



UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
ESCUELA DE DERECHO



Tesis de Derecho:

La discrecionalidad de la facultad del Director Regional y el Director de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos para condonar multas e intereses penales.

Profesor Guía:

Gonzalo Pardo Sainz.

Alumnos:

Stephanie Leiva Aguayo

Antonio Vargas Villegas

Índice de contenidos

1. Introducción.....	6
2. Desarrollo.....	7
Capítulo I. Principios Constitucionales.....	7
I. El principio de legalidad en materia tributaria.....	7
I. a. Cuestiones Previas.....	7
I. b. Concepto.....	9
I. c. Fundamento del principio de legalidad tributaria.....	9
I. d. Preceptos Constitucionales del Principio de Legalidad Tributaria.....	10
I. e. Alcances y modalidades de la legalidad.....	12
II. Igualdad en materia Tributaria.....	13
II. a. Cuestiones básicas.....	13
II. b. Preceptos Constitucionales del Principio de Igualdad Tributaria.....	13
b.1.- Aspecto normativo.....	14
b.1.i. Igualdad ante la Ley.....	14
b.1.ii. La Igualdad ante los tributos.....	14
b.1.iii. La no discriminación arbitraria.....	14
b.2.- Aspecto dogmático.....	14
b.2.i. El principio de Igualdad Tributaria en situaciones desiguales.....	15
b.2.ii. Perspectivas del Principio de Igualdad.....	16
Capítulo II: Servicio de Impuestos Internos.....	17
I. Estructura del Servicio de Impuestos Internos.....	17
II. Personal del Servicio de Impuestos Internos.....	18
II. a. Director Nacional.....	18
II. b. Director Regional.....	19
II. c. Director de Grandes Contribuyentes.....	19
c.1. La Dirección de Grandes Contribuyentes en el ámbito internacional.....	21
III. Facultades del Director Regional y Director de Grandes Contribuyentes.....	22

III. a. Aspectos generales de la condonación como modo de extinguir las obligaciones tributarias y particulares, respecto a la facultad del Director Regional y del Director de Grandes contribuyentes.....	22
a. i. La remisión o condonación como modo de extinguir las obligaciones tributarias.....	22
a. ii. La facultad de condonar intereses penales y multas.....	23
a.ii.1. La condonación de intereses penales y multas (sanciones pecuniarias) en el Art. 6° del Código tributario.....	24
a.ii.2. La condonación de intereses penales y multas por parte del Tesorero General de la República.....	25
Capítulo III. Sanciones Tributarias.....	26
I. Intereses penales o moratorios.....	26
I. a. Rasgos de los intereses.....	27
I. b. Régimen especial de los intereses.....	27
I. c. Reajuste e interés: normas comunes.....	29
I. d. Condonación de intereses penales en la legislación.....	30
II. Multas.....	31
II. a. Condonación de multas o sanciones pecuniarias en el Código Tributario.....	32
Capítulo IV. Política de condonación de intereses y sanciones pecuniarias, regulación y contenido.....	33
I. Regulación.....	33
II. Contenido.....	34
III. Las Fuentes Administrativas.....	35
Capítulo V. Análisis crítico de la Facultad del Director Regional y del Director de Grandes Contribuyentes para condonar multas e intereses penales.....	38
I. La Discrecionalidad.....	38
I. a. La actividad discrecional como opuesta a la actividad reglada.....	40
I. b. Facultad de condonar intereses penales y multas.....	40

II. Desproporción de los montos que se generan por concepto de intereses penales y multas.....	42
III. La actual regulación a través de la Circular 21.....	43
IV. Control de la decisión administrativa.....	45
V. La Dirección de Grandes Contribuyentes.....	46
Capítulo VI. Soluciones frente a los problemas generados por esta potestad discrecional.....	48
I. Reglamentación de esta potestad.....	48
II. Disminución del porcentaje de intereses cobrado por el Fisco.....	48
III. Derogación de la Circular 21.....	49
IV. Que la decisión tomada en sede administrativa sea susceptible de ser cuestionada en sede jurisdiccional mediante el procedimiento general de reclamaciones tributarias.....	49
V. Oficinas especializadas en Grandes Contribuyentes en Regiones.....	50
3. Conclusiones.....	51
4. Bibliografía.....	53

