

Servicio de Impuestos Internos, discrecionalidad y principios de derecho público

Comentario de Jurisprudencia

Jaime García* y Rodrigo Céspedes**

Este trabajo comenta el Dictamen No. 14.000 (2017) de Contraloría mediante el cual esta instruye al Servicio de Impuestos Internos sobre el ejercicio de potestades discrecionales en materia de delitos tributarios. El pronunciamiento del contralor se origina en el sobreseimiento definitivo parcial del ex senador Carlos Ominami, por haber operado la prescripción de la acción penal, no ejercida a tiempo por el Servicio de Impuestos Internos. La discrecionalidad, según la Contraloría se somete a una serie de principios como la no discriminación, probidad y la imparcialidad, a las características emanadas del caso concreto y al deber de motivar los actos administrativos, de manera que la potestad discrecional no se ejerza abusivamente. El Dictamen no se limita al caso concreto sino que enuncia y explica principios generales del actuar administrativo atendida la proliferación de casos de corrupción política.

This work analyses the Comptroller General of Chile's legally binding opinion No. 14.000 (2017) in which instructs the Internal Tax Service how to exercise discretionary powers related to the prosecution of tax crimes. The Comptroller issued this opinion due to the declaration of nolle prosequi of former senator Carlos Ominami's prosecution since the Internal Tax Service did not charge him during the maximum time set by the statute of limitation. The Comptroller stressed that discretionary powers have to be exercised according to principles such as non-discrimination, fairness and administrative probity in order to avoid abuses. The Comptroller's opinion elaborates on general legal principles which guide administrative action since there have been several similar cases related to political corruption.

RESUMEN / ABSTRACT

* Abogado, profesor de Derecho Tributario. Director del Departamento de Derecho Tributario Universidad Andrés Bello. Correo electrónico: jaime.garcia@unab.cl.

** Senior Research Fellow, Max Planck Institute for Social Anthropology (Halle), Department of Law & Anthropology, cespedes@eth.mpg.de

Recibido el 29 de mayo de 2017 y aceptado el 22 de septiembre de 2017.

Dictamen Nr. 14.000 (21.4.2017), Contraloría General de la República

I. Hechos y petición

Con fecha 30 de octubre del año 2015, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) interpuso una querrela por presuntos delitos tributarios en contra del ex Senador Carlos Ominami. Esta se fundaba en que durante los años 2010 y 2011, se habrían presentado declaraciones de impuesto maliciosamente falsas, habiendo aumentado el crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado a través de la incorporación de ocho facturas falsas, generando un perjuicio fiscal de más de 75 millones de pesos. Estas figuras se tipifican en los incisos primero, segundo y final del numeral cuarto del artículo 97 del Código Tributario¹.

Ahora bien, la Fiscalía no formalizó por el delito de presentación de declaraciones maliciosamente incompletas o falsas, ni tampoco por aumento doloso del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado. En definitiva el ex parlamentario solo fue formalizado por el delito cuya pena es la más leve, esto es, facilitación de facturas ideológicamente falsas, delito tipificado en inciso quinto del numeral cuarto del artículo 97 del Código Tributario. Con fecha, 29 de marzo de 2016, el Juez del Octavo Juzgado de Garantía de Santiago, sobreseyó la causa toda vez que, al momento de interponerse la querrela, la acción se encontraba prescrita.

II. Texto dictamen

“En cuanto a los distintos tópicos planteados, esta Contraloría General, cumple con expresar lo siguiente:

¹ “Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de estos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito, o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.// “Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquier maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados con la pena de presidio menor en su grado máximo a predio mayor en su grado mínimo y con multa del ciento por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado.// “El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin el timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta 40 unidades tributarias anuales”.

1. Sobre las facultades y los deberes del Servicio de Impuestos Internos en la materia

Al respecto y en concordancia con el dictamen N° 26.532, de 2004, cabe señalar que el SII constituye un servicio público descentralizado creado para el cumplimiento de la función administrativa, que integra la Administración del Estado con arreglo al inciso segundo del artículo 1° de la ley N° 18.575.

Acorde al artículo 1° del decreto con fuerza de ley N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda –que contiene la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos–, corresponde a dicha entidad la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente.

En el mismo orden de ideas, el artículo 6° del Código Tributario previene que compete al SII la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

En este contexto, el inciso primero del artículo 162 del referido código establece que “Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad solo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio. Con todo, la querrela podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director”.

