

COMENTARIO:

LA SUPREMACIA DE LA CONSTITUCION Y
LOS DERECHOS FUNDAMENTALES
DE LOS CONTRIBUYENTES

José Ignacio Martínez Estay
Profesor de Derecho Constitucional
Universidad Adolfo Ibáñez

1. IMPORTANCIA DE LA SENTENCIA

En *Importadora Mapal con SII*, la Corte de Apelaciones de Santiago sigue una doctrina que, poco a poco, ha ido asentándose en nuestros tribunales, en relación a las potestades de la Administración tributaria y los derechos de los contribuyentes. Ella supone el reforzamiento de la posición de estos frente a la Administración, mediante la exigencia de estricto apego a la Constitución por parte de esta. En su sentencia, la Corte de Apelaciones de Santiago sostiene que es absolutamente indispensable respetar el principio de legalidad en materia tributaria, consecuencia de los artículos 6 y 7 de nuestra Magna Carta. Como se

miento, apercibiéndolo con las sanciones establecidas en los artículos 95 y 97 N^{os}. 6 y 7 del Código Tributario si no lo hiciera dentro de ese plazo; b) en que la investigación que le fue practicada se extendió indebidamente a períodos anteriores a los doce meses establecidos en la ley, al haberse incluido en las liquidaciones objetadas cobros que van desde enero de 1992 hasta mayo de 1993, en circunstancias que en la emisión de las facturas a que se refieren las liquidaciones no se ha omitido tributo alguno; c) que, para los efectos señalados en el artículo 63 del Código Tributario, el Servicio sólo pudo citar a la contribuyente y liquidar o girar los impuestos que eventualmente se hubieran estado adeudando dentro del plazo de tres meses contados desde el 26 de mayo de 1993 –fecha en que venció el plazo de dos días que le otorgó el S.I.I.–, y no desde una fecha distinta al término del plazo que el mismo Servicio le había conferido en la referida notificación N^o 134.803;

2^o) Que, de acuerdo a lo establecido en el artículo único de la Ley N^o 18.320,

“el ejercicio de las facultades del Servicio de Impuestos Internos para examinar la exactitud de las declaraciones y verificar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el decreto ley 825, de 1974, sólo podrá sujetarse” a las “normas” que el mismo artículo único señala. Entre tales normas, el N^o 1 establece que el examen y verificación lo será sólo en relación a “los últimos doce períodos mensuales por los cuales se presentó o debió presentarse declaración, anteriores a la fecha en que se notifique al contribuyente requiriéndolo a fin de que dentro del plazo de dos meses presente al Servicio los antecedentes correspondientes”. Por su parte, el inciso primero del N^o 4^o del mismo precepto único –substituido por el artículo 5^o letra c) de la Ley N^o 19.041, de 11 de febrero de 1991–, dispone que “el Servicio dispondrá del plazo fatal de tres meses para citar para los efectos referidos en el artículo 63 del Código Tributario, liquidar o formular giros por el lapso que se ha examinado, contado desde el vencimiento del

sabe, dichos preceptos son manifestación de dos principios matrices del constitucionalismo, a saber, la supremacía de la Constitución y el imperio del Derecho. Asimismo, la Corte aplica los principios de los actos propios y de irretroactividad de las normas desfavorables o restrictivas de derechos fundamentales, pieza clave en cualquier sistema de derechos constitucionales. Todos estos aspectos serán analizados a continuación.

2. EL CASO

Como suele ocurrir con nuestra Administración tributaria, en el caso materia de la sentencia el SII había cambiado de criterio interpretativo, en relación a la forma de determinar la base imponible de un impuesto. En concreto, en abril de 1993 el SII dictó la circular N^o 19, conforme a la cual los impuestos de los artículos 43 bis y 46 del D.L. 825¹ se entenderían formar parte de la base imponible del impuesto al valor agregado (IVA). Hasta ese entonces el proceder del SII había sido el contrario. De hecho, la Dirección Regional de Valparaíso había emitido un oficio² en que se reconocía expresamente que los impuestos en cuestión no formaban parte de la base imponible del IVA.

¹ Dichos artículos consagran impuestos que gravan las importaciones de vehículos motorizados o de partes de los mismos.

