N° 8.845-2018.

<sup>32</sup> *Sociedad Iturriaga y Compañía Ltda. con SII* (2018): Corte Suprema, 28 de junio de 2018 (casación en el fondo) rol N° 8.845-2018 considerando cuarto.

<sup>33</sup> *Inversiones Nyar S.A. con SII* (2018): Corte Suprema, 20 de junio de 2018 (protección) rol N° 7.964-2018.



llamado a resolver la pretensión denegada, defraudando con ello la expectativa que asiste al administrado en orden a obtener un actuar coherente y coordinado por parte de la administración”<sup>34</sup>.

En este caso, se ordenó retrotraer la causa al estado anterior a aquel en que el Servicio de Impuestos Internos crease el estado de indefensión. Ello, porque, tal como lo resolvió la Corte Suprema, “siendo el propio órgano administrativo recurrido quien, con su conducta, ha provocado la pérdida de oportunidad de la petición formulada por el contribuyente, es que su actuar debe ser considerado como arbitrario, teniendo en especial consideración que el recurso de apelación cuya tramitación motivó la remisión de los antecedentes a la Corte de Apelaciones de Santiago fue concedido el 21 de marzo de 2017, y elevado prácticamente 11 meses después de aquella resolución, cuando ya había sido formulada la solicitud de devolución de documentos”<sup>35</sup>.

En otro caso, el Servicio de Impuestos Internos comunicó en un acto administrativo un determinado plazo para reclamar, que luego consideró errado dentro del procedimiento judicial, por lo que alegó que el recurso había sido interpuesto fuera de plazo. Al respecto, la Corte Suprema resolvió que “no resulta ajustado a derecho señalar que el reclamo fue deducido de manera extemporánea, desde que el contribuyente se asiló en un pronunciamiento emanado de la propia autoridad administrativa –la liquidación reclamada-, por lo que cobra vital importancia lo dispuesto en el artículo 26 del CT, ya que el contribuyente se ajustó de buena fe a la interpretación entregada a éste por el SII”<sup>36</sup>.

Como se puede apreciar al examinar estos casos, es tan importante que, tanto en el control interno como externo de los actos administrativos se revise que el Servicio de Impuestos Internos respete los principios que guían su labor, entre los que está la buena fe, que es el objeto de este comentario.

## **7. COMENTARIO A LA SENTENCIA *INDUSTRIA DE POLICARBONATOS CHILE LTDA. CON SII.***

Hemos venido revisando el reconocimiento del principio de la buena fe y de la confianza legítima como rector en el ejercicio de las funciones públicas por parte de la Administración. Cabe preguntarse si este resulta también aplicable en materias de derecho tributario, concretamente, respecto del actuar de la administración tributaria.

Sobre el particular, es posible también encontrar reconocimiento jurisprudencial de la aplicación de este principio también al actuar de la administración fiscal.

Así, en sentencia de la Corte Suprema de 21 de agosto de 2017, recaída en la causa *Industria de Policarbonatos Chile Ltda. con SII*, rol N° 19.289-2016, el excelentísimo tribunal se

---

<sup>34</sup> *Inversiones Nyar S.A. con SII* (2018): Corte Suprema, 20 de junio de 2018 (protección) rol N° 7.964-2018 considerando quinto.

<sup>35</sup> *Inversiones Nyar S.A. con SII* (2018): Corte Suprema, 20 de junio de 2018 (protección) rol N° 7.964-2018, considerando sexto

<sup>36</sup> *José Óscar Mariano Zenteno Flores con SII* (2014): Corte Suprema, 11 de noviembre de 2014 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 16.350-2013, considerando 15°.

refiere expresamente a la obligación del Servicio de Impuestos Internos como organismo de la administración del estado de proceder de buena fe<sup>37</sup>.

En el caso analizado por el citado fallo, el mencionado Servicio procedió a tasar la renta del contribuyente reclamante al no haber proporcionado éste los antecedentes requeridos en la etapa de citación, no obstante que dichos antecedentes no guardaban relación ni permitían la determinación de la renta líquida imponible.

