

ESTUDIOS

Facultad del director del Servicio de Impuestos Internos de denunciar o interponer querrela, y deber de motivación

Attribution of the Director of Internal Revenue Service to report or interpose complaint and motivation duty

Alejandro Gómez Sotomayor

Universidad San Sebastián, Chile

RESUMEN En este trabajo se analiza de una manera crítica la potestad discrecional del director del Servicio de Impuestos Internos que le entrega el artículo 162 del Código Tributario, que lo faculta para decidir ejercer la acción penal por medio de la interposición de una querrela o la presentación de una denuncia sobre hechos constitutivos de delitos tributarios, pudiendo requerir la intervención del Consejo de Defensa del Estado, o bien para decidir perseguir solo una sanción de multa, excluyendo la aplicación de una sanción corporal o de prisión, enviando los antecedentes al director regional para que aplique la que correspondiere a través de un procedimiento administrativo.

PALABRAS CLAVE Motivación, discrecionalidad, arbitrariedad, principio de legalidad, director del SII.

ABSTRACT This paper analyzes in a critical manner the discretionary power of the Director of the Internal Revenue Service, that's given by article 162 of the Tax Code. This article empowers him to decide to exercise criminal action through the filling of a lawsuit or the presentation of a complaint about the facts that constitute tax crimes, being also able to require the intervention of the State Defense Council, or decide to pursue only a fine penalty, excluding the application of a corporal punishment or imprisonment, sending the backgrounds to the Regional Director to apply the appropriate through an administrative procedure.

KEYWORDS Motivation, discretion, arbitrariness, legality principle, Director of Internal Revenue Service

Vencer no es convencer y hay que convencer sobre todo...

Miguel de Unamuno

Introducción

Producto de los hechos que se han conocido en Chile en relación al financiamiento irregular de la política por medio de facturas y/o boletas ideológicamente falsas, se ha generado un interés de la sociedad civil en estas materias. Lo anterior ha puesto en discusión la facultad que tiene el director del Servicio Impuestos Internos (en adelante SII) de ejercer la acción penal sobre hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con multa o pena corporal y, en definitiva, si decide ejercerla, determinar si formulará denuncia o interpondrá querrella, ya que dependerá de esta decisión que estos delitos puedan ser perseguidos penalmente, dada la exclusividad de esta competencia.

Dicha facultad se encuentra establecida en el artículo 7 del Decreto con Fuerza de Ley (en adelante DFL) 7 del Ministerio de Hacienda, de 1980, que fija Texto de la Ley Orgánica del SII y adecua Disposiciones Legales, al señalar las atribuciones, responsabilidades y obligaciones que posee el director del Servicio. La letra g) de dicha norma establece que le corresponde:

Decidir si ejercerá la acción penal por las infracciones sancionadas con multa y pena corporal, y, de resolver ejercerla, determinar si formulará denuncia o interpondrá querrella, por sí o por mandatario, o, de estimarlo necesario, *requerir la intervención del Consejo de Defensa del Estado*. (El destacado es nuestro)

Lo anterior lo reafirma el artículo 162 del Código Tributario, el cual dispone lo siguiente:

Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena corporal solo podrán ser iniciadas por denuncia o querrella del Servicio. *Con todo, la querrella podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director*. (El destacado es nuestro)

En cuanto a la validez del DFL 7, podemos señalar que la Constitución Política de la República de Chile (en adelante CPR) de 1833 consideraba la posibilidad de dictarlos, pero con la entrada en vigencia de la CPR de 1925 la facultad de dictarlos desapareció (Ribera, 2016: 121-144). No obstante, se siguieron promulgando numerosos DFL de manera posterior a su desaparición del texto constitucional. Aquellos DFL promulgados entre la entrada en vigencia de la CPR de 1925 y la reforma constitucional contenida en la Ley 17.284 de 23 de enero de 1970 —que ordenó agregar un número 15 en el artículo 44 de la CPR de 1925—, son inconstitucionales, según lo que disponen los artículos 6 y 7 de la CPR, ya que la facultad para dictar este tipo de normas no existía y, por consiguiente, no cumplía con los requisitos que toda potestad pública debe poseer, esto es, que sea expresa, previa y dictada conforme a lo que prescribe la ley, infringiendo el principio de legalidad, juridicidad u ordinalidad.

