



CATÁLOGO

CASOS DE VULNERACIÓN DE DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES



WWW.FESIT.CL

CASO N° 10: CIRCULAR CON FUERZA DE LEY.

1. Hechos

Con fecha 11 de marzo de 2024, el Servicio de Impuestos Internos (“SII”) dictó la Circular N°11, mediante la cual introdujo un cambio en la interpretación administrativa sobre la aplicación del impuesto adicional a las bebidas analcohólicas establecido en el artículo 42 letra a) del Decreto Ley 825 del año 1974.

El contribuyente afectado interpuso un recurso de protección en contra de la mencionada Circular por afectar la igualdad ante la ley, el libre desarrollo de actividades económicas y la no discriminación arbitraria en materia económica. Agrega que el nuevo criterio del SII vulnera el derecho de legalidad, al crear un nuevo hecho gravado y también vulnera su propia actuación y criterio administrativo mantenido por más de cuatro décadas, sin que medie modificación alguna a la ley que lo habilite para ello.

Cabe señalar que actuó como tercero coadyuvante una asociación gremial del rubro del contribuyente.

Con fecha 5 de julio del año 2024, la Corte de Apelaciones de Santiago falla la causa acogiendo el recurso de protección interpuesto. Con fecha 26 de julio de 2024, el SII mediante la Circular N° 33 deja sin efecto las instrucciones contenidas en la Circular N°11, la cual señala que por razones de buen servicio y para certeza de todos los contribuyentes, la vigencia es desde su publicación en el sitio del SII.

2. Derechos afectados:

Normas aplicables: Artículos 2, 20, 21 y 22 de la Constitución. Acogiendo la Corte como vulnerados los principios constitucionales de legalidad y de igualdad ante la ley.

3. El razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión

La Corte aplicando las normas de interpretación del código civil, y en especial la historia fidedigna del establecimiento de la ley que dio origen al impuesto adicional constató que dicho gravamen se creó con una naturaleza correctiva para impedir el consumo de azúcar. Por otra parte, el texto del artículo 42 letra a) del DL 825 contempló de manera específica el gravamen sobre las bebidas analcohólicas naturales o artificiales, energizantes o hipertónicas, jarabes y en general cualquier otro producto que las sustituya o que sirva para preparar bebidas similares y no contempló bebidas isotónicas, hipotónicas ni néctares, como tampoco fue objeto de discusión parlamentaria su inclusión.

A continuación, transcribimos los considerandos más relevantes y lo que resuelve en definitiva la Corte de Apelaciones de Santiago.

“Décimo nono: Que, a base del análisis efectuado en los acápites precedentes, si bien en apariencia el Director del Servicio ha obrado facultado por lo que la Ley Orgánica del Servicio le autoriza, y lo mismo que regula el Código Tributario, lo cierto es que el análisis por él efectuado, no solo excede con creces la mera interpretación de la normativa tributaria, sino que también el acto administrativo carece de fundamentación,

desde que se basa únicamente en una afirmación condicional de la autoridad sanitaria, al decir que los productos cuestionados pueden ser considerados como bebidas analcohólicas, de acuerdo a su composición que está regulado en distintos títulos del Reglamento Sanitario de los Alimentos. Antecedente que no está previsto para efectos de gravar a los productos con algún impuesto.

Tampoco la decisión hace referencia alguna al trámite obligatorio de la consulta prevista en el artículo 6° del Código Tributario. No hay ninguna mención, en la circular, a ese trámite previo.

Vigésimo: Que, en efecto, al efectuar el Director del Servicio la interpretación del aludido precepto legal, lo que ha hecho en concreto es ampliar el campo práctico de aplicación de la norma, transgrediendo el principio de legalidad que impera en materia tributaria y la reserva legal en cuanto a la creación de tributos en nuestro ordenamiento jurídico.

En consecuencia, al incorporar una serie de bebidas con la categoría de analcohólicas, como ocurre con las bebidas hipotónicas, isotónicas y néctares, lo que en definitiva termina haciendo el Director del Servicio es considerar categorías de bebidas no contempladas por el legislador al tiempo de dictar la Ley N° 20.780, apareciendo que la redacción final que adoptó el artículo 42 letra a) del D.L. N° 825 consideró únicamente como bebidas sujetas al impuesto aquellas que menciona de manera taxativa, no dejando margen el legislador para una ampliación del catálogo allí consignado.

El Director del Servicio no explica razonable y coherentemente por qué se gravó con el impuesto adicional a las bebidas analcohólicas, las bebidas energizantes e hipertónicas, por medio de la Ley N° 20780 y, en cambio pretende a través de una circular, gravar con el mismo impuesto a las bebidas isotónicas e hipotónicas y los néctares, saltándose al legislador.

Vigésimo primero: Que, amén de lo anterior, la referencia genérica que realiza el Director de Servicio en la Circular en análisis, vulnera igualmente el deber de fundamentación de los actos administrativos, pues, como ya se dijo, únicamente realiza una referencia genérica al reglamento sanitario, pero no precisa, más allá de una mera enunciación del sustento técnico que tendría para arribar a la interpretación administrativa que ha plasmado en la Circular.