² El N^o 136, de 12 de febrero de 1987.

término que tiene el contribuyente para presentar los antecedentes requeridos en la notificación señalada en el N° 1°”;

3°) Que, en cuanto a la ocurrencia sucesiva de los actos relacionados con la facultad temporal del S.I.I. para haber practicado a la contribuyente las Liquidaciones por los períodos tributarios enero 1992, noviembre 1992, enero 1993 y marzo 1993, se han establecido en autos los siguientes hechos: a) que la notificación N° 134.803 fue practicada a la contribuyente el 24 de mayo de 1993; b) que el plazo dado a la reclamante para presentar los antecedentes tributarios expiró el 26 de mayo de 1993; c) que las liquidaciones fueron hechas el 26 de septiembre de 1994 y notificadas a la contribuyente el 27 de septiembre de 1994;

4°) Que de la cronología, producción o acacimiento de los actos sucesivos anteriormente señalados, se desprende inequívocamente que el plazo fatal de tres meses que el S.I.I. tenía en este caso particular para practicar las Liquidaciones de que se trata se había extinguido en exceso

a la fecha en que tales Liquidaciones se efectuaron. En efecto, de acuerdo al N° 4° del artículo único de la Ley N° 18.320, dicho plazo se cuenta —como ya antes se dijo—, “desde el vencimiento del término que tiene el contribuyente para presentar los antecedentes requeridos”. Ahora bien, como el plazo que tuvo el contribuyente y que le fijó incluso arbitrariamente el S.I.I. se cumplió el 26 de mayo de 1993, el aludido plazo fatal de tres meses venció a su vez el 26 de agosto de 1993, por lo que las Liquidaciones efectuadas sólo el 26 de septiembre de 1996 han sido clara y enteramente extemporáneas;

5°) Que en el Informe de fojas 14, el Fiscalizador no controvertió ni desvirtuó la indebida concesión de un plazo de sólo dos días a la contribuyente para presentar la documentación sustentatoria de su situación tributaria, lo que tampoco fue materia de pronunciamiento en el fallo apelado —habiendo debido serlo ante el imperativo deber en que se halla el órgano jurisdiccional en orden a decidir en su sentencia “el asunto controvertido”, todo

Fundado en su cambio interpretativo, con fecha 26 de noviembre de 1994, el SII procedió a efectuar una serie de liquidaciones de IVA a la Importadora Mapal, en relación a los períodos tributarios de enero y noviembre de 1992 y enero y marzo de 1993. En dichos meses Importadora Mapal no había considerado los impuestos de los artículos 43 bis y 46 del D.L. 825 para determinar la base imponible del IVA.

Las liquidaciones se efectuaron después de vencido el plazo de tres meses fijado por el artículo único de la Ley 18.320. Según dicho precepto, el ejercicio de las facultades con que cuenta el SII para examinar la exactitud de las declaraciones, y verificar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el Decreto Ley 825, de 1974, debe sujetarse a las normas que en él se señalan. Entre estas se cuentan las de los números 1 y 4 de dicho artículo único.

El primero dispone que el examen sólo podrá practicarse en relación a los últimos doce períodos mensuales por los que se presentó o debió presentar alguna declaración. En concreto, se trata de los doce períodos anteriores a la fecha que en se requiera al contribuyente para que presente al SII los antecedentes correspondientes en el plazo de dos meses. Por su parte el número 4³ dispone que el SII cuenta con un plazo fatal de tres meses para citar al contribuyente fiscalizado, así como para liquidar o formular giros por el lapso que se ha examinado. Dicho plazo se cuenta desde el vencimiento del término que tiene el contribuyente para presentar los antecedentes requeridos conforme al número 1.

