

LA INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA LEY TRIBUTARIA EN CHILE DE 1902 A 1964

ADMINISTRATIVE INTERPRETATION OF TAX LAW IN CHILE FROM 1902 TO 1964

Gonzalo Vergara Quezada¹

RESUMEN: Analiza las características principales de la interpretación de la ley tributaria, resaltando la existencia de un método, que posibilita la revisión judicial de las decisiones de la administración ya, que gracias a él, distintas personas pueden llegar a un mismo resultado, para luego revisar su interpretación administrativa de ella en Chile, partiendo en 1902, año en el que se crea la Administración del Impuesto sobre Alcoholes, que es la antecesora del Servicio de Impuestos Internos, hasta 1964, fecha en la que se dicta el *Manual del Servicio*, que sistematizó las interpretaciones oficiales.

PALABRAS CLAVES: Interpretación administrativa, interpretación tributaria, historia de la administración tributaria chilena.

ABSTRACT: *It analyzes the main characteristics of the interpretation of the tax law highlighting the existence of a method, that makes possible the judicial review of the administration's decisions since, thanks to it, different people can reach the same result, and then revises the administrative interpretation of the law in Chile, starting in 1902, the year in which the Alcohol Tax Administration was created, which is the predecessor of the Internal Revenue Service, until 1964, when the Service Manual was issued, which systematized the official interpretations.*

KEYWORDS: *Administrative interpretation, tax interpretation, history of the Chilean tax administration.*

1. INTRODUCCIÓN

La interpretación de la ley es uno de los temas fundamentales para el estudio y la práctica del derecho, por lo mismo, no es extraño que se hayan dedicado a la materia desde proliferas obras generales hasta profundos estudios particulares².

¹ Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Máster en derecho con mención en derecho tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Profesor LLM UC. Gerente en PWC. Correo electrónico gonzalo.vergara@pwc.com. Recibido el 30 de marzo de 2021, aceptado el 2 de junio de 2021.

² A modo de ejemplo, en el ámbito del derecho de raíz europea continental se pueden mencionar obras de la relevancia de GUASTINI, Riccardo (2018): *Interpretar y argumentar* (Madrid, 2ª ed., trad. del italiano de Silvina ÁLVAREZ, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales); BETTI, Emilio (2015): *Teoría de la interpretación jurídica* (Santiago, Ediciones UC); CHIASSONI, Pierluigi (2011): *Técnicas de interpretación jurídica* (Buenos Aires, Marcial Pons); GUZMÁN BRITO, Alejandro (2007): *Las reglas del "Código Civil" de Chile sobre interpretación de las leyes* (Santiago, LexisNexis); QUINTANA BRAVO, Fernando (2011): *Interpretación y argumentación jurídica* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile); LARENZ, Karl (2010): *Metodología de la ciencia del derecho* (Barcelona, trad. de la 4ª ed. alemana de M. RODRÍGUEZ MOLINERO, Ariel Derecho); FUEYO LANERY, Fernando (1976):

En el caso particular de la interpretación fiscal³, es posible señalar que ella puede llegar incluso a la ultra especialización, como ocurre con la hermenéutica de los convenios para evitar la doble tributación internacional, que exige conciliar la necesidad de una interpretación común, lo que implica la existencia de conceptos autónomos previstos en los convenios que, sin embargo, en muchas ocasiones tienen vacíos que deben ser integrados por conceptos de la ley de cada Estado contratante, los que pueden cambiar en el tiempo por un acto unilateral, mientras el convenio permanece igual⁴.

Así, dentro de la especialidad que constituye el estudio de la interpretación de la ley por parte de los órganos del Estado⁵, en este trabajo nos dedicaremos a analizar las interpretaciones de las normas tributarias que hace el órgano público que fue creado para administrar el impuesto a los alcoholes, repartición que, al poco andar, pasará a tener competencia sobre todos los impuestos fiscales internos⁶.

Durante todo el período que será estudiado, la interpretación de la ley ha sido una actividad reglada en el derecho chileno⁷. Es decir, para determinar el sentido y alcance de las normas positivas se debe seguir el método contemplado en los artículos 19 al 24 del Código Civil⁸. Por lo mismo, no es de extrañar que la administración no se aparte de él⁹.

Sin embargo, en el derecho comparado es común que la interpretación de la ley sea una materia abordada solo judicial y doctrinalmente, de manera que no parece ser previsible que

Interpretación y el juez (Santiago, Universidad de Chile y Centro de Estudios “Ratio Juris”); RECASENS SICHES, Luis (1956): *Nueva filosofía de la interpretación del derecho* (México, Fondo de Cultura Económica).

³ SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2019): “Análisis del Proyecto de modernización tributaria en materia de elusión y metodología”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 225-255; OSTERLOH, Lerke (2001): “El derecho tributario y el derecho privado”, en AMATUCCI, Andrea (dir.) *Tratado de derecho tributario* (Bogotá, Temis) pp. 113-138; VANONI, Ezio (1973): *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales).

⁴ FURUSETH, Eivind (2016): *The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAARS* (Amsterdam, IBFD) y VOGEL, Klaus (1986): “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, *International Tax & Business Lawyer*, Vol. 4, N° 1, pp. 1-85.

⁵ El profesor Guzmán Brito considera que pasa a ser el quinto caso de estudio, considerando al sujeto que interpreta, siendo los demás la interpretación legal, judicial, usual o consuetudinaria y doctrinal. GUZMÁN BRITO, Alejandro (2019): *La interpretación administrativa en el derecho chileno* (Santiago, 2ª ed., Thomson Reuters), p. 1.

⁶ Es decir, principalmente se excluyen las tarifas aduaneras y los impuestos municipales, sin perjuicio de casos muy particulares, como es el previsto en el artículo 37 de la Ley 16.752, que va en beneficio de la Dirección General de Aeronáutica Civil.

⁷ CORRAL TALCIANI, Hernán (2018): *Curso de Derecho Civil. Parte general* (Santiago, Thomson Reuters) pp. 174-175.

⁸ Son incontables los oficios del Servicio de Impuestos Internos que dan cuenta de la aplicación de las reglas del Código Civil sobre interpretación de la ley. Entre los pronunciamientos recientes, es posible señalar los siguientes: Oficio N° 1.039, de 2020; Oficio N° 120, de 2020; Oficio N° 3.129, de 2019; Oficio N° 2.892, de 2019; Oficio N° 2.780, de 2019, etc.

⁹ SEGUEL MALAGUEÑO (2019) p. 238

los autores extranjeros arriben a un consenso sobre los aspectos de la interpretación en los que se presentan discordancias¹⁰. A modo de ejemplo, la doctrina foránea discute si el propósito del legislador debe ser determinado considerando lo que se buscaba lograr al establecer la ley (propósito subjetivo), si debe ser establecido según el sentido de la ley al momento de su aplicación (sentido objetivo), o si se deben combinar ambas aproximaciones¹¹. De ahí que no nos haremos cargo de las extensas querellas académicas, a menos que lo exija alguno de los temas estudiados.

Debemos considerar que la interpretación de la ley fiscal ha estado asociada a la facultad de dictar instrucciones a los funcionarios de la administración, vinculándolos directamente por el deber de obediencia a su superior, lo que afecta indirectamente a los particulares en el momento en el que les es aplicado lo instruido¹². Es decir, el interés de los particulares se ve afectado por la interpretación cuando ella les es empleada en un acto administrativo¹³.

Entonces, no debe extrañar que la interpretación de la ley en sede administrativa comienza junto con el ejercicio de la facultad de dictar instrucciones a los funcionarios subordinados.

Por lo mismo, nuestro estudio comienza en 1902, cuando se dictó la Ley N° 1.515¹⁴, que dispuso en el artículo 130 N° 8 que el administrador -nombre que recibía la jefatura de la Administración del Impuesto sobre Alcoholes- podía impartir “las órdenes e instrucciones del caso a los inspectores y sub-inspectores para el desempeño de las funciones que les corresponden”¹⁵.

Así las cosas, la autoridad administrativa declara en la primera circular que dictó en el ejercicio de la facultad antes mencionada, estar lista para “resolver las dudas que origine la aplicación de la ley y a allanar las dificultades que pudieran presentarse con el nuevo régimen”¹⁶.

Las diferentes modificaciones a las reglas orgánicas de la administración fiscal continuarán reiterando, de una u otra forma, aquella facultad. Luego, en 1960 se dicta el

¹⁰ Sobre el particular, es recomendable consultar LARENZ (2010); BARAK, Aharon (2007) *Purposive interpretation in law* (New Jersey, Princeton University Press).

¹¹ DRÜEN, Klaus-Dieter (2011): “Interpretation of tax law”, en *VVAA Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci* (Bogotá, Temis) Vol. 1, pp. 96-97.

¹² CORRAL TALCIANI (2018) p. 199.

¹³ SEGUEL MALAGUEÑO, Luis y AGUAYO GAJARDO, Octavio (2020): “Medios de prevenir los conflictos fiscales”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 8, pp. 108-109,

¹⁴ Ley N° 1.515, sobre Alcoholes, publicada en el Diario Oficial el 20 de enero de 1902.

¹⁵ Hemos actualizado el estilo de escritura de las citas para facilitar su lectura.

¹⁶ Circular A, dictada el 8 de marzo de 1902.

Código Tributario¹⁷, y se produce un concurso de normas, ya que la misma facultad se repite en el estatuto del Servicio de Impuestos Internos¹⁸.

El Código Tributario alteró algunas reglas generales del Código Civil, en particular las normas sobre integración de los vacíos de la normativa fiscal, ampliando el concepto de derecho común para incluir leyes generales y especiales¹⁹, pero no hizo alteraciones al método de interpretación de la ley.

En relación con la integración, es importante destacar que el recurso a otras leyes permite una aplicación objetiva de los impuestos, debido a que la administración busca las reglas que llenan los vacíos de la ley fiscal entre las normas positivas, lo que descarta el recurso a definiciones extra legales, normalmente basadas sobre argumentaciones que solamente reflejan los sentimientos personales de justicia de quien las emite.

También vale la pena señalar que hoy nos parece evidente que la aplicación de la ley implica necesariamente su interpretación, y que no es sostenible que las normas pueden ser cumplidas de manera automática. Pero ello no se entendió siempre así, lo que se debe tener en cuenta al leer las interpretaciones antiguas, que pueden partir de ese error.

En otras palabras, tenemos claro que la interpretación de la ley no se limita a las reglas particularmente confusas, ni a las reglamentaciones que contienen elementos jurídicos indeterminados, sino que, como lo ha demostrado la práctica, incluso las reglas que parecen más simples demandan de quien las aplica establecer su correcto sentido y alcance²⁰.

Así, nuestro estudio se dedicará a un período al que la doctrina no ha dedicado mayor atención²¹, comenzando con la creación de la Administración del Impuesto sobre Alcoholes en 1902, antecesora del Servicio de Impuestos Internos, terminado poco tiempo después de

¹⁷ Decreto con Fuerza de Ley N° 190, de Hacienda, de 1960, publicado en el Diario Oficial el 5 de abril de 1960.

¹⁸ Decreto con Fuerza de Ley N° 284, de Hacienda, de 1960, publicado en el Diario Oficial el 5 de abril de 1960.

¹⁹ Definió lo que se entiende por derecho común para efectos de las leyes fiscales, incluyendo leyes especiales que, sin esa mención, no tendrían aplicación debido a su ámbito restringido. Esto se puede apreciar al examinar el caso de la integración del derecho tributario con las normas cambiarias. VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar) pp. 68-71.

²⁰ VALENZUELA CORI, Rodrigo (1995): “Interpretación de la ley tributaria. Una experiencia docente”, *Revista de Derecho Económico*, N° 72, pp. 24-40.