Dicha norma se mantiene en la actual CPR de 1980 —con su reforma del año 2005— en el artículo 64, por lo que el DFL 7 ya señalado no tendría este problema de constitucionalidad, ya que fue promulgado en el año 1980.

Potestad discrecional del director del SII a la luz del principio de legalidad

El concepto de legalidad, juridicidad u ordinamentalidad en Chile ha tenido gran influencia del derecho español, en especial del profesor García de Enterría, quien entendía la legalidad en su vinculación positiva (*positive Bindung, Winkler*) (García de Enterría y Fernández, 2015: 438). En la legalidad no hay espacio libre o franco en la ley para la administración, salvo honrosas excepciones: autoatribución, discrecionalidad, poderes implícitos o tácitos y las cláusulas generales de apoderamiento (2015: 446-451).

Por su parte, en Chile el concepto de legalidad fue desarrollado extensamente por el profesor Soto Kloss, quien entendía la legalidad como «la sujeción integral a Derecho de los Órganos de la Administración del Estado, en su ser y obrar» (Soto Kloss, 1996: 25-70). Esta definición está íntimamente ligada al concepto de potestad, la cual debe respetar el principio de legalidad tanto en su ser u origen como en su obrar o realización.

Potestad proviene del vocablo latín *potestas*, que significa poder o facultad. De la Cuétara señala que la potestad pública «se trata de una parcela del poder público general, totalmente juridificada, funcionarizada al servicio de fines concretos y fraccionada en dosis medibles» (De la Cuétara, 1986: 33). Se ha dicho que la potestad se opone a la idea de incompetencia, es decir, quien tiene una potestad tiene un asunto a su cargo. En Chile el profesor Silva Cimma ha señalado que las potestades «son un conjunto de poderes jurídicos de que está dotado el Jerarca o la Administración para que pueda actuar o cumplir sus cometidos» (Silva Cimma, 2009: 32). Por otra parte, el profesor Soto Kloss ha señalado que la potestad es «un poder jurídico finalizado en beneficio de un tercero» (Soto Kloss, 2012: 173), cuyos elementos son:

- Titular: ¿Quién?
- Procedimiento: ¿Cómo?
- Oportunidad: ¿Cuándo?
- Motivos: ¿Por qué?
- Finalidad: ¿Para qué?
- Manera de ejercerla ¿Qué?

La relevancia de lo anterior es que algunos elementos de la potestad son siempre reglados. Otros, en cambio, pueden ser discrecionales, dejando un margen de apreciación a la «voluntad subjetiva» de la Administración, como se ha sostenido tradicionalmente, aunque esto no es del todo correcto. Este último punto se abordará más adelante.

La facultad del director del SII es una potestad discrecional, ya que algunos de sus elementos son entregados a la «voluntad subjetiva» de este, recordando que no existen las potestades totalmente discrecionales, sino que solamente algunos de los elementos antes enunciados se dejan entregados a la «voluntad subjetiva» del titular de la potestad. Siempre son reglados el fin, el titular y el acto o norma que se dicta, es decir, el para qué, quién y qué.

En este caso, el titular de la potestad del artículo 7 letra g) del DFL 7 del Ministerio de Hacienda es el director del Servicio de Impuestos Internos, el fin es ejercer la acción penal por infracciones sancionadas con multas o penas corporales y el acto es una denuncia o querrela. Así, deja entregada a la «voluntad subjetiva» del director los demás elementos: el procedimiento, la oportunidad y los motivos.

Voluntad subjetiva de la Administración Pública

En muchas ocasiones se ha malentendido qué es una potestad discrecional. Podría pensarse que a quien se le ha conferido una potestad discrecional tiene el poder de elegir entre varias soluciones posibles, todas igualmente válidas, apelando a la «voluntad subjetiva» de quien ostenta esa potestad. De esta manera, se trataría de una libertad para la Administración de decidir, dentro de las opciones posibles, la que le parezca más adecuada. Según el Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española, el vocablo subjetivo en su acepción segunda es: «Perteneiente o relativo al modo de pensar o de sentir del sujeto, y no al objeto en sí mismo». De esta manera, sería el director del Servicio, en este caso, quien podría decidir lo que mejor le parezca basándose en su propio pensar y/o sentir. Cabe preguntarse si esto es realmente así, o existe una falsa ilusión de que la autoridad, que posee una potestad discrecional, puede decidir de acuerdo con su pensamiento y/o sentimiento. Si analizamos lo anterior a la luz del principio de legalidad y del Estado de Derecho, deberíamos llegar a la conclusión de que esto no es así.

