Los contenidos de este artículo están bajo una licencia de
ATRIBUCIÓN-NOCOMERCIAL-COMPARTIRIGUAL 4.0 INTERNACIONAL
Deed

https://doi.org/10.7764/redae.42.14

El principio de legalidad impositiva, interpretación administrativa y cambio de criterios administrativos: Un análisis jurisprudencial

Rodrigo Céspedes Proto*
Jaime García**

RESUMEN / ABSTRACT

Se analiza una sentencia de protección de la Corte de Santiago, acción interpuesta por Watt's S.A. contra el SII, a raíz de una Circular que modificó el criterio sobre la aplicación de un impuesto adicional a ciertos productos. El fallo aborda temas fundamentales del derecho tributario y administrativo. La Corte acogió el recurso por estimar que la nueva interpretación excedía las facultades del SII y vulneraba garantías constitucionales.

Palabras clave: legalidad tributaria; seguridad jurídica; interpretación; expectativas legítimas; proporcionalidad.

The paper examines a judgment in a case brought by Watt's S.A. against the Tax Authority (SII), challenging an administrative interpretation that redefined the scope of an additional added value tax. The decision addresses core issues of tax and administrative law, ruling that the new interpretation exceeded the SII's jurisdiction and infringed constitutional guarantees.

Keywords: tax legality; legal certainty; interpretation; legitimate expectation; proportionality.

Introducción

Si el derecho civil es una ciencia, el derecho administrativo es un arte. Los cultores del derecho público se enfrentan a una enorme frondosidad de normas de diferente jerarquía en una muy rápida evolución. El formalismo, tan común en derecho privado, debe abandonarse en asuntos de derecho público por soluciones más equitativas y acorde a los tiempos. Para ensamblar las diversas normas, los jueces consideran los valores jurídicos fundamentales y los principios generales del derecho de manera que el Estado sirva a las personas. La aplicación estricta del principio de juridicidad al Estado es esencial para proteger a los individuos y éste no solo cubre la legalidad habilitante sino el ejercicio de las potestades públicas considerando todo el ordenamiento jurídico como limitante. El caso más estudiado es la pretensión punitiva del Estado, que está muy regulada precisamente para garantizar la libertad personal. Parecido es el derecho tributario que tiene garantías similares. El caso que analizamos, *Watt's S.A. contra el SII*[1], combina los derechos propios del derecho impositivo con instituciones generales del derecho administrativo. En efecto, la decisión contempla varios aspectos relevantes para el derecho público: seguridad jurídica; principio de legalidad tributaria; estructura piramidal del ordenamiento; competencia administrativa; justificación de acto administrativo que cambia jurisprudencia; interpretación administrativa y confianza legítima. Examinaremos algunos de ellos.

I. Hechos

El Artículo 42 del Decreto Ley N° 825 (1974), sobre Impuesto al Valor Agregado, establece un impuesto adicional al IVA, que se aplica a las ventas o importaciones, sean estas últimas habituales o no, de determinadas especies, que se aplica sobre la misma base imponible que la aquél, lo gravado es:

* Profesor de Derecho internacional de los Derechos Humanos, Facultad de Derecho, Universidad Federal de Pará. Doctor en Derecho, Universidad de Lancaster; Dirección postal: Rua Augusto Corrêa, 01, Ciudad Universitaria Prof. José Silveira Netto, Campus Profissional, Guamá, Belém, Pará, Brasil, PA, CEP: 66075-110, Correo electrónico: rodcespedes@yahoo.com. Orcid 0000-0001-9607-3498.

** Profesor de Derecho tributario, Facultad de Derecho, Universidad del Desarrollo. Magister en Economía y Gestión para abogados, Universidad Gabriela Mistral. Doctor en Derecho Tributario Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, España. Dirección postal: Cerro Juncal Poniente 6235, comuna de Peñalolén, Región Metropolitana de Santiago, Chile. Correo electrónico: jaime.garcia@jaimegarcia.cl.

[1] *Watts S.A. con Frigolett* (2024).

(a) 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 aguas minerales o termales a las cuales se les haya adicionado colorante, sabor o edulcorantes, tasa del 10%. En el caso que las especies señaladas en esta letra presenten la composición nutricional de elevado contenido de azúcares a que se refiere el Artículo 5 de la Ley N° 20.606, la que para estos efectos se considerará existente cuando tengan más de 15 gramos (g) por cada 240 mililitros (ml) o porción equivalente, la tasa será del 18%.