²¹ Ni aún la doctrina más autorizada se fijó en la creación de la Administración del Impuesto sobre Alcoholes, por lo que no se ha estudiado en detalle el Decreto con Fuerza de Ley N° 1.730, de 1927, que expresamente se refiere a la interpretación de la ley. Así, los autores se han ocupado de la interpretación administrativa de la ley fiscal solamente a partir del Código Tributario. Incluso se indicó, de manera errada, que la historia de la interpretación administrativa de la ley en Chile comienza con el Decreto con Fuerza de Ley N° 2.960 bis, de 1928, que la facultó a la Contraloría General de la República para emitir informes. GUZMÁN BRITO (2019) pp. 18-36.

la promulgación del Código Tributario de 1960, período en el que se emite el *Manual del Servicio* que sistematizó las reformas de esa década.

El período inicial interesa tanto porque encontramos los primeros elementos normativos de la interpretación administrativa de la ley fiscal, como porque nos permite apreciar el esfuerzo desplegado para que la ley impositiva se aplicara de manera uniforme, mediante órdenes dirigidas a sus funcionarios, que también eran dadas a conocer a los contribuyentes del gravamen, lo que es una muestra temprana de buenas prácticas administrativas.

También nos referiremos a los aspectos más relevantes de la interpretación de la ley en sede administrativa, lo que permitirá resaltar los aspectos más interesantes del período estudiado.

Para ello, revisaremos las facultades que las distintas leyes fueron entregando a la autoridad tributaria y las interpretaciones administrativas que dan cuenta del ejercicio de ellas, que fueron publicadas a partir de 1902, lo que permitirá apreciar los aspectos relevantes del período objeto de este trabajo.

Antes de entrar en estos temas, es necesario revisar, al menos someramente, las particularidades más relevantes de la interpretación de la ley en sede administrativa.

2. ASPECTOS GENERALES DE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY Y PARTICULARES DE LA LEY TRIBUTARIA

Se ha destacado que la interpretación de la palabra escrita es la actividad que busca determinar cual es el sentido de una expresión que puede tener más de un significado. Es decir, es una labor humana que resulta necesaria cuando se advierten sentidos múltiples en un texto²².

Sobre los sentidos múltiples, la doctrina más autorizada ha resaltado que “cualquier sentido claro que uno crea ver en un texto no referido a un contexto específico, dice más sobre nuestra falta de imaginación que sobre alguna real limitación a la multiplicidad de sentidos posibles del texto”²³, por lo que descartamos de plano que solamente se requiera la interpretación cuando la ley es oscura.

Luego, la interpretación de la ley se ubica dentro del género de la interpretación textual o, dicho de otra forma, entre las variadas acepciones del término, cuando la interpretación se refiere a la ley, se limita a la búsqueda del significado de textos normativos²⁴. Entonces, tal como lo ha señalado el profesor Baraona Sainz, en nuestro derecho la interpretación de la ley

²² RICOEUR, Paul (2015): *El conflicto de las interpretaciones* (Buenos Aires, trad. de la 2ª ed. de Alejandrina Falcón, Fondo de Cultura Económica) p. 17.

²³ VALENZUELA CORI (1995) p. 26.

²⁴ GUASTINI (2018), pp. 21-29.

“es un proceso intelectual que consiste en establecer el correcto alcance de una norma jurídica”²⁵.

Al respecto, es posible recoger lo dicho por Larenz, en el sentido que la interpretación recta, se refiere al conocimiento adecuado, “suficientemente apoyado en razones comprensibles, no existe, sin embargo, una interpretación «absolutamente recta» en el sentido que sea tanto definitiva como válida para todos los tiempos”²⁶.

Entonces, para lograr una interpretación recta, la administración fiscal, vinculada por el método establecido en los artículos 19 al 24 del Código Civil, debe fundamentar sus razones sobre textos, partiendo con el de la ley interpretada, siguiendo con los de otras leyes que tratan de la misma materia, los de la historia de la ley, los de la doctrina y, por supuesto, del diccionario que da cuenta del uso general de las palabras.

Como lo ha hecho presente la doctrina, el resultado del proceso de interpretación cambia según el sistema o método que se emplee²⁷. Por lo mismo, el método vinculante permite garantizar la aplicación objetiva y uniforme de la ley fiscal en todo el territorio nacional, debido a que usar un método posibilita que diferentes personas lleguen a un mismo resultado²⁸.

Esto, a su vez, vuelve factible el control mismo de la legalidad de las decisiones de la administración, debido a que la sujeción de la administración a la ley posibilita el control judicial de sus actos²⁹. Como consecuencia de esto, se dificulta la corrupción y el abuso de poder, que fácilmente pueden ser enmascaradas recurriendo a interpretaciones caprichosas.

En el caso particular de la facultad de interpretación que el legislador ha confiado al director del Servicio de Impuestos Internos, ella se limita a las leyes impositivas que son de competencia de aquella repartición pública³⁰.

Sin embargo, debido a que el derecho común, entendido no solo como el derecho civil, sino también como la legislación especial que sería aplicable en otra sede, ha sido llamado expresamente a integrar los vacíos del derecho tributario, la interpretación tributaria se

²⁵ BARAONA SAINZ, Juan Manuel (2013): “Facultad de interpretación del SII”, en Instituto Chileno de Derecho Tributario (ed.) *La facultad interpretativa del SII y los cambios de criterio* (Santiago, LegalPublishing – Thomson Reuters), p. 52.

²⁶ LARENZ (2010) p. 311.

²⁷ BARAK (2007) pp. 8-7 y GUASTINI (2018) p. 64.

²⁸ Gadamer critica el uso de métodos porque ello implica que siempre se llega al mismo resultado, lo que puede ser inadecuado para la filosofía, pero es una característica deseable en materia de aplicación uniforme de la ley. GADAMER, Has-Georg (1994): *Truth and method* (Nueva York, 2ª ed., trad. del alemán de Joel Weinsheimer y Donald G. Marshal, Continuum), pp. 178-184, 358-359, 456-474 y 505-541.

²⁹ CEA EGAÑA, José Luis (2012): *Derecho constitucional chileno* (Santiago, 2ª ed.) Tomo I, p. 248.

³⁰ Es decir, le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente.

extiende a esas normas³¹. Así, por ejemplo, la interpretación de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios puede depender del sentido y alcance de artículos del Código de Comercio³².

Pero, cuando la ley ha facultado a otra autoridad administrativa para interpretar una ley sectorial, la interpretación tributaria debe deferencia a las interpretaciones administrativas correspondientes³³. Así, por ejemplo, cuando el legislador tributario emplea la norma de relación de la Ley sobre Mercado de Valores, la interpretación tributaria se deferirá a las interpretaciones de la autoridad competente³⁴.

De este punto es importante resaltar que para el contribuyente las interpretaciones oficiales del director del Servicio de Impuestos Internos no son obligatorias, por lo que puede declarar el tributo conforme a la interpretación que considere correcta, sin perjuicio que, probablemente, eso dará paso a una fiscalización y a un juicio.

En cambio, las interpretaciones del director del Servicio de Impuestos Internos son obligatorias para todos los miembros de la administración fiscal. Por lo mismo, todo acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos emitido en contravención de la interpretación oficial está viciado, debido a que se ha emitido en violación del artículo 42 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, que es una expresión del principio de inderogabilidad singular del derecho administrativo³⁵.

La Ley N° 21.210 implementó el recurso jerárquico³⁶, destinado a controlar que la aplicación de las leyes tributarias por parte de las unidades operativas del Servicio de Impuestos Internos, de manera que éstas últimas no se desvíen de la interpretación oficial de la institución, lo que permite un cobro uniforme de los tributos, satisfaciendo la exigencia constitucional de una aplicación igualitaria de las cargas públicas.

³¹ VERGARA QUEZADA (2014) pp. 50-57.

³² Oficio N° 1.124, de 2018.

³³ Lo mismo ocurre con las interpretaciones de la Contraloría General de la República, que se refieren a la Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos en la medida que integran la ley fiscal, pero no se extienden a esta última. CGR Dictamen N° N° 14.000, de 2017.

³⁴ Oficios N° 363, de 2018 y N° 728, de 2018.

³⁵ CGR dictámenes N° 60.691, de 2014 y N° 22.321, de 2008.

³⁶ Previamente se entendía que, cuando la ley concedía facultades exclusivas a los directores regionales, sus decisiones no podían ser revisadas por el director del Servicio de Impuestos Internos. Así, la Contraloría General de la República observó “que -sin perjuicio de la dependencia jerárquica general que prevé el antes citado artículo 33 de la Ley Orgánica Constitucional sobre Bases Generales de la Administración del Estado- en virtud de la naturaleza de la desconcentración funcional de las atribuciones con que cuenta la Dirección de Grandes Contribuyentes, no resulta procedente que la autorización de las condonaciones de multas e intereses moratorios sobre ciertos porcentajes se encuentren condicionadas a la autorización del Director del Servicio de Impuestos Internos, como lo ordena la circular N° 42, de 2006, complementada por su circular N° 60, de 2010, por lo que se deberán arbitrar las medidas pertinentes para subsanar lo observado, informando de ello a esta Entidad Fiscalizadora”. Dictamen CGR N° 80.509, de 2012.

2.1 La interpretación y el método del derecho

No es algo novedoso sostener que la noción misma de *jurisprudencia*, entendido el término ciencia del derecho, descansa sobre la existencia de un método que permita demostrar su validez³⁷. Es decir, sin un método adecuado que permita la revisión de la corrección de una interpretación, el derecho como ciencia simplemente se derrumba, y no pasaría de ser un arte basado sobre emociones, meros sentimientos o de percepciones personales de justicia.

La doctrina nacional ha resaltado la importancia del método como medio de control objetivo del acto administrativo tributario, lo que constituye una de las herramientas que posibilitan la seguridad jurídica³⁸. Ello es así porque si no contáramos con un método que permitiera a distintas personas llegar a un resultado, al menos similar³⁹, el derecho tendría severos problemas para cumplir con su función principal, que es proveer seguridad jurídica al grupo humano al que las reglas van dirigidas⁴⁰.

Como es sabido, dependiendo del método que se utilice, se podrán extraer significados distintos de un texto normativo⁴¹, por lo que la existencia y aplicación de un método uniforme es fundamental para el derecho.

Entonces, por ejemplo, si la administración fiscal nacional no hubiera recurrido al método del Código Civil, que contempla el elemento histórico, no habría podido concluir que la exención del impuesto adicional se extendía a los libros electrónicos, debido a que a esa conclusión solamente se podía llegar tras consultar la historia fidedigna de la ley, donde constaba que “el legislador incorporó también bajo este concepto la cesión del uso de libros digitales”⁴².

Así lo dicho, si nuestra ley no contemplara un método de interpretación que permitiera una revisión, al menos medianamente objetiva, del resultado hermenéutico, sería posible proponer las interpretaciones más variadas de una misma regla, simplemente seleccionando de manera arbitraria diferentes métodos interpretativos o incluso limitándose a utilizar partes o elementos aislados de un método más amplio.

Es importante notar que, intentando no caer en la llamada falacia del Nirvana, que compara lo que ocurre con un ideal imposible de alcanzar, no se está afirmando que siempre sea posible llegar a un único sentido y alcance verdadero de la ley aplicable a cada caso, porque incluso siguiendo un método, la interpretación es una actividad relacionada con el

³⁷ LARENZ (2010) pp. 25-28.

³⁸ SEGUEL MALAGUEÑO y AGUAYO GAJARDO (2020) pp. 109-111 y VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2019) “La certeza jurídica y el Derecho tributario chileno”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 174-177.

³⁹ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2018): “Análisis crítico de la tasación del artículo 64 del Código Tributario”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 4, pp. 35-36.

⁴⁰ MILLAS, Jorge (2012): *Filosofía del derecho* (Santiago, Ediciones UDP), pp. 340-365.

⁴¹ GUASTINI (2018) p. 64.