El hecho de que la autoridad posea una potestad discrecional no lo exonera de actuar conforme a la ley y al derecho. La decisión de la autoridad, en primer lugar, siempre debe ser motivada, debidamente, en función de los antecedentes de hecho de cada caso en particular, debiendo argumentar y dar razones de por qué esa solución a la que ha llegado, y no otra, es la que satisface de mejor manera el interés público.

En definitiva, este margen de apreciación que posee la administración en el ejercicio de las potestades discrecionales, solo le otorga una libertad para decidir entre varias soluciones posibles la que sea más adecuada, más idónea y más proporcionada para satisfacer la necesidad pública de que se trata (Soto Kloss, 1982: 189-190), según el interés general, lo que se expresa por medio de la ley y el derecho, y no en su propio pensar y sentir, lo que carecería de legalidad. *En definitiva, se trataría de una libertad de configuración dentro de los parámetros de la Ley y del derecho.*

Discrecionalidad, arbitrariedad y motivación

Larga ha sido la discusión entre la discrecionalidad y la arbitrariedad que, por supuesto, son dos conceptos totalmente distintos: la primera aceptada por la administración y la segunda prohibida. La discrecionalidad no es un privilegio para la administración, es más bien una necesidad. Esta se funda en una necesidad del Estado Moderno, en el cual los Órganos de la Administración del Estado tienen un espacio de libre configuración.

La distinción neta entre arbitrariedad y discrecionalidad, entre lo que es fruto de mera voluntad o el puro capricho de los administradores y lo que, por el contrario, cuenta con el respaldo –mayor o menor, mejor o peor, es otra cuestión– de una fundamentación que lo sostiene (Fernández, 1991: 105).

Es que tener un asunto a su cargo, y que ese poder o facultad sea discrecional, es decir, que no todos sus elementos vengan preconfigurados en la ley y, por consiguiente, se dejen entregados a la autoridad y su «voluntad», no quiere decir que la autoridad no esté sometida a la ley y al derecho. El ordenamiento jurídico le ha entregado potestades a la administración, pero no ha entregado, y no podría hacerlo, un poder absoluto («el poder absoluto corrompe», como decía John Acton), dejando sin oportunidad de control de la administración ante los Tribunales de Justicia, so pena de afectar la garantía de una tutela judicial efectiva. El poder discrecional existe, y está bien que así sea, pero eso no quiere decir que ese poder no tenga límites ni controles. Esos límites y controles deben estar dados, entre otros, por los principios generales del derecho, el deber de motivación de los actos administrativos y la finalidad para la cual le fue otorgada dicha potestad, no siendo lícito al administrador apartarse de esta. «Discrecionalidad no es arbitrariedad», señala Tomás-Ramón Fernández, sino más bien son «conceptos antagónicos» (Fernández, 1991: 105). La diferencia sustancial entre una y la otra es la fundamentación o motivación del acto, es la falta de lo anterior lo que puede convertir una potestad discrecional en una arbitrariedad de la autoridad.

Es imprescindible distinguir ambos conceptos para poder establecer cuándo estamos en el campo de la discrecionalidad y cuándo en el de la arbitrariedad. Como señala Tomás-Ramón Fernández:

Nunca es permitido confundir, pues aquello (lo discrecional) se halla o debe hallarse cubierto por motivaciones suficientes, discutibles o no, pero considerables en todo caso y no meramente de una calidad que lo haga intachable, mientras que lo segundo (lo arbitrario), o no tiene motivación respetable, sino –pura y simplemente– la conocida *sit pro ratione voluntas* o la que ofrece lo es tal que escudriñando su entraña denota, a poco esfuerzo de contrastación, su carácter realmente indefinible y su inautenticidad (1991: 105).

Se puede incurrir en arbitrariedad debido al margen de apreciación que se le entrega a la administración. La arbitrariedad tiene lugar cada vez que la decisión carece de fundamento. Una actividad sin justificación, sin construcción de un proceso racional,

carente de antecedentes, insuficientes o inconscientes, es arbitraria. Finalmente, se trata de un mero porque sí, de un capricho. De la arbitrariedad derivan los vicios de ausencia de motivo, ausencia de motivación, motivo insuficiente o motivo incongruente con la decisión adoptada.