RESUMEN

La presente tesina tiene por objeto analizar críticamente la facultad del Director Regional y el Director de Grandes Contribuyentes, para condonar multas e intereses penales. Para ello, se expondrán, en primer término, los principios constitucionales relevantes para el tema de investigación, analizando la estructura del SII y las sanciones tributarias. Finalmente, nos detendremos en el estudio de la política de condonación de intereses y sanciones pecuniarias. Habiendo expuesto lo anterior, pasaremos al análisis crítico, haciendo especial énfasis en su deficiente regulación al establecerse como una potestad discrecional, para luego, proponer soluciones tendientes a su reglamentación.

ABSTRACT

The following thesis has as its objective to critically analyze the faculty of the Regional Director and Large Contributors' Director to condone fines and penal interests. In order to accomplish that, first, the constitutional principles relevant to the topic of investigation will be exposed, analyzing the structure of the Internal Taxes Service and the tributary sanctions. Finally, we will have a deep look at the study of the policies of interest remission and pecuniary sanctions. Having mentioned that, we will go through the critical analysis, making special emphasis on the deficient regulation being established as a discretionary power. Then, we will propose solutions associated to its regulation.

PALABRAS CLAVE

Director Regional – Director de Grandes Contribuyentes – Condonación de Intereses – Condonación de Sanciones Pecuniarias – Potestad Discrecional – Potestad Reglamentada.

KEYWORDS

Regional Director - Large Contributors' Director - Cancellation of Interest – Cancellation of Fines - Discretionary Power - Regulated Power.

1. Introducción

A raíz de la solicitud presentada por la Asociación de Funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, con fecha 27 de Diciembre del año 2012, la Contraloría General de la Republica emite el Dictamen N° 80.509, en el cual, se refiere a los supuestos conflictos de interés del Subdirector Jurídico del SII de la época, alegados por los solicitantes, al decidir condonar los intereses penales y multas, adeudados por una empresa que solicitó dicha condonación.

Independiente del contenido de la decisión adoptada por la entidad fiscalizadora, así como, los aspectos que ordenó subsanar, en relación a la facultad del Director Nacional, y de las muchas voces que indicaron la *injusticia* de lo resuelto por la Contraloría, nos parece relevante aquellos aspectos de fondo, que en el ámbito del Derecho Tributario, no se consideraron en el debate generado ante esta controversia.

De este modo, el presente trabajo pretende hacerse cargo de realizar un análisis crítico de la facultad para condonar intereses penales y multas, radicada en el Director Regional y el Director de Grandes Contribuyentes.

Para ello, en los primeros cuatro capítulos de esta tesina se expondrá el marco teórico que abarcara, específicamente, iniciando con los Principios Constitucionales relevantes para al presente estudio, la estructura del SII, las Sanciones Tributarias, la política nacional de condonaciones y finalmente, el capítulo principal, que precisamente analizará de forma crítica la facultad del Director Regional y del Director de Grandes Contribuyentes respecto a la *discrecionalidad* -como una forma de actuación de la administración en contraposición a los actos reglados- y si a partir de esto, se satisfacen los principios que consideramos fundamentales en el Ordenamiento Jurídico Tributario.

Capítulo I. Principios Constitucionales.

I. El Principio de Legalidad en materia tributaria.

Los límites que a continuación estudiaremos constituyen un verdadero resguardo de los derechos fundamentales de la persona humana, esto desde el momento en que la potestad tributaria deja de concebirse como un arsenal de potestades discrecionales e ilimitadas, para convertirse en el ejercicio de competencias por parte de los órganos del Estado llamados a regular el ámbito tributario¹. En nuestro trabajo, nos centraremos en la legalidad de la administración tributaria en su actuación frente a los contribuyentes, en resguardo de sus garantías.