(b) Licores, piscos, *whisky*, aguardientes y destilados, incluyendo los vinos licorosos o aromatizados similares al *vermouth*, tasa del 31,5%.

(c) Vinos destinados al consumo, comprendidos los vinos gasificados, los espumosos o champaña, los generosos o asoleados, chichas y sidras destinadas al consumo, cualquiera que sea su envase, cervezas y otras bebidas alcohólicas, cualquiera que sea su tipo, calidad o denominación, tasa del 20,5%.

La Circular N° 11 (2024) del SII estableció un nuevo criterio sobre la aplicación del impuesto adicional establecido en el Artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios para ciertos productos a partir de junio de 2024. Como señalábamos, Artículo 42 crea un impuesto adicional al Impuesto al Valor Agregado (IVA) que grava la venta o importación de ciertos productos, incluidos *néctares, bebidas isotónicas y bebidas hipotónicas*. La Circular establece un *nuevo criterio* sobre la aplicación de este impuesto, alineado con la definición de "bebidas analcohólicas" del Ministerio de Salud. Las operaciones gravadas son las ventas o importaciones de bebidas analcohólicas (naturales o artificiales), energizantes, jarabes para preparar bebidas similares, y aguas minerales con colorantes, saborizantes o edulcorantes. La tasa estándar es del 10%, pero se eleva al 18% si los productos tienen un contenido alto de azúcares (más de 15 gramos por cada 240 ml). Para la definición de bebidas analcohólicas, como decíamos, el SII adoptó la definición técnica del Ministerio de Salud, que establece que los néctares, las bebidas isotónicas y las bebidas hipotónicas son clasificadas como bebidas analcohólicas si no superan el 0,5% de alcohol etílico. Por lo tanto, estas bebidas estarían sujetas al impuesto adicional. Este nuevo criterio comenzaría a aplicarse a partir del período tributario de junio de 2024, con impuestos a pagar en julio de 2024, *quedando sin efecto la interpretación anterior a partir de esa fecha*. Antes de esta Circular, *los néctares no habían sido gravados*, excluyéndose por sus características nutritivas y aportes a la salud. El cambio de criterio se fundamentaba en pronunciamientos del Ministerio de Salud que clasifican a los néctares como bebidas analcohólicas debido a su composición, aunque no por definición estricta.

Watt's S.A. interpuso un recurso de protección contra el Director del SII por la Circular N° 11 (2024), que establecía este nuevo criterio. Para el recurrente, la Circular excedía las facultades del Director al modificar la aplicación del impuesto sin base legal, infringiendo el principio de legalidad tributaria. Gravar los néctares no se fundamentaba en una modificación legislativa; no había motivación fundada para este cambio de criterio. Además, el acto administrativo carecía de razonabilidad y proporcionalidad y afectaba las legítimas expectativas de los contribuyentes. En efecto, cambiar la interpretación tras décadas de exclusión de los néctares vulneraba el principio de confianza en la Administración.

El SII estimó que la protección era improcedente ya que el asunto excedía el ámbito cautelar del recurso de protección, ya que implicaba resolver cuestiones de fondo propias de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Además, la Circular fue dictada conforme a las atribuciones del SII para interpretar normas tributarias y los cambios de criterio interpretativo son permitidos por el Artículo 26 del Código Tributario y no tienen efecto retroactivo, por lo que se aplica solo a situaciones futuras, con aviso previo y sin retroactividad. El Ministerio de Salud también intervino señalando que los néctares, y las bebidas isotónicas e hipotónicas son clasificadas como bebidas analcohólicas según el Reglamento Sanitario de Alimentos, basándose en características técnicas como la composición de sus ingredientes[2].

II. Decisión de la Corte

La Corte concedió la protección y señaló que las atribuciones del Director del SII, conforme a la Ley Orgánica del Servicio (DFL N° 7 de 1980) incluyen la facultad de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias[3], fijar normas e impartir instrucciones para la aplicación de los impuestos. Sin embargo, no pueden ex-

[2] Después del fallo de la Corte de Santiago se interpuso apelación ante la Corte Suprema y luego se desistió, quedando firme la sentencia de primera instancia.

