

LA MOTIVACIÓN DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA Y LA DESVIACIÓN DE PODER EN EL DERECHO TRIBUTARIO

MOTIVATION OF ADMINISTRATIVE ACTIVITY AND MISUSE OF POWER IN TAX LAW

Gonzalo Vergara Quezada*

RESUMEN: Cuando la administración fiscal ejerce una acción apartándose del propósito para el que el legislador la estableció, afecta con el vicio de desviación de poder las gestiones a las que da paso esa actividad. Por ello, los jueces pueden controlar las actuaciones de la administración anulando los efectos de la actuación que se aleja del propósito de la norma que otorgó la correspondiente facultad. Esto ocurre tanto en sede civil como penal.

ABSTRACT: When the tax administration exercises an action that deviates from the purpose for which the legislator established it, it affects the actions to which that activity gives way with the vice of misuse of power. Therefore, judges can control the actions of the administration, nullifying the effects of the action that deviates from the purpose of the rule that granted the corresponding power. This occurs in both civil and criminal proceedings.

Palabras clave: desviación de poder, motivación de los actos administrativos, propósito del legislador.

Keywords: misuse of power, motivation of administrative acts, purpose of legislation.

1. INTRODUCCIÓN

En los escasos años que han transcurrido desde que se inició este siglo, el Servicio de Impuestos Internos no ha estado exento de verse implicado en relevantes escándalos políticos que, en más de una ocasión, han hecho poco envidiable el cargo de director de esa institución.

A modo de ejemplo, el año 2002, unos meses después de asumir el cargo, el director de entonces debió pronunciarse sobre la tributación de los llamados gastos reservados, cuando

* Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Máster en derecho con mención en derecho tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Profesor de post título en esa última universidad y en la Universidad de Concepción y Los Andes. Gerente en PWC. Correo gonzalo.vergara@pwc.com. El presente trabajo es parte de la actualización de una obra previamente publicada por el autor. Recibido 31 de octubre de 2023, aceptado 30 de noviembre de 2023.

eran utilizados por las autoridades para “solventar remuneraciones y otras necesidades funcionarias que excedían el marco legal”¹. Al respecto, aquel director concluyó que “los gastos reservados por su naturaleza no pueden ser auditados por el Servicio de Impuestos Internos”², por lo que la institución, en vista de ese argumento, evitó, casi con astucia, involucrarse en aquellos casos que tenían gran importancia política.

Al poco andar, los escándalos políticos siguieron golpeando la puerta de la institución, hasta que las prácticas irregulares para financiar la política volcaron con furia la atención del público sobre el Servicio de Impuestos Internos. Así, el año 2014, se puso en tela de juicio la objetividad de la autoridad fiscal que, entonces, se encontraba bajo la dirección provisoria de un exfuncionario³ que, meses antes, había participado activamente en la campaña presidencial que llevó al poder a quienes lo designaron y, en ese momento, eran cuestionados⁴.

En ese punto, fue urgente que la autoridad demostrara que era capaz de equilibrar un actuar rápido ante la crisis, con el ejercicio objetivo de la elección prevista en los artículos 162 y 161 N° 10 del Código Tributario que, simplificando la materia⁵, ante la constatación por parte del director del Servicio de Impuestos Internos de la comisión de un delito tributario, lo faculta para seleccionar entre la vía criminal y la vía “civil” que implica sólo buscar la aplicación judicial de una sanción pecuniaria. Esta elección es similar a la renuncia de la acción penal por parte de Aduanas⁶, a veces llamada compra de la acción penal⁷.

Como el funcionario antes mencionado se vio sobrepasado por la crisis, fue destituido por las mismas autoridades que lo habían designado en el cargo. Esto ocurrió apenas tres días después de que se publicó en el Diario Oficial su nombramiento como titular en la dirección del Servicio de Impuestos Internos⁸.

Es necesario reconocer que estos casos combinaban asuntos cómicos con temas importantes como el actuar objetivo del Servicio de Impuestos Internos. Así, ante la inactividad de la administración, que no recababa más datos sobre las actividades de una fundación ligada a personeros del gobierno de ese entonces, se informó que “el jefe del SII

¹ Peña Veliz, Héctor y otros con Pérez Ávila, Víctor y otros (2016) considerando nonagésimo tercero.

² SII (2002).

³ Tras pedir la renuncia a Burr Ortúzar, que había sido nombrado meses antes, se designó como “provisorio y transitorio” a Jorratt de Luis. Diario Oficial del 3 de febrero de 2014, Diario Oficial del 7 de abril de 2014 y Diario Oficial del 3 de abril de 2014.

⁴ El Mostrador (2015).

⁵ Si bien la elección puede ser implementada solicitando al Consejo de Defensa del Estado que presente la querrela, en definitiva, la iniciativa es del director del Servicio de Impuestos Internos, Técnicamente, esta elección corresponde a una facultad discrecional, debido a que, ante la constatación de un supuesto de hecho, la ley permite a la autoridad elegir la imputación o consecuencia jurídica. MAURER (2011) p. 167. Otros ejemplos de facultades discrecionales en materia fiscal son la de tasar (art. 64 del Código Tributario) y la de elegir la forma de determinar la renta del inc. final del art. 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁶ RODRÍGUEZ COLLAO (1986) pp. 107-118.

⁷ Historia de la Ley N° 19.806, p. 238.

⁸ El decreto confirmatorio fue publicado el Diario Oficial del 8 de junio de 2015 y el decreto que aceptaba su renuncia se publicó el 11 de junio de 2015.

también enfrentó los cuestionamientos de parlamentarios”⁹ a raíz de que el domicilio legal de fundación en cuestión “corresponde a una botillería llamada «Los Bananas»”¹⁰, dato tan absurdo que, en otras circunstancias, sería una luz de alerta que motivaría una recopilación de antecedentes, en cambio, en este caso, la autoridad nada indagaba.

Aspectos más relevantes de esos hechos fueron, ciertamente, saber cómo se financiaba la actividad política¹¹, lo que es un tema que requiere un análisis independiente. Pero también estos casos mostraron los instintos más cuestionables de los medios de comunicación y, si bien la publicidad es una de las características deseables de los procesos penales, uno de los juicios a los que dio paso este escándalo fue transmitido en vivo por la mayoría de los canales de televisión abierta y por muchos sitios de internet, con lo que la publicidad tomó ribetes francamente circenses, que ponía una presión inapropiada e innecesaria sobre quienes debían tomar decisiones en estos casos¹².

De hecho, la intensidad comunicacional de estos casos fue de tal magnitud que, no solo la prensa comenzó a cuestionar si la acción penal del Servicio de Impuestos Internos debía ser mantenida de manera exclusiva por el director de esa institución, sino que parte de la doctrina propuso “supresión de la facultad concedida al SII en el artículo 162 del Código Tributario”¹³, para “cesar esta zona de riesgo populista”¹⁴.

Ahora, el problema de fondo en todo esto es que tanto el mencionado riesgo populista como la eventual utilización política del Servicio de Impuestos Internos es algo que está presente no solo en el ejercicio de la acción penal en materia impositiva, sino que también en el cobro mismo de los tributos y, especialmente, en el ejercicio de la acción de elusión¹⁵.

Por su parte, el Ministerio Público fue sometido a las mismas críticas que el Servicio de Impuestos Internos, debido a que se percibían iguales defectos que los atribuidos a la persecución del delito fiscal por parte de la administración fiscal¹⁶. Por lo mismo, el cambio en la radicación de la facultad de ejercer la acción penal en materia tributaria no parece excluir el uso político de ella, sino que solamente traslada el riesgo a otra institución cuyo funcionamiento es de igual importancia.

Una de las dificultades de juzgar los casos recurriendo a la cobertura noticiosa de ellos, es que los incentivos para informar a la población de manera objetiva son inexistentes, debido a que lo que se busca es capturar la atención del público. Por eso, los compilados de prensa que existen sobre dichos casos, especialmente gracias a los trascendidos de las rencillas internas de las instituciones involucradas, dan cuenta de la exageración en la cobertura noticiosa, por lo que parecería que las decisiones las tomaban oscuros *apparatchik*, cuya principal función era causar el mayor daño posible a los enemigos políticos de sus amos,

⁹ La Tercera (2015a).

¹⁰ La Tercera (2015b).

¹¹ Ciertamente se debe diferenciar el cohecho del financiamiento irregular de las campañas de los políticos, especialmente porque en este último caso, la actividad irregular tiende a aumentar el riesgo de que las decisiones se tomen, al menos, tratando de no perjudicar a los financistas. Sobre el tema es muy interesante GARCÍA PALOMINOS (2019) pp.122-172.

¹² El Mercurio Legal (2015).

¹³ VERA SANCHEZ *et al.* (2023) p. 305.

¹⁴ Ídem.

¹⁵ VERGARA QUEZADA (2023) p. 15.

¹⁶ La Tercera (2018).

mientras exculpaban a sus aliados a toda costa, mientras que en otras ocasiones, se podía pensar que quienes decidían eran unos Savonarola, que quemarían el mundo completo hasta que no quedaran pecadores vivos¹⁷.

Por lo indicado en el párrafo anterior, el juicio de la opinión pública, influenciada por la necesidad de vender diarios o de atraer “clicks” a los nuevos medios de comunicación, hace casi imposible tener una idea diferente de que, al estar compuestas las instituciones por seres humanos, al final del día, lo relevante es la existencia de controles, especialmente judiciales, que permitan a terceros imparciales e independientes examinar el mérito y las motivaciones del ejercicio de las facultades y las acciones que se han concedido a la administración fiscal.

Dicho todo eso, no está de más notar la relación entre las autoridades del Servicio de Impuestos Internos y la agenda del gobierno de turno. Al respecto, la administración actual no ha sido temerosa en mostrar su cara política y, desde el primer día, el actual director del Servicio de Impuestos Internos ha señalado que su prioridad es “preparar la reforma tributaria”¹⁸, para lo que incluso llamó a los funcionarios a hacer propuestas de reformas¹⁹, todo esto, a pesar de que crear las reglas legales es, por definición, una actividad política²⁰.

Por todo lo señalado, podemos ver que la presión ejercida sobre los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos para que utilicen sus facultades buscando satisfacer propósitos distintos de aquellos para las que fueron otorgadas es un problema relevante, y no se limita a las acciones penales, debido a que es un riesgo inherente a la actividad administrativa —que siempre se relaciona con la actividad política— e incluso puede obedecer a consideraciones que no son propiamente políticas, pero que igualmente desvían los propósitos para los que fueron creadas las reglas que faculta a la autoridad para tomar una medida o ejercer una acción, como veremos en este comentario.

Entonces, en vista de las presiones que se ponen sobre los miembros de la administración para que actúen de una u otra forma, no en vista de los propósitos que llevaron a establecer las normas, sino de intereses políticos, es tan relevante el control judicial del ejercicio de las facultades del Servicio de Impuestos Internos. Por eso, en las siguientes páginas revisaremos el abuso o desviación de poder, como vicio de los actos del Servicio de Impuestos Internos, junto con otros aspectos del ejercicio de las facultades que requiere una adecuada fundamentación.