⁴² Circular N° 14, de 2014.

espíritu humano y, por lo mismo, es imperfecta y dista mucho del empleo de los métodos que buscan comprobar una hipótesis, por ejemplo, mediante un experimento químico o físico⁴³.

Dicho de otra manera, el método del derecho no puede ser asimilado al que emplean las ciencias exactas, porque ello no se compeadece con la realidad, sea por que los textos legales recurren a conceptos imprecisos⁴⁴, o porque ellos son el resultado de sistemas históricos, que se modifican mediante complejas negociaciones de posiciones opuestas que, en muchos casos, incluso pueden tener como resultado una contradicción⁴⁵.

Entonces, como toda obra humana, las leyes son textos imperfectos⁴⁶, por lo que resulta incluso arrogante afirmar que es posible llegar a la única solución, que sea correcta para cada uno de los casos posibles y para todo momento, por lo mismo, constantemente las leyes deben ser corregidas.

Sin embargo, precisamente por estos motivos, la interpretación administrativa debe proveer seguridad jurídica mediante la vinculación de los funcionarios a ellas. Es decir, la imperfección del texto no debe ser una excusa para que los funcionarios se desvíen de las interpretaciones oficiales.

Por lo mismo, si no existe un criterio oficial sobre un caso, los funcionarios están obligados a consultar al director del Servicio de Impuestos Internos para poder resolverlo⁴⁷, y mientras no exista un cambio oficial de criterio, deben seguir la interpretación contenida en el oficio o circular más reciente sobre la materia⁴⁸.

De existir un cambio de criterio más gravoso para los contribuyentes, el mismo solamente puede ser aplicado a los hechos ocurridos posteriormente a la publicación del nuevo criterio⁴⁹.

⁴³ Sobre la objetividad entendida en ese sentido ver VALENZUELA CORI, Rodrigo (1999): *Los sueños de la razón* (Santiago, RIL Editores) pp. 15-32.

⁴⁴ Por ejemplo, la expresión “materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión” que, en un principio, se interpretó que comprendía solamente aquellas obras audiovisuales grabadas en un soporte físico, por lo que se excluían, entre otras formas de reproducción, la transmisión satelital, criterio que fue modificado. Oficio N° 2.228, de 2017 y Oficio N° 2.227, de 2017.

⁴⁵ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019): “Los sistemas de imposición a la renta”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 21, pp. 95-151.

⁴⁶ Son muchos los problemas que dificultan el cumplimiento de la exigencia de certidumbre de la ley, y van desde la ausencia de leyes que rijan una materia hasta la ambigüedad y oscuridad de los enunciados de las leyes existentes, porque los conceptos no son claros, porque las palabras usadas tienen varias acepciones, porque existen normas que se contradicen, entre otros. QUINTANA BRAVO (2011) pp. 3 y ss.

⁴⁷ Conforme lo dispone el artículo 45 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

⁴⁸ Sobre este punto profundizaremos en los siguientes acápite.

⁴⁹ Por ejemplo, los Oficio N° 122, de 2018; Oficio N° 146, de 2016, Oficio N° 1.427, 2015; Oficio N° 2.172, de 2013.

Sobre el punto anterior, es importante recordar que entre los elementos básicos de la moralidad intrínseca de una norma se encuentra, precisamente, que ella sea promulgada de forma previa a los hechos a los que se aplicará, porque es la única manera mediante la cual las personas pueden adecuar su conducta a ellas⁵⁰, lo cual demanda, además, la irretroactividad de la norma más gravosa⁵¹.

Respecto de la ley tributaria, podemos indicar que ella es interpretada por el Servicio de Impuestos Internos siguiendo el método establecido en los artículos 19 al 24 del Código Civil⁵², debido a que, de manera expresa, el artículo 2 del Código Tributario dispone que los vacíos de la ley fiscal sean llenados por el derecho común que, en este caso, comprende al derecho civil y a leyes especiales.

Así las cosas, la existencia de un método permite que el resultado del proceso pueda ser revisado por un tercero, es decir, el método permite establecer un criterio de validación del resultado⁵³.

De esta manera, el intérprete no puede imponer sus propios valores por sobre lo decidido en el proceso constitucional en el que se formó la ley, en el cual, diferentes visiones del mundo se enfrentaron para llegar a un punto común, que es la regla positiva que el Servicio de Impuestos Internos puede interpretar con objetividad gracias a la existencia de un método establecido en la ley.

Es decir, el hecho que exista un método de interpretación previene la arbitrariedad, y permite que las interpretaciones sean controladas utilizando el mismo método, lo que otorga mayor objetividad al proceso, y tiende a proveer certeza jurídica.

2.2 La interpretación administrativa y la igualdad ante la ley

En el derecho chileno, el funcionario está vinculado por las interpretaciones oficiales⁵⁴, lo que permite que la actuación de la administración sea previsible⁵⁵, y es una

⁵⁰ FULLER, Lon (1969): *The Morality of Law* (New Haven, 2ª ed., Yale University Press) pp. 49-62.

⁵¹ Lo que ha sido recogido en el Código Tributario y en la Ley sobre Bases de los Procedimientos Administrativos.

⁵² Entre los ejemplos de interpretaciones administrativas recientes que de manera expresa se refieren a la interpretación de la ley tributaria conforme a las reglas del Código Civil, podemos citar los oficios N° 705, de 2018 y N° 561, de 2017 y la Circular 41, de 2016.

⁵³ SILVA ARÉVALO, Eduardo (2005): “Paul Ricoeur y los desplazamientos de la hermenéutica”, *Teología y Vida*, Vol. XLVI, pp. 198-199.

⁵⁴ Al efecto, la administración fiscal ha sostenido que “las interpretaciones administrativas son obligatorias para los funcionarios de este Servicio”. Oficio N° 948, de 2018.

⁵⁵ BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2017): “El principio de protección de la confianza legítima como fundamento y límites a la actuación de la Administración del Estado”, en FERRADA BÓRQUEZ, Juan Carlos et al. (ed.) *Doctrina y enseñanza del derecho administrativo chileno: Estudios en homenaje a Pedro Pierry Arrau* (Santiago, Publicaciones de la Escuela de Derecho PUCV), pp. 231-234.

garantía en contra del actuar arbitrario de los funcionarios y es una forma de satisfacer el imperativo de la aplicación uniforme de los impuestos en todo el territorio de la República⁵⁶.

Cuando la administración interpreta una norma, los ciudadanos asumen que el pronunciamiento se conforma con la ley vigente, por lo que se acogen al él asumiendo que con ello están conformando su actuar con la legalidad⁵⁷.

Luego, si la administración cambia de posición, debe fundamentar el cambio del criterio, que no puede ser empleado de manera retroactiva, tanto por lo dispuesto en el 26 del Código Tributario como por aplicación del principio de confianza legítima en todo lo que no esté cubierto por la regla anterior⁵⁸. Adicionalmente, el art. 6 letra A N° 1 del Código Tributario exige que las circulares e instrucciones que modifiquen criterios previos sean sometidos al procedimiento de consulta pública, que garantiza el conocimiento previo del cambio de criterio.

Entonces, como indica la doctrina, si los contribuyentes no tuvieran una forma “de conocer cómo el Servicio de Impuestos Internos interpreta la ley, no tendrían ninguna posibilidad de adecuar sus conductas a la interpretación menos riesgosa, es decir, no podrían ordenar sus negocios de la forma que, previsiblemente, menos conflictos pueda ocasionar”⁵⁹.

Ahora, siempre es necesario recordar al revisar estas materias que el “concepto de ordenamiento jurídico administrativo conlleva una manera de entender y aplicar el derecho administrativo, pues él supone una trabazón y una armonía dentro del conjunto, que presupone un cúmulo de normas ordenadas. Ese orden lo podemos establecer a través de una jerarquización, de una compatibilización, en una no antinomia, en definitiva, en una exigencia de coherencia normativa a la que el operador jurídico e intérprete debe obedecer”⁶⁰.

En otras palabras, el acto administrativo particular debe sujetarse a lo dispuesto en el resto de la pirámide legal, porque el “acto particular debe subordinarse a todo el bloque de la legalidad, en el orden jerárquico que se ha señalado aquí, sin importar la autoridad de que emane, y esto tiene muchísima importancia en el derecho público, porque un acto particular tiene que subordinarse al acto que es superior en la jerarquía”⁶¹.

Entonces, los “actos administrativos de contenido particular no pueden vulnerar lo dispuesto en el reglamento, ni tampoco un acto de contenido general (una circular interna o

⁵⁶ SEGUEL MALAGUEÑO y AGUAYO GAJARDO (2020): pp. 109-111 y VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) pp. 174-177.

⁵⁷ BERMÚDEZ SOTO (2017) pp. 223-225.

⁵⁸ BERMÚDEZ SOTO (2017) pp. 228-230.

⁵⁹ SEGUEL MALAGUEÑO y AGUAYO GAJARDO (2020): p. 112.

⁶⁰ OELCKERS CAMUS, Osvaldo (1992): *Jerarquía, integración y unidad del sistema jurídico administrativo*, en: Universidad de Chile y Universidad Adolfo Ibáñez (edit.), *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), p. 363.

⁶¹ PIERRY ARRAU, Pedro (1992): “El ámbito de la ley”, en: IBÁÑEZ O., Pedro *et al.* (edit.), *El Proceso Legislativo en Chile* (Valparaíso, Centro de Estudios y Asistencia Legislativa Universidad Católica de Valparaíso), pp. 86-87.

una instrucción) ni tampoco dispensar su observancia. En consecuencia, la derogación singular iría en contra de la jerarquía normativa”⁶².

En consecuencia, cuando un acto administrativo se aparta de la instrucción oficial, no está en conflicto con ella, lo que supondría que sería sometido a un procedimiento de resolución de dicho conflicto, sino que está abiertamente viciado y, en consecuencia, debe ser dejado sin efecto por el órgano que lo dictó⁶³, para lo que existen varias herramientas de control interno, entre las que se cuenta el recurso de reposición administrativa.

Por último, es importante resaltar que ningún estamento de la administración fiscal puede alegar la ignorancia de una instrucción, porque ello que va en contra del principio de los actos propios y del deber de aplicar las instrucciones oficiales. Esto es diferente en el caso de los contribuyentes, para los que solamente es oponible tras la publicación en el Diario Oficial, sin perjuicio de las circunstancias de hecho que demuestren el conocimiento de una interpretación⁶⁴.

En resumen, si las interpretaciones oficiales son públicas, y ellas son obedecidas por los funcionarios, lo que demanda un control interno efectivo de parte de la administración⁶⁵, ellas pueden llegar a ser una medida preventiva de los conflictos sobre interpretación de la ley⁶⁶.

Más adelante examinaremos como esta exigencia, impuesta por los principios más elementales de nuestro derecho, fue abordada desde temprano por la administración fiscal, que se encargó de dar a conocer las interpretaciones oficiales y de mejorar el control interno respecto de la aplicación uniforme de la ley.

Vale la pena mencionar que actualmente el Servicio de Impuestos Internos publica en su sitio de internet las interpretaciones oficiales de la ley tributaria, de manera de poder difundir su conocimiento entre la mayor cantidad de contribuyentes.

Igualmente, en el sitio de internet del Servicio de Impuestos Internos se han clasificado los documentos de manera didáctica en una aplicación llamada Administrador de Contenido Normativo⁶⁷, que los ordena por ley y artículo, permitiendo, además, una búsqueda por tipo, número y año.

Aquella herramienta es una pequeña parte del legado de uno de los funcionarios más destacados de la administración fiscal chilena, a quien no puedo evitar rendir un pequeño

⁶² BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2011): *Derecho administrativo general* (Santiago, 2ª edición, Abeledo Perrot / Thomson Reuters), p. 57.

⁶³ Para ello la Ley sobre Bases de los Procedimientos Administrativos contempla la invalidación.

⁶⁴ Oficio N° 122, de 2018.