Agrega su inciso segundo que “En las investigaciones penales y en los procesos que se incoen, la representación y defensa del Fisco corresponderá solo al Director, por sí o por medio de mandatario, cuando la denuncia o querrela fuere presentada por el Servicio, o solo al Consejo de Defensa del Estado, en su caso. El denunciante o querellante ejercerá los derechos de la víctima, de conformidad al Código Procesal Penal. En todo caso, los acuerdos reparatorios que celebre, conforme al artículo 241 del Código Procesal Penal, no podrán contemplar el pago de una cantidad de dinero inferior al mínimo de la pena pecuniaria, sin perjuicio del pago del impuesto adeudado y los reajustes e intereses penales que procedan de acuerdo al artículo 53 de este Código”.

A su turno y en lo que interesa, el inciso tercero del citado artículo 162 dispone que “Si la infracción pudiere ser sancionada con multa y pena privativa de libertad, el Director podrá, discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querrela o enviar los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo previsto en el artículo anterior”.

Como se aprecia de la preceptiva recién transcrita, ante una infracción tributaria que puede ser sancionada con multa y pena privativa de libertad, el ordenamiento jurídico entrega al Director del SII la posibilidad de optar por instar a la aplicación de ambas sanciones en el marco de un proceso penal, presentando la pertinente denuncia o querrela, o bien por remitir los antecedentes al director regional que corresponda, a fin de que solo se persiga la imposición de la multa respectiva mediante el procedimiento que regula el artículo 161 del Código Tributario.

De este modo, es a aquella jefatura de servicio a la que 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.

Ahora bien, 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.

En el mismo sentido, cabe recordar que las autoridades y los funcionarios del SII están obligados a observar el principio de imparcialidad 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.

Asimismo, en atención a los principios de juridicidad, eficiencia y eficacia que consagran los artículos 2°, 3° y 5° de la ley N° 18.575, y de celeridad y economía procedimental contemplados en los artículos 7° y 9° de la ley N° 19.880, corresponde que el anotado servicio ejerza oportunamente alguna de las facultades que el inciso tercero del artículo 162 del Código Tributario le confiere cuando se trate de las infracciones tributarias que allí se consignan, de modo de evitar que las acciones destinadas a su persecución y sanción se extingan por prescripción.

De esta manera, procede que el SII adopte todas las medidas que resulten conducentes para ajustar sus actuaciones a lo prescrito en la

normativa antes reseñada y a lo manifestado en el presente pronunciamiento.

2. En cuanto a lo actuado por el SII en el caso de don Carlos Ominami Pascual

Sobre este punto, cabe indicar que de los antecedentes tenidos a la vista aparece que mediante sentencia del Octavo Juzgado de Garantía de Santiago, dictada en la causa RIT N° 6474-2015, se dispuso el sobreseimiento definitivo parcial de don Carlos Ominami Pascual, por haber operado la prescripción de la acción penal ejercida por el Servicio de Impuestos Internos y el Ministerio Público, decisión que fue confirmada por fallo de 15 de abril de 2016 de la Corte de Apelaciones de Santiago, en los autos Rol N° 1015-2016.

En virtud de lo anterior, corresponde que el SII investigue las razones de la demora en el ejercicio de la acción penal en el caso en comento, para lo cual deberá sustanciar un procedimiento disciplinario destinado a hacer efectivas las responsabilidades administrativas que hayan podido originarse con motivo de tal situación.

El anotado servicio deberá, además, informar sobre las medidas que adopte a fin de ajustar sus actuaciones a lo señalado en el presente dictamen, a la Unidad de Coordinación Nacional de Seguimiento y Apoyo al Cumplimiento de la División de Auditoría de esta Contraloría General, dentro del plazo de 20 días hábiles contado desde su notificación.

3. Acerca de las querellas "nominativas" interpuestas por el SII

Cumple puntualizar que la decisión del SII de presentar sus querellas bajo dicha modalidad, se enmarca dentro de la estrategia judicial que adopta ese servicio en los procesos penales en que es interviniente, sin que corresponda a esta Entidad de Control intervenir en ese ámbito, en virtud de lo establecido en el artículo 19 de la ley N° 10.336, ya que, conforme a tal precepto, la dependencia técnica que los abogados, fiscales o asesores jurídicos de los servicios de la Administración del Estado tienen respecto de esta Contraloría General no comprende la defensa judicial.