Al respecto, la Corte Suprema concluyó que la administración tributaria no puede pretender la satisfacción de requerimientos imposibles de cumplir con la finalidad de obrar discrecionalmente y dar curso a la tasación pretendida. En este sentido, señaló el tribunal, en materia de derecho tributario, sus preceptivas se encuentran sujetas a los mandatos de racionalidad y justificación propios del Estado democrático de Derecho. Asimismo, indicó expresamente que no se pueden admitir actuaciones que adolecen de defectos de falta de coherencia, justificación y racionalidad.

Es posible apreciar que nuestro tribunal superior se basa precisamente en el principio de la buena fe y de la confianza legítima para restar valor al actuar de la Administración Tributaria, pues actúa abusando de la prerrogativa que le confiere a la ley en el artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta para tasar la renta líquida del contribuyente cuando ésta no puede determinarse por falta de antecedentes o por cualquier otra causa. A este respecto el tribunal tiene presente que, aun de haberse acompañado los antecedentes requeridos por la Administración, la renta líquida no habría podido determinarse pues dichos antecedentes solicitados no permitirían en caso alguno la determinación de dicha renta.

Como se puede apreciar, este caso se enmarca precisamente dentro de aquellos que se han enunciado como contrarios a la buena fe y el principio de la confianza legítima al abusar la Administración de sus prerrogativas, efectuando requerimientos imposibles de cumplir. Según hemos venido revisando, podemos decir que el derecho tributario y la administración tributaria no son excepción ni escapan de la aplicación de los principios que se han venido comentando, los cuales se alzan como una limitación al ejercicio de las prerrogativas legales, debiendo éstas ejercitarse de manera razonada y fundada.

## **8. TRANSCRIPCIÓN DE LA SENTENCIA COMENTADA**

VISTOS:

En autos rol 19.289 2016 de esta Corte Suprema sobre reclamación tributaria iniciada por Industria de Policarbonatos Chile Limitada, se dictó sentencia de primer grado la que rola a fojas 271 y siguientes, en virtud de la cual se acogió el reclamo deducido por la contribuyente aludida, dejando sin efecto las liquidaciones número 230, 231 y 232, todas de 30 de julio de 2013, emitidas por la Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente del Servicio de Impuestos Internos.

Esta decisión fue recurrida de apelación por el servicio reclamado a fojas 290 y confirmada sin costas por una sala de la Corte de Apelaciones de Santiago, según sentencia de veintinueve de enero de dos mil dieciséis y escrita a fojas 335.

---

<sup>37</sup> *Industria de Policarbonatos Chile Ltda. con SII* (2017): Corte Suprema, 21 de agosto de 2017 (casación en la forma), rol N° 19.289-2016.

A fojas 339 y siguientes, don Rodrigo Valenzuela Vidal, en representación de la XIV Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente del Servicio de Impuestos Internos dedujo a fs. 340, en lo principal, recurso de casación en la forma invocando la causal prevista en el N° 4 del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, y en subsidio, el de fondo respecto de la sentencia de segundo grado, denunciando el quebrantamiento de los artículos 35 de la Ley de la Renta, 19 del Código Civil y 134 inciso 14 del Código Tributario, arbitrios que se trajeron en relación a fojas 365.

**CONSIDERANDO:**

En cuanto al recurso de casación en la forma:

**PRIMERO:** Que en el aludido recurso se denuncia que la sentencia recurrida incurrió en la causal de nulidad formal contemplada en el numeral 4° del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, esto es, el vicio de ultra petita, ya que el tribunal que dictó dicho fallo se extendió a cuestiones no sometidas a la decisión de los jueces del fondo, utilizando argumentos que no solamente son erróneos para fundar su sentencia, sino que además vulnera gravemente el principio de congruencia, afectando el derecho de defensa de su parte en el proceso.