⁶⁵ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) pp. 183-185.

⁶⁶ ESPEJO, Isabel y THURONYI, Victor (2013) “How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?”, *Tax Law Note Series*, IMF, p. 6.

⁶⁷ La aplicación llamada *administrador de contenido normativo* puede ser consultada en línea en <<https://www3.sii.cl/normaInternet/>>.

homenaje, don René García Gallardo, que por muchos años dedicó su vida a la interpretación de la ley impositiva.

3. EL PERÍODO PREVIO A NUESTRO ESTUDIO

Si bien no profundizaremos respecto del período anterior a 1902, no queremos cometer el error de sostener que la interpretación administrativa de la ley fiscal se inicia en ese momento⁶⁸. Pero tampoco afirmamos que todo permanece igual.

Ahora, el gran cambio de este período se encuentra en la creación de un organismo público, con una estructura estable en el tiempo⁶⁹ y una dotación numerosa de personal a lo largo del país, que comienza a imponer criterios interpretativos mediante una actuación más o menos constante.

Para tener una noción sobre qué pasó antes, es posible consultar la obra del profesor Enrique Silva Cimma, en la que explica la estructura y principales funciones de los organismos de Hacienda desde la colonia hasta 1945⁷⁰, y la obra de los historiadores Patricio Bernedo, Pablo Camus y Ricardo Couyoumdjian, que relata varios aspectos de los 200 primeros años del Ministerio de Hacienda⁷¹.

Sin entrar en mayores detalles, del período anterior al estudiado es posible resaltar que, desde el desembarco de los españoles se establecieron tributos para financiar la conquista, los que muchas veces eran cobrados por particulares⁷², por lo que fue uno de los hitos relevantes el establecimiento de la Contaduría Mayor de Cuentas, que examinaba las cuentas procedentes de “la administración, recaudación o inversión de la hacienda pública”⁷³.

En el punto que nos interesa, la Contaduría debía emitir informes a petición de ministerios y tribunales, pero si surgían dudas sobre la “verdadera interpretación de las leyes, reglamentos, decretos, etc., debía consultar al Presidente de la República, estando obligado, en ese caso, a aceptar la resolución del Gobierno”⁷⁴.

⁶⁸ Parte de las materias que el presidente de la República sometió al dictamen del fiscal de la Corte Suprema fue, precisamente, dilucidar el ámbito de las facultades administrativas y judiciales del Tribunal de Cuentas en materia disciplinaria. Dictamen del fiscal de la Exma. Corte señor Montt, del 10 de octubre de 1895, en Tribunal de Cuentas (1879): *Lei del tribunal de cuentas de 1888. Compilación hecha para el servicio del tribunal* (Santiago Imprenta y Encuadernación Rodrigo Donoso y Cía.) pp. 71-99.

⁶⁹ De hecho, entre 1902 y 2021, Chile ha visto pasar más sucesiones de presidentes de la República que rotación de cabezas de la administración tributaria.

⁷⁰ SILVA CIMMA, Enrique (1945): *La Contraloría General de la República* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 17-55.

⁷¹ BERNEDO, Patricio; CAMUS, Pablo y COUYOUMDJIAN, Ricardo (2014): 200 años del Ministerio de Hacienda de la República de Chile (Santiago, Ministerio de Hacienda).

⁷² BERNEDO, CAMUS y COUYOUMDJIAN (2014) pp. 4-20.

⁷³ Creada por la Ordenanza para la Contaduría Mayor y Tribunal Superior de Cuentas, de 18 de mayo de 1839. LIRA, José Bernardo (1879): *La legislación chilena no codificada* (Santiago, Imprenta del Correo) Tomo VI, p. 396.

⁷⁴ SILVA CIMMA (1945) p. 25.

La Contaduría incluso participó en el cobro de algunos impuestos, lo que fue visto como una carga innecesaria para la institución, considerando que otras de sus labores eran más importantes⁷⁵.

Lo dicho, es parte de la evidencia que da cuenta de la dispersión de funciones de los organismos de hacienda durante el siglo XIX, incluso en la época durante la cual se intentó imponer el orden al caos con el que se inició el período republicano⁷⁶.

En relación con el período posterior al que será objeto de este estudio, es posible indicar que sobre él se puede revisar una cantidad importante de libros y artículos publicados a partir de esa época, de manera que no parece apropiado extenderse a él⁷⁷.

4. LA ADMINISTRACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE ALCOHOLES DE 1902 Y LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY FISCAL

A fines de enero de 1902 fue creada la Administración del Impuesto sobre Alcoholes, dependiente del Ministerio de Hacienda, que debía fiscalizar el impuesto establecido en esa misma ley que, junto con regular las medidas que buscaban combatir el alcoholismo, hacía las veces de lo que hoy entendemos como una ley orgánica, es decir, el legislador no separó las normas fiscales, sanitarias y administrativas⁷⁸.

En el texto del artículo 130 N° 8 de la mencionada normativa, si bien no existe una referencia expresa a la interpretación de la ley, se dispuso que el administrador, que era la máxima autoridad de la Administración del Impuesto sobre Alcoholes, debía impartir “las órdenes e instrucciones del caso a los inspectores y sub-inspectores para el desempeño de las funciones que les corresponden”⁷⁹.

De la norma antes transcrita descende la regla establecida en la letra b) del artículo 7 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos vigente.

⁷⁵ Decreto sobre el pago del impuesto de la alcabala, 4 de febrero de 1868. LIRA (1879) Tomo VI, pp. 366-367.

⁷⁶ MARTNER, Daniel (1941): *Tratado de hacienda pública* (Santiago, Universidad de Chile) pp. 97-104.

⁷⁷ Para una visión general de las opiniones de los autores que, en general, son contestes en materia de interpretación de la ley tributaria y sobre el método del derecho tributario local, se puede consultar VERGARA QUEZADA (2014) pp. 50-54.

⁷⁸ En el texto de la Ley N° 1.515, publicada el 20 de enero de 1902, la Administración del Impuesto sobre Alcoholes y el tributo administrado son tratado en conjunto desde el inicio de la norma, como se aprecia en el primer inciso de su primer artículo, que establece que desde “la fecha de la promulgación de la presente ley, no se podrá establecer ninguna fábrica de alcoholes o bebidas alcoholizadas, sin dar previamente aviso escrito a la Administración del Impuesto sobre Alcoholes”. Se advierte que nos hemos tomado la libertad de actualizar la escritura de las normas para hacer más grata su lectura.

⁷⁹ Artículo N° 130 de la Ley N° 1.515.

La administración fiscal comenzó a ejercer la disposición comentada buscando la aplicación uniforme de la ley en todo el territorio nacional⁸⁰. Es decir, se intentó uniformar la acción de la administración, con lo que todos los ciudadanos podrían tener el mismo tratamiento ante la ley producto de esa unidad de acción.

Así, la administración fiscal intentará actuar de manera sistemática, y comenzará a realizar esfuerzos por dar a conocer sus instrucciones. Una muestra de ese esfuerzo llegó hasta nosotros en los libros con las primeras recopilaciones de instrucciones e interpretaciones oficiales⁸¹.

Sin embargo, la Administración del Impuesto sobre Alcoholes no era el único organismo pronunciándose sobre estas y otras materias que concernían al fisco, ya que ellas eran igualmente interpretadas en los informes que emitía el Consejo de Defensa del Estado⁸².

Adicionalmente, muchas materias eran reguladas por decretos supremos que incluso podían ser emitidos previo dictamen del fiscal de la Corte Suprema e informe del administrador del impuesto sobre alcoholes⁸³.

Es decir, la interpretación administrativa de la ley fiscal no era una facultad exclusiva.

Al poco andar, a la Administración del Impuesto sobre Alcoholes le fueron encomendados otros impuestos específicos⁸⁴, por lo que el 6 de junio de 1912 por decreto se cambia su nombre a Administración General de Impuestos, lo que se vuelve a hacer el 18 de marzo del año siguiente, cuando se pasa a denominar Dirección General de Impuestos Internos⁸⁵.

Con todo esto, como ha sido destacado por la doctrina, “la novedad de la tributación sobre los alcoholes no se redujo al ámbito de la lucha contra el alcoholismo, sino que también a la

⁸⁰ La Circular N° 2, de 1902, explica que para regularizar y uniformar los procedimientos de los inspectores se procederá a trabajar con formularios, que serán simples e iguales en todas las oportunidades que sea preciso aplicarlos. En la Circular N° 134, de 1902, se instruye que, para efectos de la debida comprobación de la exactitud de las revisiones, solamente se deben usar las unidades de peso y medidas comprendidas en la ley, así como solamente debe ser empleadas las denominaciones legales, excluyendo expresiones coloquiales.

⁸¹ A modo de ejemplo, podemos mencionar Administración Jeneral de Impuestos (1912): *Alcoholes, tabacos, barajas i vinos. Leyes, decretos i circulares (1902 – 1911)* (Santiago, Imprenta, Litografía i Encuadernación Barcelona); Dirección General de Impuestos Internos (1923): *Impuesto sobre contribución de herencia y donaciones. Circulares de la dirección* (Imprenta de la Dirección General de Impuestos Internos) y desde 1927 se comenzó a editar el Boletín de Impuestos Internos de Chile.

⁸² VIAL CORREA, Gonzalo (1995): *Consejo de Defensa del Estado. 100 años de historia* (Santiago, Ograma Impresores) pp. 28-29.

⁸³ Circular N° 773, de 1902.

⁸⁴ Lo que fue alterando la estructura de la administración, como se puede apreciar al leer el Decreto Supremo 1.053, de Hacienda, de 14 de mayo de 1910, transcrito en la Circular N° 1.475, de 1910. Administración Jeneral de Impuestos (1912) pp. 249-250.

⁸⁵ BARROS LYNCH, Patricio (1929): *Curso de legislación tributaria de Chile* (Santiago, Talleres Gráficos Express), pp. 7-8.

modificación de las estructuras internas del Estado, su administración y las fuentes de recursos con las que contaba para cumplir sus tareas y objetivo”⁸⁶.

Asimismo, la doctrina ha resaltado que, para nosotros parece ser evidente que los términos oficio y circular dan cuenta de los documentos expedidos por la administración mediante los cuales se dan a conocer las interpretaciones, particulares y generales, del director de la administración fiscal, esto no siempre fue así, existiendo en un principio gran confusión en esta materia⁸⁷.

La diversidad en la nomenclatura no fue un fenómeno aislado, y los actos de la administración recibirán el nombre de bando, decreto, decreto supremo, ordenanza, despacho, providencia, etc. Es importante no olvidar que el derecho administrativo está en su primera infancia en esta etapa, ya que recién es el objeto del estudio de la doctrina francesa a partir de 1880⁸⁸.

En el caso concreto de la autoridad fiscal nacional, las primeras órdenes e instrucciones impartidas se llamaron todas circulares⁸⁹, término que no distinguía el contenido, que se podía limitar al funcionamiento de la administración⁹⁰.

Por lo mismo, tomó un tiempo diferenciar las instrucciones con efectos limitados a aspectos domésticos de la administración, de aquellos que contienen interpretaciones que, si bien están dirigidas a los funcionarios, afectan a los contribuyentes. Un ejemplo que ilustra lo dicho lo encontramos en la Circular N° 388, de 1902, que concluye que los propietarios y arrendatarios de viñas que no hayan prestado declaración de no destilar, debían ser considerados como destiladores y, por lo tanto, inscritos en el correspondiente rol para efectos del pago del tributo.

Es interesante anotar que en la Circular N° 3.033, de 1902, se instruye a los funcionarios actuar con prudencia en la aplicación de las normas que se estaban implementando, por lo que debían ser menos estrictos con los pequeños productores y comerciantes, que carecían de la capacidad necesaria para satisfacer en el corto plazo las novedosas exigencias de la ley para la producción y el transporte del alcohol.