El anterior razonamiento se ve reafirmado por el Dictamen 14.000 de la Contraloría General de la República, del 21 de abril de 2017, el cual señala que, a pesar de que se trata de una potestad 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 (lo destacado es nuestro). Este punto se abordará más adelante con mayor profundidad.

Lo anterior pone de manifiesto lo importante de la motivación de los actos administrativos como mecanismo para evaluar la posible arbitrariedad en el ejercicio de una potestad pública.

Es importante distinguir entre motivo y motivación. Motivo es el antecedente de hecho o de derecho en que se funda el acto. Por su parte, la motivación es la expresión del motivo del acto administrativo, es decir, sus fundamentos. Todo acto administrativo tiene motivo, pero no necesariamente motivación, aunque debería tenerlo. Según una interpretación lógica de la Ley 19.880 que establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, del año 2003, deberán ser siempre fundados los actos que afecten derechos de particulares, los que resuelvan recursos administrativos y la resolución final, de acuerdo a lo establecido en el artículo 11, en los dos primeros casos, basado en el principio de imparcialidad que recae en la Administración, y el artículo 41 en el tercer caso. Dicho esto, existen dos normas que complementan lo anterior. El artículo 9, el cual reza en su inciso cuarto: «Las cuestiones incidentales que se susciten en el procedimiento, incluso las que se refieran a la nulidad de actuaciones, no suspenderán la tramitación del mismo, a menos que la Administración, *por resolución fundada*, determine lo contrario» (el destacado es nuestro). Es decir, en relación con las cuestiones incidentales, estas no suspenden el procedimiento, a menos que la Administración determine lo contrario, lo que deberá fundamentar en su resolución. También el artículo 16, en relación con el principio de transparencia y de publicidad, que señala: «El procedimiento administrativo se realizará con transparencia, de manera que permita y promueva el conocimiento, contenidos y fundamentos de las decisiones que se adopten en él». Una interpretación de este artículo nos podría conducir a concluir que, en definitiva, todo acto que se promueva dentro del procedimiento administrativo debe ser fundado, en virtud del principio de transparencia y de publicidad, y no solo los casos señalados expresamente en la ley en cuestión. En la Historia de la Ley se señala que:

«En este artículo de su indicación, el Ejecutivo establece el principio de publicidad, esto es, que *el procedimiento administrativo debe rodearse de transparencia*, de manera que permita el conocimiento de los contenidos y *fundamentos de las decisiones que se adopten en él* (inciso primero)» (Historia de la Ley 19.880, 2003: artículo 15) (El destacado es nuestro) De manera que Así, no se hace una diferenciación en cuanto al tipo de decisión que debe fundamentarse, por lo que debemos entender que toda decisión que tome la Administración en el procedimiento administrativo debe ser fundada, en virtud de los principios de transparencia y de publicidad.

El fenómeno de la motivación es más o menos reciente, producto de un esfuerzo por limitar el capricho o abusos en que ella puede incurrir, esto se debe a que: «pertenece a una cultura jurídica comprometida con el control de poder para la garantía de los derechos y es por ello un fenómeno plenamente normalizado sólo a partir de las constituciones que surgen después de la Segunda Guerra Mundial» (Gascón, 2009: 783).

La motivación no solo sirve para despejar toda duda acerca de la existencia de un actuar arbitrario, sino que también sirve como un control intra y extraprocesal de la decisión. «La principal función que se asigna a la motivación consiste en facilitar el control público o ciudadano de la decisión. Se trata, por tanto, de una función respecto del público en general...» (Gascón, 2009: 785). Pero, además, permite a las partes poder recurrir de una mejor manera ante los tribunales de justicia, lo que garantiza el derecho a una tutela judicial efectiva.

Si el administrador sabe que debe motivar adecuadamente su decisión, arriesgándose a que su actuación sea anulada por arbitraria, hará un esfuerzo mayor por explicitar las razones y el razonamiento que lo llevaron a tomar una decisión y no otra. «En suma, la responsabilidad de ofrecer motivación es específicamente una responsabilidad de maximizar el control público de la decisión. La motivación se inserta pues en la lucha extraprocesal frente a la arbitrariedad» (Gascón, 2009: 785).

La motivación debe ser el primer criterio de deslinde entre lo discrecional y lo arbitrario, así:

Si no hay motivación que la sostenga, el único apoyo de la decisión será la sola voluntad de quien la adopta, apoyo insuficiente, como es obvio, en un Estado de Derecho en el que no hay margen, por principio, para el poder puramente personal [...]. Lo no motivado es ya por este solo hecho arbitrario. Se hace imperiosa la necesidad de motivar debidamente los actos de la administración, lo que se torna imperioso en el ejercicio de un poder discrecional (Fernández, 1991: 106-107).