Al efecto, expone que el contribuyente al formular sus pretensiones en contra de las liquidaciones reclamadas argumentó: que el artículo 35 de la ley de la renta no es congruente con el hecho de que el demandante es un contribuyente que tributa bajo el sistema de renta efectiva según contabilidad completa lo que dicho actor ha cumplido; que las liquidaciones que se reclaman no cumplen con las instrucciones emanadas de la circular N° 24 de 1975, debido a que no existe petición concreta al Director Regional, para aplicar la tasación a que se refiere la aludida norma; que para dar respuesta de la citación no tuvo el tiempo para entregar la documentación contable al Departamento de Fiscalización para su auditoría dado que, por su volumen, se requería que la revisión se hiciera en las oficinas de la empresa, cuestionando que los funcionarios del servicio no hicieran ningún intento de acudir a ellas; y finalmente que en las liquidaciones practicadas, no se consideró el hecho que en los AT 2010, 2011 y 2012, la reclamante declaró utilidades y que en las liquidaciones impugnadas se obvia todo antecedente del FUT, de lo que concluye que el reclamante solicitó al tribunal que se aceptara la Renta Líquida Imponible en cada año tributario en revisión y considerar como gasto la pérdida tributaria de arrastre reajustada, la que se encuentra acreditada mediante contabilidad completa y el libro FUT.

**SEGUNDO:** Que a su vez el servicio reclamado sostuvo en contra de aquellos fundamentos, en primer término, que el aludido artículo 35 establece una determinación de la renta líquida imponible respecto de contribuyentes que declaran impuesto de primera categoría sobre la base de contabilidad completa previendo una forma de determinar la base imponible cuando la renta líquida no puede determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia, de modo que resulten inaplicables las normas generales de los artículos 29 a 33 de la indicada ley. Agrega que en el caso se dio cumplimiento estricto a las instrucciones internas del servicio, porque se informó al jefe del Departamento de Fiscalización del hecho antes aludido fijando una forma de presunción de la renta mínima imponible estableciendo el promedio porcentual obtenido por otros contribuyentes. Se afirmó en respuesta a la reclamación que resultaba inverosímil que el contribuyente alegue en sede judicial que el volumen de la documentación ameritaba una revisión si decidió no presentarse a la auditoría tributaria de la que estaba siendo objeto, fijándose al efecto como hechos sustanciales de prueba "hechos y

circunstancias que impidieron determinar clara y fehacientemente la Renta Líquida Imponible de la reclamante de los períodos AT 2010, AT 2011 y AT 2012" y " hechos y circunstancias que tuvo en vista el SII en el proceso de fiscalización, para aplicar la tasación conforme a lo dispuesto en el artículo 35 de la LIR, para determinar la base imponible afecta a Impuesto de Primera Categoría de la reclamante". Sin embargo, se sostiene, el fallo de primer grado para acoger la reclamación tuvo en consideración que los antecedentes solicitados por el Servicio al contribuyente en la citación no eran suficientes para determinar la renta líquida imponible del reclamante y que existiría una supuesta falta de fundamentación de los actos reclamados, sin perjuicio, que la sentencia de segunda instancia eliminó considerandos de la resolución apelada que se referían a una supuesta falta de fundamentación de los actos reclamados.