[3] Con respecto a este tema, ver Céspedes 2001, 149-159.

ceder el alcance de la ley. La interpretación de la ley tributaria debe ser un proceso intelectual, fundamentado en el texto de la ley, otras leyes relacionadas, historia de la ley y el uso general de las palabras. El Director solo puede interpretar la ley sin modificarla o ampliar su alcance. La Corte subraya que el principio de legalidad, consagrado en la Constitución, implica que las cargas fiscales deben estar claramente determinadas en la ley, sin margen para la arbitrariedad. Esto también limita el alcance del Director al aplicar la normativa tributaria, lo que garantiza la igualdad impositiva y la no discriminación en el proceso fiscal.

Seguidamente, la Corte examina el Artículo 42 letra a) del DL 825, que establece un impuesto adicional sobre ciertas bebidas analcohólicas. El Director intentó incluir bebidas no especificadas en la ley, como isotónicas y néctares, basándose en clasificaciones de la autoridad sanitaria. Sin embargo, esta ampliación no fue contemplada en la ley original y excedió el alcance de la facultad interpretativa del SII. La Corte concluyó que el Director excedió sus facultades al ampliar el alcance del impuesto a productos no previstos por el legislador, basándose en una interpretación insuficientemente fundamentada. El acto administrativo no contaba con el sustento técnico necesario ni con una justificación razonable para modificar la base imponible del impuesto. En resumen, la Corte considera que el Director excedió sus facultades de interpretación tributaria al ampliar la base de productos sujetos al impuesto y no cumplió con el principio de legalidad que rige en materia tributaria.

III. Comentario

La sentencia comentada, como decíamos, es rica en aspectos dignos de explicar: seguridad jurídica; principio de legalidad tributaria; estructura piramidal del ordenamiento; interpretación administrativa; justificación del acto administrativo que altera la jurisprudencia previa; interpretación conforme a la historia de la ley; objetivo del legislador y la confianza legítima. Comentaremos algunos aspectos.

la seguridad o certeza jurídica es, según muchos autores, el fin del derecho más importante y el único propiamente jurídico[4]. La seguridad jurídica persigue obtener orden, certeza, previsibilidad de los comportamientos de relevancia jurídica y la protección de los bienes jurídicos. Básicamente consiste en que los sujetos conocen las normas jurídicas que regulan determinados comportamientos de modo que *saben* cómo comportarse y cómo se conducirán los demás. si el derecho es generalmente observado, los individuos conocen y pueden *preveer* las *consecuencias* del propio actuar y las del actuar ajeno. La seguridad jurídica tiene particular relevancia en materia tributaria por razones obvias. La legalidad impositiva tiene como uno de sus objetivos la estabilidad del sistema, que predomina sobre normas administrativas menos estables. Esta es la verdadera esencia de la juridicidad consagrada en los Artículos 6 y 7 de la Constitución: los entes estatales solo pueden hacer aquello que la ley expresamente les permite. Para garantizar la libertad de los particulares, estas potestades públicas deben ser expresamente conferidas por ley y no pueden ser interpretados extensivamente ni aplicarse por analogía, como ocurrió en el caso comentado. Además, son poderes finalizados, es decir, tienen por único objeto el bien común. En materia tributaria, la reserva legal cumple un papel fundamental en la estabilidad de las relaciones económicas (Artículos 19 No. 20.1; 61 y 62.2 No. 1 de la Constitución). Por la estructura piramidal de ordenamiento, debe haber una correspondencia estricta entre la Carta Fundamental, la ley tributaria y la interpretación administrativa del SII. Esta correspondencia se rompió por una interpretación administrativa "demasiado creativa" o *ultra vires*[5].

Una de las funciones administrativas más comunes es interpretar, de modo general y abstracto, las leyes que se refieren a las funciones a las que están encomendadas. Es lo que se denomina "interpretación por vía de autoridad" (entre otros, el SII). Pese a las facultades interpretativas entregadas a dichos entes administrativos, siempre prevalece la realizada por los tribunales de justicia[6]. La Corte

[4] Ver Squella 2000, 534-541.