La motivación no necesita ser compleja, basta con dar razones suficientes y explicitar su decisión. No es necesario que la motivación sea demasiado detallada, basta con que se expongan los fundamentos que se tuvieron en vista y que sirvieron de sustento a la decisión adoptada; «La motivación escueta o sucinta si es suficientemente indicativa, no equivale a ausencia de motivación, ni acarrea nulidad» (Fernández, 1991: 109).

Es importante que no solo se expongan o se externalicen las razones, sino que se sustenten, respalden, que se justifiquen por los datos objetivos sobre los cuales opera

(Fernández, 1991: 110). La obligación de motivar, por tanto, va acompañada de la obligación de:

aportar al expediente todo el material probatorio necesario para acreditar que su decisión viene apoyada en una realidad fáctica, que garantice la legalidad y oportunidad de la misma, así como la congruencia con los motivos y fines que la justifican (1991: 110).

En la discrecionalidad a la autoridad se le entrega el poder de elegir entre varias soluciones posibles. Este derecho a elección que tiene la autoridad haciendo uso de su «voluntad subjetiva», es en definitiva una libertad para la administración, lo que no quiere decir que no deba ser justificada. La autoridad debe argumentar debidamente por qué esa solución y no otra es la que satisface los intereses a los que el poder ejercitado se ordena (Fernández, 1991: 111).

En el caso del director del Servicio de Impuestos Internos y su facultad discrecional de ejercer o no la acción penal, este debería justificar su decisión, ya sea que decida ejercerla o no, e incluso, el director no debería abstenerse de tomar una decisión, es decir, debería decidir si ejerce o no dicha potestad, lo que deberá fundamentar. Debemos recordar que las autoridades solo deben abstenerse de intervenir en el procedimiento en los casos que se señalan en el artículo 12 de la Ley 19.880, que se refiere al principio de abstención. La decisión del director del Servicio de Impuestos Internos de no ejercer la acción penal es una decisión final, decisión de abstención, la cual debería ser debidamente justificada basándose en todo lo expuesto anteriormente.

En casos similares (relacionados con el financiamiento irregular de la política), que la autoridad administrativa en ciertos casos decida ejercer la acción penal y en otras no, en sí no es una decisión arbitraria, siempre y cuando sea debidamente justificada en función de los antecedentes del caso en específico. El solo hecho de ejercer la acción en algunos casos y en otros no, sin justificar su decisión, es arbitrario y atentatorio contra la garantía de igualdad ante la ley, el principio de la interdicción a la arbitrariedad y el principio de legalidad. En el mismo sentido se manifestó la Corte Suprema, al considerar dentro de los elementos del acto administrativo la motivación, ya que «a través de ella se exteriorizan las razones que han llevado a la Administración a dictarlo, exigencia que se impone en virtud del principio de legalidad» (Sentencia de la Excelentísima Corte Suprema, rol 3.598-2017: considerando quinto).

En este caso, aunque la decisión en el fondo sea la más acertada, al no expresar sus fundamentos, por ese solo hecho el acto se torna arbitrario, por carecer de la debida motivación que debería contener. Siguiendo el razonamiento de la Corte Suprema, si consideramos la motivación como un elemento del acto administrativo, el acto podría ser susceptible de ser anulado por falta de un requisito de validez.

La motivación es consustancial al Estado de Derecho. En un artículo clásico de don Andrés Bello —«La necesidad de fundar las sentencias», pero que también se aplica a otros actos, publicado en *El Araucano* en 1834—, señaló que «casi no hay uno que no reconozca las ventajas que resultan de que los jueces funden siempre sus decisiones,

práctica tan conforme al principio de responsabilidad general que es el alma del gobierno republicano, o mejor decir, de todo gobierno» (Bello, 1834: 107-108).

Finalmente, lo que busca la motivación de los actos administrativos es la reducción de la arbitrariedad. «Cuanto mayor es la responsabilidad que la administración se atribuya en su actividad jurídica, mayor es su deber de motivar las decisiones que tome» (Sainz, 1976: 250). La motivación, en definitiva, se sitúa dentro del control a la discrecionalidad.

Análisis del Dictamen 14.000 de la Contraloría General de la República

Dos particulares solicitaron a la Contraloría General de la República, en adelante CGR, que se revisara la legalidad de lo obrado por el SII en materia de recopilación de antecedentes y ejercicio de las facultades que le confiere el inciso tercero del artículo 162 del Código Tributario, para efectos de la persecución de ilícitos tributarios vinculados a casos de financiamiento irregular de la política.

Los solicitantes manifiestan, respecto a las empresas involucradas en tales hechos, «que se sometieron al procedimiento de autodenuncia propuesto por el SII, el servicio no ha ejercido hasta la fecha acciones que impliquen ejercicio de la facultad establecida en el artículo 162...». Agregan que la «inactividad del SII o la falta de acción oportuna de dicho organismo tiene *consecuencias graves para el patrimonio fiscal*, al dejar de ejercer las funciones que le ha entregado la ley y que tienen como límite evidente los plazos de prescripción de dichas acciones» (CGR, Dictamen 14.000, 2017; el destacado es nuestro).

Como ejemplo citan un caso en que la querrela interpuesta por el SII se realizó de manera extemporánea, cuando la acción ya había prescrito.

Por su parte, el SII expone que, con el fin de no saturar la justicia criminal, el artículo 162 contempla la posibilidad que el director determine no perseguir la sanción corporal y pecuniaria de un delito tributario en un proceso penal, y opte por perseguir solo la sanción pecuniaria de un procedimiento distinto. Señala que esto es armónico con el principio de extrema ratio del derecho penal, debiendo ejercerse (según su facultad) la acción criminal de manera restrictiva y racional por parte del Servicio. Agrega que, para fundar una adecuada decisión sobre la materia, la ley prevé una etapa previa de recopilación de antecedentes, lo que ha sido regulado internamente por la Circular 8 del año 2010 del SII. Además, se señalan los criterios históricos sobre los cuales el director decide en uno u otro sentido.

En relación a lo expuesto, la CGR señala el marco normativo que regula al SII y la facultad de realizar denuncia o interponer querrela del director de dicho organismo, así:

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 (Dictamen 14.000, 2017).

De esta manera, es a la jefatura de este Servicio a la que le corresponde «decidir, de 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» (Dictamen 14.000, 2017).

No obstante lo anterior, la CGR, y de acuerdo al criterio sustentado en el Dictamen 6.190 de 2014, entre otros, señala que, pese a tratarse de una potestad discrecional del director del SII,

es 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 (Dictamen 14.000, 2017).

En este mismo sentido, la CGR recuerda que es necesario que tanto autoridades como funcionarios del SII observen el principio de imparcialidad consagrado en el artículo 11 de la Ley 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 18.575.

Asimismo, en atención a los principios de juridicidad, eficiencia y eficacia que consagran los artículos 2, 3 y 5 de la Ley 18.575, y de celeridad y economía procedimental contemplados en los artículos 7 y 9 de la Ley 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 (Dictamen 14.000, 2017).

Si bien es cierto que la Contraloría reconoce la potestad del director del SII, al mismo tiempo reafirma la obligación de motivar sus decisiones. Hay que prestar atención en la redacción que utiliza la CGR en el Dictamen, ya que en ningún momento hace alusión a expresiones como «margen de apreciación» o «voluntad subjetiva», sino muy por el contrario señala que «es importante que estas no obedezcan al mero capricho de la autoridad, sino a *criterios objetivos que le otorguen legitimidad* (el destacado es nuestro). La CGR reafirma la obligación que tiene el SII de fundamentar sus resoluciones, y que esa fundamentación sea, además, racional, que según la RAE es lo «perteneiente o relativo a la razón», y razón en su acepción cuarta es un «argumento o demostración

que se aduce en apoyo de algo». Las decisiones del SII, y de todo organismo público, deben tener una fundamentación y esta debe ser racional, es decir, deben tener apoyo en los hechos y antecedentes del caso en particular, por lo que se hace necesario que la decisión en particular sea fundamentada, y no una fundamentación general basada en «criterios históricos» sin analizar el caso singular y sin expresar los motivos que en cada hipótesis sirven de base a los antecedentes que se tengan.

La CGR agrega que, en virtud de los principios de juridicidad, legalidad u ordinalidad, eficiencia, eficacia, celeridad y economía procedimental, al director del SII le corresponde ejercer alguna de las facultades que le otorga la ley de manera oportuna, para así evitar la prescripción. Además, le ordena al SII, ya que los dictámenes son obligatorios para la Administración, que «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» (Dictamen 14.000, 2017), es decir, que fundamenten racionalmente sus decisiones basándose en criterios objetivos.