TERCERO: Que el vicio denunciado por el servicio recurrente se produce porque el tribunal se extiende más allá de lo solicitado, utilizando argumentos que no son solamente son erróneos, vulnerando el principio de congruencia y el derecho de defensa de dicha parte, ya que además, la sentencia impugnada decide la cuestión controvertida a base de materias que no fueron controvertidas por las partes. Así, se sostiene, en el fundamento 15° del fallo de primer grado que la ausencia de los antecedentes requeridos en el proceso de fiscalización no pueden fundamentar la aplicación de la tasación, porque los documentos solicitados en dos de las cuatro partidas objetadas no se relacionan con la RLI a determinar, además los documentos requeridos de gastos no impedirían la fiscalización y porque, respecto del año tributario 2011 nada se solicitó en la citación. Refiere además el recurso, la falta de congruencia en lo expuesto en el motivo 16° de la misma sentencia, al indicar que quedó acreditado que el SII cumplió con la petición al Director Regional, quien se pronunció a través de un oficio interno, lo que se evidenció con el atestado del fiscalizador que enfatizó que la tasación aludida debe efectuarse considerando a otros contribuyentes de la misma jurisdicción y que tengan una actividad similar a la del reclamante, sosteniendo que no se aportó ningún dato útil que permitiese al Tribunal establecer la forma en que se efectuaron los cálculos que se concretan en los porcentajes aplicados a las ventas del contribuyente y que determinaron la base imponible sobre la cual se aplicaría la tasa del impuesto. Estos fundamentos, según el recurso, deben coincidir con los señalados en el fallo de segundo grado, y al efecto, el considerando 3° de esta última resolución, en la que se afirma que el demandante no acompañó lo solicitado, pero cabe considerar si, aun habiéndolo hecho, eran suficientes para determinar la renta líquida, puesto que si se requería de otra documentación no solicitada, no podría el servicio proceder a la tasación de la misma, si para determinarla fueren necesarios dichos documentos. Sosteniendo luego en el fundamento 5° que para la acreditación de la RLI no basta con la sola exhibición de los libros contables, sino que se deben acompañar también los respaldos de cada una de las partidas que las componen, como el de balance y FUT, lo que viene a confirmar que los instrumentos solicitados al contribuyente en sede administrativa y acompañados posteriormente en primera instancia no resultaban suficientes para dicho efecto.

CUARTO: Que conforme a lo relatado, el recurso sostiene que los sentenciadores acogen el reclamo por cuanto, aun habiéndose acompañados los documentos solicitados en la Citación, el servicio no habría podido determinar fehacientemente la renta líquida imponible del reclamante, argumento que no se basa en ninguna de las alegaciones de la contribuyente, ya que ésta no reclamó que hubiese disconformidad con las partidas solicitadas, tanto en la notificación 34588, como en la citación 19, ambas del año 2013, ni tampoco denunció que las liquidaciones carecieran de datos

relevantes para su acertada inteligencia, ni menos que los documentos solicitados en la Citación eran innecesarios para determinar su base imponible, agregando que el reclamante solo argumentó que el sistema de tasación era incompatible con su forma de acreditar la renta, que el servicio había incumplido instrucciones formales internas y que no se había considerado las declaraciones de impuestos y su registro FUT.

QUINTO: Que según lo ha expresado uniformemente esta Corte Suprema, una sentencia incurre en ultra petita cuando, los jueces del fondo apartándose de los términos en que las partes situaron la controversia por medio de sus respectivas acciones o excepciones, alteran el contenido de unas u otras cambiando su objeto o modificando su causa de pedir. La regla anterior debe necesariamente relacionarse con lo prescrito en el artículo 160 del Código de Procedimiento Civil, de acuerdo al cual las sentencias se pronunciarán conforme al mérito del proceso y no podrán extenderse a puntos que no hayan sido sometidos expresamente a juicio por las partes, salvo en cuanto las leyes manden o permitan a los tribunales proceder de oficio.

En consecuencia, el vicio formal invocado se verifica cuando la sentencia otorga más de lo que las partes han solicitado en sus escritos de fondo, por medio de los cuales se fija la competencia del Tribunal o cuando se emite pronunciamiento en relación a materias que no fueron sometidas a la decisión del mismo, vulnerando, de ese modo, el principio de congruencia que rige la actividad procesal.

SEXTO: Que por otra parte, resulta necesario consignar que tal como lo asienta el fallo de primer grado, lo que es reproducido por el de segunda instancia "la cuestión controvertida versa respecto de la procedencia de la tasación de la renta líquida imponible, en virtud de que el contribuyente no habría aportado los antecedentes correspondientes" (motivo 5° de la sentencia de fojas 271), lo que fue zanjado de la forma que se reprocha, conforme se lee en los considerandos 15° y 16° de tal fallo y en los razonamientos 3° y 5° del de segunda instancia.