[5] En derecho público, la expresión latina *ultra vires* significa que una acción estatal va más allá de los poderes que le otorga el ordenamiento jurídico. Toda la producción normativa se restringe a la fuente superior que la habilita. Lo opuesto sería actuar válida, legítimamente o *intra vires*, o sea, "dentro del marco de los poderes" (expresamente establecidos por el ordenamiento jurídico). Para los franceses sería exceso de poder (*excès de pouvoir*). Originariamente, en el derecho anglosajón se ocupó en el caso de órganos de personas jurídicas que actuaban fuera del marco de la escritura social.

[6] La Corte de Apelaciones de Santiago ha sostenido que la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras tiene la facultad para aplicar e interpretar las leyes, reglamentos y demás normas que rigen a las empresas vigiladas, y tal interpretación es obligatoria para éstas. No obstante, dicho criterio interpretativo no puede imponerse a los tribunales de justicia, ya que éstos son soberanos para

sostiene que el Director Nacional del SII excedió sus facultades al modificar la aplicación del impuesto mediante la Circular N° 11 (2024). La interpretación administrativa que el Director realizó no debía modificar o ampliar el alcance de la ley, y debía respetar el marco fijado por las disposiciones legales existentes para respetar el principio constitucional de juridicidad. La facultad para interpretar la ley tributaria, se encuentra en el literal primero de la letra A del Artículo 6 del DL 30 (1974), que señala: "Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias./ Dentro de las facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponde:/ Al Director de Impuestos Internos: 1. Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos". Por su parte, la letra b) del Artículo 7 del DFL (1980), Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, dispone: "El Director tiene la autoridad, atribuciones y deberes inherentes a su calidad de Jefe Superior del Servicio y, en consecuencia, sin que ello implique limitación, le corresponden las siguientes atribuciones, responsabilidades y obligaciones: (b) Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuesto…".

Esta facultad interpretativa que la ley otorga a la autoridad administrativa, se encuentra evidentemente limitada por la Constitución, y específicamente por el principio de legalidad, mismo que se desprende de los Artículos 19 No. 20, 63 No. 14 y 65.4 No. 1, en virtud del cual, todos los elementos de la obligación tributaria deben encontrarse regulados a través de una norma de rango legal, de esta forma, una circular u oficio del SII no puede establecer condiciones, requisitos o nuevas regulaciones que no estén en directa consonancia con lo dispuesto en el mandato constitucional. Esto es lo que acontece en el presente caso, pues considerar administrativamente a los néctares como bebidas analcohólicas, significa aplicarles un tributo que la ley no establece. Claramente, el ente fiscalizador, intenta una interpretación que va más allá de la ley; esto es, infringiendo la Constitución.

Debido al carácter exorbitante de las potestades del estado, en derecho público no procede la analogía ni la interpretación extensiva. esto no es más que una forma de proteger a los particulares frente al poder. Un claro ejemplo es la tipicidad penal[7]: la conducta delictiva debe estar descrita completa[8] y anticipadamente por el legislador y debe interpretarse en términos restrictivos; lo que no aconteció en este caso. Si la conducta no encuadra en un tipo penal, simplemente no hay delito por atipicidad y no corresponde aplicar pena, aunque el acto sea moralmente reprobable o sea solo "similar" al descrito por la ley. Lo mismo en materia tributaria: los gravámenes y demás cargas públicas deben ser creados por ley y también la interpretación debe ser restrictiva[9]. Algo parecido sucede en materia de atribuciones de entes estatales[10], sobre en

conocer, juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, comprendiéndose en esto último la facultad de interpretar las leyes sin que ningún otro criterio, que no sea la ley misma, pueda intervenir en dicha interpretación. *Banco de Santiago con SII* (1981).

[7] Contra *Sperberg Dermler, Max y otro* (1993). Se trata de un caso de fraude aduanero, la Corte habla de "principio constitucional de tipicidad".