Finalmente y sin perjuicio de lo manifestado, se remite copia de la presentación de que se trata y del informe evacuado por el SII a la División de Auditoría de este Organismo Contralor, a fin de que los tenga en consideración al definir las investigaciones y auditorías que se desarrollarán en lo sucesivo.

Transcríbese a las interesadas. Saluda atentamente a Ud., Jorge Bermúdez Soto, Contralor General de la República".

III. Comentario

El dictamen en comento ha generado mucha resonancia mediática por su conexión con casos de corrupción. El pronunciamiento contralor se divide en tres partes: una general (atendida la proliferación de casos similares), otra particular atinente a las medidas ordenadas para el asunto concreto referente al ex senador Ominami y la tercera referente a las querellas nominativas.

La parte general se refiere a la potestad discrecional del SII en procesos por delitos tributarios. Una potestad pública discrecional puede otorgar un rango, un abanico de posibilidades dentro del cual la Administración se puede tomar la decisión². Estas potestades existen porque hay casos en que intervienen un número cuantioso de variables que la ley no puede reglar estrictamente. Por eso, esta otorga a la Administración el poder de cuantificarlas y calificarlas para tomar una decisión justa. Como claramente señala el Contralor, nunca implica total “carta blanca” para que el burócrata de turno actúe arbitrariamente. En efecto, los jueces pueden controlar el mérito de la decisión. Nuestros tribunales tienen una larga tradición en este tipo de control. Por ejemplo, en “*Sociedad Fuschs y Plath con Fisco*”³ la Corte de Santiago declara la responsabilidad del Estado por no recurrir a los medios menos dañosos para prevenir desordenes y daños. En *Caballero y otros con Municipalidad de San Felipe*⁴, la Corte de Santiago declara ilegal un acuerdo

² Se opone a una potestad reglada, en la cual la decisión, dándose los supuestos fácticos, es solo una predeterminada, sin un abanico de posibilidades legítimas. Por ejemplo, la sanción disciplinaria de destitución, que se encuentra expresamente reglada para un número circunscrito de faltas previamente establecida. En *Verdugo Sáez con Alcalde de la Municipalidad de Santo Domingo (1994)*. El Alcalde destituye a una funcionaria sin considerar la naturaleza de la falta, la Corte señala que la destitución no queda librada al mero arbitrio de la autoridad competente, no puede imponerla indistintamente por cualquier falta, sino solo puede aplicarse en los casos expresamente contemplados en el ordenamiento estatutario.

³ Corte de Apelaciones de Santiago (1908). A propósito de la represión de una huelga general en Valparaíso, con perturbación del orden público. La Sociedad Fuschs y Plath tenía depositadas en el puerto varias partidas de cerveza y botellas vacías para su exportación. Los huelguistas se adueñaron de parte de la cerveza. La autoridad ordenó que el licor se arrojara al mar. Los demandantes solicitan al Fisco una indemnización. La Corte dio lugar a la petición basada en que el deber (discrecional) que tiene la autoridad de mantener el orden público no la faculta para que adopte el primer medio que se le presente; tampoco la exime de recurrir entre varios medios a aquel que menos daño ocasione al derecho de los particulares (por ejemplo, pudo haber trasladado la cerveza a otro lugar, etc.). El Estado es responsable y debe indemnizar los perjuicios causados por la adopción de medidas poco idóneas y desproporcionadas que, frente a una situación determinada, no constituyen el último arbitrio al cual se ha debido recurrir. En este caso, la antijuridicidad del actuar administrativo lo marca la desproporción de la medida tomada; existiendo otras alternativas posibles, menos dañosas que la autoridad pudo haber adoptado.

⁴ Corte de Apelaciones de Santiago (1916). El acuerdo municipal reglamentaba las condiciones de higiene con que debían contar las carnicerías. Exigía que las puertas que

municipal por establecer una carga pública desproporcionada atendido el fin que se tuvo en vista, no obstante no cuestionar la habilitación legal para ejercer la potestad discrecional.

En el caso en comento, el artículo 162 del Código Tributario otorga la potestad discrecional al Director de frente a hechos presuntamente constitutivos de delito tributario, interponer la respectiva denuncia o querrela o enviar los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa que correspondiere a través del procedimiento previsto en el artículo 161 del Código Tributario. La misma disposición establece que las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad solo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio. Sin perjuicio de lo anterior, la querrela puede ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director.

La decisión en cuanto a ejercer o no la acción penal, es tomada por el Director del Servicio teniendo a la vista el resultado del proceso de recopilación de antecedentes (investigación) que se radica en el Departamento de Delitos Tributarios (antiguo Departamento de Investigación de Delitos Tributarios), así como, en el Departamento de Defensa Judicial. En esta se estudian los hechos desde dos puntos de vista: Auditoría tributaria, a fin cuantificar y determinar el eventual perjuicio fiscal causado por los hechos presuntamente constitutivos de delito tributario; y en segundo lugar, una mirada propiamente jurídica de esos hechos, que tiene como objeto el análisis de la acreditación de los presupuestos del delito, tanto desde un punto de vista objetivo, como subjetivo, esto es, la actuación dolosa o maliciosa que exige la ley.

Normalmente, la interposición de la querrela se realiza en contra de las personas naturales cuya participación haya sido acreditada en el proceso de recopilación de antecedentes, y en contra de todas las personas que resulten ser responsables de los mismos hechos. Esto permite ampliar el horizonte de investigación del Ministerio Público, toda vez que de lo contrario, este solo podría investigar los hechos cometidos por la persona natural, objeto de la querrela.

Los actos administrativos, en este caso la decisión del Director de SII, están sometidos al principio de juridicidad. La legalidad habilitante concede una potestad discrecional al SII y la Contraloría no lo cuestiona. Pero una vez actualizada esa competencia, se debe juzgar la

daban hacia la calle debían ser construidas absolutamente de fierro, *“con amplio tragaluz previsto de barrotes de fierro, convenientemente divididos”*. La Corte lo declara ilegal, porque la carga no mejoraba la sanidad ya que esas puertas no impedían más eficientemente la entrada de insectos o el polvo. De hecho, las puertas de madera son mejores para mantener la salubridad. Además, imponer las puertas de fierro es un gravamen excesivo.

legitimidad del acto considerando todas las fuentes del ordenamiento, incluyendo los principios⁵. Las decisiones administrativas discrecionales, para ser legítimas, deben ser proporcionadas y razonables⁶, de manera de “no pervertir la ley”⁷. Con todas las exigencias normativas y factuales propias de cada caso, el abanico discrecional abstracto se reduce al momento de tomar una decisión concreta. De esta manera, nos acercamos a la *right legal answer* de Dworkin⁸. Él señalaba que la discrecionalidad implicaba una arcoíris de posibilidades pero este era reducido por aplicación de principios. En otras palabras, no todas las posibilidades en el rango abstracto establecido por el legislador son legítimas, estas se restringen por las particularidades del caso y las variables involucradas y los principios generales del derecho. Como señala el Contralor, la potestad discrecional no es una autorización para actuar por capricho o arbitrariedad. En efecto, la decisión administrativa debe sujetarse a la racionalidad básica principios como la imparcialidad, la probidad, eficiencia y eficacia y celeridad y economía procedimental. El pronunciamiento solicita derechamente racionalidad, un término más fuerte que razonabilidad. Para que el acto administrativo sea legítimo, “resulta indispensable que las decisiones que adopten (...) tengan un fundamento racional”, que se sustente en “los antecedentes recabados” y desde esa realidad fáctica, tomar la decisión justa considerando “criterios objetivos”.

El Dictamen de la Contraloría cita a la Circular N° 8 (2010), dictada por el Director del SII, que se titula: “Imparte instrucciones sobre procesos de recopilación de antecedentes por delitos tributarios”. La referida circular, establece un Comité en cada Dirección Regional y en la Dirección de Grandes Contribuyentes⁹, encargado de la evaluación

⁵ Los ingleses tienen una concepción similar: la *formal legality* o “*thin*” *rule of law* y la *substantial legality* o “*thick*” *rule of law*, bajo la idea de tener el poder estatal limitado y controlado bajo estándares más altos, LOUGHLIN 2010, p 452.

⁶ CRAIG, 2007. La sentencia clave en el Reino Unido es *Associated Provincial Picture Houses Ltd. v Wednesbury Corporation* [1948]. En este caso se otorga una licencia para operar un cine con condiciones que el demandante considera inaceptables, por lo que solicita una *judicial review*. La Corte estima que por deferencia se debe respetar la decisión (si respetó la legalidad material y procedimental) discrecional ya que la ley otorga la potestad de evaluar el mérito a la Administración, pero esta puede controlarse si no es razonable, si omitió tomar en cuenta hechos importantes o tomó en cuenta hechos irrelevantes (irracionalidad).