En la Circular N° 3.584, de 1902, quedó constancia de la importancia que la administración le dio a promover entre los contribuyentes el conocimiento de sus obligaciones tributarias, al instruirse que se notificaran a quienes estaban obligados a

⁸⁶ FERNÁNDEZ LABBÉ, Marcos. (2006): “Los usos de la taberna: renta fiscal, combate al alcoholismo y cacicazgo político en Chile. 1870-1930”, *Historia*, Vol. 39 N° 2, pp. 370-371.

⁸⁷ SEGUEL MALAGUEÑO y AGUAYO GAJARDO (2020), pp. 107-108.

⁸⁸ BOCKSANG HOLA, Gabriel (2015): *El nacimiento del derecho administrativo patrio de Chile (1810-1960)* (Santiago, Thomson Reuters), pp. 555-556.

⁸⁹ Las dos primeras circulares, dictadas el 8 de marzo y el 24 de mayo de 1902, fueron identificadas son letras, y a partir del 1° de abril de 1902 comenzaron a ser numeradas. Administración Jeneral de Impuestos (1912) pp. 280-281.

⁹⁰ Al efecto, es posible consultar la recopilación de circulares emitidas a partir de 1902, que fueron publicadas en 1912 por la autoridad fiscal. Administración Jeneral de Impuestos (1912) pp. 280 y ss.

inscribirse en ciertos registros, lo que también se debía informar mediante avisos en la presa de la zona en la que se encontraban los afectados.

Otro de los aspectos que resalta en este período es la intervención de la administración en el establecimiento de las normas que debía aplicar. Así, en la Circular N° 3.284, de 1903, se transcribe un informe destinado a “documentar debidamente la futura resolución del Supremo Gobierno”. El informe se refiere a la necesidad de modificar el Decreto Supremo N° 890, de 2002, sobre reglamento de la Ley N° 1.515, sobre alcoholes, y se pronuncia en extenso sobre los errores y defectos del ejecutivo al dictar la norma que sería modificada.

En la Circular N° 908, de 1904, se interpreta un reciente decreto que se refiere a las guías de tránsito, aclarando el “valor legal” de los mencionados documentos, señalando que el decreto no se opone a que la producción de las viñas pueda sea mayor a la estimada en el decreto, por lo que las viñas deben indicar que la mayor producción es de su propiedad, para luego exponer como se debe controlar esa diferencia.

La propia administración declara que las instrucciones buscan que la ley se aplique de manera uniforme, lo que permite prevenir conflictos⁹¹. Así, la Circular N° 1.169, de 1903, instruye sobre la necesidad de lograr la unificación del ejercicio de las acciones judiciales⁹², e interpreta la ley, señalando que los funcionarios denunciadores no son parte en los procesos iniciados con sus denuncias, por lo que ellos pueden seguir incluso sin la concurrencia de ellos, concluyendo que no es necesario el pago de derechos judiciales⁹³, carga procesal aún vigente en aquella época⁹⁴.

La Circular N° 1.500, de 1904, contiene evidencia de la preocupación temprana de la administración por la legalidad de sus acciones, y ella especifica que la instrucción fue emitida previa consulta jurídica a un asesor letrado, lo que parece ser adecuado, debido a que resuelve un problema jurídico más complejo, a saber, la tributación de la transferencia por parte de los viñateros de derechos y productos a los destiladores. No es del caso transcribir el análisis, debido a que lo que nos interesa es destacar es que en el ejercicio de la facultad de dar instrucciones a los funcionarios se interpretaba la ley fiscal de manera generalmente obligatoria para aquellos.

⁹¹ Circular N° 3.735, de 1903.

⁹² Dicha orden es reiterada, por ejemplo, en la Circular N° 2.213, de 1905, y en la N° 3.735, de 1903, ésta con el propósito de evitar que se desacredite la acción de la administración debido a medidas indebidas que dan paso a litigios que fácilmente se habrían podido evitar.

⁹³ Esta parte de la instrucción será reiterada por la Circular N° 3.496, de 1904.

⁹⁴ Eran muchas las cargas procesales de carácter pecuniario, entre las que se encontraban los aranceles judiciales. Ellas provenían de las prácticas del período colonial. Algunas de estas cargas fueron abolidas el 3 de octubre de 1817, mientras que otras, como los honorarios de notarios y receptores, persisten hasta nuestros días. VALDÉS, Cristóbal (1846): *Colección de las leyes y decretos del Gobierno desde 1810 hasta 1823* (Santiago, Imprenta Chilena) p. 118 y LIRA, José Bernardo (1867): *Prontuario de los juicios* (Santiago, 1ª ed., Imprenta Nacional) pp. 185 y 202.

Otro caso que ha sido destacado por la doctrina⁹⁵, debido a que da cuenta de una relación distinta a la que hoy tiene la administración fiscal con el poder judicial⁹⁶, lo encontramos en la Circular N° 202, de 1903, la cual da cuenta de la existencia de dudas sobre la vigencia de una ley que modificaba algunas tasas, lo que llevó a la administración a requerir al Ministerio de Hacienda que, a su vez, solicitara un pronunciamiento del fiscal de la Corte Suprema, el que fue comunicado a los funcionarios mediante ese documento.

Para comprender el sentido de la petición anterior, es necesario recordar que el fiscal de la Corte Suprema fue un cargo creado dentro del amplio concepto del Ministerio Público, institución que se fue oscureciendo con las normas dictadas después de la independencia, pero su función primordial era velar por los intereses del fisco en los tribunales de justicia⁹⁷.

En otras ocasiones, tras resolver un caso concreto, la administración comunicaba a los funcionarios la interpretación oficial de la ley, como da cuenta la Circular N° 453, de 1902, donde se relata la clausura de una fábrica de alcohol, para luego interpretar que dicha medida no impide el ejercicio del resto del giro comercial del infractor.

La Circular N° 170, de 1925, es interesante debido a que interpreta la Ley sobre Impuesto a la Renta conforme al espíritu de las leyes tributarias y laborales aplicables en la especie. La referencia expresa al espíritu de la ley, en esencia, implica desechar de plano una interpretación formalista que buscaba asimilar una indemnización por años de servicio a los conceptos de premios y gratificaciones, que aumentaban el sueldo, lo que tenía como consecuencia un tratamiento fiscal diferente⁹⁸.

Otro caso, que se refiere al impuesto a la renta, puede ser examinado al leer la Circular N° 43, de 1907, que interpreta la tributación de las rentas que los bancos percibían en cumplimiento de encargos fiduciarios. En ella se indica que no resultaba aplicable la exención de la entonces segunda categoría que beneficiaba a los bancos, debido a que dichas instituciones actuaban solamente como mandatarios⁹⁹.

Lo anterior también es un caso interesante que muestra cómo el derecho común que rige al mandato, y el derecho especial que rige a los bancos, interactúan de manera armoniosa con el derecho tributario.

⁹⁵ SEGUEL MALAGUEÑO y AGUAYO GAJARDO (2020), p. 108.

⁹⁶ Hoy la administración fiscal no estima deber deferencia a las interpretaciones judiciales. VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar) pp. 252-258.

⁹⁷ VIAL CORREA (1995) pp. 9-11.

⁹⁸ BORDALÍ S., José (1939): *El impuesto a la renta* (Santiago, Imprenta Universitaria), p. 104.

⁹⁹ BORDALÍ S. (1939) pp. 21-23.

5. LA FACULTAD DE INTERPRETAR LA LEY FISCAL DEL DFL 1.730, DE 1927, DE HACIENDA

Más tarde, se produce la gran reorganización del aparato administrativo¹⁰⁰ que siguió los lineamientos de la llamada Misión Kemmer, en cuyo contexto se dicta el Decreto con Fuerza de Ley N° 1.730, de 1927, de Hacienda.

En los considerandos del mencionado decreto ley se reconoce que el “desarrollo que se ha dado a la Dirección General de Impuestos Internos en los años precedentes ha sido más o menos incidental y no bien coordinado”.

Continúa indicando que se “han promulgado nuevas leyes y se ha requerido de la Dirección que las aplique, pero no siempre se ha tomado en cuenta la necesidad de ajustar a esas nuevas funciones la dotación del personal, las facultades de éste y los elementos propios de una supervigilancia eficaz”.

Tras esa admisión de culpa, se concluye que es “esencial tomar en cuenta estos tópicos y adoptar medidas para constituir las funciones de la Oficina en forma bien coordinada y que se concilie con la obra de que ha de ser responsable”.

Entonces, para efectos de lograr la mencionada supervisión eficaz, se reguló con mayor detalle la facultad interpretativa que venía ejerciendo el jefe superior de la administración fiscal. Así, en el artículo 7° letra c) del comentado Decreto con Fuerza de Ley se dispuso que, entre sus funciones se encontraba dar, “en el más breve plazo posible, la interpretación verdadera y lógica de las leyes tributarias e inspectivas [sic] a cargo de la oficina en las solicitudes que al efecto presenten los particulares”.

Es necesario hacer presente que, incluso si no consideráramos la facultad de dictar órdenes e instrucciones entregada al jefe de la Administración del Impuesto sobre Alcoholes como una norma que se relacionaba evidentemente con la interpretación, el caso del artículo 7° letra c) del Decreto con Fuerza de Ley N° 1.730, de 1927, de Hacienda, no deja lugar a dudas, debido a que la referencia a la interpretación de la ley es expresa.

Por lo mismo, la visión tradicional de la doctrina local, que relata la historia de las facultades administrativas para interpretar la ley a partir del día 19 de enero de 1928, cuando se publica el Decreto con Fuerza de Ley N° 2.960 bis, de Hacienda, que reorganiza la Contraloría General de la República, y ordena al contralor general “emitir su informe por escrito” en ciertos casos¹⁰¹, requiere ser revisada.

Volviendo al texto del artículo 7° letra c), se puede apreciar que, como mencionamos, se hace una referencia expresa a la interpretación, agregándose que sea “verdadera y lógica”, lo que no deja de llamar la atención, debido a que, si bien no es inusual la utilización de la expresión “interpretación verdadera” por parte de la doctrina civil al tratar la interpretación de la ley, agregar que, además, debe ser lógica se presta para afirmar que la interpretación

¹⁰⁰ Según la delegación de facultades previstas en la Ley 4.113, publicada el 25 de enero de 1927, prorrogadas por la Ley N° 4.156, publicada el 5 de agosto de 1927.

¹⁰¹ GUZMÁN BRITO (2019) pp. 17.24.

verdadera podía ser ilógica, lo que tristemente puede ser efectivo, especialmente en el caso de las leyes tributarias dictadas en los últimos años¹⁰².

Luego, el artículo comentado estableció que el jefe de servicio solicitará “con este fin e informe del Asesor Jurídico o bien pedirá, por intermedio del Ministerio de Hacienda, el del Consejo de Defensa Fiscal”. Esto da cuenta del fenómeno que antes habíamos comentado, en el que la interpretación administrativa de la ley fiscal no ha sido radicada de manera exclusiva en un organismo.

Adicionalmente, el artículo 7 letra d) del Decreto con Fuerza de Ley 1.730, de Hacienda de 1927¹⁰³, reitera la norma que, originalmente, dio paso a las interpretaciones oficiales, la cual faculta al jefe de la administración para expedir “las circulares, órdenes de servicio e instrucciones que estime convenientes dirigir al personal del servicio para facilitar la correcta aplicación de los impuestos y la observancia de las leyes inspectivas [sic]”.

Respecto del ejercicio práctico de esta facultad, vale la pena mencionar la Circular N° 151, de 1932, que fue impartida en conjunto por la administración fiscal y bancaria, que se refiere a las provisiones y castigos que deben hacer los bancos de las deudas de sus clientes.