I. a. Cuestiones previas.

En primer lugar tenemos que tener en cuenta que *principio de legalidad* y *reserva de ley* son expresiones que, aunque muy frecuentemente se emplean de forma indistinta, la doctrina ha logrado –no sin ciertas dificultades– distinguir con claridad².

El principio de legalidad es una regla de Derecho que explica, o intenta explicar, las relaciones entre la norma general u ordenamiento y el acto singular o acto administrativo, o si se prefiere, entre ordenamiento jurídico y Administración. El principio de legalidad tiene dos facetas: como principio de vinculación negativa, determina que la Administración puede emanar libremente actos administrativos en cualquier materia que no esté prohibida por la norma general, aunque no tenga autorización expresa para hacerlo; y como principio de vinculación positiva, implica que la Administración solo podrá actuar en las materias para las que cuente con autorización específica de una ley preexistente³.

Ya en el ámbito tributario, se ha dicho que la expresión principio de legalidad alude en sentido amplio, a la primacía o imperio de la ley en el Estado de Derecho; pero dicha expresión designa indistintamente, dos manifestaciones el principio; por un lado, se habla de legalidad

¹ MEZA, Bárbara; IBACETA, David, *El principio Constitucional de Legalidad en Materia Tributaria*, Cuadernos del Tribunal Constitucional N° 37 AÑO 2007, LOM Ediciones, primera edición, Santiago de Chile, 2007, Pág. 45.

² SIOTA ÁLVAREZ, Mónica, *Analogía e Interpretación en el Derecho Tributario*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2010, Pág. 207.

³ Ídem, Pág. 208.

para designar el principio de reserva de ley, que es, en rigor, un principio de producción normativa, que actúa como criterio de atribución de competencia garantizado, al mismo tiempo, la protección de determinados derechos individuales y por otro lado, el principio de legalidad en el ámbito el Derecho Público, se refiere al sometimiento de la actuación administrativa a lo dispuesto en las leyes⁴.

La reserva de ley, por su parte, ordena que sea la ley la norma que regule una determinada materia, vedando toda posibilidad de que sea otro tipo de disposición la que determine su régimen jurídico, para así limitar la discrecionalidad administrativa. De este modo, la reserva se referirá a las relaciones entre la ley y las demás normas jurídicas que no tengan rango legal.

En definitiva, y como ya manifestaron García de Enterría y Fernández: en nuestros días, cuando se habla de principio de legalidad se hace desde una perspectiva más amplia y, en todo caso diferente, a la reserva de ley. Así el principio de legalidad explica las relaciones entre la Administración y el ordenamiento jurídico, sin distinguir dentro de este cada una de sus fuentes peculiares; mientras que el principio de reserva de ley trata las relaciones ley-reglamento, y los límites del poder reglamentario.

No ocurría lo mismo en los orígenes del constitucionalismo, en el que ambos principios se confundían, pues la teoría de la separación de poderes impedía al Ejecutivo dictar normas generales. Pero la asunción de competencias normativas por el Ejecutivo obliga a plantear el problema de las relaciones entre la norma administrativa y la norma legal, donde por efecto el principio de reserva de ley cobra autonomía en relación al principio de legalidad, cuyo significado actual se reduce a que todo acto administrativo debe fundarse en una norma general autorizante. El significado primario de la reserva de ley es, por el contrario, que una materia, en nuestro caso la tributaria, tiene que regularse por ley y no por reglamento⁵.

Ahora bien, hemos de remarcar que, a pesar de las diferencias que se observan entre el principio de legalidad y la reserva de ley, la relación que existe entre ambos es clara: se complementan recíprocamente al limitar la posibilidad de actuar de la administración. En consecuencia, es frecuente, en el lenguaje actual, que ambas expresiones se utilicen como sinónimos por parte de la doctrina; aunque para ciertos autores, sea preferible la expresión principio de legalidad, al considerarla más ajustada que la de reserva de ley, por originarse esta,

⁴ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica, *Analogía e Interpretación en el Derecho Tributario*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2010, Pág. 208.

⁵ Ídem, Pág. 209.

históricamente, en un ambiente político-constitucional distinto del vigente en nuestro país y del resto de sistemas constitucionales⁶.