⁷ RAZ 1983, pp. 210-232.

⁸ DWORKIN 1985, pp. 119-145 y 1985b, pp. 23-29, 238-243, 245, 250.

⁹ En las Direcciones Regionales, el Comité está compuesto por el Director Regional, por el jefe del Departamento de Fiscalización y por el jefe del Departamento u Oficina Jurídica. En aquellas Direcciones Regionales que cuenten con Departamentos de Fiscalización Personas y Micro-Pequeñas Empresas, y de Medianas y Grandes Empresas, lo integrarán ambas jefaturas, además del Director Regional y el jefe del Departamento Jurídico. Será integrado además, por la jefatura del Departamento o Unidad en que se haya tomado

de los casos de hechos presuntamente constitutivos de delito tributario¹⁰. La referida Circular, señala que si los antecedentes eventualmente constitutivos de delito tributario de que se ha tomado conocimiento, corresponden a un caso de connotación pública, o que por sus particularidades requiere un tratamiento urgente, en forma excepcional se podrá omitir a su respecto la aplicación del procedimiento establecido en la presente Circular. La decisión respectiva deberá ser propuesta por el Director Regional, el Director Grandes Contribuyentes o el Jefe del Departamento de Defensa Judicial o Delitos Tributarios, según corresponda, al Subdirector Jurídico. Asimismo, el Jefe del Departamento de Defensa Judicial y Delitos Tributarios podrá, en cualquier momento, solicitar que le sean remitidos los antecedentes de algún caso en particular, que a su juicio requiera un tratamiento especial, en cuyo evento este se sustraerá del conocimiento del Comité, recayendo la facultad de adoptar las decisiones en torno a su resolución en el Subdirector Jurídico.

De otro lado, la Circular en comento, señala que para la adopción de alguna de las decisiones indicadas en las letras (a) y (b) precedentes, el Comité deberá considerar especialmente varios factores que el Servicio ha utilizado históricamente en cuanto a la decisión del ejercicio de la acción penal. Se trata de ideas generales que orientan el ejercicio racional de la facultad de querellarse, velando por que este cumpla principios de igualdad para todos los contribuyentes. Analicemos cada uno de ellos:

conocimiento de los hechos eventualmente constitutivos de delito tributario, si esta es diversa del área jurídica o de fiscalización que por derecho propio asista. En el caso de la Dirección de Grandes Contribuyentes, el Comité estará integrado por el Director de Grandes Contribuyentes y las jefaturas de los Departamentos de Fiscalización Grandes Empresas Nacionales, de Fiscalización Grandes Empresas Internacionales y Jurídico. Deberá integrarse, además, por el jefe del Departamento en que se haya tomado conocimiento de los hechos que puedan constituir delito tributario, si este no es alguno de los mencionados.

¹⁰ Las funciones del Comité, son las siguientes: (a) Decidir la procedencia de iniciar y/o continuar procesos de recopilación de antecedentes, respecto de los casos sometidos a su conocimiento. (b) Ordenar diligencias tendientes a obtener mayores antecedentes, cuando los que haya recibido sean insuficientes para adoptar una decisión, en los términos de la letra anterior. (c) Proponer al jefe del área de fiscalización correspondiente, cuando no hayan sido iniciados, la ejecución de procesos de fiscalización respecto de los casos sometidos a su conocimiento, que no ameriten iniciar o proseguir una recopilación de antecedentes. (d) Instruir el cobro de los impuestos en los casos cuyo análisis efectúe, siempre que el proceso de determinación de los tributos no se hubiere iniciado. (e) Cuando disponga el inicio de un proceso de recopilación de antecedentes deberá impartir lineamientos generales al efecto, los que serán consignados en el acta a que se refiere el punto 6 del Título III. (f) Consignar las decisiones que adopte en el acta respectiva, en relación con la totalidad de los casos de que haya tomado conocimiento en la sesión correspondiente. (g) Supervisar el desarrollo de los procesos de recopilación de antecedentes que haya encomendado.