A continuación, revisaremos brevemente la desviación de poder en el derecho europeo y nacional, para luego examinar casos en la que ella se presenta en el derecho tributario de nuestro país.

2. LA DESVIACIÓN DE PODER EN EL DERECHO EUROPEO

La desviación de poder surge como una causal de la acción de abuso de poder en el derecho francés, jurisdicción donde adquiere una identidad apropiadamente definida, dentro del tema más amplio de la nulidad de los actos administrativos. La desviación de poder no

¹⁷ DUCE, RIEGO, ZAGMUTT y MARTÍNEZ (2019).

¹⁸ Diario Financiero (2022).

¹⁹ El Diario Financiero, 4 de mayo de 2022, p. 17.

²⁰ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) pp. 190-192.

tiene su origen en una ley concreta, sino que es una creación jurisprudencial del Consejo de Estado francés²¹.

La doctrina ha explicado que lo que posibilitó el surgimiento de esta institución fue un cambio en la jurisprudencia francesa, que pasó a reconocer al interés general como el objetivo de las acciones de la administración, abandonando la visión que percibía a dichas actuaciones como un ejercicio del poder público²².

La desviación de poder ocurre en dos casos, el primero es el ejercicio de una facultad para satisfacer un interés particular, que no fue previsto por el legislador; el segundo comprende la satisfacción de un interés público, pero uno diferente de aquel para el que fue concedida la respectiva facultad²³.

Ya en la década de 1950 las cortes francesas consideraban que la teoría de la desviación de poder era aplicable en materia fiscal²⁴. Hoy, no existen dudas de que los actos de la autoridad fiscal pueden ser anulados por desviación de poder²⁵.

Sin embargo, debido a que el contencioso-administrativo fiscal es de plena jurisdicción, lo que permite un control absoluto del acto de la autoridad por parte del juez, este puede no solo anularlo, sino que también reformar la decisión de la administración tributaria, sustituirla e incluso conceder una devolución cuando solo se pedía una rebaja de un cobro²⁶, por lo que se considera como menos útil recurrir por desviación de poder, sin perjuicio de los cambios que se hicieron a este último recurso para que evitar la denegación de justicia que implicaban algunas de sus antiguas limitaciones²⁷.

A pesar de ello, la desviación de poder en Francia sirve para dejar sin efecto actos de la administración fiscal que no tienen necesariamente un impacto pecuniario, como ocurre con instrucciones generales emitidas por las autoridades²⁸ e interpretaciones administrativas²⁹.

En el derecho alemán, una de las causales para que un acto administrativo sea calificado como antijurídico es que la administración no se guíe exclusivamente por el fin previsto en la norma habilitante. Al constituir un abuso el ejercicio de las facultades en esas condiciones, el acto respectivo adolece de un vicio que, en ese sistema, recibe el nombre de mal uso de la discrecionalidad. De esta manera, el acto que no ha respetado los objetivos fijados por el legislador puede ser objeto del control judicial por ser considerado irregular.³⁰

Los tribunales italianos importaron el concepto de desviación de poder desde el derecho francés³¹. Así, dentro de ámbito mayor del control de los actos de la administración, especialmente los discrecionales, también fue acogida esta doctrina, junto con otras que

²¹ PIERRY ARRAU (1976) pp. 32-36.

²² PSYGKAS (2017). p. 82.

²³ STEINER (2018) p. 188 y BELL, BOYRON y WHITTAKER (2008) p. 184.

²⁴ CHRETIEN (1951). p. 538.

²⁵ Consejo de Estado (2023) considerando 3, Consejo de Estado (2022) considerando 2 y Consejo de Estado (2017) considerando 2.

²⁶ Consejo de Estado (2019) pp. 8-10.

²⁷ VERGARA QUEZADA (2014) p. 177.

²⁸ Consejo de Estado (2006).

²⁹ Consejo de Estado (2020).

³⁰ MAURER (2011) pp. 170-174 y 265-289.

³¹ SANDULLI (2015) p. 269.

buscaban evitar abusos e injusticias que, fácilmente, se podían encubrir al ejercer facultades conformadas por conceptos jurídicos indeterminados³².

En el caso de España, García de Enterría clasificó a la desviación de poder entre las herramientas utilizadas para el control judicial de la discrecionalidad administrativa. Siendo las otras el control de los elementos reglados del acto discrecional, el control de los hechos determinantes y el control por los principios generales del derecho. Resalta este autor que la desviación de poder no tuvo un desarrollo particularmente relevante en aquel país, debido a que en un inicio no fue contemplada en su legislación, y más tarde, debió competir con las otras técnicas de control judicial de los actos de la administración, que fueron incorporadas junto con la desviación de poder en el ordenamiento ibérico³³.

3. LA DESVIACIÓN DE PODER EN EL DERECHO NACIONAL

Si el abuso implica, entre otros elementos, la violación indirecta de la ley, al conformarse con su letra, pero incumpliendo su espíritu, la desviación de poder es la otra cara de la misma moneda, y permite establecer límites más definidos para la actuación de la administración fiscal cuando es la autoridad quien actúa conforme a la letra de la ley, pero infringe su espíritu.

La doctrina nacional ha destacado que, si bien no existe una definición legal, debido a que solamente ha sido prevista en el artículo 2 de la Ley N° 18.557³⁴, que habla de “abuso o exceso”, es posible definir la desviación de poder como la utilización de una potestad pública, por parte de los agentes de la administración, con fines diferentes de aquellos para los cuales la potestad fue concedida.³⁵

Como es sabido, a nosotros la desviación de poder llega desde su país de origen, Francia, recién en la primera mitad del siglo XX, al ser adoptada por la cátedra nacional dentro del análisis del contencioso-administrativo³⁶.

Esta ilegalidad de los actos fue analizada sucintamente por Juan Antonio Iribarren, en el contexto del estudio de la competencia de la administración, la que comprendía. A juicio de este académico de la Universidad de Chile, era necesario distinguir si la potestad era reglada, en cuyo caso se debía examinar el supuesto de hecho que autorizaba actuar, siendo una desviación de él una ilegalidad pura y simple. En cambio, si la facultad era discrecional, era necesario revisar que se respetaba la finalidad para la que fue otorgada mediante el recurso de abuso o desviación de poder³⁷.

Por su parte, Guillermo Varas Contreras, catedrático de la Universidad Católica de Chile, mencionó de manera escueta la semilla de la que nace la institución, el exceso de poder, entre

³² CARANTA (2008) pp. 191-193.

³³ GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ (2011) Tomo I, pp. 488-502.

³⁴ Ley N° 18.557, orgánica constitucional de bases generales de la administración del Estado, publicada el 5 de diciembre de 1986.

³⁵ LLEDÓ VELOSO y PARDO DONOSO (2023) pp. 25-26.

³⁶ Como explica el profesor Rolando Pantoja Bauzá, en la década de 1940 se produce un cambio en las cátedras debido a la recepción en el medio nacional de las obras de Dugit y Jèze. PANTOJA BAUZÁ (2009) pp. 109-110.

³⁷ IRIBARREN (1936) Tomo I, pp. 45-47.

las causales que justifican declarar la ilegalidad de un acto³⁸, por lo que, a pesar del escaso análisis, existía un reconocimiento de ella por parte de la doctrina.

Más tarde, Manuel Jara Cristi, profesor de la Universidad de Chile, rescata la precisión necesaria entre lo que, hasta cierto punto, es para los franceses la diferencia entre la acción y la causal particular que permite ejercerla, y señala que “cuando se discute si el administrador hizo uso del poder público para objeto distinto de la ley”³⁹ el recurso de anulación recibe el nombre de desviación de poder.

La doctrina más autorizada en esta materia ha indicado que la cátedra fue profundizando el tratamiento de esta materia, pero siempre teniendo como principal referencia al derecho galo⁴⁰.

Es importante recordar que, no obstante su análisis y difusión, la institución no tuvo la posibilidad de desarrollarse en la jurisprudencia de nuestros tribunales, debido al problema que ocasionó el legislador al no crear los tribunales contencioso-administrativos a los que se refería la Constitución de 1925.⁴¹ Así las cosas, la institución deberá esperar mucho tiempo para finalmente ser adoptada por la Contraloría General de la República⁴² y por el Poder Judicial⁴³.

En su esencia, la desviación de poder es un control del elemento teleológico del acto administrativo. Por lo mismo, en nuestro derecho no es una infracción a un principio, de manera que no es aplicable la teoría del ilícito atípico que han propuesto algunos autores⁴⁴. Es decir, como el artículo 19 del Código Civil recoge el elemento histórico dentro del método para interpretar la ley, que es vinculante para la administración⁴⁵, y esa norma, si bien exige acreditar empíricamente el propósito o espíritu de la ley⁴⁶, ignorarlo constituye una infracción a una regla positiva.

Actualmente, de manera similar a lo que pudimos comentar al revisar el derecho extranjero, la Corte Suprema ha resuelto que existe desviación de poder, no sólo cuando la administración desvía el fin de una norma hacia uno particular de ella, como lo sería un interés político o religioso, sino que también se presenta la desviación de poder si una norma es usada para perseguir algún interés general, pero éste es distinto de aquel específico que la norma persigue para permitir la dictación del acto⁴⁷.

³⁸ VARAS CONTRERAS (1940) p. 376.

³⁹ JARA CRISTI (1943) p. 278.

⁴⁰ LLEDÓ VELOSO y PARDO DONOSO (2023) pp. 22-24.

⁴¹ BERMÚDEZ SOTO (2014) pp. 524-527.

⁴² Encontramos referencias a ella en innumerables dictámenes, por citar algunos los N° 513, de 1996; N° 47.181, de 2002; N° 2.783, de 2005; N° 40.152, de 2011; N° 97.337, de 2014, etc.

⁴³ Entre otras las sentencias *Inmobiliaria Santiago Poniente Ltda. con Dirección General de Aguas* (2002), *Inversiones La Piccola Italia Ltda. con Alcalde de la I. Municipalidad de Las Condes* (2005), *Cynthia Rosa Flores Martínez con Instituto de Normalización Previsional* (2014), etc.

⁴⁴ ATIENZA y RUIZ MANERO (2000) pp. 91-113.

⁴⁵ VERGARA QUEZADA (2021) p. 51 y Oficio N° 1.278, de 2013.

⁴⁶ GUZMÁN BRITO (2007) p. 81.

⁴⁷ *Esval S.A. con I. Municipalidad de Cabildo* (2014).

4. DESVIACIÓN DE PODER Y EL DERECHO TRIBUTARIO NACIONAL

La desviación de poder en materia fiscal ha sido estudiada por lo menos desde la época en la que el recurso de protección era la única herramienta para restablecer el derecho ante actos u omisiones ilegales o arbitrarias del Servicio de Impuestos Internos⁴⁸, no existiendo dudas de que es una institución completamente aplicable a los actos de la administración fiscal⁴⁹.