[8] Éste es un tema en el que la teoría general del derecho público y el derecho penal confluyen. El legislador penal debe ser exhaustivo, por exigencias constitucionales, en la descripción del tipo penal. Las leyes penales en blanco implican por una parte un exceso del legislador al permitir completar la tipificación con normas de menor jerarquía y también la actuación fuera de competencia del ejecutivo, que utilizará su potestad reglamentaria invadiendo el ámbito de la ley y vulnerando la Constitución. Ver *Empresa Pesquera Sur Exportaciones Ltda.* (1988), sobre la "veda del loco". Un interesante fallo en materia (además de aspectos de irretroactividad y atipicidad) de tráfico de estupefacientes es *Mamani Cussi* (1999). El Tribunal Constitucional en Rol 163-1993 señala los mismos conceptos a propósito de delitos contemplados en la LOC sobre Gobierno y Administración Regional. De la misma manera, el legislador tributario tiene que ser exhaustivo.

[9] La importación de vehículos motorizados está gravada con múltiples tributos: aparte de los derechos *ad valorem* (Arancel Aduanero y Ley N° 18.525), IVA e impuestos especiales a los vehículos motorizados en los artículos 41, 43 bis y 46. La base imponible de todos estos tributos es la misma del IVA: el valor aduanero más los derechos *ad valorem*. Sin embargo, el SII, mediante circular N° 19 (1993), excediendo sus facultades interpretativas, aumentó la base imponible y, consecuencialmente incrementó el monto del impuesto. La Corte de Santiago, en dos casos ha estimado que el SII carecía de competencia y la Circular adolecía de nulidad de derecho público. *Importadora Mapal Ltda.* con *SII* (1998); *Camare autos S.A.* con *SII* (1999). Misma situación en *Automotriz Rosselot S.A.* con *SII* (1993) (aunque solo solicita que el nuevo criterio no se aplique retroactivamente).

[10] Se ha fallado que, si el Superintendente de Bancos interviene una institución bancaria, debe asumir "personalmente" las funciones del directorio y del gerente; en consecuencia, no puede delegar la totalidad de dichas funciones en otro funcionario. No se aplican las normas del mandato ya que se trata de materias de derecho público, donde no cabe la analogía ni la interpretación extensiva. *Bco. Continental* con *Bahamondes y otros* (1984).

todo en caso de sanciones administrativas,[11] que no es sino la aplicación del principio de juridicidad. La Administración debe hacer, sobre todo en materia tributaria, una interpretación *pro homine*, o pro-contribuyente. Indudablemente, en este caso la interpretación administrativa fue extensiva. La interpretación del Ministerio de Salud no está regulada de una forma tan restrictiva (y tiene diferente objeto) como la administrativa-tributaria, por eso no puede utilizarse como referencia.

Una interpretación extensiva indudablemente infringe el principio de legalidad tributaria[12]. La Corte destaca que las cargas fiscales deben estar claramente determinadas por la ley, lo que implica que no pueden ser alteradas arbitrariamente por una interpretación administrativa demasiado creativa y extensiva. En efecto, el cambio en la interpretación de considerar los néctares como bebidas analcohólicas, y por ende sujetos al impuesto, genera un conflicto sobre la aplicación de un tributo adicional que no estaba previsto originalmente en la ley. La Corte señala que este tipo de cambios interpretativos deben estar sustentadas en una modificación legislativa, no en una interpretación administrativa que tenga solo por base las consideraciones de otro ente administrativo. La Corte menciona que los cambios de criterio deben ser razonables y estar debidamente fundamentados, respetando las expectativas legítimas de los contribuyentes, en caso contrario cae en la arbitrariedad. En efecto, las facultades del SII para emitir instrucciones e interpretar las normas tributarias, no pueden contradecir ni modificar lo que ya está establecido por el legislador, ya que es una fuente subordinada. En este caso, la interpretación del SII claramente se salió del marco legislativo, actuó *ultra vires*[13], Si aplicáramos una especie de principio de proporcionalidad[14], cuál sería el objetivo de una interpretación administrativa tan "creativa", ¿cobrar más impuestos? La ley marca claramente el límite y no justifica una carga para el trabajo, la industria o la propiedad. No hay conexión entre el objetivo de procurar con justicia recursos para el erario nacional según la ley creada por la voluntad de los representantes del pueblo y una interpretación irracional que expande las operaciones gravadas. No hay fin o interés público que justifique una interpretación así de descabellada.