I. b. Concepto.

El principio de legalidad tributaria impide que los tributos sean establecidos por alguna vía distinta de la ley. Es el reconocimiento constitucional del principio “*nullum tributum sine lege*”, es decir, nadie puede estar obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe⁸.

De ese modo, el impuesto debe estar establecido por una ley por cuanto se trata de la imposición de una limitación a la propiedad individual, o más ampliamente a la libertad del obligado. Además, como su naturaleza jurídica es la de una obligación no convenida y que no se funda en un hecho voluntario de quien debe pagar, debe reconocer su fundamento y sus alcances en la ley, evitando así cualquier posibilidad de intervención arbitraria de parte de órganos o personas no facultados para reclamar contribuciones. Todo lo anterior relacionado estrechamente con el principio de igualdad tributaria.

I. c. Fundamento del Principio de Legalidad tributaria.

Es imperioso para este trabajo profundizar en cuál es el fundamento que sustenta esta garantía. En el Estado Constitucional de Derecho el principio de legalidad tributaria busca dos objetivos: por una parte garantizar el respeto del Principio de Autoimposición, mientras que por otra parte intenta resguardar de los posibles abusos de la administración el derecho de propiedad⁹ y la igualdad.

⁶ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica, *Analogía e Interpretación en el Derecho Tributario*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2010, Pág. 207.

⁷ PÉREZ, Abundio, *Manual de Código Tributario*, LexisNexis, cuarta edición, Santiago de Chile, 2006, Pág. 46.

⁸ ASTE, Christian, *Curso sobre Derecho y Código Tributario*, LexisNexis, primera edición, Santiago de Chile, 2006, Pág. 5.

⁹ MEZA, Bárbara; IBACETA, David, *El principio Constitucional de Legalidad en Materia Tributaria*, Cuadernos del Tribunal Constitucional N° 37 AÑO 2007, LOM Ediciones, primera edición, Santiago de Chile, 2007, Pág.125 y 126.

En relación al Principio de Autoimposición, éste se funda en la exigencia de que sean los representantes del pueblo, quienes tengan directa intervención en aquellos actos del poder político tributario, para obtener del patrimonio de los particulares recursos para asegurar el cumplimiento de los fines de bien común del Estado.

Respecto al segundo de estos objetivos, debemos indicar que existe una necesidad de protección de los contribuyentes en su derecho de propiedad, ya que los tributos importan restricciones a ese derecho, conforme a través de ellos se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares. Situación que en un Estado de Derecho no es legítima, salvo que se obtenga por decisión de órganos representativos de la soberanía nacional. Básicamente, la reserva de ley busca garantizar el derecho de propiedad de los individuos, sustrayéndose, de ese modo, de la arbitrariedad de la administración.

A pesar de los dos fundamentos previamente desarrollados, hay que evidenciar que la dogmática constitucional tributaria ha entregado nuevos criterios: El principio Democrático de Separación de Funciones y el Principio de Igualdad ante la Ley Tributaria, este último se profundizará más adelante.

De esto último es posible concluir que actualmente el principio de legalidad busca actuar como una garantía de igualdad y de justicia- solidaridad, tal como se desprende del art. 19 número 20, en que se exige que la imposición tributaria sea igual en repartición, que no se presenten desproporciones manifiestas y que sea justo, y que los fundamentos lleven consigo la obligación para el Estado administrador tributario de conciliar los programas de política económica y los aspectos fundamentales del sistema tributario nacional.

I. d. Preceptos Constitucionales del Principio de Legalidad Tributaria.

La actual Constitución Política de la República, en adelante Constitución, reconoce este principio en diversas disposiciones, en especial en el art. 63 N° 14, que señala que “Sólo son materia de ley... N° 14. Las demás que la Constitución señale como de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”.

Esto debe relacionarse, con el art. 65 N° 1, que concede al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para “imponer, suprimir reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”.

En este sentido, sólo una ley puede imponer tributos en Chile, tanto cualitativamente creándolo, como cuantitativamente, aumentando uno ya existente.

Las normas recién señaladas agregan dos aspectos que profundizan el principio de reserva de ley y son:

A. Que no sólo el establecimiento del tributo debe efectuarse a través de una ley, sino: suprimirlo; reducirlo; condonarlo; establecer exenciones y modificar exenciones.

En consecuencia, no basta con que los tributos sean establecidos determinadamente por ley, también debe establecerse jurídicamente un sistema para el procedimiento de exacción y el de resolución de las posibles reclamaciones que puedan motivarse de su aplicación¹⁰, el que debe estar basado en la Constitución y en todo caso desarrollado por ley.

B. La iniciativa para legislar sobre las materias señaladas queda entregada, exclusivamente, al Presidente de la República. Por lo tanto, a la vez que consagra el principio de legalidad de los tributos, lo limita positivamente, impidiendo que los diputados y /o senadores, en forma individual o colectiva, puedan presentar un proyecto de ley relativo a las materia indicadas.

Para finalizar, respecto al principio de legalidad tributaria, debemos tener presente la advertencia que realiza el profesor Massone, al indicar que es errada la interpretación de algunos autores y del Tribunal Constitucional. que postulan la consagración constitucional del principio en comento en el art. 19 N° 20 de la Constitución. Ya que este precepto trata la igualdad en la repartición de los tributos y, a pesar de que nombra a la ley en más de una ocasión, lo hace en función de la igualdad y no de la legalidad¹¹.

¹⁰ ARANEDA, Hugo, *La administración financiera del Estado*, Editorial Jurídica de Chile, primera edición, Santiago de Chile, 1966, Pág. 158-159.

¹¹ MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013, Pág. 112.

I. e. Alcances y modalidades de la legalidad.

Hay países en que el principio de legalidad está consignado en forma amplia para comprender prestaciones distintas a los tributos. Veamos:

En Italia, la Constitución dispone: Ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta sino en base a la ley (art. 23 CRI).

Por su parte, la Constitución de España señala: Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley (art. 31.3 CE)¹².

También se puede lograr un propósito semejante dando al término *tributo* un significado más amplio que el que tenía en el pasado.

Por otra parte, de las múltiples sistematizaciones del principio de legalidad ofrecidas por la doctrina más autorizada (M.S Giannini, K. Tipke, A. Fedele, etc.) resulta oportuno recoger la que distingue dentro del mismo dos modalidades:

- i.- En primer lugar, la modalidad de acto legislativo primario, que consiste en que exigir ley no para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino tan solo para crearlo.
- ii.- Existe después, el principio de reserva de ley propiamente dicho, para regular toda una materia determinada.

Dentro de esta última, a su vez, suele distinguirse entre la reserva absoluta de ley, que se produce en el supuesto de que la totalidad de la materia acotada deba venir regulada en forma exclusiva por la ley o, al menos, por actos con fuerza de ley; y la denominada reserva relativa o atenuada, que consiste en exigir la presencia de la ley solo para determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos¹³.

En la doctrina latinoamericana se impone la concepción más estricta del principio de legalidad. Expresa Dino Jarach: No debe existir tributo sin ley, significa que solo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, solo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, se pretende significar que la ley es la que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuales son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser

¹² PÉREZ DE AYALA, José Luis; PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho reunidas, quinta edición, Madrid, España, 2002, Pág. 66.

¹³ PÉREZ DE AYALA, José Luis; GONZALEZ, Eusebio, *Derecho Tributario Tomo I*. Editorial Plaza Universitaria, primera edición, Salamanca, España, 1994, Pág. 145-146.

la ley la que establezca el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir este monto. A su vez, agrega que la ley debe contener la definición completa de todos los elementos de la obligación tributaria y constituye una violación del principio constitucional de legalidad la delegación en el Poder Ejecutivo, o, peor aún, en la administración tributaria, de la facultad de definir uno o algunos de los elementos de la obligación¹⁴.