Con todo, aun cuando el acto administrativo se encontrare adecuadamente fundado -lo que en verdad no ocurre-, lo cierto es que el actuar del Director excede igualmente las facultades de interpretación de la norma tributaria, pues de todas maneras el resultado sería exactamente el mismo: ampliar la base de aplicación de un impuesto a supuestos de hecho no contemplados por el legislador.

Vigésimo segundo: Que, a mayor abundamiento, el hecho que el Director haya procedido previo a la dictación de la aludida Circular -cuestión sobre la cual no se dejó constancia alguna en la circular- con lo previsto en el artículo 6° letra A N° 1 del Código Tributario, en ningún caso permite justificar que la decisión adoptada por el Director se ajuste a la legalidad. En efecto, si bien esta exigencia permite que en general, contribuyentes o personas jurídicas o naturales emitan sus opiniones, no vinculantes para la autoridad, no puede implicar que en virtud de haber cumplido con tal formalidad, se exima a la autoridad recurrida de dar estricto cumplimiento al principio de legalidad que rige a las autoridades de la administración del Estado, conforme fluye de los artículos 6° y 7° de la Constitución Política de la República, que en el caso concreto, se traduce en actuar dentro del marco de su respectiva competencia. Tolerar que por el hecho de que se haya procedido con la consulta previa para dotar a la Circular impugnada de legitimidad, implica desconocer aquel principio y las competencias que la Constitución y las leyes dictadas conforme a ella dirimen para cada autoridad en el ejercicio de sus funciones.

Vigésimo tercero: Que, en último caso, si lo pretendido por el Servicio es incorporar nuevas bebidas como objeto del impuesto a las bebidas analcohólicas, debe instar por efectuar la modificación normativa pertinente al artículo 42 letra a) del D.L. N° 825, materia que en todo caso, es competencia privativa y excluyente del Presidente de la República, conforme al artículo 65 inciso 2° de la Constitución Política de la República.

Vigésimo octavo: Que, de esa manera, en cuanto a la primera garantía denunciada como conculcada, esto es, la del numeral 2 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, se ha sostenido que la igualdad ante la ley implica que las normas jurídicas deben ser las mismas para todas las personas en las mismas circunstancias y por ende, que no se concedan ni privilegios ni impongan obligaciones arbitrariamente. Respecto de esto último, conviene tener presente que el inciso 2° del numeral 2° en análisis, establece que ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias, siendo esta una de las garantías más importantes que se resguarda con este numeral, esto es, la interdicción de la arbitrariedad, evitando así que el poder público sea ejercido en exceso de las atribuciones expresamente conferidas por la Constitución y las leyes. Así, se tiene que el actuar de la recurrida ha vulnerado esta garantía, pues al extender la base de aplicación del impuesto a hechos gravados no contemplados por el legislador expresamente, está actuando con exceso de sus facultades, como oportunamente se analizó, imponiendo de manera arbitraria e ilegal obligaciones que la norma jurídica no contempla y estableciendo diferencias arbitrarias entre los contribuyentes, al establecer por vía administrativa la aplicación de un impuesto.

Trigésimo: Que, estimando que la recurrida ha tenido motivo plausible para litigar, no será condenada al pago de las costas del recurso.

En mérito de lo reflexionado, disposiciones legales y constitucionales revisadas y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20 de la Constitución Política de la República, y en el Auto Acordado de la Excm. Corte Suprema sobre Tramitación del Recurso de Protección de Garantías Constitucionales, se acoge, sin costas, el recurso deducido por XXXX, en representación de XXXXXX en contra del Director del Servicio de Impuestos Internos, Hernán Andrés Frigolett Córdova, ordenándose a la recurrida dejar sin efecto la Circular N° 11, de 11 de marzo de 2024.”

CONCLUSIONES

En este caso el SII incurre en una manifiesta infracción al principio de legalidad y de igualdad tributaria, en lo que respecta a la incorporación de hipótesis no contempladas por el legislador para gravar con el impuesto adicional de la Ley del IVA.

Cabe señalar que la Corte desechó el argumento del SII en cuanto a que la Circular 11 había sido objeto de consulta pública. Además, el SII no tomó en consideración las observaciones de la ilegalidad reclamada que la asociación gremial hizo ver durante el proceso de consulta pública, ni tampoco se hizo cargo de ellas.

Hoy la legalidad de las circulares está a cargo del Consejo Tributario del SII, creado por la Ley de Cumplimiento Tributario, quien tampoco se hace cargo de las observaciones que hacen los contribuyentes en el proceso de consulta pública obligatoria.

Por último, es relevante señalar que situaciones similares se han presentado con las denominadas Circulares con Fuerza de Ley, que emulan los Decretos con Fuerza de Ley derivados de una delegación de facultades, la cual en estos casos no está presente.



FESIT

FUNDACIÓN DE ESTUDIOS SISTÉMICOS TRIBUTARIOS

www.fesit.cl