Uno de los aspectos más destacados del fallo es la alusión a la "confianza legítima", una consecuencia natural de la buena fe y la certeza jurídica. La confianza legítima se basa en la expectativa que una Autoridad crea en los ciudadanos. En este caso, la seguridad que el SII no irá más allá de la legislación y el procedimiento para interpretar la ley tributaria, y que ésta será motivada y no-arbitraria. Como en el caso en comento, la interpretación del SII fue ilegal y arbitraria, la autoridad administrativa frustró tal expectativa. El caso en comento es un claro abuso de poder[15]. Todo

Éste es un caso en que el derecho común no se aplica supletoriamente, de otra manera el sentido de la institución se distorsionaría.

[11] *Megavisión S.A.* con *Consejo Nacional de TV* (1993). Apelación de multa impuesta por el ente en cuestión. La Corte de Santiago señala que hay una regla constitucional clara contra las interpretaciones extensivas de las potestades públicas que afectan los derechos fundamentales. La misma Corte usa el mismo razonamiento, interpretación extensiva en desmedro de derechos funcionarios, en *Durruty* con *Universidad de Santiago* (*1993).*

[12] García; Céspedes 2014, 63-88.

[13] Probablemente uno de los fallos fundantes en esta materia es *Dr. Bonham v College of Physicians* (1610), 8 Co. Rep. 107, 77 Eng. Rep. 638. En este caso el Doctor Thomas Bonham fue encarcelado por orden del Colegio Médico, por ejercer la medicina sin licencia. El acusado argumentó que la prisión solo podía aplicarse por el Colegio a casos de mala praxis, no a la práctica sin autorización (si bien el imputado tenía estudios más que suficientes, su inscripción en el gremio había sido rechazada). El Tribunal falló a su favor, aceptando un *habeas corpus*, declarando que el Colegio había excedido sus facultades. En el Reino Unido era normal que el parlamento delegara jurisdicción (que en Chile llamaríamos "jurisdicción doméstica") para válidamente aplicar sanciones. Coke parece aplicar un sistema de legalidad estricta (el Colegio no puede actuar *ultra vires*) y considerar los principios fundantes del *common law* como superiores a una ley emanada del parlamento (una supra legalidad/juridicidad) al señalar que el *common law* limitaba las leyes del Parlamento (*the common law will control Acts of Parliament*). De esta manera, cuestionaba el principio de la soberanía parlamentaria, base del ordenamiento. Si bien los académicos no están de acuerdo sobre lo que la frase parecía insinuar, sugiere que los tribunales podían declarar nulas las leyes emanadas del Parlamento si contradecían los principios básicos del *common law* (una especie de ley fundamental/derecho natural/constitución no-escrita). El caso tuvo repercusiones políticas: el rey Jacobo I y sus funcionarios se opusieron abiertamente a la decisión. Algunos académicos ven esta oración como la base del control de constitucionalidad judicial estadounidense.

[14] Céspedes 2018, 117-129.

[15] Si el objetivo era recaudar más impuestos, sería una "desviación de poder", típica del derecho administrativo francés desde la sentencia *Pariset (1875)* del Consejo de Estado. Más moderno, *Porter v Magill* [2001] UKHL 67, un fallo muy relevante para el derecho administrativo relacionado con el escándalo "Casas por votos". La política de vivienda municipal cuestionada parecía estar diseñada para vender las viviendas municipales a un precio más bajo con el principal propósito de obtener una ventaja electoral en distritos marginales. El Máximo Tribunal británico señaló que los poderes públicos, aún los de servidores electos popularmente, solo pueden ser utilizados para los fines para los que les han sido conferidos, y no para obtener una ventaja electoral de un partido político.

contribuyente esperaría razonablemente que una interpretación tan creativa estaría fuera de lugar por aplicación del principio de juridicidad en especial en materia tributaria. Normalmente tenemos un espectro en el que varias interpretaciones son posibles e igualmente válidas; sin embargo, la juridicidad impide que la Administración amplíe sus poderes normativos de manera tan grosera. En este caso, el procedimiento para llegar al acto administrativo interpretativo no consideró los márgenes legales. El marco induce a la confianza, pero a veces ésta no es correspondida en detrimento del ciudadano. Un ciudadano de una república democrática no encontrará razonable una Administración que actúa al margen de la voluntad democrática manifestada en la ley.

Bibliografía citada

Céspedes Proto, Rodrigo (2018). Proporcionalidad en la jurisprudencia judicial y administrativa chilena. *Revista de Derecho Administrativo* (26), 117-129.