Por lo mismo, el juez tributario y aduanero puede evitar que los actos del Servicio de Impuestos Internos sean ejercidos teniendo a la vista finalidades distintas de las buscadas por el legislador, constituyendo el elemento teleológico un límite a la actuación administrativa fiscal⁵⁰. De esta forma, actualmente, los tribunales tributarios y aduaneros conocen y se pronuncian sobre el vicio de desviación de poder de los actos del Servicio de Impuestos Internos, en el entendido de que ocasiona la nulidad del mismo⁵¹.

También es importante resaltar que, tal como lo ha indicado la doctrina más autorizada en esta materia, es común que los actos se encuentren viciados por más de una causal, por lo que los tribunales han ido integrando estas técnicas de control de las actuaciones de la autoridad, lo que es especialmente necesario en algunos casos en los que existen verdaderos concursos de vicios compitiendo por dejar sin efecto una actuación afectada por múltiples causales de nulidad e ilegalidad, como la ausencia de fundamentación, la fundamentación inadecuada o la fundamentación sobre hechos falsos⁵².

Como analizamos en otra oportunidad⁵³, es posible citar al menos tres ejemplos en los que ocurre una evidente desviación de poder en materia tributaria.

El primero ocurre cuando el Servicio de Impuestos Internos utiliza el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sobre aceptación del gasto, para convertirlo en una facultad de tasación, lo que es un fin que ese artículo no tiene⁵⁴. Con eso, además se alteran las reglas de prueba, debido a que el contribuyente no está obligado a probar el valor de mercado para efectos de aquel artículo,⁵⁵ como si lo está, por ejemplo, en materia de contratos de derivados celebrados con partes relacionadas,⁵⁶ regla que tendría sentido si los contratantes están sujetos a regímenes tributarios diferentes.

La segunda ocurrió cuando el Servicio de Impuestos Internos declaró, antes de la modificación de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que podía aplicar la tasación del artículo 17 N° 8 a rentas exentas según el antiguo convenio sobre doble tributación celebrado con

⁴⁸ UGALDE PRIETO (1994) p. 10.

⁴⁹ VALDÉS COSTA (1985) pp. 11- 21.

⁵⁰ FLORES DURÁN y VERGARA QUEZADA (2014) pp. 110-115.

⁵¹ A modo de ejemplo, *Inversiones Prima Limitada con SII* (2022), *Sociedad de Inversiones Cerro Concepción SpA con SII* (2022), *Prestación de Serv. Luis Enrique Flores González E.I.R.L con SII* (2022), *SQM Salar S.A. con SII* (2022), *Potasios de Chile SA con SII* (2022).

⁵² LLEDÓ VELOSO y PARDO DONOSO (2023) pp. 234-242.

⁵³ VERGARA QUEZADA (2016) pp. 288-301.

⁵⁴ VERGARA QUEZADA (2016) pp. 294-297.

⁵⁵ Sobre esto profundizamos previamente. FLORES DURÁN y VERGARA QUEZADA (2014) pp. 110-115.

⁵⁶ El art. 11 N° 1 de la Ley N° 20.544 dispone que el SII mediante resolución determinará las formas y condiciones para acreditar los precios y valores de mercado de las operaciones de derivados celebradas con partes relacionadas.

Argentina, a pesar de que la regla solamente había sido creada para controlar ciertos casos de ingreso no constitutivos de renta⁵⁷.

El tercero es el ejercicio de la facultad de confrontar inventarios con auxilio de la fuerza pública dentro de una recopilación de antecedentes por delito tributario, a pesar de que fue una facultad conferida solamente para fiscalizar diferencia de impuestos en sede civil⁵⁸.

Ahora, pasaremos a examinar un cuarto caso relacionado con el uso de ciertas facultades de fiscalización para forzar acciones del contribuyente. Tras eso revisaremos qué ocurre en materia penal.

5. AGRÍCOLA Y FORESTAL BAER LIMITADA CON SII

En este caso, el contribuyente denuncia que “en virtud de una orden dada por el Servicio de Impuestos Internos, las Ferias Araucanía S.A. y Tattersall S.A. han procedido a retener de las ventas que efectúa en ellas, el porcentaje correspondiente al impuesto a las ventas y servicios equivalentes al 18% de la venta; la causa de ello obedecía a que funcionarios del Servicio notifican a la Feria para que suspenda el pago del IVA con el fin que concurriera para una fiscalización previa y luego se resolvería la situación. La primera vez que ello ocurrió, concurrió al Servicio y luego de revisar sus antecedentes se alzó la medida. Con posterioridad esta situación se ha producido a lo menos seis veces en los últimos tres meses y en la actualidad, desde el mes de mayo se ha vuelto a producir el mismo hecho por las ventas hechas los días 17 y 10 de mayo en Ferias Tattersall S.A. por un monto total de \$ 2.290.000 y por ventas efectuadas en Ferias Araucanía el día 18 de mayo, se retuvo la suma de \$ 900.423”⁵⁹.

Por su parte, los funcionarios recurridos informaron que “manifiestan que los actos recurridos no son ilegales porque ellos se dictan por la autoridad competente, dentro de la esfera de sus atribuciones y cuidando las formas legales para ello. Tampoco es arbitraria porque tiene una finalidad determinada, cual es la de evitar el incremento de un perjuicio real al interés fiscal. Agregan que corresponde al Servicio la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté entregado a otra autoridad. Por ello las medidas adoptadas se enmarcan dentro de la legalidad vigente, porque el artículo 3° del D.L. 825 de 1974 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, otorga al Director del Servicio de Impuestos Internos la facultad de disponer que el tributo afecte al adquirente, beneficiario del servicio o persona que debe soportar el recargo y que, en uso de tal facultad, se dictó la resolución Ex. N° 2.880, en la que se estableció entre otras obligaciones, que las ferias de ganado deberían retener y declarar el 100% del impuesto al valor agregado, en las operaciones de intermediación realizadas con contribuyentes que por efectos de la fiscalización, se encuentren figurando en la nómina de contribuyentes cuestionados o bloqueados por considerárseles de difícil fiscalización. Al fiscalizar el cumplimiento tributario del contribuyente detectaron diversas irregularidades que motivaron la aplicación de esta medida. En cuanto a que esta medida se aplicó alternativamente a la sociedad

⁵⁷ VERGARA QUEZADA (2016) pp. 299-301.

⁵⁸ VERGARA QUEZADA (2016) pp. 297-298.

⁵⁹ *Agrícola y Forestal Baer Limitada con SII* (1995).

recurrente, es efectivamente cierto, pero ello no es por una situación de abuso sino por existir antecedentes que demostraban una irregular conducta tributaria, representada por la omisión de declaraciones que incidían en el pago de impuestos. Por ello se notificó finalmente con fecha 10 de mayo a Sociedad El Tattersall S.A. y con fecha 18 de mayo a las Ferias Araucanía S.A. para que suspendieran el pago del impuesto, reteniendo y enterando en arcas fiscales el 100% del monto del mismo en las ventas efectuadas por dicha contribuyente, las que se mantienen en la actualidad vigentes en atención a las irregularidades que señalan. De lo expuesto infieren que la recurrente actuó en forma ilícita en el ejercicio de sus derechos, lo que la pone al borde de la protección que el ordenamiento jurídico entrega a las personas que cumplen sus deberes y obligaciones”

Tras exponer las posiciones de las partes, la Corte de Apelaciones de Temuco parte su análisis señalado que “para resolver el recurso, deberá, en primer término, examinarse si se ha procedido conforme a las facultades que la ley confiere al Servicio de Impuestos Internos y a sus funcionarios, para la aplicación y fiscalización de los impuestos internos actualmente establecidos y que no han sido puestos en la esfera de atribuciones de otra autoridad”⁶⁰.

Luego expone que “los recurridos señalan en su informe que la legalidad de la medida adoptada debe encontrarse en la disposición del art. 3º, inciso tercero, primera parte, del decreto ley N° 825 que faculta al Director del Servicio de Impuestos Internos para disponer que el tributo afecte al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión. En uso de tal facultad se dictó la resolución Ex. 2.880 publicada el 5 de julio de 1994, en la que se estableció entre otras, la obligación que las Ferias de ganado emitan facturas de compra por las operaciones de intermediación que realicen para los contribuyentes que figuran en la nómina de cuestionados o bloqueados por considerárseles de difícil fiscalización. Por ello es que el Servicio, en cumplimiento de la norma del artículo 6º, inciso final del Código Tributario en relación con la letra a) del artículo 19 del D.F.L. N° 7 de 1980 sobre Ley Orgánica del Servicio y ajustándose a las instrucciones impartidas por el Director, fiscalizó al recurrente y habiendo detectado irregularidades que hacían cuestionable su actuar, adoptó la medida correspondiente”⁶¹.

Tras eso, el tribunal analiza que tan bien fundados están los actos, indicando al efecto que “el fundamento legal de la resolución ex. 2.880 no es el artículo 3º del decreto ley N° 825, sino que es el artículo 60 del Código Tributario, que otorga al Director facultades de fiscalización, pero no la de cambiar el sujeto de derecho del impuesto. Incluso, si se revisan los fundamentos de la resolución en comento, se puede ver que ella tiene un objeto general y especial absolutamente distinto del artículo 3º del decreto ley N° 825 y, en consecuencia, no puede derivar de ella la facultad para que los fiscalizadores puedan disponer, respecto de un contribuyente determinado, el cambio de sujeto de derecho del impuesto”⁶².

Continúa examinando los requisitos que se deben cumplir para el ejercicio de las facultades empleadas por la administración, indicando que “cuando se otorga la facultad al Director del Servicio en el artículo 3º del decreto ley N° 825, se le imponen determinadas condiciones para hacer uso de ellas, como son, por ejemplo, que ello se haga en normas de carácter general, para grupos de contribuyentes. Que junto con disponer el cambio del sujeto

⁶⁰ *Agrícola y Forestal Baer Limitada con SII* (1995) considerando 1º.

⁶¹ *Agrícola y Forestal Baer Limitada con SII* (1995) considerando 2º.

⁶² *Agrícola y Forestal Baer Limitada con SII* (1995) considerando 3º.

de derecho, se resguarden los derechos de quienes se verán afectados con la medida autorizándoles para imputar los créditos fiscales que se devenguen a otros impuestos, o darles el carácter de pagos provisionales a la renta o, por último, que tales créditos les sean devueltos en un menor plazo por el Servicio de Tesorerías⁶³.

Tas eso, la Corte de Apelaciones de Temuco concluye que “como se desprende de lo informado por los recurridos, en el presente caso un fiscalizador del Servicio dispuso se retuviera a la contribuyente la parte correspondiente al impuesto a las ventas y servicios, después que la misma medida ha sido aplicada y alzada por distintos fiscalizadores durante el último tiempo, por estimar que había irregularidades en los antecedentes tributarios de ésta, los que, atendidas las épocas de ocurrencia en relación con las suspensiones y alzamientos de la medida antes decretados, aparecen inexplicadas para los otros funcionarios que no obstante haberlas debido establecer, dejaron sin efecto la retención. De esta manera el origen de todo se encuentra en la decisión de un fiscalizador que, cualquiera sean las razones que tenga, no se encuentra autorizado por la resolución ex. 2.880 para adoptar tal determinación puesto que en dicho texto reglamentario no se le confieren tales facultades. No existe texto legal, ni reglamentario, ni instrucción conocida que permita determinar lo que debe entenderse por un contribuyente cuestionado o bloqueado por ser de difícil fiscalización; tampoco puede conocerse el origen legal de la nómina de contribuyentes cuestionados o bloqueados en términos de saber quiénes deben ser incluidos en ella, como hacer cesar esta medida o cuál es el procedimiento que un contribuyente afectado puede seguir para reclamar de esa calificación, y no hay ninguna razón para entender que todas estas circunstancias pueden ser establecidas simplemente por un fiscalizador del Servicio”⁶⁴.

Continúa con punto anterior diciendo que “resulta ser cierto que la medida adoptada respecto de la recurrente de suspender el pago del Impuesto de sus ventas que han debido hacerle las Ferias recurridas, adoptada por un fiscalizador del Servicio, que provoca el efecto de cambiar el sujeto de derecho del impuesto, carece de fundamento legal porque el que se ha invocado no confiere a dicho funcionario facultad alguna en tal sentido”⁶⁵.

Entonces, “la medida resulta ser arbitraria, puesto que de los antecedentes de autos aparece de manifiesto que la aplicación de ella queda al arbitrio de un fiscalizador, quien puede imponerla o hacerla cesar según su parecer y el hecho que un funcionario estime procedente hacerla cesar, no impide que otro, posteriormente, vuelva a aplicarla, sin que exista para el contribuyente, un grado de certeza respecto de las funciones de fiscalización. Así las cosas, resulta que en el hecho se trata de una medida de apremio, aplicable en particular a cualquier contribuyente, a juicio exclusivo de un fiscalizador del Servicio, lo que no sólo carece de un sustento legal, sino que además, deja sin aplicar las otras normas que establecen la forma en que debe llevarse la fiscalización, la forma en que deben determinarse los impuestos que un contribuyente pueda adeudar, las medidas de apremio e incluso las sanciones para quienes no cumplan y, lo que es también importante, la forma en que el afectado pueda discutir la determinación del Servicio”⁶⁶.

⁶³ *Agrícola y Forestal Baer Limitada con SII* (1995) considerando 4°.

⁶⁴ *Agrícola y Forestal Baer Limitada con SII* (1995) considerando 5°.

⁶⁵ *Agrícola y Forestal Baer Limitada con SII* (1995) considerando 5°.

⁶⁶ *Agrícola y Forestal Baer Limitada con SII* (1995) considerando 6°.

A mayor abundamiento, resalta el tribunal que “esta medida de fiscalización se dicta sin que exista un procedimiento de fiscalización, es decir, ella no es efecto del proceso de fiscalización, sino que se trata de un hecho aislado, que provocará efectos permanentes e indefinidos en el tiempo, hasta que el funcionario la haga cesar. Es decir, de esta medida no se deriva otro efecto que la retención del impuesto en las ventas que el contribuyente efectúe puesto que en todo lo demás el contribuyente opera dentro del sistema normal de todos los que desarrollan similar actividad”⁶⁷.

En la parte que más nos interesa más, señala que “se trata en la especie de una medida contraria al deber de racionalidad y justicia con que la potestad administrativa debe ser ejercida y que altera garantías tributarias sustantivas. Hay una desviación del poder por falta de coincidencia entre la norma legal y su objetivo, y el acto concreto que se hace en virtud de ella, lo que se traduce en alcanzar una finalidad no abrigada por la norma legal y que se refleja en que el contribuyente afectado se ve imposibilitado de encontrar una solución jurídica al problema. Lo anterior no se altera por las irregularidades que se atribuyen al contribuyente ni por las posibles diferencias de impuesto que pudieren afectarle, puesto que para solucionar ambas situaciones existe todo un procedimiento de fiscalización, determinación y giro de los impuestos, y de aplicación de sanciones o denuncias por delito tributario que son las que han debido aplicarse”⁶⁸.

Luego precisa que “mediante este acto del fiscalizador se provoca una alteración notable en el sistema de administración del impuesto, y los efectos son perjudiciales para el afectado. Desde luego, se altera el monto del impuesto a pagar puesto que el artículo 20 del decreto ley N° 825 establece que éste se determina estableciendo la diferencia entre el débito y el crédito fiscal, lo que en este caso no es posible hacer. No se puede aplicar el artículo 23 del mismo cuerpo legal que reconoce el derecho al crédito fiscal. Resulta que la determinación del impuesto no se hace por el período tributario establecido sino que operación por operación y por último, se paga en cada negociación y no en el plazo que la ley señala. No puede olvidarse que el impuesto de que se trata sólo grava el mayor valor de la enajenación y no el valor de la operación de que se trate”⁶⁹.

Por ello, con “la actuación ilegal y arbitraria establecida en los considerandos anteriores se vulnera la garantía constitucional del número 2 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, pues con ese trato discriminatorio, que establece diferencias arbitrarias entre el recurrente y otros de similar actividad, se le pone en situación de desigualdad frente a ellos sin una justificación razonable; del mismo modo se vulnera la garantía constitucional del número 21 del artículo 19 de la Constitución, porque resulta evidente que en tales condiciones su actividad económica no puede ser desarrollada en condiciones normales”⁷⁰.

Agrega que, igualmente “resulta afectada la garantía constitucional del N° 24 del artículo 19 de la Constitución, puesto que si bien es cierto el recurrente no es dueño de la parte de la venta que se le ha retenido, no es menos cierto que él no está obligado a enterar a las arcas fiscales dicha suma. Tiene derecho a rebajarla mediante la compensación con el crédito que tenga acumulado en el período tributario, ya que el crédito fiscal sí que es de propiedad del

⁶⁷ *Agrícola y Forestal Baer Limitada con SII* (1995) considerando 7°.

⁶⁸ *Agrícola y Forestal Baer Limitada con SII* (1995) considerando 8°.

⁶⁹ *Agrícola y Forestal Baer Limitada con SII* (1995) considerando 9°.

⁷⁰ *Agrícola y Forestal Baer Limitada con SII* (1995) considerando 10°.

contribuyente, constituye un anticipo del impuesto, un pago anticipado de él. El derecho de propiedad que se afecta es el derecho constituido por el crédito fiscal y que en el presente caso, por la voluntad del fiscalizador, no puede aplicarse, resultando que en definitiva el impuesto que se paga es mayor que el que legalmente le corresponde, provocándose una disminución de carácter patrimonial que resulta protegida por la norma constitucional⁷¹.

Por esos motivos, la Corte de Apelaciones de Temuco resuelve el inmediato alzamiento de la medida decretada por el Servicio de Impuestos Internos, notificándose a las ferias individualizadas en el recurso y eliminando a la sociedad recurrente de la nómina de contribuyente cuestionados o bloqueados para el evento que se encontrare incluido en ella.

Como es posible apreciar, el fallo correctamente examina las motivaciones de la administración que, si bien eran guiados por intereses público, ellos excedían con creces el ámbito para el que dichas reglas habían sido creadas, por lo que el acto era ilegal.

6. LA MOTIVACIÓN Y LA DESVIACIÓN DE PODER EN EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL EN MATERIA TRIBUTARIA

La doctrina es conteste en señalar a la Ley N° 13.305 como la normativa que dio algo de coherencia a la legislación sancionatoria fiscal⁷². Es importante notar que, cuando se dictó el Código Tributario en 1960⁷³, las reglas anteriores, con algunas modificaciones, pasaron a estar ubicadas en el artículo 97 N° 4.

Volviendo a la Ley N° 13.305, se indicó que, del análisis de las disposiciones dictadas antes del 5 de abril de 1959, fecha en que entró en vigencia la mencionada regulación, se apreciaba “una absoluta carencia de sistematización y de técnica; se advierte la ausencia de un criterio uniforme en cuanto a la naturaleza de los hechos que sólo se castigan con sanciones pecuniarias y aquéllos a los que se asignan penas privativas de libertad; y tampoco existe una regulación de estas últimas según la gravedad de la infracción”⁷⁴.

A eso se sumaba que, tal como lo destacó el primer funcionario en estar a cargo de la persecución penal en la administración fiscal, antes de que entrara en vigencia esa ley, el “Servicio de Impuestos Internos, como regla general, no accionó penalmente contra los infractores de las leyes tributarias que establecían sanciones corporales”⁷⁵ y “la represión penal del delito tributario se constituyó en una preocupación para el Servicio de Impuestos Intentos solo en diciembre de 1961, al crearse administrativamente la Oficina de Investigación de Delitos Tributarios”⁷⁶ que el año 1963 se convirtió en departamento⁷⁷.

Aún con ese cambio, el autor antes mencionado destacó que “aún en el caso de las evasiones dolosas, cabe hacer distingo entre las que, a juicio exclusivo del director, deben materializarse en una querrela y las que, por razones que pasamos a explicar, entre otras,

⁷¹ *Agrícola y Forestal Baer Limitada con SII* (1995) considerando 11°.

⁷² GÓMEZ ACUÑA y YUDILEVICH KORENBLIT (1968) p. 140.

⁷³ DFL N° 190, de 1960, publicado el 5 de abril de 1960.

⁷⁴ KOGAN ROSENBLUT y FIGUEROA ARAYA (sin fecha) p. 11. Esta obra probablemente fue publicada en 1971, considerando el comentario de Alex Varela en la página 3 de *El Mercurio de Antofagasta*, del primero de junio de 1971.

⁷⁵ CELIS RODRÍGUEZ (1965) p. 42.

⁷⁶ Ídem.

⁷⁷ Con la dictación del Decreto N° 2, de Hacienda, publicado el 16 de mayo de 1963.

pueden llevar al jefe del Servicio a tomar la decisión de no accionar criminalmente en contra del contribuyente infractor”⁷⁸, tras lo que se agregó que, contrariamente “a los que se puede pensar, el Servicio de Impuestos Internos no ha tenido ni tiene como política general, el propósito de llevar a la cárcel en forma indiscriminada, por la sola y simple circunstancia de establecer evasiones de impuestos por parte de los contribuyentes investigados”⁷⁹.

Al efecto, el Manual del Servicio de Impuestos Internos, en su volumen IV, estableció los primeros parámetros para el ejercicio de la acción penal por parte de la administración fiscal, entre los que se encontraba que “es caso sea de cierta magnitud” y que “el caso corresponda a una de las áreas en donde se requiere una mayor acción ejemplarizadora”⁸⁰.

Mas tarde, se agrega que, junto con análisis sobre las probabilidades de éxito del juicio, debe “investigarse a todos los contribuyentes de la misma actividad productora”⁸¹, y se advierte que las acciones no deben ser temerarias, debido a que la sola acusación puede producir daños irreparables⁸².

El Servicio de Impuestos Internos reiterará en diversas instrucciones que para recomendar al director si ejercía la acción penal o solamente buscaba la sanción pecuniaria se debía evaluar “el mérito de la prueba reunida y, teniendo en consideración el monto del perjuicio fiscal, la naturaleza de la o las irregularidades y de su posible propagación, el efecto ejemplarizador que pudiere lograrse en su zona, la reiteración de la infracción y, en general, cualquiera otra circunstancia sobre la conducta del contribuyente, se estima que estos antecedentes ameritan la aplicación de sanciones corporales y/o pecuniarias establecidas en el Código Tributario, el expediente, con los informes correspondientes”⁸³.

La última instrucción emitida al efecto señala que para “la toma de la decisión de interponer una denuncia o querrela o un acta de denuncia se considerarán especialmente los siguientes antecedentes y/o circunstancias, entre otros: i. Eventual monto del perjuicio al interés fiscal comprometido; ii. Proporción entre los impuestos pagados y evadidos para el mismo periodo de tiempo y por los mismos conceptos; iii. Naturaleza y gravedad de la o las irregularidades sancionadas, considerando la cantidad de personas involucradas en los hechos, el número de eventuales delitos tributarios cometidos y el conocimiento que hubiere o pudiere haber tenido de la obligación legal infringida; iv. Efecto ejemplarizador que podría alcanzar en el público una eventual persecución penal de los hechos, considerando la realidad regional, el giro o actividad del infractor y la naturaleza del ilícito; v. La necesidad de contar con medidas intrusivas o cautelares relevantes para efectos de asegurar la pretensión fiscal; vi. Utilización de asesorías contables, legales o profesionales”⁸⁴.

Entonces, si bien han existido desde hace muchos años instrucciones que contemplan parámetros para ejercer esta facultad discrecional, la doctrina había entendido que respecto

⁷⁸ CELIS RODRÍGUEZ (1965) p. 43.

⁷⁹ Ídem.

⁸⁰ GÓMEZ ACUÑA y YUDILEVICH KORENBLIT (1968) pp. 145-146.

⁸¹ GÓMEZ ACUÑA y YUDILEVICH KORENBLIT (1968) p. 179.

⁸² Ídem.

⁸³ Circular SII N° 59, de 1996. De manera similar en la Circular SII N° 78, de 1997; Circular SII N° 60, de 2001; Circular SII N° 8, de 2010.

⁸⁴ Circular SII N° 58, de 2022.

de ella no existía un control⁸⁵, por lo que podríamos creer que dichas instrucciones eran más bien simbólicas. Sin embargo, como veremos en estos casos, han terminado siendo las sentencias penales el momento en el que se juzgan los méritos y la validez del ejercicio de esta opción.

No está de más agregar que el estudio más minucioso que ha indagado si, en la práctica, es posible observar parámetros en el ejercicio de la acción penal por parte del Servicio de Impuestos Internos ha llegado a la conclusión que ello no es posible. Si bien dicho trabajo se limitó a causas sobre ganancias ilícitas, por lo que no cubrió todo el espectro de los ilícitos fiscales, corresponde a la revisión de 182 causas en las que el SII se pudo hacer parte, porque se produjeron ganancias ilícitas que no habrían tributado. El Servicio de Impuestos Internos se querelló solo en 56 de ellas⁸⁶. Analizando si se podían apreciar parámetros en la selección de las causas, concluyeron los autores que se observa “la total ausencia de criterios de persecución”⁸⁷.

En este punto, es relevante recordar que los actos del Servicio de Impuestos Internos siempre deben ser fundados⁸⁸. El incumplimiento del deber de fundamentar las actuaciones no es salvable de manera posterior. Sobre este punto, cuando la administración ha alegado durante la tramitación judicial “que existían razones plausibles para denegar parcialmente las devoluciones solicitadas, conforme se demuestra con la prueba aportada al juicio”⁸⁹, la Corte Suprema ha resuelto que, si tales razones no se incluyeron en las resoluciones “no resulta posible enmendar tal omisión aportando en el procedimiento judicial posterior al reclamo tales fundamentos antes descuidados”⁹⁰.

De manera similar, y ante el alegado de que la presunción de legalidad de los actos administrativos impide el control de los mismos, la Contraloría General de la República ha resuelto que “si, con posterioridad, se comprueba que los mismos [actos] se emitieron con defectos de juridicidad, o fundados en antecedentes no ponderados correctamente en su oportunidad o en supuestos irregulares, tal como ha ocurrido en el caso de la especie, correspondiendo que la autoridad que los dictó los deje sin efecto, a fin de subsanar los vicios que inciden en su legalidad”⁹¹.

Ahora pasamos a revisar uno de los casos más interesantes en los que fueron cuestionadas las motivaciones de la administración para ejercer la acción penal solamente en contra de una institución, a pesar de que estaba en conocimiento de que todas actuaban de la misma manera.

7. EL CASO COLO COLO

Resulta que, según consta en la sentencia que puso término a este juicio⁹², entre los años 1997 y 2000, el Servicio de Impuestos Internos revisó al Club Social y Deportivo Colo Colo,

⁸⁵ VAN WEEZEL (2007) pp.166-167.

⁸⁶ ORTIZ CHAMORRO y RÍOS ÁLVAREZ (2011) pp. 17-18.

⁸⁷ ORTIZ CHAMORRO y RÍOS ÁLVAREZ (2011) pp. 119-120.

⁸⁸ CASAS FARIAS (2020a) pp. 138-155 y CASAS FARIAS (2020b) pp. 54-81.

⁸⁹ *Exportadora Pacífico Sur Limitada con SII* (2016) considerando quinto.

⁹⁰ *Exportadora Pacífico Sur Limitada con SII* (2016) considerando quinto.

⁹¹ Dictámenes CGR N° 7.778, de 2017 N° 32.507, de 2006 y N° 24.417, de 2007.

⁹² *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006).

detectando que en ese período no se había retenido, declarado ni pagado el impuesto único de segunda categoría correspondiente a las remuneraciones de los futbolistas que profesionales que integraban su principal equipo. La administración presentó una querrela en contra de los representantes legales de aquella institución, acusándolo de haber cometido el delito previsto en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

Los acusados se defendieron diciendo que, debido a que artículo 7° del DFL N° 1, de Defensa, de 1970, calificaba como remuneraciones accesorias al sueldo mensual no imponibles a los montos que la administración fiscal consideraba evadidos, los querellados creyeron en cambio que, además, no eran tributables esas sumas. Luego, la sentencia da cuenta de lo que será relevante, el criterio interpretativo de los querellados era aplicado por la generalidad de los clubes de fútbol profesional antes, durante y después de los ejercicios en los que los directivos de Colo Colo estuvieron a cargo del club.

Evidentemente, la Corte de Apelaciones de Santiago indicó que no era correcta la interpretación de los defendidos, por lo que el club, como empleador de los jugadores, debía retener el impuesto único al trabajo según las reglas generales.

Luego la corte comenzó a analizar las facultades que, en caso de delitos fiscales, la ley otorga al Servicio de Impuestos Internos, señalado que sin “perjuicio de las acciones de cobro, la Administración, en su proceso de fiscalización puede llegar a establecer que el contribuyente de cualquier naturaleza jurídica, o sus representantes legales, ha dejado de cumplir con las obligaciones corporativas sobre la base de una conducta maliciosa de aquellas previstas en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, obligándose la autoridad fiscalizadora a ponderar los antecedentes, por manera tal que la malicia atribuida al contribuyente puede derivar en una denuncia a ser tramitada en un proceso infraccional incoado en sede contenciosa administrativa, hoy denominada Tribunal Tributario, cuya legalidad ha sido asaz discutida, o bien el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su arbitrio, puede interponer una querrela en la Justicia del Crimen, facultad exclusiva de tal autoridad, siendo el único que posee legitimación activa para iniciar un proceso criminal por un comportamiento susceptible de ser encuadrado en las conductas previstas en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario”⁹³.

Tras eso, la corte continuo revisando cómo se debe ejercer la facultad antes mencionada, “exclusiva del Director del Servicio de Impuestos Internos para decidir entre un proceso infraccional del cual derivan sólo sanciones pecuniarias u optar por un proceso criminal, en que amen de lo anterior, significara sanciones corporales para el contribuyente o sus representantes, no es una potestad que pueda ejercerse arbitrariamente, sino que deben considerarse todos los antecedentes de hecho y derecho que conforman el contexto en virtud del cual los agentes ejecutaron su conducta, ya que la omisión o errada calificación de tales antecedentes puede llevar a una decisión incompatible con la igualdad ante la ley, distorsionando el principio de tipicidad de la ley penal”⁹⁴.

Pero la corte comenzó a analizar el ejercicio de la facultad de ejercer la acción penal del Servicio de Impuestos Internos diciendo que “se validará como un axioma el ejercicio sin fundamentos de la potestad discrecional del administrador, respecto de las opciones de

⁹³ *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando tercero.

⁹⁴ *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando cuarto.

procesamiento, quedaría la determinación de la conducta delictiva sujeta a la voluntad de éste”⁹⁵.

Continuó su reproche al ejercicio de la acción indicando que en “esta materia tanto la doctrina y la jurisprudencia, así como la práctica fiscalizadora, han admitido que las figuras descritas en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario contemplan diversos grados de reproche, según se desprenda de los antecedentes de cada situación en particular; en algunos casos sólo calificarán como un comportamiento malicioso susceptible de un juzgamiento infraccional en los tribunales tributarios, pero que no es de un naturaleza tal en sus motivaciones e implementación, que permitan calificar esa conducta como delito tributario”⁹⁶.

Le recordó a la autoridad fiscal que el “artículo 107 del Código Tributario ordena a la Administración evaluar el grado de negligencia o el dolo que hubiere mediado en el acto u omisión y cualquier antecedente que parezca justo tomar en consideración, atendida la naturaleza de la infracción y sus circunstancias”⁹⁷.

Luego agregó algo que da cuenta del conocimiento de las instrucciones que mencionamos en acápite previos, y señala que “el fútbol profesional es una actividad económica de alta exposición pública, tanto respecto de sus operaciones como de las organizaciones que regentan este negocio y por las actuaciones mediáticas de los jugadores, estando por ello sujeta al escrutinio permanente de la prensa y de la ciudadanía en general, particularmente cuando se difunden transferencias y premios”⁹⁸.

Otro aspecto que da cuenta, al menos de la similitud con los estándares que la propia administración impositiva estableció en esta materia, la corte dijo que “la oportunidad que los imputados asumieron la administración de uno de los clubes más populares y mediáticos del país, se encontraron con la aplicación de un criterio interpretativo respecto del DFL N° 1 de 1970, que como se ha dicho no es aceptable tributariamente; criterio que por lo demás era aplicado en Colo-Colo como en todas las instituciones del giro y en relación al cual la Ley N° 20.019, de reciente dictación, ha permitido la generación de convenios de pago de esta deuda tributaria, lo que significa una ratificación de la interpretación que se ha expuesto supra, pero de ello no se sigue que por este cuerpo legal se esté ratificando la interpretación que exculpa de la infracción ni que la aplicación de este criterio sea necesariamente un delito”⁹⁹. Luego terminó su idea diciendo que la “ley que se comenta simplemente establece un tratamiento especial para el pago de deudas tributarias de los clubes de fútbol profesional y no convalida conductas ni ratifica ilícitos penales”¹⁰⁰.

Respecto de las circunstancias del caso, indicó que “no se ha acreditado en autos, que los imputados hayan generado para sus dependientes ingresos representativos de actividades ilícitas o clandestinas, o que hayan ideado estrategias destinadas a ocultar los ingresos representativos de los premios remuneratorios, como por ejemplo depósitos o inversiones fuera del ámbito de la jurisdicción nacional tributaria o estratagemas como el uso de

⁹⁵ *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando cuarto.

⁹⁶ *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando cuarto.

⁹⁷ *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando cuarto.

⁹⁸ *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando quinto.

⁹⁹ *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando quinto.

¹⁰⁰ *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando quinto.

testaferros que aparecen percibiendo dineros cuyo beneficiario era el futbolista profesional o la creación de organizaciones de fachada o simulaciones de negocios cuyo único propósito sea el fraude impositivo; tampoco se advierte la presencia de expertos en planificación tributaria que hayan efectuado el diseño de ingeniosos mecanismos jurídicos y contables de aquellos que la doctrina rotula como elusión, ni se acredita la existencia de esa asesoría tributaria a la que se refiere el artículo 111 del Código del ramo como agravante de responsabilidad; todas circunstancias tales, en las cuales, de haberse producido, la Administración, no sólo puede iniciar un proceso criminal, sino que debe hacerlo, ya que como se ha dicho, la discrecionalidad en su actuar no puede llegar a la arbitrariedad, pero tampoco a la contemplación pasiva ante la comisión de ilícitos tributarios evidentemente representativos de conductas ideadas, implementadas y ejecutadas con el propósito expreso de ocultar o distorsionar los hechos económicos que conducen a la obligación tributaria”¹⁰¹. Tras eso explica que la “denominación en el proceso a contratos denominados como contrato doble simplemente se encuentra denotando la existencia de convenciones complementarias a las pactadas en un formato de contrato tipo, diseñado por la asociación que reúne a los clubes de fútbol”¹⁰².

De esta manera, la Corte de Apelaciones de Santiago concluye que, en el caso, no existían maniobras que buscaran desfigurar el impuesto y que la administración tendía a exagerar las implicancias de las técnicas de registro de estos premios en la contabilidad del club porque, en definitiva, eran no correspondían a un intento de ocultar estas cifras.

Luego resalta que “estas materias, y otras tantas, no eran objeto de fiscalización por parte de los órganos del Estado y se trataban según las prácticas contractuales y contables imperantes en el fútbol por décadas; es decir los procesados se limitaron a seguir un padrón de conducta del entorno de la actividad que con los años se evidenciaría como reprochable y si bien la ignorancia de la ley y los comportamientos empresariales de común y general ocurrencia en una determinada actividad, no constituyen una excusa legal para impugnar el cumplimiento de la obligación tributaria de orden pecuniario, sí deben ser ponderados por la jurisdicción para someter a proceso a los representantes legales de una organización que por práctica administrativa habitual, previa a la administración de los imputados, incurrió corporativamente en incumplimientos que han causado un perjuicio al patrimonio fiscal”¹⁰³.

Al efecto, concluye que “en la especie en presencia de un fenómeno que la doctrina ha denominado como error de prohibición, por cuanto el comportamiento investigado tuvo como fundamento interpretaciones y prácticas de común aplicación, que en el ámbito penal relativizan el principio del conocimiento de la ley”¹⁰⁴, agregando que “las declaraciones de ex ministros de estado, legisladores, catedráticos de derecho, letrados y contadores aficionados al fútbol, regentes de diversos clubes, ex funcionarios de la Administración Tributaria, entre otros, no alteran lo razonado sobre la tributación de las remuneraciones, pero explican las razones por las cuales los procesados asumieron y continuaron aplicando el tratamiento contable-tributario investigado y de ello debe concluirse que no se observa la

¹⁰¹ *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando sexto.

¹⁰² *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando sexto.

¹⁰³ *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando séptimo.

¹⁰⁴ *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando séptimo.

malicia necesaria para someter a los procesados a un enjuiciamiento criminal sancionado con pena corporal”¹⁰⁵.

Termina agregando que “en mérito de las consideraciones que se han expresado se desprende que no existió en los imputados una conducta susceptible de ser sancionada con pena corporal, de lo cual no debe concluirse que queda sin aplicación el artículo 97 N° 4, pues el caso sub lite podría someterse al procedimiento establecido en el artículo 161 del Código Tributario; motivo por el cual no se dan en la especie las exigencias del artículo 274 del Código de Procedimiento Penal para proceder penalmente en su contra”¹⁰⁶, a lo que agrega que, “a mayor abundamiento, cabe dejar constancia que la Ley N° 20.019, al permitir acuerdos de pago de la deuda tributaria ratifica la intención de resolver la materia en controversia, facultando la solución de los impuestos adeudados”¹⁰⁷.

Por todo ello, en definitiva, la Corte de Apelaciones de Santiago dejó sin efecto la acusación fiscal junto a todo lo obrado como consecuencia de ella.

8. LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA Y EL DEBER DE FUNDAMENTAR ADECUADAMENTE LAS ACCIONES PENALES DEL SII

A raíz del ejercicio de la facultad de querellarse o denunciar ante el juez de garantía o de solamente denunciar los hechos ante el juez tributario y aduanero en los casos sobre financiamiento de la política que mencionamos al inicio, la Contraloría General de la República se pronunció sobre los deberes del Servicio de Impuestos Internos en la materia, indicando lo que se pasa a comentar¹⁰⁸.

Parte su análisis la Contraloría precisando que el Servicio de Impuestos Internos es un servicio público descentralizado, creado para fiscalizar en sede administrativa los impuestos establecidos en beneficio fiscal, que integra la Administración del Estado con arreglo al inciso segundo del artículo 1° de la ley N° 18.575. Luego transcribe el artículo 162 del Código Tributario, que en su número 10 otorga la facultad comentada.

Establece que al director de la institución “le compete decidir, en forma discrecional, cuál de esas dos alternativas de persecución elige, a fin de que los partícipes de los ilícitos tributarios reciban la sanción que corresponda por realizar conductas que atentan contra el patrimonio estatal”.

Sin embargo, agrega que “en armonía con el criterio sustentado, entre otros, en el dictamen N° 6.190, de 2014, de este origen, cabe puntualizar que, pese a tratarse de una atribución discrecional del Director del SII, resulta indispensable que las decisiones que adopte en la materia tengan un fundamento racional, ya que, conforme al principio de juridicidad, es importante que estas no obedezcan al mero capricho de la autoridad, sino a criterios objetivos que le otorguen legitimidad, por lo que lo que resuelva sobre el particular requiere tener un sustento en los antecedentes recabados al efecto”.

Finalmente, respecto del tema que nos interesa, señala que “cabe recordar que las autoridades y los funcionarios del SII están obligados a observar el principio de imparcialidad

¹⁰⁵ *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando séptimo.

¹⁰⁶ *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando octavo.

¹⁰⁷ *Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna* (2006) considerando noveno.

¹⁰⁸ Dictamen CGR N° 14.000, de 2017.

consagrado en el artículo 11 de la ley N° 19.880, conforme al cual, tanto en la substanciación de sus procedimientos como en las resoluciones que adopten, han de actuar con objetividad y respetar el principio de probidad, el que, a su vez, les impone la obligación de emplear medios idóneos de diagnóstico, decisión y control, según lo ordena el artículo 53 de la ley N° 18.575”.

9. COMENTARIO A LAS SENTENCIAS DICTADAS EN LA CAUSA ROL 200.104-2023

En los hechos, la Corte de Apelaciones de Santiago confirmó el sobreseimiento de dos contribuyentes que se enfrentaban con el Servicio de Impuestos Internos¹⁰⁹, según lo que indica el recurso de queja presentado por el Servicio de Impuestos Internos ante la Corte Suprema¹¹⁰, por cuatro facturas en un caso y diez en el otro, que la administración calificaba como falsas.

Uno de los motivos que habría guiado al tribunal de garantía a resolver el sobreseimiento definitivo de los imputados habría sido el pago del tributo, por lo que ya no existiría perjuicio fiscal.

La administración, además, alegaba una serie de tecnicismos del proceso que no son relevantes para efectos de apreciar los argumentos utilizados para resolver el recurso de queja.

En los dos primeros considerandos de la sentencia le recuerda a la administración que el recurso de queja tiene, por exclusiva finalidad, corregir las faltas o abusos graves cometidos en la dictación de resoluciones de carácter jurisdiccional, en cambio, lo que hace la administración es simplemente impugnar la sentencia confirmatoria de la dictada en primera instancia, reiterando los mismos argumentos procesales presentados en las instancias previas, con lo que queda de manifiesto que el recurrente pretende discutir en sede disciplinaria un asunto ya resuelto a través de otros recursos legales, de lo que se colige que este arbitrio no aparece revestido de fundamento plausible.

Es decir, el primer problema es que la administración desviaba el propósito de una acción judicial disciplinaria, para volver a discutir lo mismo.

A mayor abundamiento, la Corte de Apelaciones de Santiago, en el considerando tercero, descarta que los jueces cometieran una falta grave.

Tras eso, la corte recuerda que según “lo establecido en el artículo 99 del Código Tributario que establece que «las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento». Obligación que se encuentra cumplida, según consta de la tramitación de la causa, toda vez, que en la especie la representante legal de la empresa dio cumplimiento al pago de los tributos”¹¹¹.

Luego agrega “que al ser el ejercicio de la acción penal la herramienta más enérgica que la Ley entrega al Servicio para alcanzar una precisa finalidad: obtener el cumplimiento de la

¹⁰⁹ *Altamirano fuentes y otro con SII* (2023).

¹¹⁰ *Servicio de Impuestos Internos con Corte Apelaciones Santiago* (2023).

¹¹¹ *Servicio de Impuestos Internos con Corte Apelaciones Santiago* (2023) considerando 4°.

normativa tributaria, que en este caso, se traduce en el entero de los tributos a los que se refiere la acción”¹¹².

Tras eso indica que “de continuar con el ejercicio de la misma ante el cumplimiento de uno de los obligados al pago como se dijo en el considerando anterior, deviene en que aquello constituye un vicio de desviación de poder. Lo anterior ha sido entendido de esta forma por esta Corte, en causa Rol N° 55119-2016, al señalar que la desviación de poder «se configura cuando la decisión contenida en aquél ha sido dictada por la autoridad, teniendo en vista un fin diverso de aquel que lo faculta para dictarlo», de lo que se colige que los recurridos resolvieron en el sentido que debían hacerlo, no incurriendo, como ya se dijo, en falta o abuso grave alguno, que haga plausible darle tramitación al libelo intentado”¹¹³.

Como vimos antes, las acciones penales otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, tal como la propia institución lo reconoció en su momento, no fueron concedidas ser usadas en todos los casos, por lo que debía ser empleada como medida de ultima ratio en casos particularmente meritorios.

Luego, el 20 de octubre de 2023, la Corte Suprema acogió la reposición presentada por el Servicio de Impuestos Internos, pero reducida a eliminar de la sentencia anterior los considerandos cuarto y quinto, manteniéndose íntegramente en lo demás la decisión¹¹⁴.

El ministro Llanos estuvo favor de rechazar el recurso de reposición del Servicio de Impuestos Internos, “por estimar que sus fundamentos se refieren a la discrepancia del recurrente con una interpretación jurídica de los jueces de primer y segundo grado del proceso, pero que por tal motivo no pueden ser constitutivos de falta o abuso grave alguno; y respecto de la petición en orden a eliminar algunos de los fundamentos de la resolución cuya reposición se pretende, resulta improcedente del momento que por dicha vía sólo puede dejarse sin efecto o modificarse la parte resolutive de la decisión, no así sus fundamentos”.

Entonces, si bien se eliminaron los considerandos que consideraban que, tratar de impedir que se pusiera término al proceso debido a que se habían solucionado los impuestos constituía una desviación de poder, en definitiva, no se dio lugar al recurso de queja del Servicio de Impuestos Internos, por lo que quedaron firmes los sobreseimientos.

10. CONCLUSIONES

Tal como lo ha entendido el Servicio de Impuestos Internos y la Contraloría General de la República, todas las actuaciones de la administración deben estar adecuadamente fundadas, incluidas las discrecionales, por lo que la decisión de querellarse o solo presentar un acta de denuncia ante el tribunal tributario y aduanero debe estar correctamente motivada. Esto implica, entre otras cosas, que la ausencia de motivación supone arbitrariedad —vicio que no puede ser corregido a través del proceso judicial—, que tanto el uso político de la acción penal como la empleo de ella para fines públicos diversos de la que fue concedida por la ley, también implica un vicio: la desviación de poder.

Si bien en la sentencia comentada, los considerandos que daban cuenta de que insistir en una acción criminal después de que se habían pagado los tributos implicaba una desviación

¹¹² *Servicio de Impuestos Internos con Corte Apelaciones Santiago* (2023) considerando 5°.

¹¹³ *Servicio de Impuestos Internos con Corte Apelaciones Santiago* (2023) considerando 5°.

¹¹⁴ *Servicio de Impuestos Internos con Corte Apelaciones Santiago* (2023b).

de poder, quedaron como el *pentimento* de un cuadro que fue más interesante que el resultado final, es correcto que los jueces revisen las motivaciones del ejercicio de la acción penal del Servicio de Impuestos Internos, debido a que múltiples vicios de los que puede adolecer el proceso admiten este control judicial, entre los que se encuentra la desviación de poder.

Nuestro derecho reconoce a la desviación de poder como un vicio de los actos de la administración. Esto permite a los jueces, sin la necesidad de que una parte lo alegue, conocer de la validez de las decisiones discrecionales del director del Servicio de Impuestos Interno, desestimando sus acciones penales cuando ellas no se conforman con los estándares de motivación que la propia administración ha declarado seguir.

Por lo mismo, cuando el ejercicio de la acción penal y de recursos disciplinarios por parte del Servicio de Impuestos Internos se desvían de los fines para los que fueron establecidas, como ocurrió en la causa comentada, en la que se empleaba una acción disciplinaria para volver a litigar tanto los hechos y como el derecho, se burlaban los propósitos para los que fueron establecidas estas acciones.

La revisión de las motivaciones de la administración es muy relevante, debido a que no son injustificados los temores que ha expresado la doctrina al respecto. Sin embargo, el mismo problema existe respecto del Ministerio Público, por lo que no parece que este tipo de vicios puedan ser administrados de una forma diferente que mediante el control judicial.

11. BIBLIOGRAFÍA

- ATIENZA, Manuel y RUIZ MANERO, Juan (2000). *Ilícitos atípicos*. Madrid: Editorial Trotta.
- BELL, John; BOYRON, Sophie y Simon WHITTAKER (2008). *Principles of French Law*. Oxford: 2º Edición, Oxford University Press.
- BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014). *Derecho administrativo general*. Santiago, 3ª edición, Abeledo Perrot / Thomson Reuters.
- CARANTA, Roberto (2008). On Discretion. En Sacha PRECHAL (ed.), Bert VAN ROERMUND (ed.) *The Coherence of EU Law: The Search for Unity in Divergent Concepts* 185–216.
- CASAS FARIAS, Patricio (2020b). Fundamentación de los actos administrativos y valoración probatoria, a partir de la modernización tributaria de la Ley N° 21.210. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 7, pp. 54-81.
- CASAS FARIAS, Patricio. (2020a). Servicios de Transporte Blue Limitada con Servicio de Impuestos Internos: Sobre el reforzamiento de la obligación de fundamentar los actos administrativos. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 8, pp. 138-155.
- CELIS RODRÍGUEZ, Rubén (1965). Jornadas sobre delito tributario, *Revista de Derecho Económico* N° 13, pp. 41-100.
- CHRETIEN, Maxime (1951). The problem of the judicial settlement of international fiscal litigation. *Journal du Droit International*, 78(2), pp. 509-572.
- Consejo de Estado (2019). *Le juge administratif, et l'impôt*. París: Les dossiers thématiques du Conseil d'État.
- FLORES DURÁN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014). *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control*. Santiago: Thomson Reuters.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón (2011): *Curso de derecho administrativo*. Pamplona: 15ª ed., Civitas-Thomson Reuters.

- GARCÍA PALOMINOS, Gonzalo. (2019). (In)compatibilidad del financiamiento ilegal de la actividad parlamentaria con el delito de cohecho (art. 248 y ss. CP). *Política Criminal*, 14(27), 122-172.
- GÓMEZ ACUÑA, José y YUDILEVICH KORENBLIT, Luis (1968). Jurisprudencia administrativa y judicial del delito tributario. *Revista de Derecho Económico*, N°s 23-24, pp. 138-189.
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2007). *Las reglas del "Código Civil" de Chile sobre interpretación de las leyes*. Santiago: LexisNexis.
- IRIBARREN, Juan Antonio (1936). *Derecho administrativo*. Santiago: Editorial Nascimento.
- JARA CRISTI, Manuel (1943). *Derecho administrativo*. Santiago: Imprenta "Artes y Letras".
- KOGAN ROSENBLUT, Olga y Jaime FIGUEROA ARAYA (sin fecha). *El delito tributario. En la legislación y en la jurisprudencia*. Santiago: Imprenta Chile.
- LLEDÓ VELOSO, Camilo y PARDO DONOSO, José (2023). *El vicio de la desviación de poder en los actos administrativos*. Santiago, Thomson Reuters.
- MAURER, Hartmut (2011): *Derecho administrativo. Parte general*. Madrid: trad. de la 17ª ed. alemana de Doménech *et al.*, Marcial Pons.
- ORTIZ CHAMORRO, Pablo y RÍOS ÁLVAREZ, Rodrigo (2011). *Ganancias ilícitas una revisión crítica a su tratamiento legal en Chile*. Santiago: Ediciones Universidad Finis Terrae.
- PANTOJA BAUZÁ, Rolando (2009): "La doctrina chilena de derecho administrativo y su contexto jurídico político", en: PANTOJA BAUZÁ, Rolando (cord.) *Derecho administrativo 150 años de doctrina*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- PIERRY ARRAU, Pedro (1976). "El recurso de nulidad", en: OELCKERS, Osavaldo *et al.*, *Lo contencioso administrativo*. Santiago, Ediciones Universitarias de Valparaíso.
- PSYGGAS, Athanasios (2017). *From the Democratic Deficit to a Democratic Surplus: Constructing Administrative Democracy in Europe*. Oxford: Oxford University Press p.
- RODRÍGUEZ COLLAO, Luis (1986). Renuncia de la acción penal en los delitos aduaneros. *Revista de Derecho Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, (10) pp. 107-118.
- SANDULLI, Aldo (2015). The Use of Comparative Law before the Italian Public Law Courts. En Andenas, Mads (ed.) y Fairgrieve, Duncan (ed.). *Courts and Comparative Law*. Oxford: Oxford University Press.
- STEINER, Eva (2018). *French Law: A Comparative Approach* (2ª ed.) Oxford: Oxford University Press.
- UGALDE PRIETO, RODRIGO (1994) *El recurso de protección en materia tributaria*. Santiago: Editorial Jurídica Cono Sur.
- VALDÉS COSTA, Ramón (1985). *El derecho tributario como rama jurídica autónoma y sus relaciones con la teoría general del derecho y las demás ramas jurídicas* (Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria).
- VAN Weezel, Alex (2007). *Delitos tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- VARAS CONTRERAS, Guillermo (1940): *Derecho administrativo*. Santiago: Editorial Nascimento.
- VERA SÁNCHEZ, Juan Sebastián; NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar; GONZÁLEZ SOZA, Araceli y VILLEGAS HIDALGO, Karen (2023) La persecución penal sometida a la decisión del servicio de impuestos internos: ¿zona de peligro populista? *Revista de Ciencias Sociales* (Valparaíso), (82), 271-310.

- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014). El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción. *Revista de Estudios Tributarios*, (10), pp. 171–208.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016). *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Sanitago, Libormar.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2021) La interpretación administrativa de la ley tributaria en Chile de 1902 a 1964. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 9, pp. 46-79.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2023). Autonomía e integración de los vacíos del derecho tributario chileno. *Revista de Estudios Tributarios*, (29), pp. 11–57.
- VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2019). La certeza jurídica y el derecho tributario chileno. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 5, pp. 166-205.

Normativa

- Decreto N° 2, de Hacienda, publicado el 16 de mayo de 1963.
- DFL N° 190, de 1960, publicado el 5 de abril de 1960.
- Ley N° 18.557, orgánica constitucional de bases generales de la administración del Estado, publicada el 5 de diciembre de 1986.
- Ley N° 20.544.

Jurisprudencia:

- Agrícola y Forestal Baer Limitada con SII* (1995). Corte de Apelaciones de Temuco, 28 de julio de 1995 (protección) cita Thomson Reuters CL/JUR/1994/1995, Gaceta Jurídica N° 183, pp. 165-166.
- Altamirano fuentes y otro con SII* (2023). Corte de Apelaciones de Santiago, 16 de agosto de 2023 (apelación) rol 3686-2023.
- Consejo de Estado (2006). 6 de marzo de 2006 N° 262982.
- Consejo de Estado (2017). 20 de septiembre de 2017, 394564.
- Consejo de Estado (2020). 23 de enero de 2020, N° 435562.
- Consejo de Estado (2022). 23 de diciembre de 2022, N° 453905.
- Consejo de Estado (2023). 18 de abril de 2023, N° 461482.
- Cynthia Rosa Flores Martínez con Instituto de Normalización Previsional* (2014): Corte Suprema, 28 de mayo de 2014 (casación en el fondo), rol N° 17.285-2013.
- Esva S.A. con I. Municipalidad de Cabildo* (2014): Corte Suprema, 29 de diciembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 24.615-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/9863/2014; 82791.
- Inmobiliaria Santiago Poniente Ltda. con Dirección General de Aguas* (2002): Corte Suprema, 10 de diciembre de 2002 (casación en el fondo), rol N° 1.802-2002;
- Inversiones La Piccola Italia Ltda. con Alcalde de la I. Municipalidad de Las Condes* (2005) Corte Suprema, 7 de marzo de 2005 (apelación de recurso de protección), rol N° 50-2005;

Inversiones Prima Limitada con SII (2022). TTA de la Araucanía, 31 de agosto de 2022 (reclamo), RUC 20 9 0000845 8, RIT GR 08 00051 2020, cita Thomson Reuters CL/JUR/33978/2022.