(1) Monto del perjuicio al interés fiscal comprometido, en aquellos casos en que es posible determinar su cuantía, atendida la realidad regional o del sector. A fin de proteger la igualdad ante la ley, la pregunta es evidente: ¿Cuál es el monto del perjuicio fiscal que amerita el ejercicio de la acción penal por presunto delito tributario? A pesar de ser una facultad que la ley le otorga “al arbitrio del Director del Servicio”, los administrados deberíamos el derecho a conocer esta información. De lo contrario se presta para vulnerar la igualdad ante la ley. De otro lado, pareciera ser que, este elemento, por sí solo, hubiera justificado la interposición de querellas en caso SQM. Debería clarificar también el tema de la “realidad regional”, la excusa para interponer una querella similar en Arica y no en Santiago, criterio que benefició a Ominami.

(2) Relación del monto del crédito fiscal amparado en los documentos impugnados, con el monto del crédito total empleado en los períodos revisados, cuando pertenezca al ilícito. Este factor puede ser objeto de una crítica parecida a la del punto anterior: ¿Cuál es la relación entre el monto del crédito fiscal amparado por los documentos impugnados con el monto total del crédito, que justifique la interposición de una querella? El criterio es bastante abierto.

(3) Reiteración en la utilización de facturas falsas en calidad de tenedor, o que el infractor registre participación en casos anteriores como proveedor de las mismas, si corresponde a la conducta detectada. ¿En cuantos meses o ejercicios comerciales, para así justificar el ejercicio de la acción penal? Este criterio no detalla el ámbito temporal.

(4) Existencia de antecedentes que permitan presumir que ha existido intencionalidad en la conducta delictiva de que se trate. Este elemento aparece como totalmente pleonástico respecto de la comisión de cualquier delito, y, con mayor razón de los delitos tributarios que, incluso algunos de ellos, requieren que se actúe maliciosamente. De no existir esta “intencionalidad”, resulta imposible que se verifique la comisión de un delito tributario.

(5) Efecto *ejemplarizador* o pedagógico que podría alcanzar una eventual persecución penal de los hechos, considerando la realidad regional, el giro o actividad del infractor y la naturaleza del ilícito. Resulta curioso, pero este solo factor habría justificado la interposición de querellas por delito tributario referidos al caso SQM (y de corrupción en general).

En conclusión, estos parámetros no aseguran que la decisión del ejercicio de la acción penal por presunto delito tributario, sea racional e igualitaria para todos los contribuyentes. Siempre tenemos que considerar los elementos objetivos y las circunstancias que los rodean ya que los criterios son abiertos. Pero es de la lógica más elemental que

un acto administrativo tome en consideración los hechos pertinentes que la motivan y que se justifique considerando la evidencia concreta. Esta exigencia no tiene que ver con la razonabilidad sino con la sensatez. De otra forma la decisión es caprichosa¹¹ o arbitraria constitutiva de un abuso de poder¹². La potestad del SII de optar se encuentra limitada por el principio de imparcialidad¹³. La neutralidad o “desinterés objetivo” es una exigencia fundamental del actuar administrativo. Para que el procedimiento sea legítimo, el funcionario debe ser equidistante con respecto a las pretensiones y ajeno al conflicto. Si no hay imparcialidad, definitivamente existe discriminación arbitraria¹⁴. El derecho a la igualdad y la proscripción de la discriminación ilegítima son ideas reconocidas por todas las naciones civilizadas; son consideradas como normas de *ius cogens*. Tratados de derechos humanos, declaraciones internacionales específicas, constituciones y la legislación (incluyendo Códigos Penales) establecen la igualdad como principio fundamental. Esta es una constante en el derecho chileno que se reconoce mayormente en el derecho público, siendo una de las bases de nuestra institucionalidad (Artículo 1 de la Carta Fundamental). Por ejemplo en el Artículo 19 N° 2 de la Constitución, respecto a la igualdad ante la ley y la autoridad pública. El 19 N° 20 de la carta Fundamental se refiere a la igualdad en la repartición de las cargas públicas; el Artículo 19 N° 21, el Artículo 98; etc. Igualdad significa tratar a las personas de la misma manera si están situadas en circunstancias similares. La discriminación a su vez consiste en separar a las personas, formando grupos, utilizando algún criterio. Jurídicamente, la idea está ligada a la segregación ilegítima de personas de manera que se rompe el principio de igualdad. En palabras simples, la discriminación ilegítima es el trato desigual sin justificación razonable en contra de un grupo de personas o un individuo porque

¹¹ Un ejemplo de decisión “caprichosa” en *Del Río Guerra, Guillermo con Gobernador Provincial de Arauco (1989)*. El Gobernador Provincial ordena la apertura de una franja de terreno en predio de un arrendatario para permitir un acceso más cómodo a un tercero, haciéndole imposible el goce de su derecho. El tribunal señala que deben ser ejercidas con estricta sujeción a antecedentes de hecho fidedignos y considerando, además, el perjuicio que ello puede irrogar a otras personas involucradas. También, Tribunal Constitucional (1995), sobre “caprichos” del legislador, sistema electoral y discriminación entre independientes y miembros de partidos políticos.