Céspedes Proto, Rodrigo (2001). La fuerza vinculante de la jurisprudencia administrativa. *Revista Chilena de Derecho* 28 (1), 149-159.

Egas Reyes, Pablo (2004). La interpretación en materia tributaria. *Foro: Revista de Derecho* (3), 127-173.

García Escobar, Jaime y Céspedes Proto Rodrigo (2014). Medios jurisdiccionales y administrativos para la protección de la legalidad impositiva. *Revista de Derecho Administrativo Económico* (19), 63-88.

Guzmán Brito, Alejandro *La interpretación administrativa en el derecho chileno*. LegalPublishing, 2014.

Osorio Morales, Hugo (2023). Taxatividad tributaria, elusión y seguridad jurídica: criterios para una evaluación. *Revista de derecho (Valdivia)* 36 (1), 205-226.

Phillips Letelier, Jaime (2024). La irretroactividad de la ley como decisoriedad: una propuesta desde el derecho público chileno. *Ius et Praxis* 30 (1), 59-79.

Squella Narducci, Agustín (2000). *Introducción al Derecho*. Editorial Jurídica de Chile, 534-541.

Reyes Riveros, Jorge (1998). Principio de juridicidad y la modernidad. *Special Issue Revista Chilena de Derecho,* 85-98.

Vergara Quezada, Gonzalo (2021). La interpretación administrativa de la ley tributaria en Chile de 1902 a 1964. *International Tax & Business Lawyer* 4 (1), 1-85.

Jurisprudencia citada

Automotriz Rosselot S.A. con *SII* (1993): Corte Suprema, 12 de julio de 1993. *Revista Fallos del Mes Nro. 416 Julio/1993*, 425-430. (Apelación Protección).

Banco Continental con *Bahamondes y otros* (1984): Corte de Apelaciones de Santiago, 26 de enero de 1984. *Rdj (1984) T 81 Nº 1*, sec. 2, 11-16. (Apelación reclamación tributaria).

Banco de Santiago con SII (1981): Corte de Apelaciones de Santiago. *rdj (1981) T 78 Nº 1, sec. 2.2*, 3 y 29. Protección.

Camare autos S.A. con *SII* (1999): Corte Suprema, 26 de agosto 1999. *Gaceta Jurídica (1999) Nº 230*, 222-224. (Apelación reclamación tributaria).

Consejo de Estado (Francia), *Pariset (1875),* 19 de febrero de 1875.

Contra *Sperberg Dermler, Max y otro (1993)*, Corte de Apelaciones de San Miguel. *RDJ (1993) T 90 No 3*, sec. 2, 117-ss. (Apelación reclamación tributaria).

Court of Common Pleas, *Dr. Bonham v College of Physicians (1610)*, 8 Co. Rep. 107, 77 Eng. Rep. 638, Invierno 1610

Durruty con *Universidad de Santiago (1993)*, Corte de Apelaciones de Santiago, 14 de septiembre de 1992. *RDJ (1993) T 89 Nº 3*, sec. 5, 321-229. (Nulidad de derecho público).

Empresa Pesquera Sur Exportaciones Ltda. (1998): Corte de Apelaciones de Santiago, 27 de agosto de 1998. *RDJ (1998) T 85 No. 2*, sec. 4, 96-ss. Apelación.

House of Lords (Reino Unido), *Porter v Magill* [2001] UKHL 67, 13 diciembre de 2001.

Importadora Mapal Ltda. con *SII (1999)*, Corte de Apelaciones de Santiago, *Revista Chilena de Derecho (1999) Vol. 26 Nro. 2,* 495-501 (apelación reclamación tributaria).

Mamani Cussi (1999)*:* Corte de Apelaciones de Santiago. *RDJ (1999) T 96 No 1*, sec. 4, 27-ss.

Megavisión S.A. con *Consejo Nacional de TV (1999),* Corte de Apelaciones de Santiago. *RDJ (1999) T 90 Nº 1*, sec. 5, 39-ss. Apelación

Empresa Nacional de Telecomunicaciones S.A. (en adelante indistintamente ENTEL) con Fisco de Chile (2012), Tribunal Constitucional (Chile), 24 Julio 2012, Rol 163/1993,. Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad