

C.A. de Santiago

**Santiago, cinco de julio de dos mil veinticuatro.**

**Visto y teniendo presente:**

**Primero:** Que, comparece el abogado Arturo Fernandois Vöhringer, en representación de Embotelladoras Chilenas Unidas S.A., ambos con domicilio en Avenida Nueva Costanera 4040, oficina 52, Vitacura, Región Metropolitana, y deduce recurso de protección en contra del Director del Servicio de Impuestos Internos, Hernán Andrés Frigolett Córdova, por el acto que califica de ilegal y arbitrario consistente en la dictación de la circular Nro. 11, de 11 de marzo de 2024, la que, en su concepto, vulnera sus derechos constitucionales de igualdad ante la ley, libre desarrollo de actividades económicas y no discriminación arbitraria en materia económica, asegurados en los numerales 2, 21 y 22 del artículo 19 de la Constitución Política de la República.

Manifiesta que la referida circular fija un "nuevo criterio" sobre la aplicación del impuesto adicional a las bebidas analcohólicas establecido en el artículo 42 letra a) del Decreto Ley Nro. 825 de 1974 (Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios), afectando con éste a la venta o importación de néctares, bebidas isotónicas y bebidas hipotónicas, pese a que ellas están clasificadas en el Reglamento sanitario de alimentos emitido por el Ministerio de Salud en una categoría distinta a las bebidas analcohólicas. Precisa que, el año 2014 mediante la Ley Nro. 20.780 se amplió la lista de productos gravados con el tributo, incluyendo únicamente a las bebidas energizantes o hipertónicas, lo que se hizo en una categoría aparte de las bebidas analcohólicas.

Expone que el Servicio de Impuestos Internos ha actuado de forma ilegal y arbitraria, al crear un nuevo hecho gravado que no cuenta con sustento legal, vulnerando el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 19 Nro. 20 de la Carta Fundamental y contradiciendo, además, 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.

Asimismo, denuncia que el acto impugnado carece de motivación administrativa suficiente, infringiendo el artículo 7 de la Carta Política, y los artículos 8, 11, 16 y 41 de la Ley Nro. 19.880, por cuanto se limita a hacer meras remisiones a cuatro actos administrativos del Ministerio de Salud, sin explicar ni desarrollar mínimamente su contenido, obviando además toda



Este documento tiene firma electrónica  
y su original puede ser validado en  
<http://verificadoc.pjud.cl>

Código: KEXYXXZMWD

referencia a la consulta pública que el Servicio de Impuestos Internos llevó a cabo en forma previa a su dictación, deviniendo en arbitrario.

Aclara que el intercambio de oficios con el Ministerio de Salud tuvo lugar a partir de 2017, a través de una consulta formulada por el Servicio de Impuestos Internos, la que fue reiterada en los años 2020, 2022 y 2023. Sin embargo, nada de ello se describe en el acto impugnado, siendo entonces el único fundamento de la referida circular, la opinión descontextualizada y escueta de otro órgano del Estado.

Adiciona que el Reglamento Sanitario de Alimentos contenido en el Decreto Supremo Nro. 977, de 1966 considera como productos completamente diferentes las bebidas analcohólicas, por una parte, y las bebidas hipo e isotónicas, por otro, lo que explica no sólo tratamientos normativos diferentes, sino que incluso, su regulación está en secciones distintas y distantes del mismo cuerpo legal. En esa línea, desprende de su regulación que tanto los néctares como las bebidas hipo e isotónicas son un tipo especial de bebidas, que no se definen por la presencia o ausencia de alcohol, sino por la mezcla de jugo de fruta con agua y algunos aditivos, en el caso de los néctares, y su contenido de electrolitos y su finalidad y orientación hacia los deportistas, en el caso de las bebidas hipo e isotónicas.

Luego, en relación a la conculcación de garantías constitucionales, afirma en primer lugar que se vulnera el derecho a la igualdad ante la ley, ya que se pretende aplicar el impuesto adicional a las bebidas analcohólicas a un hecho gravado no previsto en la ley, incurriendo en una diferencia de trato arbitraria. Asimismo, la circular quebranta el principio de interdicción de la arbitrariedad, al carecer de una debida motivación que justifique adecuadamente el cambio de criterio administrativo que implementa, lo que impide un adecuado control de su razonabilidad y proporcionalidad.