¹² El famoso *excès de pouvoir* del derecho administrativo francés, ejemplificado en el caso *Pariset (1875)* del Consejo de Estado, donde se declara ilegítima la clausura de una fábrica de fósforos por motivos de salubridad, cuando solo se quería evitar gastos estatales. En Inglaterra, *Ashby v White (1703)* 92 ER 126, sobre impedimentos al derecho al voto por la autoridad en base a pretextos.

¹³ Hay múltiples protecciones acogidas en contra del SII en la época de las delegaciones sobre materias jurisdiccionales, en parte, por falta de imparcialidad.

¹⁴ Por ejemplo, *Púa Córdova con Director Nacional (S) de Vialidad/MOP (1999)*. La Administración construye barreras de metal que impiden acceso/salida a la ruta desde un predio. Frente a situaciones idénticas se dieron soluciones diferentes, se atentó contra la igualdad impidiéndole la salida a un camino, lo que es, en opinión de la Corte, un abuso de autoridad, creando gravámenes innecesarios carentes de justificación.

encajan en una determinada categoría. La discriminación ilegítima puede ser detectada identificando el factor que inclinó la preferencia por algún individuo en particular. La aparición de criterios ilegítimos (basados en la pertenencia a sector político, por ejemplo) aparece una vez que se ha tomado la decisión y se compara con otras similares.

El Contralor menciona el principio de probidad que, dentro de un rango mayor de exigencias, implica el recto ejercicio de las potestades públicas, la toma de decisiones razonables e imparciales y la expedición en el cumplimiento de sus funciones. Las decisiones de los servidores públicos deben estar orientadas al bien común y al interés general y no el interés individual del funcionario o su grupo cercano, familiar o ideológico; obviamente ese objetivo no se logra si estas son parciales, inoportunas e irracionales. La observancia de la probidad no es un mero deber funcionario, es un estándar que ha de ser observado como exigencia de la justicia, de la equidad y moralidad; en este principio se funda la excelencia y la perduración de la democracia representativa y de todo el sistema republicano, caracterizado por la responsabilidad de funcionarios y autoridades¹⁵. La adhesión a lo probo constituye un deber inexcusable de las autoridades y de los funcionarios de la Administración. El principio de probidad se aplica a los servidores del Estado cualquiera que sea su régimen estatutario particular¹⁶. Alcanza también a los contratados a honorarios¹⁷.

La interposición de una querrela en contra de una persona connotada, como resulta ser el ex Senador Carlos Ominami, que en definitiva sea sobreseída porque la acción se encontraba prescrita al momento de querrellarse resulta ser, a lo menos, una negligencia inexcusable y una falta de servicio. Sin duda, tal como lo instruye el Dictamen de la Contraloría, deberá sustanciarse un procedimiento disciplinario destinado a hacer efectivas las responsabilidades administrativas que hayan podido originarse con motivo de tal situación. A mayor abundamiento, no debe olvidarse que la propia Circular N° 8, instruye que si los antecedentes eventualmente constitutivos de delito tributario de que se ha tomado conocimiento, corresponden a un caso de connotación pública, o que por sus particularidades requiere un tratamiento urgente, en forma excepcional se podrá omitir a su respecto la aplicación del procedimiento

¹⁵ Tribunal Electoral de la VIII Región del Biobío (1996), remoción de Alcalde Hasan Sabag Castillo por notable abandono de deberes en razón de sostener relaciones comerciales indirectas con el Municipio, a través de una barraca de su propiedad.

¹⁶ Dictamen 23.404 (26.6.2000).