³ Modificado por la Ley 19.041, de 11 de febrero de 1991.

lo cual ha derivado no sólo en la transgresión de la ley sino en un acto enteramente arbitrario, si se tiene en cuenta un mandato legal tan claro como el contenido en el artículo único de la Ley N° 18.320, que concede para tales efectos a todo contribuyente un plazo "de dos meses";

6°) Que, desde que según el mandato categórico del artículo único de la Ley N° 18.320 el "ejercicio de las facultades del Servicio de Impuestos Internos" en esta materia "sólo podrá sujetarse" a las normas precisas señaladas en ese texto, las Liquidaciones de autos son consiguientemente nulas, de acuerdo a lo dispuesto, entre otros, en los artículos 6° y 7° de la Constitución Política de la República, desde que en la materia el S.I.I. ha debido no sólo someter su acción a los preceptos claros y precisos de la citada Ley N° 18.320 sino que obviamente ejercer la atribución de control tributario ceñido necesaria y estrictamente a ella, esto es "dentro de su competencia y en la forma prescrita por la ley", como precisamente mandan esos preceptos superiores. Por lo

dicho, y consiguientemente también, el S.I.I. no pudo proceder al examen y verificación de la situación tributaria de la reclamante, correspondiente al mes de enero de 1992, por no hallarse comprendido dicho tiempo dentro de "los últimos doce períodos mensuales" a que se refiere el ya citado N° 1 del artículo único de la Ley N° 18.320;

7°) Que, en cuanto al fondo del reclamo materia de estos autos, debe tenerse presente que, en conformidad a lo establecido en lo pertinente del artículo 15, inciso 1°, del Decreto Ley N° 825 -Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios-, "para los efectos de este impuesto, la base imponible de las ventas o servicios estará constituida, salvo disposición en contrario de la presente ley, por el valor de las operaciones respectivas, debiendo adicionarse a dicho valor, si no estuvieren comprendidos en él, los siguientes valores", entre los cuales señala, en su N° 3°, "el monto de los impuestos, salvo el de este Título", agregando finalmente el mismo precepto, en su inciso final, que "no formarán parte

El SII había fijado el día 26 de mayo de 1993 para que Importadora Mapal presentase los documentos tributarios requeridos. Por tanto, el plazo para efectuar las liquidaciones había vencido el 26 de agosto de 1993. Sin embargo, y como se dijo antes, el SII procedió a emitir las liquidaciones el 26 de septiembre de 1994.

Los hechos motivaron la reclamación de parte de Importadora Mapal, la que fue rechazada en primera instancia por el Director Regional de Impuestos Internos. La sentencia fue apelada ante la Corte de Apelaciones de Santiago, que acogió el recurso, y revocó la decisión del tribunal *a quo*. La sentencia está ejecutoriada.

3. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

El constitucionalismo responde a la idea de que el poder debe estar limitado por el Derecho, a fin de asegurar unos derechos y libertades anteriores y superiores al Estado, e inherentes al ser humano. El ámbito tributario es sin duda donde esta premisa adquiere especial relevancia. Desde este punto de vista resulta de vital importancia el principio de supremacía de la Constitución, que supone la sujeción de todos los poderes públicos a la Carta Fundamental. Ello implica la estricta observancia de sus normas atributivas de competencias, y por tanto del sistema de fuentes del Derecho, así como de los derechos y libertades que usualmente se reconocen en una Constitución. Es decir, la supremacía del Código Político supone el imperio del Derecho, o sea, el sometimiento del poder al Derecho.

de la base imponible el impuesto de este Título", los de los párrafos 1º, 3º y 4º del Título III, el establecido en el Decreto Ley N° 826, de 1974, sobre Impuesto a los Alcoholes y Bebidas Alcohólicas, y aquellos que se fijen en virtud de la facultad contenida en el artículo 48, sobre impuestos específicos a los combustibles, que graven la misma operación";

8º) Que del tenor del texto que literalmente se ha transcrito precedentemente aparece claramente no forman parte de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado el impuesto del Título II del D.L. N° 825, esto es el mismo impuesto IVA y los impuestos especiales establecidos en los párrafos 1º, 3º y 4º del Título III, entre los cuales se encuentra el impuesto del artículo 43 bis y del artículo 46. Del tenor literal del artículo 15 N° 3º puede apreciarse que se trata de una norma aplicable de manera amplia a todas las ventas y no sólo a la primera. Los referidos impuestos se aplican una sola vez, al importarse los vehículos gravados, y si en tal oportunidad no se consideraron para

calcular la base imponible del IVA, con mucho mayor razón deberán quedar fuera de la base imponible del IVA en las transferencias posteriores en que dicho impuesto ya no se aplica, de manera que ni siquiera tendría cómo integrar la base imponible del IVA.;

9º) Que los impuestos a las importaciones de vehículos motorizados o de partes de los mismos, establecidos en los artículos 43 bis y 46 del D.L. N° 825, constituyen un nuevo impuesto, esto es "un impuesto adicional" que grava —aparte del IVA.—, tales importaciones y que se aplican una sola vez, esto es cuando se realiza la importación de los bienes gravados con dicho impuesto, impuesto adicional que por expresa disposición del D.L. N° 825 no se considera en la base imponible del IVA que grava la misma operación de importación, no divisándose en consecuencia razón ni principio legal o jurídico alguno que autorice sumarlos a la base imponible del IVA en las ventas sucesivas;

10º) Que, si bien es cierto que en conformidad a lo establecido en el artículo

En nuestra Constitución estas ideas están expresamente plasmadas en los artículos 6 y 7. Dichas normas imponen a los órganos del Estado los deberes de respetar la Ley Suprema y las normas dictadas conforme a ella, y de ejercer sus funciones de acuerdo a sus competencias y en la forma que señale la ley. La infracción de estos mandatos acarrea la nulidad de los actos ejercidos en contravención a los mismos, sanción conocida en nuestra doctrina con el nombre de Nulidad de Derecho Público.

Consecuencia del principio de supremacía es el principio de legalidad, en virtud del cual los actos de la Administración deben ajustarse a ley. Si bien en materia tributaria este principio también tiene ese significado, además supone que los tributos sólo pueden ser creados por el legislador. Recuérdese que, por expreso mandato constitucional, la creación y determinación de impuestos es materia de ley (art. 60 N° 14, en relación al artículo 62 inc. 4º N° 1 de la Constitución). Y es que como lo proclamaron los padres fundadores del constitucionalismo, no hay impuestos sin consentimiento de los representantes del pueblo.

Sin embargo, en el caso materia de la sentencia, el proceder del SII no se ajustó a dichas exigencias. Como señala expresamente el fallo, el impuesto adicional establecido por los artículos 43 bis y 46 del D.L. 825 es un impuesto adicional al IVA, y por expresa disposición del D.L. 835 "no se considera en la base imponible del IVA que grava la misma operación de importación, no divisándose en consecuencia razón ni principio legal o jurídico alguno que autorice sumarlos a la base imponible del IVA en las ventas sucesivas" (considerando 9º).

6° letra A N° 1 del Código Tributario, corresponde al Director de Impuestos Internos la facultad de "interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos", en uso de la cual atribución dictó el Director la Circular N° 19 de 1993 —reiterando en ella la Circular N° 43 de 1983 y el Oficio N° 830 de 1987—, no es menos cierto que, al hacerlo, dicha autoridad no ha podido alterar el texto vigente de la ley. En la materia de que en el presente caso se trata, si la ley dispuso claramente que los impuestos de los artículos 43 bis y 46 no forman parte de la base imponible del IVA, y si el propio Servicio acepta que ello rija para la tributación de importación, no se advierte cómo entonces, mediante una mera interpretación administrativa y sin que el legislador lo haya dicho así, pueda el Director alterar la situación haciendo aplicable a las ventas posteriores una norma inexistente; y

11°) Que, a mayor abundamiento, debe finalmente tenerse presente que en el

Oficio N° 136 de 12 de febrero de 1987, del Director Regional Valparaíso del Servicio de Impuestos Internos —agregado a fojas 88—, este mismo Servicio reconoce que, según el N° 3° del artículo 15 del Decreto Ley N° 825, no formarán parte de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado el monto del IVA como tampoco el de los tributos establecidos en los párrafos 1° al 3° del Título III de dicho cuerpo legal, reconociendo igualmente que, como el artículo 43 bis está incluido en el Título III de dicho Decreto Ley, el tributo que de dicho artículo se incluye en el precio a cobrar a los clientes —facturado por los importadores de vehículos—, no debe formar parte del Impuesto al Valor Agregado, lo que demuestra que, con anterioridad a la vigencia de la Circular N° 19, de 1993, el propio Servicio de Impuestos Internos aplicaba una doctrina interpretativa completamente diversa a la empleada en el presente caso, que amparaba plenamente las importaciones de vehículos motorizados cuestionados en las Liquidaciones de que se trata. En conse-

En otros términos, la actuación del SII infringió el principio de legalidad tributaria, ya que en la práctica se inmiscuía en una materia propia de ley, como es la determinación de un impuesto, en este caso el IVA. Asimismo, ejerció facultades que no le han sido conferidas por el legislador. Como señala el fallo del Tribunal de alzada, nadie pone en duda que el Director del SII está facultado por la ley para "interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos" (art. 6, letra a, N° 1 del Cód. Tributario). Sin embargo, ello no lo autorizaba para dictar la circular N° 43 de 1993 alterando el texto vigente de la ley (considerando 10°).

4. PRINCIPIO DE LOS ACTOS PROPIOS Y PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS INTERPRETACIONES DESFAVORABLES AL CONTRIBUYENTE

Es principio general del Derecho el que nadie puede ir en contra de sus propios actos. Dicho principio es consecuencia de otro importante principio general del Derecho: el de buena fe. Ambos son también de gran importancia en el ámbito del Derecho Público, en el que tienen una enorme relevancia práctica. Y así por ejemplo, la nulidad de Derecho Público no resulta oponible a los terceros de buena fe que hubieran resultado favorecidos con el acto declarado nulo.

En el caso resuelto por la Corte de Apelaciones de Santiago, el SII había cambiado su criterio interpretativo en relación a la forma de determinar la base imponible de un impuesto. Hasta abril de 1993 entendía que los impuestos de

cuencia, y precisamente por ello, resulta enteramente aplicable en la especie lo dispuesto en el artículo 26 inciso primero del Código Tributario, según el cual "no procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de estos en particular".

Por estas consideraciones y citas legales, se revoca la sentencia apelada de veintiocho de abril de mil novecientos noventa y cinco, escrita a fojas 27, en cuanto no hace lugar a la nulidad de las Liquidaciones reclamadas y rechaza la reclama-

ción que subsidiariamente formuló a fojas 1 la empresa "Importadora Mapal Ltda." en contra de las Liquidaciones de Impuestos N^{os} 913 a la 916, de fecha 26 de septiembre de 1994, emitidas por el Departamento Regional de Fiscalización de la Dirección Regional Santiago Centro del Servicio de Impuestos Internos, y, en su lugar, se declara que se acoge en todas sus partes la referida reclamación y que, en consecuencia, y por ser nulas, se dejan sin efecto las señaladas Liquidaciones.

Regístrese y devuélvase.

N^o 4.534-95.-

Redacción del Ministro señor Cornelio Villarroel Ramírez.

Dictada por los Ministros Sra. Raquel Camposano Echegaray, Sra. Gabriela Pérez Paredes y Sr. Cornelio Villarroel Ramírez.

los artículos 43 bis y 46 del D.L. 825 no formaban parte de la base imponible del impuesto al valor agregado (IVA). Pero a partir de la circular N^o 43 de 1993 entendió lo contrario.

Si bien ese solo hecho resultaba contrario a Derecho, por invadir facultades privativas del legislador, dicha circular atentaba también contra el principio de los actos propios, y de paso se infringía el principio de buena fe. Pero además se atentaba contra el principio de irretroactividad de las normas desfavorables o restrictivas de derechos fundamentales, de vital importancia en todos los ámbitos del Derecho, incluido el Derecho Tributario. Ello porque la circular hacía aplicable el cambio de criterio interpretativo con efecto retroactivo.

Durante años el SII no había efectuado reparos al proceder de la recurrente en relación a la forma de determinar el IVA. Es más, incluso existía un oficio del Director Regional del SII de Valparaíso, del año 1988, en que se reconocía expresamente que en la determinación del IVA no debían considerarse los impuestos de los art. 43 bis y 46 del D.L. 825.

Por con su cambio interpretativo el SII no sólo atentó contra principios generales del Derecho, sino que además contra texto expreso de la ley y de la Constitución. Y es que según el artículo 26 del Código Tributario "no procederá el cobro retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular". Esta norma es manifestación normativa de los principios de buena fe, de los actos propios y de irretroactividad de las normas desfavorables o restrictivas de derechos fundamentales. Al no actuar conforme a dicho precepto, el SII infringió también la Constitución, puesto que la no observancia de esta norma supuso también la de los art. 6 y 7 de nuestra Magna Carta.