En segundo lugar, estima infringido su derecho a desarrollar libremente actividades económicas, puesto que se impone una carga tributaria no contemplada en la ley, en contravención del principio de reserva legal que rige en la materia, perturbando el ejercicio de su actividad lícita de comercialización de néctares, bebidas isotónicas e hipotónicas.

Finalmente, alega que también se transgrede su derecho a no ser discriminado arbitrariamente en materia económica, al someter a gravamen únicamente determinadas bebidas analcohólicas, sin que exista una justificación o criterio de diferenciación razonable.



Pide que se acoja la presente acción cautelar, dejando sin efecto íntegramente la circular Nro. 11, y ordenando todas las demás medidas que se juzguen necesarias para restablecer el imperio del derecho y otorgar la debida protección a la recurrente en el legítimo ejercicio de sus derechos constitucionales.

**Segundo:** Que, al informar la abogada Francisca Martí Collao, por la recurrida, solicita el rechazo de la acción de protección.

Primeramente, sostiene que la presente acción de protección excede los límites de una medida cautelar, pues lo que en definitiva se persigue es la declaración de un derecho a favor de la recurrente, a saber, un régimen tributario favorable o de exención tributaria no contemplada en el ordenamiento jurídico, lo cual escapa a la naturaleza y finalidad de esta acción constitucional, manifestando que cualquier problema de legalidad o constitucionalidad que pudiese tener la Circular Nro. 11 debe ser conocido y resuelto en un procedimiento de lato conocimiento, por los tribunales competentes, y no por esta vía cautelar.

Acto seguido, puntualiza que el Servicio de Impuestos Internos no ha incurrido en ilegalidad o arbitrariedad alguna en la dictación del acto impugnado. En ese sentido, hace presente que el Director del Servicio tiene la facultad privativa de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 6 letra A), Nro. 1 del Código Tributario y en el artículo 7 de la Ley Orgánica del Servicio.

Considerando lo dispuesto en los artículos 124 y 126 del Código Tributario, aclara que las interpretaciones efectuadas por el Director son vinculantes para los funcionarios del Servicio, mas no para los contribuyentes, quienes pueden impugnar tales instrucciones cuando éstas se materialicen en actos concretos que les afecten, deduciendo el recurso contemplado en el Libro Tercero de dicho Código, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

Además, pone de manifiesto que el legislador ha previsto expresamente en el artículo 26 del indicado Código Tributario, la posibilidad de que se produzcan cambios de criterio por parte del Director en la interpretación de las normas tributarias, regulando que, en tales casos, el nuevo criterio interpretativo no tendrá efecto retroactivo cuando el contribuyente se hubiere ajustado de buena fe a una interpretación oficial anterior.



Respecto al cambio de criterio establecido en la mencionada circular, dice que se debió a que, luego de diversas consultas al Ministerio de Salud, este organismo técnico determinó que los néctares, bebidas isotónicas e hipotónicas califican como "bebidas analcohólicas" según la definición contenida en el artículo 478 del Reglamento sanitario de alimentos. Por lo tanto, colige que al aplicar el impuesto adicional a las bebidas analcohólicas a dichos productos, no ha creado un nuevo hecho gravado, sino que ha interpretado la ley tributaria de acuerdo a los pronunciamientos de la autoridad técnica competente.

Además, hace presente que la circular fue dictada en la forma prescrita en la ley, habiéndose cumplido con el trámite de consulta pública, según lo estatuido en el artículo 6°, letra A, Nro. 1 del Código Tributario, el que se llevó a cabo entre el 29 de enero al 12 de febrero, ambos de 2024. Las observaciones formuladas fueron incorporadas al historial del proceso publicado en el sitio web del Servicio de Impuestos Internos y, si bien, el Director no está obligado a pronunciarse de las opiniones u observaciones recibidas, en cuanto éstas no son vinculantes, en forma previa a la dictación de alguna instrucción, se realiza un análisis y ponderación de todas las opiniones u observaciones recibidas, las que de ser aceptadas, se incorporan a la instrucción respectiva.

Asimismo, enfatiza que la circular Nro. 11 cumple con los estándares de motivación exigidos por el legislador, pues contiene los elementos necesarios para su adecuada comprensión, al referir expresamente que el nuevo criterio se funda en la definición técnica proporcionada por el Ministerio de Salud a partir de las consultas efectuadas a ese órgano. Subraya que el estándar de exigibilidad motivacional de las circulares interpretativas ha de ser necesariamente distinto al requerido para actos administrativos terminales que determinen derechos u obligaciones concretas.

A continuación, razona que no hay afectación de las garantías de los Nros. 2, 21 y 22 del artículo 19 de la Constitución Política.

Respecto al derecho a la igualdad ante la ley, clarifica que la aplicación del nuevo criterio de la circular se efectuará de forma universal, es decir, a todos los contribuyentes que estén en la hipótesis de hecho previsto en ella, sin discriminaciones arbitrarias. Añade que permitir al recurrente, a través de esta acción, establecer los alcances del concepto de bebidas



analcohólicas, supone una ventaja injusta respecto de la tributación de la venta o importación del resto de las bebidas analcohólicas. En cambio, la circular contiene elementos de generalidad y equidad horizontal que deben ser considerados por el tribunal al momento de fallar la controversia.

En relación al derecho a desarrollar actividades económicas, indica que los fundamentos de la acción no dicen relación con el alcance de esta garantía, no pudiendo existir afectación alguna, puesto que la circular no prohíbe ni limita el ejercicio de la actividad de la recurrente. Y los efectos financieros resultantes de la aplicación de un impuesto resultan impertinentes con la normativa constitucional y, además, resulta ser un hecho incierto.

Por último, en cuanto a la no discriminación arbitraria en materia económica, menciona que ha actuado dentro del marco de sus atribuciones legales y en cumplimiento de la normativa aplicable, sin que exista un tratamiento desigual carente de fundamento de razón.

**Tercero:** Que, como tercero coadyuvante de la parte recurrente, comparece la Asociación Gremial de Alimentos y Bebidas de Chile A.G., solicitando que se acoja la acción de protección y, se deje sin efecto íntegramente la circular Nro. 11.

En términos generales, esgrime que el acto impugnado es ilegal, pues pretende crear, por vía administrativa, un nuevo tributo, y además es arbitrario, al desatenderse completamente del mérito del procedimiento administrativo del cual emanó. Específica que la mentada circular Nro. 11 fue dictada en contravención a las normas jurídicas relativas a la participación ciudadana, pues el Servicio de Impuestos Internos omitió evaluar y ponderar –conforme lo prevén los artículos 70 y 73 de la Ley Nro. 18.575, en relación a lo dispuesto en el artículo 6, letra A Nro. 1 del Código Tributario– las observaciones realizadas por ella en el proceso de consulta pública llevado a cabo con anterioridad a la dictación de la citada circular, en el que participó activamente, presentando un documento con 17 páginas de observaciones. Evaluación que está obligado a realizar, aun cuando tales observaciones no sean vinculantes.

Luego, argumenta que se infringen los deberes de transparencia, publicidad, objetividad y motivación propios de todo acto administrativo, reconocidos en los artículos 8 de la Constitución Política de la República, 3, 11, 13, 41 y 53 de la Ley Nro. 19.880, pues no sólo no se hizo cargo de las



observaciones de los interesados, sino que el acto carece de fundamentación, al no dar razón alguna, ni de la determinación de desatender tales observaciones ni de la decisión material que adopta.

En cuanto al interés directo y actual que posee, asevera que ella agrupa a las principales empresas dedicadas a la industria alimentaria y de bebidas en el país, por lo que la eventual aplicación del nuevo tributo que pretende crear la mentada circular afectaría gravemente a la totalidad de dicha industria, incluyendo a varios de los asociados. En este sentido, reflexiona que permitir su aplicación supondría un efecto catastrófico para las empresas del rubro, al aumentar entre un 10% y un 18% el precio de venta de néctares, bebidas isotónicas e hipotónicas.

**Cuarto:** Que, informando al tenor del recurso, el Ministerio de Salud puntualiza que, de acuerdo a los ordinarios Nros. B34. 4902 de 2017, B34/3448 de 2020 y B34-2702 de 2022, las bebidas hipotónicas, isotónicas y los néctares son clasificados como bebidas analcohólicas según lo estipulado en distintos títulos del Reglamento sanitario de alimentos. Agrega que esta clasificación se fundamenta en diversas características específicas, como la concentración de electrolitos en el caso de las bebidas isotónicas, y en el caso de los néctares, en que su base es fruta.

**Quinto:** Que, el recurso de protección de garantías constitucionales establecido en el artículo 20 de la Constitución Política de la República, constituye jurídicamente una acción cautelar destinada a amparar el legítimo ejercicio de las garantías y derechos preexistentes que en esa misma disposición se enumeran, mediante la adopción de medidas de resguardo o providencias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del afectado ante un acto u omisión arbitrario o ilegal que prive, perturbe o amenace dicho ejercicio.

Conforme a lo anterior, para la procedencia del recurso de protección se requiere la concurrencia copulativa de los siguientes requisitos de fondo: 1) que se compruebe la existencia de una acción u omisión reprochada; 2) que se establezca la ilegalidad o arbitrariedad de esa acción u omisión; 3) que de la misma se siga directo e inmediato atentado (privación, perturbación o amenaza) contra una o más de las garantías constitucionales invocadas y protegibles por esta vía; y 4) que la Corte esté en situación material y jurídica de brindar la protección.



**Sexto:** Que, la cuestión esencial del asunto, y lo que se estima por la recurrente como un actuar ilegal o arbitrario, es que mediante la dictación de la Circular Nro. 11, de 11 de marzo de 2024, emanada del Director del Servicio de Impuestos Internos, se estaría incorporando por vía administrativa un nuevo tributo, al ampliar el campo de aplicación de lo prescrito en el artículo 42 letra a) del D.L. Nro. 825, al gravar la venta o importación de las bebidas isotónicas, hipotónicas y néctares.

**Séptimo:** Que, en primer término, para efectos de determinar la procedencia de esta acción constitucional, la parte recurrida ha indicado que esta es improcedente por estimar que excede los límites de una medida cautelar. Respecto de esta primera defensa, esta Corte la rechazará, por cuanto de conformidad a los hechos relatados por la recurrente, la acción de protección aparece como un remedio tutelar eficaz, pues no se está discutiendo respecto de la configuración de un derecho, sino más bien se exige revisar si el actuar de la autoridad, en este caso del Director del Servicio de Impuestos Internos, se ha ajustado a los parámetros de legalidad que exige el ordenamiento jurídico, apareciendo entonces que el recurso de protección es una herramienta idónea para efectuar dicha revisión, precisamente cuando de los hechos fundantes del recurso se desprende que podría existir conflicto con competencias que son de resorte exclusivo del Presidente de la República, razón por la cual esta primera alegación será rechazada.

**Octavo:** Que, aclarado lo anterior, y para ir despejando la discusión existente en estos autos, se ha de determinar cuál es el ámbito de competencia que el Director del Servicio de Impuestos Internos tiene en su rol de interpretación de la normativa tributaria. Luego, será necesario revisar la historia fidedigna del establecimiento de la Ley, particularmente, en lo tocante al artículo 42 letra a) de D.L. Nro. 825. Para finalmente, determinar si lo regulado en la Circular Nro. 11 recurrida, excede o no las facultades del Director del Servicio de Impuestos Internos, y por ende, si el contenido del acto administrativo recurrido es ilegal o arbitrario.

**Noveno:** Que, en relación a la primera cuestión a dilucidar, esto es, las facultades del Director del Servicio de Impuestos Internos, su ley orgánica, esto es, el DFL Nro. 7 de 1980, dispone en su artículo 7 letra b) que este cuenta con la atribución de “[i]nterpretar administrativamente las



disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos”.

La referida atribución se reitera en el artículo 6 letra A, numeral 1°, al disponer “[i]nterpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.”.

De la transcripción de la normativa recién indicada no cabe duda de que el Director del Servicio de Impuestos Internos está facultado para interpretar administrativamente la ley tributaria vigente.

**Décimo:** Que, a propósito de la labor de interpretación de la ley, se ha sostenido que “[...] 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” (Vergara, Gonzalo. La interpretación administrativa de la Ley Tributaria en Chile de 1902 a 1964. En Revista de Derecho Tributario de la Universidad de Concepción, Vol. 9, enero-julio 2021, p. 51). Entonces, tal como lo ha explicado el profesor Baraona Sainz, en nuestro derecho la interpretación de la ley “[...] es un proceso intelectual que consiste en establecer el correcto alcance de una norma jurídica” (Baraona, Juan Manuel. Facultad de interpretación del SII. En Instituto Chileno de Derecho Tributario (ed.) La facultad interpretativa del SII y los cambios de criterio, LegalPublishing – Thomson Reuters, 2013, p. 52).

De forma tal, entonces, que la labor de interpretación que el legislador le ha confiado al Director del Servicio queda circunscrita a establecer el correcto alcance de una normativa tributaria, no pudiendo exceder su función a un mayor alcance que aquel, sin que pueda exceder tal extremo.

**Undécimo:** Que, en relación con lo anterior, conviene tener presente además que como lo ha razonado el Tribunal Constitucional en causa Rol 1234/2008, en el motivo vigésimo primero que: “[...] en cuanto al principio de legalidad, es del caso precisar que, tal como ya lo ha señalado latamente esta Magistratura (roles N°s 718, 759, 773), éste emana de lo dispuesto en los artículos 6° y 7° de la Ley Fundamental, que fijan el ámbito de actuación de los órganos estatales y, por consiguiente, del legislador. En materia



tributaria, se encuentra consagrado en los artículos 19 Nro. 20, 63 y 65 de la Constitución, y su significado y alcance ha sido precisado por este Tribunal en orden a que los elementos de la obligación tributaria deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley, lo que en definitiva dice relación con el hecho imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones. Se trata de un principio que de acuerdo a sus orígenes históricos está fuertemente vinculado al principio de soberanía nacional y que, en el ámbito tributario, importa la exigencia de que una ley sea la que determine las cargas fiscales que se deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad.”. En un sentido similar, pueden observarse las sentencias Rol Nro. 247/96 y Rol Nro. 822/07).

Por consiguiente, se puede afirmar sin lugar a duda entonces, que aquel es el límite que no solo debe observar el Director del Servicio de Impuestos Internos sino que acatarlo, en el ejercicio de la facultad de interpretación de la ley tributaria que el legislador le ha confiado.

**Duodécimo:** Que, lo antes explicitado, guarda plena armonía con lo prescrito en el Nro. 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, particularmente en lo referido al principio de legalidad de los tributos, donde como se ha sostenido por la doctrina “[...] la fuente de todo tributo es la ley: no existen tributos sin intervención del Parlamento en su determinación”. De este modo, es dable sostener que (...) la iniciativa de ley en esta materia le corresponde –de manera exclusiva y excluyente– al Presidente de la República, según el artículo 65 inciso segundo de la Constitución”; agregándose que “[l]a legalidad tributaria opera como garantía de la igualdad tributaria en que los baremos empleados para determinar la distribución de tributos los establece la ley. Estos son proporción, progresión y forma, lo que significa que podrá haber tributos proporcionales, progresivos y formales” (Zúñiga, Francisco. Lecciones de Derecho Constitucional, Tomo II. Ed. Jurídicas de Santiago, 2024. pp. 56–57).

**Décimo tercero:** Que, definido el campo de obrar del Director del Servicio, en su ámbito de interpretación de la norma tributaria, el segundo tópico que debe ser abordado dice relación con el establecimiento del impuesto contemplado en el artículo 42 letra a) del D.L. Nro. 825. En efecto, dicha disposición establece un impuesto adicional, aplicable sobre la misma



base imponible que la del impuesto al valor agregado, respecto de 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 aguas minerales o termales a las cuales se les haya adicionado colorante, sabor o edulcorantes, gravándolas con una tasa del 10%. En el caso que las especies descritas en esa letra presenten la composición nutricional de elevado contenido de azúcares a que se refiere el artículo 5° de la Ley Nro. 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%.

**Décimo cuarto:** Que, el establecimiento de este impuesto adicional, en la forma como está actualmente redactado, tuvo su génesis en la tramitación de la Ley Nro. 20.780, donde se denominó a este impuesto adicional como uno de naturaleza correctiva. La principal preocupación manifestada por parte de los parlamentarios que participaron en la discusión en torno al establecimiento de este impuesto, según se puede leer de la historia de la referida ley, disponible en la página web de la Biblioteca del Congreso Nacional, apuntaba a razones de salud pública, de forma de desincentivar el consumo de bebidas azucaradas, y aplicar una tasa diferenciada precisamente si contenían o no azúcar, considerando los altos índices de obesidad en la población y conforme a recomendaciones que la Organización Panamericana de la Salud realizó en su oportunidad.

**Décimo quinto:** Que, no hay que perder de vista que, la regla del artículo 42 letra a) del D.L. Nro. 825, contempló de manera específica a 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. De forma tal que, la redacción de la norma no contempló bebidas isotónicas, hipotónicas ni néctares. Así, tampoco formó parte de la discusión parlamentaria la incorporación de otras bebidas analcohólicas distintas a la que la redacción de la norma finalmente adoptó en virtud de la dictación de la Ley Nro. 20.780.

No es suficiente, como lo hace el Director recurrido para fundar su circular que la autoridad sanitaria, ante una consulta reiterada anualmente en los años 2020, 2021 y 2023, describió como bebidas analcohólicas a los productos isotónicos, hipotónicos y néctares, atento a que cualquier bebida



que no contenga alcohol puede ser calificada de analcohólica, incluso el agua potable.

**Décimo sexto:** Que, finalmente, toca ahora revisar la redacción de la Circular Nro. 11 recurrida, y verificar si en su dictación el Director del Servicio de Impuestos Internos obró dentro del ámbito de sus atribuciones, o bien, excedió las mismas.

A fin de comprender lo resuelto por la autoridad administrativa, se transcribirá el acto tildado por la recurrente como ilegal y arbitrario, que es del siguiente tenor:

#### “INTRODUCCIÓN

El artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), contenida en el Decreto Ley N° 825 de 1974, establece un impuesto adicional al Impuesto al Valor Agregado, con las tasas que en cada caso indica, que grava las ventas o importaciones, sean éstas últimas habituales o no, de las especies detalladas en el mismo artículo.

En lo pertinente, y mediante la presente circular, se fija nuevo criterio sobre la aplicación del referido impuesto adicional respecto de los néctares, bebidas isotónicas y bebidas hipotónicas, a partir del alcance establecido por el Ministerio de Salud, sobre el concepto ‘bebidas analcohólicas’, según se explica a continuación.

#### II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

##### 1. DESCRIPCIÓN GENERAL

De acuerdo con la letra a) del artículo 42 de la LIVS, el impuesto adicional establecido en dicho artículo grava –en lo que interesa a la presente circular– con una tasa de 10% la venta o importación de:

- (i) bebidas analcohólicas naturales o artificiales,
- (ii) energizantes o hipertónicas,
- (iii) jarabes y en general cualquier otro producto que las sustituya o que sirva para preparar bebidas similares, y
- (iv) aguas minerales o termales a las cuales se les haya adicionado colorante, sabor o edulcorantes.

Con todo, conforme al párrafo segundo de la letra a) del artículo 42 de la LIVS, la tasa de 10% se eleva a 18% si las referidas especies presentan una 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 –dispone el mismo párrafo segundo en comento– se considerará existente cuando dichos



productos contienen más de 15 gramos (g) por cada 240 mililitros (ml) o porción equivalente.

## 2. BEBIDAS ANALCOHÓLICAS

Respecto de las bebidas analcohólicas, y para efectos de aplicar el impuesto adicional establecido en el artículo 42 de la LIVA, este Servicio ha sostenido que, en ausencia de una definición legal y para fines tributarios, corresponde adoptar el sentido técnico otorgado por quienes profesan la respectiva ciencia o arte.

Para estos efectos, se ha considerado la definición técnica emanada del Ministerio de Salud, contenida en el artículo 478 del Reglamento Sanitario de los Alimentos, contenido en el Decreto Supremo N° 977 de 1996.

Complementando lo anterior, la autoridad administrativa técnica en la materia, esto es, el Ministerio de Salud, ha determinado que tanto las bebidas hipotónicas como las bebidas isotónicas y los néctares clasifican como bebidas analcohólicas por su composición.

Lo anterior fue ratificado posteriormente por la misma autoridad administrativa, reiterando que las bebidas hipotónicas, isotónicas y néctares son productos que se pueden clasificar como bebidas analcohólicas, dada su composición, siempre que no excedan 0,5% en volumen de alcohol etílico.

Conforme lo anterior, mediante la presente circular se fija un nuevo criterio en el sentido que está afecta al impuesto adicional de la letra a) del artículo 42 de la LIVA, con las tasas establecidas en dicho artículo, la venta o importación de néctares, bebidas isotónicas y bebidas hipotónicas, al clasificar éstas como “bebidas analcohólicas”.

## III VIGENCIA

Por tratarse de un nuevo criterio, basado en las definiciones técnicas actualizadas por el Ministerio de Salud, organismo de competencia técnica para efectos de determinar el alcance del concepto “bebidas analcohólicas”, dicho criterio tendrá efecto respecto de las ventas o importaciones de néctares, bebidas isotónicas y bebidas hipotónicas que se verifiquen a contar del período tributario de junio de 2024, cuyos impuestos deben enterarse en arcas fiscales durante el mes de julio del mismo año, sin perjuicio de publicarse la presente circular, en extracto, en el Diario Oficial, conforme lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario.



A partir de la misma fecha, se dejan sin efecto los criterios administrativos anteriores sobre la misma materia”.

**Décimo séptimo:** Que la referida circular parte de un ejercicio interpretativo, al sostener que no existe una definición legal en relación a las bebidas analcohólicas, debiendo recurrir al sentido técnico otorgado por quienes profesan la respectiva ciencia o arte. Hasta allí, según se puede apreciar, el Director del Servicio junto con efectuar la labor de interpretación normativa, recurre a los elementos contemplados en los artículos 19 a 24 del Código Civil, concordante con el ejercicio de integrar la norma.

**Décimo octavo:** Que, luego, para sustentar su cambio de criterio, no solamente alude al Reglamento Sanitario de los Alimentos, contenido en el Decreto Supremo Nro. 977 de 1996, sino que sostiene que la autoridad de salud habría determinado que las bebidas hipotónicas, isotónicas y néctares clasificarían como bebidas analcohólicas por su composición. Acto seguido, concluye a base de dicho análisis, que las referidas bebidas se encontrarían afectas a la tasa adicional del artículo 42 letra a) del D.L Nro. 825, ejercicio que en todo caso es incompleto, ya que el aludido precepto distingue dos tipos de tasas según se trate de bebidas azucaradas o sin azúcar.

**Décimo nono:** Que, a base del análisis efectuado en los acápite 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 Nro. 20.780, apareciendo que la redacción final que adoptó el artículo 42 letra a) del D.L. Nro. 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 Nro. 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 Nro. 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. Nro. 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 cuarto:** Que, sin perjuicio de lo ya dicho acerca de la consulta tributaria, resulta pertinente remarcar que, en el ámbito tributario, la consulta pública se consagra con la finalidad de que los contribuyentes o cualquier persona natural o jurídica opine sobre el contenido y efectos de las circulares e instrucciones que emita el Servicio de Impuestos Internos, o formule propuestas sobre los mismos, regulándose su obligatoriedad respecto de aquellas que tengan por objeto interpretar con carácter general normas tributarias o que modifiquen criterios interpretativos previos. Tal como lo reconoce la historia de la Ley Nro. 20.780, su regulación obedeció a la promoción de la participación ciudadana y a fomentar la transparencia de los actos administrativos.

**Vigésimo quinto:** Que, si bien el artículo 6° del Código Tributario establece que la decisión final respecto a las instrucciones que se dicten recae en el Director del Servicio de Impuestos Internos, quien no está obligado a pronunciarse sobre las respuestas recibidas, ni siendo éstas vinculantes, tal disposición debe interpretarse y aplicarse en concordancia con los principios constitucionales de transparencia, publicidad y motivación que rigen a los órganos de la administración del Estado.



En efecto, el artículo 8° de la Constitución Política de la República establece que “[s]on públicos los actos y resoluciones de los órganos del Estado, así como sus fundamentos y los procedimientos que utilicen [...]”.

Por otra parte, el artículo 11 de la Ley Nro. 19.880 dispone que “[l]a Administración debe actuar con objetividad y respetar el principio de probidad consagrado en la legislación, tanto en la substanciación del procedimiento como en las decisiones que adopte.

Los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que los limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio, así como aquellos que resuelvan recursos administrativos. Agrega el artículo 16 del mismo estatuto que “[e]l procedimiento administrativo se realizará con transparencia, de manera que permita y promueva el conocimiento, contenidos y fundamentos de las decisiones que se adopten en él.

Finalmente, el último inciso del artículo 73 de la Ley Nro. 18.575 estatuye que “[l]as opiniones recogidas serán evaluadas y ponderadas por el órgano respectivo, en la forma que señale la norma de aplicación general”.

**Vigésimo sexto:** Que, de lo razonado se sigue que, si bien el Director del Servicio de Impuestos Internos llevó a cabo un proceso de consulta pública previo a la emisión de la Circular Nro. 11, de su lectura aparece que no se hace referencia alguna a éste ni a las opiniones y propuestas recibidas durante el mismo, lo que impide conocer, a cabalidad, los fundamentos de la decisión.