Rol del Consejo de Defensa del Estado

Si bien se le entrega la posibilidad al Consejo de Defensa del Estado (en adelante CDE) de presentar querrelas por delitos tributarios, sancionados con multa y pena corporal, se condiciona lo anterior al requerimiento que debe realizar el director del SII al CDE. (DFL 7, 1980: artículo 7).

Ambas instituciones tienen dos roles bien definidos y totalmente distintos en nuestra legislación. Mientras que al SII —y de acuerdo a lo que establece el artículo 1 del DFL 7 del Ministerio de Hacienda— le corresponde 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 especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente, por otro lado al CDE le corresponde —al tenor del artículo 2 del DFL 1 del Ministerio de Hacienda— principalmente la defensa judicial de los intereses del Estado. Luego, en el artículo 3 del mismo cuerpo legal se establece un catálogo de funciones que la ley ha encomendado especialmente al CDE. Entre ellas se encuentran las de los numerales 3, 4 y 5. En el numeral 3 se establece que:

La defensa en los juicios *en que tengan algún interés los servicios de la administración descentralizada del Estado* o las entidades privadas en que el Estado tenga aporte o participación mayoritarios, *siempre que el respectivo servicio jurídico no esté en condiciones de asumir convenientemente tal función*, circunstancia que en cada caso calificará el Consejo (DFL 1, 1993: artículo 3 numeral 3; lo destacado es propio).

Es decir, en aquellos juicios en que tenga algún interés un organismo descentralizado y este no pueda asumir *convenientemente tal función*, el CDE está facultado para asumir la defensa, lo que deberá calificar en cada caso. Por otra parte, encontramos el numeral 4 del mismo artículo, el cual dispone que es función del CDE «Ejercer la acción penal, tratándose de *delitos que pudieren acarrear perjuicios económicos para*

el Fisco u organismos del Estado» (DFL 1, 1993: artículo 3 numeral 4; lo destacado es propio). Es evidente que los delitos tributarios acarrear o pueden acarrear perjuicios graves para el Estado, dependiendo del monto. Luego, y por último, el numeral 5 del mismo artículo ya citado señala que es también función del CDE:

Ejercer la acción penal, tratándose de *delitos cometidos en el desempeño de sus funciones o empleos por funcionarios públicos o empleados de organismos del Estado, de la Administración del Estado*, de los gobiernos regionales, de las municipalidades, o de las instituciones o servicios descentralizados funcional o territorialmente (DFL 1, 1993: artículo 3 numeral 5) (el destacado es nuestro)..

La norma agrega que «El Consejo ejercerá la acción penal tratándose, especialmente, de delitos tales como cohecho, soborno y negociación incompatible». Es decir, en aquellos delitos tributarios en que tengan participación alguna de las personas que aquí se enumeran, el CDE está facultado para ejercer la acción penal.

Como ya se mencionó, as funciones del SII y del CDE son muy distintas: la del SII es recaudar los tributos y la del CDE es asumir la defensa judicial de los intereses del Estado. Estos dos objetivos son los que se deberían tomar en cuenta al momento de conceder la potestad a alguna de estas dos instituciones para interponer querrelas por delitos tributarios. En aquellos casos en que el delito merezca pena corporal, pareciera que el organismo encargado de ejercer la acción penal debería ser el CDE, atendiendo el rol que la ley le ha encomendado, y cuando la pena sea solo una multa, es lógico que sea el SII el que tenga la facultad de denunciar o iniciar querrela por el hecho ilícito, en razón de los objetivos ya expuestos, es decir, ser el ente encargado de recaudar los tributos. Así, se deja abierta la posibilidad de que sea el Consejo de Defensa del Estado quien, en ejercicio de la función que la ley le ha encomendado, y por aplicación del artículo 3 numerales 3, 4 y 5 de su DFL, sea quien ejerza la acción penal sin ser necesario el requerimiento del director del SII. Lo anterior por varias razones:

- El Servicio no se encontraría en condiciones de ejercer dicha potestad al abstenerse de tomar una decisión y no fundamentarla.
- Las potestades del CDE se las entrega directamente la ley y, por lo tanto, en aquellos casos en que el ordenamiento jurídico lo ha habilitado para actuar este debe hacerlo.
- La potestad del director del SII de requerir la intervención del CDE, es una norma que obliga al director del Servicio y no al Consejo de Defensa del Estado. Es, en definitiva, el Consejo de Defensa del Estado quien debería ejercer la acción penal cuando el director del SII no ejerza su potestad y/o no fundamentamente debidamente su decisión.