SEPTIMO: Que como se ha señalado el vicio denunciado se considera en la causal respectiva desde dos opciones, una primera, otorgando más de lo pedido por las partes, verdadera ultra petita, lo que en la especie no se encuentra discutido en el juicio, ya que el fallo censurado al acoger la reclamación, desestimando la tasación a que se refiere el artículo 35 de la Ley de la Renta, se pronunció claramente sobre lo pretendido por la parte reclamante en este pleito y por ello no se ha extendido más allá de lo que dicho actor reclamó. La segunda posibilidad de la causal invocada, es cuando la sentencia se extiende sobre puntos no sometidos a la decisión del tribunal, es lo que se denomina la extra petita, que aparentemente es lo que reclama el demandado. Sin embargo, el vicio formal en estudio debe ser desestimado porque los hechos señalados por el recurrente no lo configuran. Para arribar a esta conclusión resulta indispensable tener en cuenta que tanto en el requerimiento formulado como en la respuesta del Servicio de Impuestos Internos se aborda la pertinencia del ejercicio de la facultad que confiere el artículo 35 de la Ley de Impuesto a la Renta, lo que es calificado por el contribuyente como arbitrario; frente a lo cual se argumenta que el reclamante se encuentra precisamente en la hipótesis que consagra la norma decisoria de la litis.

En razón de lo expuesto, no es posible aceptar que el pronunciamiento del tribunal se ha apartado de lo debatido en autos, si precisamente el núcleo de la facultad cuyo ejercicio se impugna, supone constatar la concurrencia del requisito habilitante de la misma, esto es, la imposibilidad de determinar la renta líquida imponible, lo que demanda el análisis que se ha hecho en la sentencia de acuerdo al tenor del debate y el marco normativo que regula la prerrogativa que se impugna.

Con lo cual, en realidad el sentido de recurso mira a ciertas contradicciones que advierte en el fallo censurado que se refieren a su contenido y a la forma que exige la ley para su legitimidad y que evidentemente constituye el defecto de falta de consideraciones que en su opinión habrían sido los convenientes para desestimar la reclamación de autos, lo que constituye un vicio distinto al que se formula y que no se puede discutir en sede de Corte Suprema.

En cuanto al recurso de casación en el fondo:

OCTAVO: Que por este recurso se denuncia la infracción del artículo 35 de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación con los artículos 19 del Código Civil y 132 inciso 14° del Código Tributario, al exigir la sentencia impugnada la concurrencia de un requisito no contemplado en el artículo 35 citado para proceder a la tasación que dicha norma contempla, sosteniendo al efecto, que es un hecho asentado en la causa que con los antecedentes requeridos al contribuyente no podía determinarse clara y fehacientemente su renta líquida imponible, decidiendo inexplicablemente que no se cumplía con el supuesto de la primera norma mencionada.

Desarrollando sus afirmaciones, el recurrente reclama que el fallo recurrido establece un requisito inexistente para proceder a la tasación aludida en el artículo 35 citado, disposición que es clara en su tenor literal en cuanto autoriza al Servicio de Impuestos Internos para tasar la renta líquida imponible en los casos en que ésta no pueda determinarse clara y fehacientemente, ya sea por falta de antecedentes o cualquier otra circunstancia. De acuerdo a esto, sostiene el libelo que no es efectivo que tal precepto imponga la obligación del servicio de requerir al contribuyente todos y cada uno de los antecedentes necesarios para determinar fehacientemente su renta líquida imponible, lo que es de toda lógica ya que a esas alturas de la fiscalización el servicio desconoce las partidas que componen los registros contables del contribuyente. La norma en comento sólo exige que la renta líquida imponible no pueda determinarse y no que estos antecedentes se hayan solicitado específica y determinadamente en la citación. Agrega que como el contribuyente no dio cumplimiento a lo solicitado, la entidad fiscalizadora se encontró en la situación de no poder determinar fehacientemente la renta líquida imponible del contribuyente, siendo necesario tasar su base de acuerdo al procedimiento que contempla el artículo 35 citado.

En segundo término, sostiene que es un hecho de la causa que el reclamante no acompañó lo solicitado por su representada, de manera que acoger el reclamo en circunstancias que se reúnan los requisitos para el ejercicio de la facultad invocada vulnera el principio lógico de no contradicción, ya que es el ordenamiento jurídico el que establece la consecuencia jurídica del proceder de su parte, esto es, que pueda tasar, por lo que al proceder como se ha hecho se ha infringido el artículo 132 inciso 14° del Código Tributario.