Además, más allá de la mención a los oficios emanados del Ministerio de Salud, la circular no especifica los antecedentes y los razonamientos que se tuvieron en consideración para cambiar el criterio sostenido por más de cuatro décadas, más aún si se tiene presente que no ha existido una modificación legal que permita justificar tal determinación.

**Vigésimo séptimo:** Que lo expresado en los considerandos precedentes, guardan concordancia con lo resuelto por el Tribunal Constitucional en su sentencia Rol Nro. 1868-10, de 20 de enero de 2011, que declaró conforme a la Constitución los artículos 70, 71, 72 y 73 de la Ley Nro. 18.575, en el entendido que las modalidades formales y específicas de participación que tendrán las personas y organizaciones que establezcan los órganos de la Administración del Estado, deben tener por objeto facilitar



y promover, no entorpecer, el derecho establecido en el artículo 1, inciso final, de la Constitución Política, en relación con el artículo 5 de la misma, en orden a que las personas puedan participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional. Asimismo, el Tribunal Constitucional declaró que el artículo 71 de la Ley Nro. 18.575 guarda correspondencia con la obligación de transparencia contemplada para todos los órganos del Estado en el artículo 8° de la Carta Fundamental y en la Ley sobre Acceso a la Información Pública -Nro. 20.285-. En consecuencia, la omisión de toda referencia al proceso de consulta pública en la Circular Nro. 11 y a las opiniones y propuestas recibidas durante el mismo, no sólo vulnera los principios de transparencia, publicidad y motivación, sino que también desconoce el derecho de participación ciudadana de las personas, en contravención a lo dispuesto en la Carta Fundamental.

Esta omisión, sumada a la ausencia de facultades advertidas en los motivos anteriores, afecta la legalidad y racionalidad de la resolución, tornándola en un acto ilegal y arbitrario, al carecer del sustento y transparencia que la ley le impone, impidiendo a los administrados conocer las razones que la motivaron.

**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.

**Vigésimo nono:** Que, en torno a la afectación de la garantía constitucional del numeral 21 del artículo 19 de la Carta Fundamental, no se advierte por estos sentenciadores que el actuar de la recurrida importe una infracción a la garantía de desarrollar cualquier actividad económica, porque a priori el actuar del Estado, y del Servicio de Impuestos Internos no está prohibiendo el ejercicio de la actividad económica de la recurrente, como se razonó en el acápite anterior, solo se ha podido evidenciar un actuar apartado de la legalidad por parte del Director del Servicio, materia que como se dijo, ha importado la vulneración de la garantía constitucional precedentemente indicada, no advirtiéndose entonces una afectación a la libertad de empresa contemplada en el numeral 21 del artículo 19, en los términos que el constituyente lo protege.

Por último, en lo que respecta a la supuesta vulneración del derecho a no ser discriminado arbitrariamente en materia económica, no se aprecia, ni se explica mayormente, cómo la indicada Circular Nro. 11 constituye una discriminación a la libertad económica de la recurrente. Con todo, ya se concluyó que el actuar de la recurrida afecta la garantía de igualdad ante la ley.

**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 Arturo Fernandois Vöhringer, en representación de Embotelladoras Chilenas Unidas S.A. en contra del Director del Servicio de Impuestos Internos, Hernán Andrés Frigolett Córdova, ordenándose a la recurrida dejar sin efecto la Circular Nro. 11, de 11 de marzo de 2024.

Regístrese, comuníquese y en su oportunidad archívese.

**Redacción del ministro Miguel Eduardo Vázquez Plaza.**

Rol Corte Nro. 6598-2024 (Protección)



Este documento tiene firma electrónica  
y su original puede ser validado en  
<http://verificadoc.pjud.cl>

Código: KEXYXXZMWD



Este documento tiene firma electrónica  
y su original puede ser validado en  
<http://verificadoc.pjud.cl>

Código: KEXYXXZMWDP

Pronunciado por la Undécima Sala de la C.A. de Santiago integrada por los Ministros (as) Miguel Eduardo Vazquez P., Romy Grace Rutherford P. y Abogado Integrante Luis Hernandez O. Santiago, cinco de julio de dos mil veinticuatro.

En Santiago, a cinco de julio de dos mil veinticuatro, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.



Este documento tiene firma electrónica  
y su original puede ser validado en  
<http://verificadoc.pjud.cl>

Código: KEXYXXZMWDP