En la mencionada instrucción, se indica que las prácticas contables de esas instituciones no eran uniformes, y mientras unas realizaban provisiones, otras llevaban el castigo a resultados de manera directa, por lo que en unos casos se reconocía un pasivo y en otros se disminuía un activo pero, en todo caso, en definitiva, se arribaba al mismo resultado, por lo que se concluyó que, ante la equivalencia de dichos procedimientos técnicos, los dos se consideran apropiados para demostrar el resultado afecto a impuestos¹⁰⁴.

En el caso de la Circular N° 54, del 19 de agosto de 1935, que analizó la tributación de las cuentas en participación, en particular, si los asociados deben declarar su renta en conjunto o por separado, concluyendo que, debido a que la asociación no creaba una persona jurídica distinta de los asociados u otra entidad legal, en principio¹⁰⁵, el sujeto del impuesto de categoría es el socio gestor.

¹⁰² CANTUARIAS RUBIO et al. (2020): “Legislar sin datos: El problema de las reformas chilenas”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol 8, pp. 157–170.

¹⁰³ Decreto con Fuerza de Ley N° 1.730, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 26 de agosto de 1927.

¹⁰⁴ PALMA ROGERS, Gabriel (1932): *Circulares de la Superintendencia de Bancos y consultas de los bancos, oficios e informes* (Santiago, Imprenta La Sudamericana Dubournais) Tomo cuarto, pp. 131-133.

¹⁰⁵ Dicha salvedad luego se tradujo en la Circular N° 54, del 19 de agosto de 1935, que señaló que ello era así, salvo cuando clara y fehacientemente se puedan aplicar a cada uno de los socios en particular los impuestos que procedan. Dirección General de Impuestos Internos (1958): *Manual de fiscalización de impuestos* (Santiago, Imprenta Roma), p. 119.

Por su lado, los partícipes en la cuenta debían reconocer, para efectos del impuesto global complementario, lo que recibían¹⁰⁶.

Si bien luego esta materia pasará a estar regulada en el artículo 28 del Código Tributario, el caso anterior es una muestra interesante de la aplicación subsidiaria de las normas del Código de Comercio en el derecho tributario¹⁰⁷.

6. LA LEY N° 5.686

El Decreto con Fuerza de Ley N° 1.730, de 1927, fue derogado por la Ley N° 5.686, publicada en el Diario Oficial el 17 de septiembre de 1935, que aprobó el Reglamento Orgánico de la Dirección General de Impuestos Internos.

Esta normativa estableció una estructura en la que la autoridad central interpretaba la ley tributaria de manera generalmente obligatoria para todos los funcionarios, vigilándose el cumplimiento de estas instrucciones por unos funcionarios llamados visitadores, que también debían dar a conocer a los contribuyentes el contenido de las instrucciones.

Así, el artículo 4° estableció que sólo “al Director General de Impuestos Internos corresponde pronunciarse administrativamente sobre la aplicación de las leyes a que se refiere el artículo 2° y de los reglamentos las mismas. En consecuencia, sólo a él toca fijar normas, impartir instrucciones sobre la materia y resolver las solicitudes o reclamaciones administrativas que, al respecto, presenten los interesados”.

Luego el artículo agregaba que dicha facultad no afectaba aquella que corresponde a los tribunales de justicia para conocer de los asuntos de su competencia. En este punto, vale la pena comentar que ello no implicó la exclusividad de la interpretación de la ley tributaria, debido a que la administración fiscal solicitaba al Consejo de Defensa del Estado pronunciamientos sobre la interpretación de la ley tributaria en casos judicializados, como se puede apreciar al consultar la memoria de dicha repartición pública¹⁰⁸.

Después, el artículo 9 letra c), establecía que corresponde “especialmente al Director General” dictar las órdenes de servicio e instrucciones necesarias para la más correcta aplicación de los impuestos.

Posteriormente, el artículo 15 establecía que los visitadores se encargarían de instruir personalmente a los funcionarios acerca de las materias propias de su ramo y de la inteligencia que deba darse, según la Dirección General, a los preceptos legales y reglamentarios correspondientes.

¹⁰⁶ BRAVO PÉREZ DE ARCE, Alfonso (1940): *Ley de Impuesto a la Renta ante la jurisprudencia* ((Santiago, Dirección General de Prisiones) pp. 76-78.

¹⁰⁷ Sobre el tratamiento vigente de la cuenta en participación ver DUMAY PEÑA, Alejandro (2017): “La asociación o cuentas en participación”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 1, pp. 8-11.

¹⁰⁸ Informe del Consejo de Defensa del Estado del 19 de diciembre de 1951, en Consejo de Defensa del Estado (1973): *Memoria del Consejo de Defensa del Estado, 1951-1970* (Santiago, Editorial Andrés Bello) pp. 23-24.

En el artículo 18 letra a) se ordenaba a los inspectores exigir el cumplimiento de las leyes tributarias, dentro de los límites de sus respectivas instituciones, vigilando que las leyes tributarias fueran cumplidas del modo más correcto y general; y procurar, por todos los medios legales a su alcance, ese cumplimiento.

Tras eso, en la letra b) del mismo artículo, se disponía que los visitadores debían inspeccionar constantemente el comercio y demás actividades sujetas a impuestos, con el objeto de exigir que se cumplan las leyes tributarias e instruir a los contribuyentes acerca de sus deberes frente a dichas leyes.

Una de las instrucciones administrativas dictadas durante este período que vale la pena comentar, debido a que es otra muestra de la integración de los vacíos del derecho tributario por el derecho privado, es la Circular N° 24, del 28 de abril de 1939, que se pronunció respecto del efecto de la nulidad matrimonial sobre el antiguo recargo al impuesto global complementario por soltería.

Al respecto, es necesario indicar que el artículo 51 de la Ley N° 5.169, establecía un recargo del 25% para los contribuyentes solteros del impuesto global complementario que al 1 de enero del año correspondiente hubieren cumplido 25 años de edad.

Uno de los aspectos interesantes del caso es que es un ejemplo de una medida tributaria que buscaba satisfacer propósitos extra fiscales, por lo que, solamente en teoría y sin analizar el mérito o demérito de la medida, el éxito de este tipo de tributos equivalía a que su recaudación disminuyera, porque de ese modo se cumplía el objetivo buscado por el legislador, en el caso, bajar el número de solteros mayores de 25 años.

Entonces, como lo indicó la doctrina, en este tipo de gravámenes la “eficacia económica o social se desarrolla inversamente a su rendimiento fiscal”¹⁰⁹. Es decir, mientras menos recauda, mayor es el éxito del tributo.

Desde el punto de vista de la interpretación, es muy interesante que los fundamentos de esa circular provienen de lo dictaminado en una sentencia de un tribunal de apelaciones. La interpretación afirma que no es aplicable el recargo a la soltería a los contribuyentes que, habiendo anulado sus matrimonios, tengan hijos legítimos.

Lo dicho ocurría debido a que, por efecto del principio de buena fe, el matrimonio anulado no podía deslegitimar a los hijos nacidos entre la fecha de la celebración del matrimonio y aquella en la que no sea sostenible que ambos cónyuges estén de buena fe, de manera que no puede tenerse como solteros a quienes deban asumir las cargas provenientes del matrimonio anulado, no siendo aplicable en la especie el artículo 1687 del Código Civil, porque el matrimonio putativo produce efectos civiles, como la legitimación de los hijos y las obligaciones propias de la sociedad conyugal.

¹⁰⁹ MANN, Fritz Karl (1959): “Reorientación mediante la teoría fiscal”, *El Trimestre Económico*, Vol. 19, No. 75(3), p. 520.

Luego, considerando, además, el texto de la normativa respectiva, el documento concluye que, “ni atendida la letra de la ley ni el espíritu de la misma, se puede aumentar el impuesto”¹¹⁰.

7. EL DFL N° 275, DE 1953

El Decreto con Fuerza de Ley N° 275, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 3 de agosto de 1953, vino a sustituir la Ley N° 5.686.

El artículo 8° de este decreto ley estableció el cargo de subdirector general, que era a la vez, director del Departamento Jurídico, y subrogaba al director general en caso de ausencia.

Se dispuso que este cargo debía ser ocupado por un abogado que sería colaborador inmediato del director general en la tarea de uniformar la interpretación y coordinar la aplicación de las distintas leyes tributarias.

Entre sus funciones estaba “dar forma legal a los estudios efectuados sobre las reformas que la práctica aconseje introducir en las leyes tributarias en vigor y sus respectivos reglamentos”, y “expedir los informes que sobre asuntos de su conocimiento”.

Podía convocar a los directores de departamento y demás funcionarios con el objeto de estudiar las medidas adecuadas al mejoramiento y coordinación del Servicio y representar al director general las dificultades que se presenten en la inteligencia y aplicación de las leyes tributarias, proponiendo las medidas para subsanarlas.

Como se puede apreciar, existe un interés evidente del legislador en uniformar la aplicación de la ley fiscal y de ajustar el actuar de la administración a la ley, por lo que se refuerza el área jurídica de la institución.

En este período, un caso interesante es el Oficio N° 8.510, del 2 de septiembre de 1954, que distingue los préstamos de los anticipos.

Al respecto, se indica que, en el caso de comisiones y compraventas, la entrega de anticipos no desfigura la naturaleza de los respectivos actos jurídicos, recordando la administración fiscal, además, que el mutuo es un contrato principal y no accesorio a otros contratos, como sí lo son la prenda y la hipoteca¹¹¹.

Como se observa, la interpretación oficial no se desvía de la interpretación común que se haría en otra sede de los mismos actos jurídicos, lo que es un ejemplo del rigor jurídico del trabajo realizado desde principios del siglo XX por la administración fiscal chilena.

8. EL DFL 190, DE 1960, SOBRE CÓDIGO TRIBUTARIO

Los trabajos oficiales para dictar un código tributario comenzaron en 1958, cuando se autorizó al presidente de la república para contratar a una comisión de técnicos que propondrían, tras un estudio de nuestro sistema tributario, su codificación¹¹².

¹¹⁰ BRAVO PÉREZ DE ARCE (1940) pp. 189-191.

¹¹¹ Dirección General de Impuestos Internos (1958), p. 52.

¹¹² Art. 50 de la Ley N° 11.575, publicada el 14 de agosto de 1954.

El fruto del trabajo de estos técnicos fue entregado a la administración tributaria, lo que dio paso a modificaciones al mismo, publicándose en octubre de 1957 el Proyecto de Código Tributario¹¹³. A pesar de que se hicieron esfuerzos para que el legislador aprobara este proyecto, finalmente la iniciativa no llegó a puerto¹¹⁴.

Luego, el año 1959, el legislador autorizó al presidente de la República para que, dentro del plazo de un año, refundiera en un Código Tributario las leyes de impuestos y contribuciones que considerara pertinentes.

El legislador pretendía que el ejecutivo, sin crear impuestos o ampliar o restringir las facultades de la administración, pudiera “coordinar, simplificar, uniformar, completar y modificar las normas legales, impuestos o sistemas tributarios vigentes, ya se trate de disposiciones sustantivas o de normas sobre administración, fiscalización, giro y pago o sobre apremios, infracciones, sanciones, presunciones, tribunales, reclamos, denuncias, procedimientos, recursos, cobros ejecutivos y prescripciones”¹¹⁵.

Al efecto, se designó una comisión compuesta por funcionarios de la administración fiscal y del mundo privado para la preparación del respectivo proyecto, que trabajó intensamente durante varios meses¹¹⁶.

Lamentablemente, no fueron publicadas¹¹⁷ ni enviadas a la Biblioteca del Congreso Nacional las discusiones de la comisión de expertos, sino que habrían sido archivadas en la biblioteca de la administración tributaria¹¹⁸.

Tras un intenso trabajo, la comisión de expertos concluyó su encargo con un proyecto que era más ambicioso de lo que el tiempo entregado por el legislador permitía aprobar, por lo que el Código Tributario, aprobado por el Decreto con Fuerza de Ley N° 190, publicado el 5 de abril de 1960, que vino a sustituir la Decreto con Fuerza de Ley N° 275, de 1953, comprendió solamente parte de la propuesta de la comisión¹¹⁹.

Como vimos, hasta que se dictó el Código Tributario, las interpretaciones oficiales sobre las leyes tributarias se encontraban principalmente en actos administrativos dirigidos a los funcionarios, mediante los cuales se uniformaba la aplicación de la ley tributaria a lo largo y ancho del país. Para ello, se emplearon principalmente circulares, sin perjuicio que, con el tiempo, se recurrió también a oficios y resoluciones.

¹¹³ Dirección General de Impuestos Internos (1957): *Proyecto de Código Tributario* (Santiago, Dirección General de Impuestos Internos).

¹¹⁴ CHARAD DAHUD, Emilio; ROJAS LARRAÑAGA, Luis y VALDÉS BRIONES, Mario (1976): *El Código Tributario* (Santiago, Imprenta Lautaro), p. 7.

¹¹⁵ Ley N° 13.305, artículo 207 N° 11.

¹¹⁶ CHARAD DAHUD, ROJAS LARRAÑAGA y VALDÉS BRIONES (1976) p. 8.

¹¹⁷ Una de las fuentes indirectas confiables sobre ellas es el libro publicado en 1965 por la Editorial Jurídica, del autor Luis Ugas Canelo, titulado *El Código Tributario*.

¹¹⁸ Conforme a lo indicado por uno de los miembros de aquella comisión, que fue contactado durante esta investigación.

¹¹⁹ CHARAD DAHUD, ROJAS LARRAÑAGA y VALDÉS BRIONES (1976) pp. 7-9.

Después que se dictó el Código Tributario en 1960, se recurrió a un nuevo sistema para comunicar a los funcionarios la interpretación oficial que debían aplicar. Así, tras un arduo trabajo, que comenzó en 1962, se dictó en 1963 el primer volumen del *Manual del Servicio*¹²⁰.

El *Manual* era complementado mediante guías de transmisión y suplementos. Luego, en 1972, se volvieron a dictar circulares, las cuales sustituirían a los suplementos en la actualización del *Manual*¹²¹ que, en todo lo que no haya sido modificado, se encuentra vigente hasta nuestros días¹²².

9. EL DFL 284, DE 1960

Paralelamente, el Decreto con Fuerza de Ley 284, de Hacienda, que fija el Estatuto Orgánico del Servicio de Impuestos Internos, publicado en el Diario Oficial el 5 de abril de 1960, el mismo día que el Código Tributario, vino también a regular la interpretación administrativa de la ley fiscal, produciendo un extraño caso de concurso de norma que, en rigor, establecen lo mismo.

En efecto, su artículo 3 dispuso que sólo al director de Impuestos Internos “corresponde pronunciarse administrativamente sobre la aplicación de las leyes a que se refiere el artículo 2º y de los reglamentos de las mismas. En consecuencia, sólo a él toca fijar normas, impartir instrucciones sobre la materia y resolver las solicitudes o reclamaciones administrativas que, al respecto, presenten los interesados”.

Luego, repitió una regla que venía de los estatutos anteriores, que dispone que lo anterior es sin perjuicio del “ejercicio de estas facultades exclusivas de interpretación y aplicación de las leyes tributarias originara contiendas de competencia con otras autoridades, ellas serán resueltas por la Corte Suprema”.

Manteniendo la estructura anterior, el artículo 9º dispuso que el jefe “del Departamento Jurídico deberá asesorar al Servicio en todas las materias legales relacionadas con el mismo, y hacer los estudios jurídicos necesarios para la correcta interpretación y aplicación de las leyes”.

Siguieron estando entre sus facultades “intervenir en el estudio y redacción de las reformas que deban introducirse a la legislación tributaria”. Entre las novedades de esta normativa se estableció un “Consejo de Abogados, que será presidido por este funcionario, y que se integrará con los profesionales abogados que la Dirección determine”.

¹²⁰ NOWAK, Norman (1970): *Tax Administration in Theory and in Practice with Special reference to Chile* (Nueva York, Praeger Publishers), 54-67.

¹²¹ CHARAD DAHUD, ROJAS LARRAÑAGA y VALDÉS BRIONES (1976) pp. 22-23.

¹²² VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar), p. 292.

10. EL MANUAL DEL SII Y LA DIFUSIÓN DEL CONOCIMIENTO DE LAS INTERPRETACIONES DE LA LEY TRIBUTARIA

El esfuerzo por difundir el conocimiento de las instrucciones impartidas a los funcionarios en materia de impuestos ha sido intenso es tan antiguo como la administración fiscal¹²³.

A modo de ejemplo, es posible citar un caso en el cual, tras explicar la importancia de la contabilidad para la aplicación del impuesto a los tabacos, la autoridad tributaria indicó que estimaba “del caso dar instrucciones al personal, para que a su vez las haga conocer a los señores fabricantes, sobre la forma de hacer las anotaciones en los libros de contabilidad cuyos modelos están ya repartidos en diferentes zonas”¹²⁴.

En materia de difusión e interpretación comprensiva de la ley fiscal, vale la pena analizar el salto cualitativo que se dio en la década de 1960, período en que vieron la luz las grandes modificaciones legales a la estructura de la administración tributaria¹²⁵ y las principales leyes impositivas, entre ellas, a la Ley sobre Impuesto a la Renta¹²⁶, lo que fue acompañado de un esfuerzo de sistematización sin precedentes en nuestro país.

Dentro del proceso de modernización de del Servicio de Impuestos Internos, se estimó que era necesario crear un manual oficial que sirviera tanto a los miembros de la administración como a los contribuyentes.

Así, entre 1963 y 1964, se publicaron los distintos volúmenes del *Manual del Servicio de Impuestos Internos*, utilizando al efecto un formato de hojas sueltas, lo que facilitaría su actualización. Esto implicó un esfuerzo de la administración fiscal, que destinó importantes recursos humanos y materiales a esta titánica tarea¹²⁷.

¹²³ Ejemplos interesantes son la Circular N° 3.793, de 9 de agosto de 1923, sobre contribución de herencias y donaciones, y la Circular N° 4.182, de 7 de septiembre de 1923, sobre disposiciones de carácter general.

¹²⁴ Inciso segundo del N°1 de la Circular N° 3.110, de 23 de junio de 1921, sobre instrucciones para la contabilidad de las fábricas elaboradoras de tabacos.

¹²⁵ Como indicamos antes, el Servicio de Impuestos Internos proviene de la antigua Administración del Impuesto sobre Alcoholes, establecido por la Ley N° 1.515, publicada en el Diario Oficial el 20 de enero de 1902, a la que se le fue encomendando la administración de otros impuestos específicos. BARROS LYNCH, Patricio (1929): *Curso de legislación tributaria de Chile* (Santiago, Talleres Gráficos Express), pp. 7-8. Luego, la administración tributaria parte del proceso de reformas ocurridas en la década de 1920, particularmente, por el Decreto con Fuerza de Ley N° 1.730, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 26 de agosto de 1927; que fue derogado por la Ley N° 5.686, publicada en el Diario Oficial el 17 de septiembre de 1935; que fue derogada por el Decreto con Fuerza de Ley N° 275, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 3 de agosto de 1953; que fue derogado por el Decreto con Fuerza de Ley 284, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 5 de abril de 1960.

¹²⁶ La Ley 15.564, publicada en el Diario Oficial el 14 de febrero de 1964, modificó las leyes sobre impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones e impuesto a la renta.

¹²⁷ NOWAK, Norman (1970): *Tax Administration in Theory and in Practice with Special reference to Chile* (Nueva York, Praeger Publishers), pp. 54-67.

Más tarde, al normalizarse la actividad del Servicio de Impuestos Internos, la necesidad de actualización de las instrucciones oficiales fue satisfecha mediante suplementos pero, posteriormente, la administración volvió a recurrir a circulares, que es el formato usado hasta nuestros días.

Como se puede apreciar, desde que fue creado hace más de cien años, el Servicio de Impuestos Internos ha sido muy activo en materia de interpretación y difusión, emitiendo circulares, que sistematizan una materia, y oficios, que se refieren a casos particulares.

Debido a que las instrucciones impartidas por la Dirección Nacional son vinculantes para todos los funcionarios de la administración tributaria, ellas son particularmente relevantes para que el derecho fiscal, debido a que permiten que los funcionarios apliquen de manera uniforme las normas impositivas en todo el territorio nacional, previniendo la arbitrariedad y respetando el principio de igualdad ante la ley y su corolario el principio de igualdad en la repartición de las cargas públicas.

11. CONCLUSIÓN

A modo de conclusión, es posible señalar que, el uso de un método para interpretar la ley tributaria, concretamente aquel fijado en el Código Civil posibilita, por un lado, que diferentes interpretes lleguen a un resultado similar, facilitando la aplicación uniforme de normas que exigen igualdad de trato, y por otro lado, permite ejercer un control objetivo de los actos de la administración, debido a que, precisamente gracias al empleo de un método, es posible replicar las operaciones intelectuales que llevan a interpretar la ley de cierta manera.

Además, en la medida que la interpretación de la ley tributaria sea pública y obedecida por los funcionarios de la administración, y los cambios en ella sean anunciados y publicados, aplicándose de manera más gravosa solamente hacia futuro, y de manera retroactiva cuando ellos son más beneficiosos para los contribuyentes, se cumplirán con los supuestos básicos para respetar los derechos de los contribuyentes.

De la misma forma, esas condiciones permiten prevenir la corrupción y el uso arbitrario de las facultades entregadas a la administración, debido a que las interpretaciones públicas y uniformes permiten evaluar si el comportamiento de un funcionario se conforma con estándares básicos para la aplicación uniforme de la ley, y no se desvían de parámetros susceptibles de corroboración objetiva.

También es posible indicar que la historia de las normas que facultan a la administración para interpretar la ley en Chile, no se inician en 1928 con la reestructuración de la Contraloría General de la República, sino que ella comienza con la regulación de las facultades de las autoridades de la administración fiscal nacional.

Esto es así, sea que consideramos que ello ocurre en 1902, cuando se dispuso que dicha autoridad podía dictar ordenes e instrucciones a sus subordinados, o en 1927, fecha en la que expresamente se otorga la facultad para interpretar las leyes tributarias.

Desde el momento que se entregó al jefe de la antigua Administración del Impuesto sobre Alcoholes la facultad de impartir órdenes e instrucciones para el desempeño de las

funciones que les correspondían a sus subordinados, se comenzó a interpretar en sede administrativa de manera más o menos sistemática la ley tributaria.

Tras la transformación de la Administración del Impuesto sobre Alcoholes en la Administración General de Impuestos y luego en la Dirección General de Impuestos Internos, esta facultad se mantuvo, por lo que desde 1902 a la fecha ha existido una constante emisión de documentos oficiales que contienen interpretaciones oficiales que los miembros de la administración se encuentran obligados a seguir.

Durante el período que va del año 1902 a 1964, las interpretaciones administrativas sobre las leyes tributarias no eran de facultad exclusiva de un solo órgano, por lo que el aspecto novedoso del Código Tributario parece ser que dispuso que la interpretación de la ley tributaria en sede administrativa era una facultad exclusiva del director del Servicio de Impuestos Internos.

12. BIBLIOGRAFÍA

Administración Jeneral de Impuestos (1912): *Alcoholes, tabacos, barajas i vinos. Leyes, decretos i circulares (1902 – 1911)* (Santiago, Imprenta, Litografía i Encuadernación Barcelona).

BARAK, Aharon (2007) *Purposive interpretation in law* (New Jersey, Princeton University Press).

BARAONA SAINZ, Juan Manuel (2013): “Facultad de interpretación del SII”, en Instituto Chileno de Derecho Tributario (ed.) *La facultad interpretativa del SII y los cambios de criterio* (Santiago, LegalPublishing – Thomson Reuters), pp.51-68.

BARROS LYNCH, Patricio (1929): *Curso de legislación tributaria de Chile* (Santiago, Talleres Gráficos Express).

BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2011): *Derecho administrativo general* (Santiago, 2ª edición, Abeledo Perrot / Thomson Reuters).

BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2017): “El principio de protección de la confianza legítima como fundamento y límites a la actuación de la Administración del Estado”, en FERRADA BÓRQUEZ, Juan Carlos et al. (ed.) *Doctrina y enseñanza del derecho administrativo chileno: Estudios en homenaje a Pedro Pierry Arrau* (Santiago, Publicaciones de la Escuela de Derecho PUCV), pp. 231-234.

BERNEDO, Patricio; CAMUS, Pablo y COUYOUMDJIAN, Ricardo (2014): *200 años del Ministerio de Hacienda de la República de Chile* (Santiago, Ministerio de Hacienda).

BETTI, Emilio (2015): *Teoría de la interpretación jurídica* (Santiago, Ediciones UC).

BOCKSANG HOLA, Gabriel (2015): *El nacimiento del derecho administrativo patrio de Chile (1810-1960)* (Santiago, Thomson Reuters).

Boletín de Impuestos Internos de Chile.

BORDALÍ S., José (1939): *El impuesto a la renta* (Santiago, Imprenta Universitaria).

- BRAVO PÉREZ DE ARCE, Alfonso (1940): Ley de Impuesto a la Renta ante la jurisprudencia (Santiago, Dirección General de Prisiones).
- CANTUARIAS RUBIO et al. (2020): “Legislar sin datos: El problema de las reformas chilenas”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol 8, pp. 157–170.
- CEA EGAÑA, José Luis (2012): *Derecho constitucional chileno* (Santiago, 2ª ed.).
- CHARAD DAHUD, Emilio; ROJAS LARRAÑAGA, Luis y VALDÉS BRIONES, Mario (1976): *El Código Tributario* (Santiago, Imprenta Lautaro),.
- CHIASSONI, Pierluigi (2011): *Técnicas de interpretación jurídica* (Buenos Aires, Marcial Pons).
- Consejo de Defensa del Estado (1973): *Memoria del Consejo de Defensa del Estado, 1951-1970* (Santiago, Editorial Andrés Bello) pp. 23-24.
- CORRAL TALCIANI, Hernán (2018): *Curso de Derecho Civil. Parte general* (Santiago, Thomson Reuters).
- Dirección General de Impuestos Internos (1923): *Impuesto sobre contribución de herencia y donaciones. Circulares de la dirección* (Imprenta de la Dirección General de Impuestos Internos).
- Dirección General de Impuestos Internos (1957): *Proyecto de Código Tributario* (Santiago, Dirección General de Impuestos Internos).
- Dirección General de Impuestos Internos (1958): *Manual de fiscalización de impuestos* (Santiago, Imprenta Roma).
- DRÜEN, Klaus-Dieter (2011): “Interpretation of tax law”, en *VVAA Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci* (Bogotá, Temis) Vol. 1, pp. 89-108.
- DUMAY PEÑA, Alejandro (2017): “La asociación o cuentas en participación”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 1, pp. 8-11.
- ESPEJO, Isabel y THURONYI, Victor (2013) “How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?”, *Tax Law Note Series*, IMF
- FERNÁNDEZ LABBÉ, Marcos. (2006): “Los usos de la taberna: renta fiscal, combate al alcoholismo y cacicazgo político en Chile. 1870-1930”, *Historia*, Vol. 39 N° 2, pp. 369-429.
- FUEYO LANERY, Fernando (1976): *Interpretación y el juez* (Santiago, Universidad de Chile y Centro de Estudios “Ratio Juris”).
- FULLER, Lon (1969): *The Morality of Law* (New Haven, 2ª ed., Yale University Press).
- FURUSETH, Eivind (2016): *The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAARS* (Amsterdam, IBFD).
- GADAMER, Has-Georg (1994): *Truth and method* (Nueva York, 2ª ed., trad. del alemán de Joel WEINSHEIMER y Donald G. MARSHAL, Continuum).

- GUASTINI, Riccardo (2018): *Interpretar y argumentar* (Madrid, 2ª ed., trad. del italiano de Silvana ÁLVAREZ, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales).
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2007): *Las reglas del “Código Civil” de Chile sobre interpretación de las leyes* (Santiago, LexisNexis).
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2019): *La interpretación administrativa en el derecho chileno* (Santiago, 2ª ed., Thomson Reuters).
- LARENZ, Karl (2010): *Metodología de la ciencia del derecho* (Barcelona, trad. de la 4ª ed. alemana de M. RODRÍGUEZ MOLINERO, Ariel Derecho).
- LIRA, José Bernardo (1867): *Prontuario de los juicios* (Santiago, 1ª ed., Imprenta Nacional).
- LIRA, José Bernardo (1879): *La legislación chilena no codificada* (Santiago, Imprenta del Correo).
- MANN, Fritz Karl (1959): “Reorientación mediante la teoría fiscal”, *El Trimestre Económico*, Vol. 19, No. 75(3), pp. 510-529.
- MARTNER, Daniel (1941): *Tratado de hacienda pública* (Santiago, Universidad de Chile).
- MILLAS, Jorge (2012): *Filosofía del derecho* (Santiago, Ediciones UDP).
- NOWAK, Norman (1970): *Tax Administration in Theory and in Practice with Special reference to Chile* (Nueva York, Praeger Publishers).
- OELCKERS CAMUS, Osvaldo (1992): *Jerarquía, integración y unidad del sistema jurídico administrativo*, en: Universidad de Chile y Universidad Adolfo Ibáñez (edit.), *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), pp. 363-367.
- OSTERLOH, Lerke (2001): “El derecho tributario y el derecho privado”, en AMATUCCI, Andrea (dir.) *Tratado de derecho tributario* (Bogotá, Temis) pp. 113-138.
- PALMA ROGERS, Gabriel (1932): *Circulares de la Superintendencia de Bancos y consultas de los bancos, oficios e informes* (Santiago, Imprenta La Sudamericana Dubournaise).
- PIERRY ARRAU, Pedro (1992): “El ámbito de la ley”, en: IBÁÑEZ O., Pedro *et al.* (edit.), *El Proceso Legislativo en Chile* (Valparaíso, Centro de Estudios y Asistencia Legislativa Universidad Católica de Valparaíso), pp. 67-88.
- QUINTANA BRAVO (2011): *Interpretación y argumentación jurídica* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- RECASENS SICHES, Luis (1956): *Nueva filosofía de la interpretación del derecho* (México, Fondo de Cultura Económica).
- RICOEUR, Paul (2015): *El conflicto de las interpretaciones* (Buenos Aires, trad. de la 2ª ed. de Alejandrina Falcón, Fondo de Cultura Económica).
- SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2019): “Análisis del Proyecto de modernización tributaria en materia de elusión y metodología”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 225-255.

SEGUEL MALAGUEÑO, Luis y AGUAYO GAJARDO, Octavio (2020): “Medios de prevenir los conflictos fiscales”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 8, pp. 81 - 122.

SILVA ARÉVALO, Eduardo (2005): “Paul Ricoeur y los desplazamientos de la hermenéutica”, *Teología y Vida*, Vol. XLVI, pp. 198-199.

SILVA CIMMA, Enrique (1945): *La Contraloría General de la República* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

VALDÉS, Cristóbal (1846): *Colección de las leyes y decretos del Gobierno desde 1810 hasta 1823* (Santiago, Imprenta Chilena).

VALENZUELA CORI, Rodrigo (1995): “Interpretación de la ley tributaria. Una experiencia docente”, *Revista de Derecho Económico*, N° 72, pp. 24-40.

VALENZUELA CORI, Rodrigo (1999): *Los sueños de la razón* (Santiago, RIL Editores).

VANONI, Ezio (1973): *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales).

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar).

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2018): “Análisis crítico de la tasación del artículo 64 del Código Tributario”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 4, pp. 35-36.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019): “Los sistemas de imposición a la renta”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 21, pp. 95-151.

VIAL CORREA, Gonzalo (1995): *Consejo de Defensa del Estado. 100 años de historia* (Santiago, Ograma Impresores).

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.

VOGEL, Klaus (1986): “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, *International Tax & Business Lawyer*, Vol. 4, N° 1, pp. 1-85.

Textos legales

Código Civil

Código Tributario.

Decreto con Fuerza de Ley 284, de Hacienda, publicado en el Diario Oficial el 5 de abril de 1960.

Decreto con Fuerza de Ley N° 190, de Hacienda, de 1960, publicado el 5 de abril de 1960.

Decreto con Fuerza de Ley N° 284, de Hacienda, de 1960, publicado el 5 de abril de 1960.

Decreto con Fuerza de Ley N° 1.730, de Hacienda, publicado el 26 de agosto de 1927.

Decreto con Fuerza de Ley N° 1.730, de Hacienda, publicado el 26 de agosto de 1927.

Decreto con Fuerza de Ley N° 275, de Hacienda, publicado el 3 de agosto de 1953.

Decreto Supremo N° 1.053, de Hacienda, de 14 de mayo de 1910.

Ley N° 1.515, publicada el 20 de enero de 1902.

Ley N° 4.113, publicada el 25 de enero de 1927.

Ley N° 4.156, publicada el 5 de agosto de 1927.

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

Ley N° 11.575, publicada el 14 de agosto de 1954.

Ley N° 13.305, publicada el 6 de abril de 1959.

Ley N° 15.564, publicada el 14 de febrero de 1964.

Ley N° 16.752, publicada el 17 de febrero de 1968.

Ley 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, publicada el 29 de mayo de 2003.

Instrucciones administrativas

Circular A, de 1902.

Circular N° 2, de 1902.

Circular N° 134, de 1902.

Circular N° 388, de 1902.

Circular N° 453, de 1902.

Circular N° 773, de 1902.

Circular N° 3.033, de 1902.

Circular N° 3.584, de 1902.

Circular N° 202, de 1903.

Circular N° 1.169, de 1903.

Circular N° 3.284, de 1903.

Circular N° 3.735, de 1903.

Circular N° 908, de 1904.

Circular N° 1.500, de 1904.

Circular N° 3.496, de 1904.

Circular N° 2.213, de 1905.

Circular N° 43, de 1907.

Circular N° 1.475, de 1910.
Circular N° 3.793, de 1923.
Circular N° 4.182, de 1923.
Circular N° 170, de 1925.
Circular N° 151, de 1932.
Circular N° 54, de 1935.
Circular N° 24, de 1939.
Circular N° 3.110, de 1921.
Circular N° 14, de 2014.
Circular 41, de 2016.
Oficio N° 8.510, de 1954.
Oficio N° 2.172, de 2013.
Oficio N° 1.427, 2015.
Oficio N° 146, de 2016.
Oficio N° 561, de 2017.
Oficio N° 2.227, de 2017.
Oficio N° 2.228, de 2017,
Oficio N° 122, de 2018.
Oficio N° 363, de 2018
Oficio N° 705, de 2018.
Oficio N° 728, de 2018.
Oficio N° 948, de 2018.
Oficio N° 1.124, de 2018.
Oficio N° 2.780, de 2019.
Oficio N° 2.892, de 2019.
Oficio N° 3.129, de 2019.
Oficio N° 1.039, de 2020.
Oficio N° 120, de 2020.
Dictamen CGR N° 22.321, de 2008.
Dictamen CGR N° 80.509, de 2012.

Dictamen CGR N° 60.691, de 2014

Dictamen CGR N° 14.000, de 2017.

Dictamen del fiscal de la Exma. Corte señor Montt, del 10 de octubre de 1895, en Tribunal de Cuentas (1879): *Lei del tribunal de cuentas de 1888. Compilación hecha para el servicio del tribunal* (Santiago Imprenta y Encuadernación Rodrigo Donoso y Cía.) pp. 71-99.