Termina describiendo la influencia que estos errores de derecho han tenido en lo dispositivo del fallo recurrido y solicita, por ende, que se acoja el recurso, ratificando en la sentencia de reemplazo que se dicte, las liquidaciones impugnadas rechazando la reclamación de autos.

NOVENO: Que para acoger el reclamo deducido, los jueces del fondo analizaron los requisitos que supone la facultad consagrada en el artículo 35 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, 1) que se trate de un contribuyente del impuesto de primera categoría; 2) que no se pueda determinar clara y fehacientemente la renta líquida imponible; 3) que esta imposibilidad se deba a la falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia; y 4) que no se deba a un caso fortuito (Considerando 12° del fallo de primer grado), encontrándose en discusión la concurrencia de los requisitos 2 y 3.

Así, entonces, considerando que la determinación de la renta líquida de una compañía implica conocer sus ingresos por ventas, los costos incurridos en personal y materias primas y finalmente los gastos en que ha incurrido, antecedentes que normalmente se contienen en el Balance General y en los libros y documentos que respaldan los asientos contables, constatando asimismo que la administración nada solicitó y por ende, nada necesitaba del año tributario 2011 conforme la citación que analiza y que los documentos exigidos que describe en el razonamiento 15° no se vinculan con la renta líquida imponible de la empresa y de tener tal relación, ella sería muy indirecta ; y careciendo los restantes que menciona vinculados con corrección monetaria y pérdidas de operaciones de incidencia en el resultado tributario que se buscaba determinar, la omisión del contribuyente en acompañarlos no puede fundamentar la aplicación de la facultad de tasar, motivo por el cual se dejaron sin efecto las liquidaciones practicadas.

DÉCIMO: Corresponde, en consecuencia, analizar si en la especie concurren los errores jurídicos denunciados en la decisión de lo controvertido, para lo cual deberá analizarse la norma decisoria de la litis, esto es, el artículo 35 de la Ley de Impuesto a la Renta. Al efecto, resulta necesario que tal disposición se inserta en el conjunto de atribuciones con que cuenta la Administración para aplicar los tributos, de manera que en el ejercicio de dicho poder abstracto y ya en una relación jurídica real y determinada con un obligado tributario preciso, efectuado el control de las declaraciones, se procede a realizar actos propios de investigación sobre las omisiones o evasiones que haya detectado, decidiendo los cursos administrativos, todo ello con el objeto de aplicar la ley, recaudando los impuestos correspondientes.

UNDÉCIMO: Que en el caso de autos, el contribuyente sujeto a la carga de realizar la prestación tributaria determinó en su declaración anual la cuantía de su obligación en el marco prefijado por la ley en cuanto al hecho gravado, base imponible, tasa y oportunidad. Este acto de singularización de la obligación tributaria, ha señalado la doctrina nacional, es uno de carácter declarativo que hace cierta la obligación preexistente que en nuestro ordenamiento jurídico es de autodeterminación sin intervención de la autoridad tributaria y en el caso en análisis fue comunicado oficialmente a la Administración mediante su declaración de impuestos, sujeta al ulterior control, con las consecuencias debatidas en este proceso.

Así, entonces, es que se ha dado inicio a la fiscalización de autos, requiriendo la autoridad tributaria los antecedentes que la sentencia de primer grado detalla en su motivo 15°, todo ello para los fines de aclarar las diferencias de impuestos no explicadas por el contribuyente. Sin embargo, y como acertadamente señala el sentenciador del grado, el recurso a la herramienta de que se trata se encuentra reglado y su ejercicio es excepcional, de manera que la ponderación de sus presupuesto ha de ser estricta, como se ha hecho en la especie, por lo que no se advierte el error de derecho denunciado.