Lo anterior presenta un problema práctico, y este es cómo la información sobre delitos tributarios podría llegar a manos del CDE. Nada obsta a que un particular pueda denunciar el hecho o sugerir el inicio de una investigación, el cual podría haber to-

mado conocimiento por medios de comunicación social o por medio de la Ley 20.285 sobre Acceso a la Información Pública, o que sea el CDE quien solicite la información directamente al SII o este la entregue de oficio al CDE por aplicación del principio de coordinación que debe existir en la Administración del Estado.

Además, se podría reclamar la ilegalidad de la decisión (o la falta de esta) del director del SII al no fundamentar el no ejercicio de la acción penal, solicitando que se obligue a la autoridad a motivarla debidamente sobre la base de criterios objetivos, como bien lo señaló la CGR en el Dictamen 14.000 de 2017 ya analizado.

Finalmente, no se trata de obligar a la autoridad a ejercer una potestad discrecional en un sentido u otro, sino de que su decisión esté debidamente motivada, bajo el riesgo que el acto sea dejado sin efecto si es que no lo está (Corte Suprema, rol 58.971-2016: considerando duodécimo). Nuevamente, «discrecionalidad no es arbitrariedad» (Fernández, 1991: 105).

Por último, si bien es cierto que existe la norma que le permite al director del SII requerir la intervención del CDE, quien podría presentar la querrela a raíz de ese requerimiento, lo adecuado sería que fuera directamente el CDE quien decidiera, en cada caso en particular y según sus antecedentes, ejercer o no la querrela por el delito de que se trate, esto en virtud de la función que la ley le ha encomendado al Consejo de proteger los intereses del Estado. En definitiva, el SII en su rol de recaudar tributos no es el ente ideal para decidir si ejercer o no una acción penal, sobre todo cuando la pena que se persigue por el delito sea corporal, y no así cuando se trate solo de una multa, en cuyo caso sí parece como el organismo ideal para tal función, como lo establece el inciso tercero del artículo 162 del Código Tributario.

Referencias

- BELLO, Andrés (1834). «Necesidad de Fundar las Sentencias». *El Araucano*, 197.
- DE LA CUÉTARA, José Miguel (1986). *Las Potestades Administrativas*. Madrid: Tecnos
- FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón (2015). «Arbitrariedad y discrecionalidad». En El mismo (compilador), *De la arbitrariedad de la Administración*. Madrid: Civitas.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón Fernández (2015). *Curso de Derecho Administrativo I*. Madrid: Thomson Reuters-Civitas.
- GASCÓN, Marina (2004). «La Motivación de la Prueba». En Jerónimo Betegón Carrillo, Francisco Javier Laporta San Miguel, Luis Prieto Sanchís, Juan Ramón de Páramo Argüelles (coordinadores), *Constitución y Derechos Fundamentales*. Madrid: Presidencia del Gobierno, Secretaría General Técnica.
- RIBERA, Teodoro (2004). «El control constitucionalidad de los Decretos con Fuerza de Ley por el Tribunal Constitucional: el artículo 82, n°3 de la Constitución». *Revista de Derecho Público*, 66: 121-144.
- SAINZ, Fernando (1976). *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Madrid: Civitas.

SILVA CIMMA, Enrique (2009). *Derecho administrativo chileno y comparado. Introducción y fuentes*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.

SOTO KLOSS, Eduardo (1982). *El recurso de protección: Orígenes, doctrina y jurisprudencia*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.

—. (1996). *Derecho Administrativo. Bases Fundamentales. Tomo II, El principio de juridicidad*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.

—. (2012). *Derecho Administrativo. Temas Fundamentales*. Santiago: Abeledo Perrot - Legal Publishing Chile.

Sobre el autor

ALEJANDRO GÓMEZ SOTOMAYOR es abogado. Licenciado en Ciencias Jurídicas de la Universidad San Sebastián y académico de la misma casa de estudios. Es candidato a Magíster en Derecho Regulatorio en la Pontificia Universidad Católica de Chile. Su correo electrónico es a.gomezsotomayor@gmail.com.