Juan Toro Vera contra Gabriel Artiguez Magna, Corte de Apelaciones de Santiago, 24 de enero de 2006 (apelación) rol 31435-2005.

Peña Veliz, Héctor y otros con Pérez Ávila, Víctor y otros (2016). Corte Suprema, 28 de junio de 2016 (casación en la forma). Rol N° 25378-2014.

Potasios de Chile SA con SII (2022). Cuarto TTA de la Región Metropolitana, 17 de noviembre de 2022 (reclamo), RUC 15 9 0001716 K, RIT GR 18 00184 2015, cita Thomson Reuters CL/JUR/43001/2022.

Prestación de Serv. Luis Enrique Flores González E.I.R.L con SII (2022). TTA de Talca, 6 de octubre de 2022 (reclamo), RUC 20-9-0000058-9, RIT GR-07-00003-2020, cita Thomson Reuters CL/JUR/38583/2022.

Servicio de Impuestos Internos con Corte Apelaciones Santiago (2023) Corte Suprema, 2 de octubre de 2023 (queja) rol N° 200.104-2023.

Sociedad de Inversiones Cerro Concepción SpA con SII (2022). TTA Valparaíso, 20 de septiembre de 2022 de la Región Metropolitana (reclamo), RUC 21 9 0000257 8, RIT GR 14 00033, cita Thomson Reuters CL/JUR/36346/2022.

SQM Salar S.A. con SII (2022). Primer TTA de la Región Metropolitana, 7 de noviembre de 2022 (reclamo), RUC 21-9-0000504-6, RIT GR-15-00084-2021 cita Thomson Reuters CL/JUR/42095/2022.

Exportadora Pacífico Sur Limitada con SII (2016). Corte Suprema, 24 de mayo de 2016 (casación en el fondo) rol N° 9.432-2015.

Jurisprudencia administrativa

Circular SII N° 3, de 1974.

Circular SII N° 1, de 1976.

Circular N° 59, de 1996.

Circular SII N° 78, de 1997

Circular SII N° 60, de 2001

Circular SII N° 8, de 2010.

Circular SII N° 58, de 2022.

Dictamen CGR N° 14.000, de 2017.

Dictamen CGR N° 2.783, de 2005;

Dictamen CGR N° 40.152, de 2011;

Dictamen CGR N° 47.181, de 2002;

Dictamen CGR N° 513, de 1996;

Dictamen CGR N° 97.337, de 2014.

Dictamen CGR N° 7.778, de 2017

Dictamen CGR N° 32.507, de 2006.

Dictamen CGR N° 24.417, de 2007.

Oficio SII N° 1.278, de 2013.

Otros

- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2002). *Historia de la Ley N° 19.806* [en línea]. Recuperado en <https://www.bcn.cl/historiadelailey/nc/historia-de-la-ley/5950/> [2023, 31 de octubre].
- Diario Financiero (2022). *El estilo que ha marcado el primer mes de Frigolett al mando del SI*. [en línea]. Recuperado en <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/el-estilo-que-ha-marcado-el-primer-mes-de-frigolett-al-mando-del-sii> [2023, 31 de octubre].
- Diario Oficial del 11 de junio de 2015.
- Diario Oficial del 3 de abril de 2014.
- Diario Oficial del 3 de febrero de 2014.
- Diario Oficial del 7 de abril de 2014.
- Diario Oficial del 8 de junio de 2015.
- El Diario Financiero, 4 de mayo de 2022, p. 17.
- El Mercurio Legal (2015). *Publicidad y transmisión de la audiencia en el caso Penta: más ganancias que problemas* [en línea]. Recuperado en <https://www.elmercurio.com/legal/movil/detalle.aspx?Id=903727&Path=/0D/CA/> [2023, 31 de octubre].
- El Mostrador (2015). Gabriel Boric: «*El vínculo del señor Jorratt con la campaña de Michelle Bachelet genera más dudas*» [en línea]. Recuperado en <https://www.elmostrador.cl/noticias/pais/2015/03/18/gabriel-boric-el-vinculo-del-senor-jorratt-con-la-campana-de-michelle-bachelet-genera-mas-dudas/> [2023, 31 de octubre].
- La Tercera (2015a). *Jorratt: "El SII no se ha querellado contra nadie en arista política"* [en línea]. Recuperado en <https://www.latercera.com/noticia/jorratt-el-sii-no-se-ha-querellado-contra-nadie-en-arista-politica/> [2023, 31 de octubre].
- La Tercera (2015b). *Undurraga en problemas* [en línea]. Recuperado en <https://www.latercera.com/diario-impreso/undurraga-en-problemas/> [2023, 31 de octubre].
- La Tercera (2018). *Los correos que sellaron la salida de los fiscales Gajardo y Norambuena del Ministerio Público* [en línea]. Recuperado en <https://www.latercera.com/noticia/los-correos-sellaron-la-salida-los-fiscales-gajardo-norambuena-del-ministerio-publico/> [2023, 31 de octubre].
- Mauricio Duce, Cristian Riego, Valentina Zagmutt y Bastián Martínez (2019). *Recopilación de prensa. Casos de estudio sistema de justicia penal y la corrupción en Chile*. Espacio Público.
- SII (2002). *Respuesta del SII al Oficio Reservado N° 379, de 20 de noviembre del 2002, del Ministerio del Interior* [en línea]. Recuperado en https://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2002/oficio_reservado.htm [2023, 31 de octubre].

12. ANEXO

Servicio de Impuestos Internos con Corte de Apelaciones de Santiago (2023). Corte Suprema, 2 de octubre de 2023 (queja) rol 200.104-2023.

Santiago, dos de octubre de dos mil veintitrés.

Vistos y teniendo presente:

1° Que el recurso de queja tiene, por exclusiva finalidad, corregir las faltas o abusos graves cometidos en la dictación de resoluciones de carácter jurisdiccional.

2° Que por medio del recurso interpuesto, se impugna la sentencia confirmatoria de la dictada en primera instancia, sobre la base de la reiteración de las argumentaciones vertidas en las oportunidades procesales correspondientes, con lo que queda de manifiesto que el recurrente pretende discutir en sede disciplinaria un asunto ya resuelto a través de otros recursos legales, de lo que se colige que este arbitrio no aparece revestido de fundamento plausible.

3° Que como se dijo, los jueces recurridos, procedieron a confirmar la resolución en alzada, compartiendo las razones de hecho y jurídicas para ello; lo que de suyo no puede importar una falta o abuso grave, desde que lo que hicieron fue decidir la cuestión sometida a su conocimiento, interpretando y valorando—labor privativa de los jueces— los antecedentes allegados a la causa, así como los preceptos legales atinentes al caso, y aplicando los mismos al caso concreto, sin que en ello exista como se dijo una infracción que pueda ser materia de conocimiento a través de este arbitrio de carácter disciplinario, toda vez que no existe una falta o abuso que haga procedente el líbelo intentado.

4° Que asimismo, conviene tener presente, lo establecido en el artículo 99 del Código Tributario que establece que “las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento”. Obligación que se encuentra cumplida, según consta de la tramitación de la causa, toda vez, que en la especie la representante legal de la empresa dio cumplimiento al pago de los tributos.

5° Que en ese entendido, resulta, que al ser el ejercicio de la acción penal la herramienta más enérgica que la Ley entrega al Servicio para alcanzar una precisa finalidad: obtener el cumplimiento de la normativa tributaria, que en este caso, se traduce en el entero de los tributos a los que se refiere la acción.

En ese entendido, de continuar con el ejercicio de la misma ante el cumplimiento de uno de los obligados al pago como se dijo en el considerando anterior, deviene en que aquello constituye un vicio de desviación de poder. Lo anterior ha sido entendido de esta forma por esta Corte, en causa Rol N° 55119-2016, al señalar que la desviación de poder “se configura cuando la decisión contenida en aquél ha sido dictada por la autoridad, teniendo en vista un fin diverso de aquel que lo faculta para dictarlo”, de lo que se colige que los recurridos resolvieron en el sentido que debían hacerlo, no incurriendo, como ya se dijo, en falta o abuso grave alguno, que haga plausible darle tramitación al líbelo intentado.

De conformidad, además, con lo dispuesto en el N° 19 del Auto Acordado de esta Corte Suprema sobre Tramitación y Fallo de Recurso de Queja y letra a) del artículo 549 del Código Orgánico de Tribunales, se desestima de plano el recurso de queja interpuesto en lo principal por don Marcelo Freyhoffer Moya en representación del Servicio de Impuestos Internos.

Al primer y tercer otrosí; estese a lo decidido; al segundo otrosí; a sus antecedentes; al cuarto y quinto; téngase presente.

Al escrito folio 245075-2023: a todo, estese a lo decidido.

Regístrese y archívese.

Rol N° 200104-23.

Pronunciado por la Segunda Sala de la Corte Suprema integrada por los Ministros Sres. Haroldo Brito C., Jorge Dahm O., Leopoldo Llanos S., la Ministra Sra. María Teresa Letelier R., y la Ministra Suplente Sra. Eliana Quezada M. No firma la Ministra (s) Sra. Quezada, no obstante haber estado en el acuerdo del fallo, por haber terminado su periodo de suplencia.

Santiago, veinte de octubre de dos mil veintitrés.

Vistos; Teniendo presente los argumentos expuestos por el recurrente, se acoge la reposición planteada, solo en cuanto se da lugar a la petición subsidiaria contenida en aquella, esto es, que se eliminan de la resolución de dos de octubre último, los considerandos cuarto y quinto, manteniéndose íntegramente en lo demás la referida decisión.

Acordada con el voto en contra del ministro señor Llanos, quien estuvo por rechazar el recurso de reposición, por estimar que sus fundamentos se refieren a la discrepancia del recurrente con una interpretación jurídica de los jueces de primer y segundo grado del proceso, pero que por tal motivo no pueden ser constitutivos de falta o abuso grave alguno; y respecto de la petición en orden a eliminar algunos de los fundamentos de la resolución cuya reposición se pretende, resulta improcedente del momento que por dicha vía sólo puede dejarse sin efecto o modificarse la parte resolutive de la decisión, no así sus fundamentos.

Rol N° 200104-23.

Firmada por los ministros Haroldo Osvaldo Brito Cruz Ministro, Jorge Gonzalo Dahm Oyarzun Ministro, Leopoldo Andrés Llanos Sagrista, María Teresa de Jesús Letelier Ramírez y Eliana Victoria Quezada Muñoz.