DUODÉCIMO: Que, en efecto, la circunstancia que nuestro sistema impositivo descansa sobre el pilar de la autodeterminación tributaria trae aparejada una serie de consecuencias, una de las cuales es la que se revisa, que sustituye el procedimiento y cálculo de la obligación tributaria efectuado por la parte o en ausencia de éste, por la falta de antecedentes que impidan corroborar el referido resultado, cuyo es el caso. Sin embargo, los requisitos que impone la norma en estudio para su procedencia no son meramente formales, de modo que la simple omisión del contribuyente en aportar lo solicitado no acarrea automáticamente el utilizar la facultad que se ha invocado, máxime

si es un hecho asentado y no controvertido que lo requerido no era apto para los fines pretendidos, como era la determinación de la renta líquida imponible de tres períodos tributarios.

DÉCIMO TERCERO: Que, en efecto, en el caso de autos, la autoridad tributaria requirió precisos y determinados antecedentes con la finalidad expresa de ver justificados los resultados de las declaraciones presentadas por el contribuyente. Pugna, entonces, con el comportamiento propio de la reclamada y la obligación de que se le impone en cuanto, siendo parte de la Administración del Estado, de proceder de buena fe lo que la obliga asegurar que su requerimiento está afecto a requisitos básicos de pertinencia, ya que de no aceptarlo así significa que la administración ha pretendido por parte del sujeto investigado la satisfacción de requisitos imposibles de cumplir, de modo tal que siempre, haga lo que haga, podrá imponer discrecionalmente el ejercicio de la facultad excepcional que consagra el artículo 35 de la Ley de Impuesto a la Renta, imponiendo al sujeto del tributo la carga de cumplir con los designios de la autoridad requirente, máxime si lo que ésta le solicita no permitirá superar las objeciones constatadas.

Así entonces, con semejante comprensión se pasa por alto que la facultad de tasar que consagra la norma aludida es una herramienta destinada a suplir el silencio del contribuyente o su omisión en la consideración de antecedentes necesarios para la determinación de su situación impositiva, los cuales le fueron solicitados en tal calidad, y no como una regla de aplicación meramente formal, como se ha pretendido.

DÉCIMO CUARTO: Que por lo demás, esta inteligencia de la norma subyace incluso en el recurso que se analiza, toda vez que es el propio Servicio de Impuestos Internos que señala en la página 16 de su libelo que "al no darse cumplimiento a los requerimientos de documentación efectuados por este Servicio, se está en el escenario de no poder determinarse fehacientemente la renta líquida imponible" afirmación que ha de tener como base indispensable que ese requerimiento comprenda efectivamente antecedentes pertinentes para los fines pretendidos, de modo tal que su efectiva inobservancia tenga como efecto real la imposibilidad de determinar lo objetado, lo que, como se ha visto, no ha ocurrido en el caso de autos.

DÉCIMO QUINTO: Que esta inteligencia de la norma en comento parte del presupuesto ineludible de entender esta rama del derecho como un conjunto normativo cuyo objetivo no es la mera obtención de la obediencia a sus mandatos sobre la base de la sumisión a ellos, sino que comprende tales preceptivas como sujetas a los mandatos de racionalidad y justificación propios del Estado Democrático de Derecho, que concibe su estatuto orientado a determinados fines, uno de los cuales es la persona humana, de manera que una actuación como la impugnada en autos no es admisible por defectos de falta de coherencia, justificación y racionalidad.

DECIMO SEXTO: Que de acuerdo a lo expresado, no puede admitirse entonces el segundo error de derecho denunciado (artículo 132 inciso 14° del Código Tributario), toda vez que la comprensión del objeto de la litis y la precisión de sentido dada por los jueces del fondo a la norma que la decide es acorde a su tenor y finalidad, así como también lo es la comprensión de las prerrogativas y cargas de la institución llamada a velar por su respeto, por lo que tal impugnación no será admitida.

DÉCIMO SÉPTIMO: Que las consideraciones precedentes determinan que el recurso ha de ser desestimado.

En conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 764, 765, 767, 768 N° 4 y 808 del Código de Procedimiento Civil, se declara:



Que se rechazan los recursos de casación en la forma y en el fondo interpuestos en lo principal de fojas 339, por el abogado don Rodrigo Valenzuela Vidal, en representación de la XIV Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente del Servicio de Impuestos Internos, contra la sentencia de veintinueve de enero de dos mil dieciséis, que se lee a fojas 335.

## 9. BIBLIOGRAFÍA

ALCALDE RODRÍGUEZ, Enrique (2016): *Principios generales del derecho* (Santiago, Ediciones UC).

BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2005): “El principio de confianza legítima en la actuación de la Administración como límite a la potestad invalidatoria”, *Revista de Derecho* (Valdivia) Vol. XVIII, N°2- pp. 83-105.

BOETTIGER PHILIPPS, Camila (2009): “El principio de la buena fe en la jurisprudencia de la Contraloría General de la República en materia urbanística”, *Revista Actualidad Jurídica*, Tomo I, N° 19, pp. 309-326.

FUEYO LANERI, Fernando (1990): *Instituciones de derecho civil moderno* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (2009): *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo* (Pamplona 5ª ed., Thomson Reuters).

GUZMÁN BRITO, Alejandro (2002): “La buena fe en el Código Civil de Chile”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 29 N° 1, pp. 11-23.

LABORDE GOÑI, Marcelo (2016): “El Principio de la Buena Fe como rector en el ejercicio de la función pública”, *Revista de Derecho Público*, Año 25, N° 50, pp. 35-71.

LLEDÓ VELOSO, Camilo y PARDO DONOSO, José (2013): *El vicio de la desviación de poder en los actos administrativos* (Santiago, Thomson Reuters/Legalpublishing).

MAURER, Harmut (2011): *Derecho administrativo* (Madrid, trad. de la 17ª ed. alemana de Doménech Pascual, Gabriel et al., Marcial Pons).

SAINZ MORENO, Fernando (1979): “La Buena Fe en las Relaciones de la Administración con los Administrados”, *Revista de Administración Pública*, N° 89, pp. 293-314.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar).

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.

### **Jurisprudencia judicial**

*Gerardo Mauricio González Hatte con SII* (2013): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 2 de septiembre de 2013 (apelación) rol N° 775-2013.

*Granadilla Country Club S.A. con SII* (2012): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 11 de julio de 2012 (apelación) rol N° 354-2012.

*Industria de Policarbonatos Chile Ltda. con SII* (2017): Corte Suprema, 21 de agosto de 2017 (casación en la forma), rol N° 19.289-2016.

*Inversiones Nyar S.A. con SII* (2018): Corte Suprema, 20 de junio de 2018 (protección) rol N° 7.964-2018.

*Jerman Klein Schweter y otros con Servicio Agrícola y Ganadero de la Región de Los Lagos* (2017): Corte de Apelaciones de Puerto Montt, 7 de febrero de 2017 (protección) rol N° 2.724-2016.

*José Óscar Mariano Zenteno Flores con SII* (2014): Corte Suprema, 11 de noviembre de 2014 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 16.350-2013.

*Ramón Prieto Trespacios con SII* (2013): Corte Suprema, 01 de octubre de 2013 (casación en el fondo), rol N° 734-2013.

*Sociedad Inversiones e Inmobiliaria Santa Elena Limitada con Dirección de Obras de la I. Municipalidad de Coquimbo* (2018): Corte de Apelaciones de La Serena, 25 de febrero de 2016 (protección) 26-2016, confirmada SCS rol N° 17.101-2016.

*Sociedad Iturriaga y Compañía Ltda. con SII* (2018): Corte Suprema, 28 de junio de 2018 (casación en el fondo) rol N° 8.845-2018.

#### **Instrucciones administrativas**

Circular N° 13, de 2010.

Circular N° 50, de 2016.

Circular N° 51 de 2016.

Circular N° 2, de 2017.

Circular N° 23, de 2018.

Circular N° 34, de 2018.

#### **Normativa**

Código Tributario.

Constitución Política de la República.

Ley N° 19.880, publicada en el Diario Oficial el 29 de mayo de 2003.

Ley sobre Impuesto a la Renta.