¹⁷ Dictamen 13.575 (15.4.1998), se refiere a la contratación por una Municipalidad de un funcionario destituido. En opinión de la Contraloría, esto llevaría al absurdo de poder burlar los efectos propios de la destitución, por vía de pasar a prestar servicios a través de un contrato a honorarios, lo cual no se encuentra en el espíritu de la Ley. La Alcaldesa que contrata a honorarios a una persona que se hizo acreedora a la máxima sanción administrativa, importa una transgresión al deber de lealtad para con la Administración y una vulneración a la probidad.

establecido en esta. Imaginamos que, de haberse cumplido esta interpretación, seguramente la acción en contra de Carlos Ominami hubiere sido interpuesta dentro de plazo. Parece ser que el SII debiera además de querrellarse en contra de personas naturales individualmente consideradas, debiere hacerlo en contra de todos aquellos que resulten responsables. De esta forma, se amplían las facultades de investigación del Ministerio Público. Excluir potenciales imputados y limitar la potestad de la Fiscalía parece tendencioso. En definitiva, uno de los problemas que genera el Dictamen de la Contraloría, es el siguiente: ¿Se justifica la titularidad de la acción penal por presunto delito tributario en una sola persona, el Director del SII? La experiencia parece indicar que el Director del SII no debe seguir siendo el titular de esta potestad. Alternativas hay muchas; por ejemplo, puede establecerse un órgano colegiado, en que la designación de sus miembros, tenga diversos orígenes y en que no prevalezca el Presidente de la República; o bien, derechamente, entregarle la facultad al Ministerio Público (mucho más autónomo y presuntamente sujeto a menos presiones políticas), para lo cual sería menester crear en la Fiscalía una unidad técnica, como el Departamento de Delitos Tributarios del SII, que coadyuvare en la investigación de presuntos delitos tributarios.

Este Dictamen no discurre sobre un caso común y puntual de falta de servicio y discriminación. Al involucrar a un político connotado, en un ambiente general de creciente corrupción, este pronunciamiento es una señal clara que trasciende al caso concreto. Un atentado a la imparcialidad y probidad en casos similares es un atentado no solo al principio de servicialidad del Estado y al bien común sino a la legitimidad de todo nuestro sistema republicano.

Bibliografía citada

- CRAIG, Paul P. (2007): "Formal and substantive conceptions of the rule of law: an analytical framework", *Public Law* (autumn), pp. 467-487.
- DWORKIN, Ronald (1985a): "A Matter of Principle", *Harvard University Press*, Cambridge, pp. 119-145.
- DWORKIN, Ronald (1985b): "Law's Empire", *Harvard University Press*, Cambridge, pp. 23-29, 238-243, 245, 250.
- LOUGHLIN, Martin (2010): "Foundations of Public Law", *OUP*, Oxford, p. 452.
- RAZ, Joseph (1983): "The Rule of Law and its Virtues", en *The Authority of Law: Essays on Law and Morality* (Oxford), pp. 210-232.

Jurisprudencia citada

Judicial Nacional

- Verdugo Sáez con Alcalde de la Municipalidad de Santo Domingo* (1994): Corte Suprema, en *RDJ T 91 N° 2* (1994), sec. 5, pp. 176 y ss. [Protección].
- Corte de Apelaciones de Santiago (1908), en *RDJ T 5* sec. 2, pp 55-ss. [Apelación].
- Corte de Apelaciones de Santiago (1916), en *RDJ T 13 N° 10* sec. 2, pp 41-48.

Del Río Guerra, Guillermo con Gobernador Provincial de Arauco (1989): Corte de Apelaciones de Concepción, en *RDJ T 86 N° 3*, sec. 5, pp. 241-ss [Protección].

Púa Córdova con Director Nacional (S) de Vialidad/MOP (1999): Corte Suprema, en *RDJ T 96 N° 3* sec. 5, pp. 165-ss.

RDJ T 93 N° 1 (1996), sec. 6, pp 9-ss.

Tribunal Constitucional (1995): Rol N° 228.

Jurisprudencia extranjera

Associated Provincial Picture Houses Ltd. v Wednesbury Corporation [1948] 1 KB 223.

Ashby v White (1703) 92 ER 126

Jurisprudencia administrativa

Contraloría General de la República: Dictamen N° 23.404 de 26 de junio de 2000.

Contraloría General de la República: Dictamen N° 13.575 de 15 de abril de 1998.

Contraloría General de la República: Dictamen N° 26.532 de 2004.

Normativa Citada

Código Tributario; Ley N° 18.575 Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado; Decreto con Fuerza de Ley N°7; Ley N°19.880 Bases de Procedimiento Administrativo; Ley N°10.336 De Organización y Atribuciones de Contraloría General de la República; Constitución Política de la República de Chile.

Circulares

Circular N°8 (2010) de Director de Servicio de Impuestos Internos.