II. Igualdad en materia tributaria

II. a. Cuestiones previas.

En primer lugar, el vocablo igualdad se relaciona con el de generalidad, respondiendo así a la clásica formulación de este principio en el sentido de igualdad *ante la ley*, es decir, todo los individuos -personas- son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos, sin que ello implique pretensión alguna de influir mediante tratamientos diferenciados en el arquetipo social ante situaciones desiguales de hecho que frustren el disfrute de esos derechos que la ley consagra.

En segundo lugar, se habla de igualdad en cuanto base de los tributos como medida de la obligación, es decir que cada individuo deberá contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica (o contributiva)¹⁵.

II. b. Preceptos Constitucionales del Principio de Igualdad Tributaria.

El principio de igualdad tributaria se encuentra reconocido en nuestro ordenamiento en diversas normas a lo largo de nuestra Constitución. A continuación lo analizaremos desde un punto de vista tanto normativo como doctrinario¹⁶.

¹⁴ JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1957, Pág. 101 y 105.

¹⁵ SPISSO, Rodolfo, "Potestad Tributaria en el Estado de Derecho" de *Problemas actuales de Derecho Tributario Comparado. Una perspectiva de Iberoamérica*, Librotecnica, primera edición, Talca de Chile, 2012, Pág. 331.

¹⁶ MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013, Pág. 122.

b.1.- Aspecto normativo.

Desde esta perspectiva el principio de igualdad es comprendido como una garantía general, de este modo, la Constitución consagra en el art. 19 la igualdad tributaria de tres modos:

b.1.i. Igualdad ante la Ley.

El Artículo 19 dispone: La constitución asegura a todas las personas:

2° La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre.

Hombres y Mujeres son iguales ante la ley.

Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias.

b.1.ii. La igualdad ante los tributos.

Artículo 19 N° 20. “La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”.

b.1.iii. La no discriminación arbitraria.

Artículo 19 N° 22. “La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica.

b.2.- Aspecto dogmático.

Este principio establece que el tributo sólo puede afectar a los sujetos que se encuentran en el supuesto de hecho que la ley ha previsto, o sea, el hecho gravado. Esto significa que el tributo no puede tener destinatarios especiales¹⁷.

Lo que de acuerdo al profesor Massone: “No sería una regla férrea porque permite la formación de *distingos o categorías, siempre que estos sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas*”¹⁸.

Para el profesor Massone, no es un elemento de la esencia de esta garantía la inadmisibilidad de discriminaciones *arbitrarias*. Pues si se acoge tal tesis, para que una afectación al principio de igualdad sea tal, requeriría del elemento de la arbitrariedad perdiendo parte de su significado,

¹⁷ ZAVALA, José, *Manual de Derecho Tributario*, LexisNexis, quinta edición, Santiago de Chile, 2003, Pág. 16.

¹⁸ MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013, Pág. 120.

reduciéndose a una declaración innecesaria la cual es reemplazada por una garantía de no discriminación arbitraria. Como consecuencia, un agregado destinado a reforzar la igualdad, termina sustituyéndola.

Por lo tanto, la igualdad ante la ley y la igual repartición de los tributos son garantías que no solo se infringen cuando existe una discriminación arbitraria.

La sola discriminación constituye elemento suficiente para atentar contra la igualdad, a menos que se base en la existencia de circunstancias diferentes que la justifiquen en virtud de otras normas, principios o intereses amparados por la Constitución¹⁹.

b.2.i. El principio de Igualdad Tributaria en situaciones desiguales.

El principio en cuestión se infringe cuando situaciones substancialmente diversas son tratadas arbitrariamente de la misma forma. Por lo tanto, existe una exigencia superior respecto a la diversidad de tratamiento para situaciones disímiles²⁰.

Siguiendo la misma línea, si la igualdad supone igual trato a los iguales y desigual a los desiguales, es posible señalar que los tributos respetan este principio si el Ejecutivo con la venia del Legislador:

- a) Procura evitar que dos o más “circunstancias” de imposición claramente distintas, dentro de la categoría de situaciones sometidas al impuesto, den como resultado cargas tributarias iguales (tras aplicar la ley).
- b) Procura evitar que dos o más “circunstancias” de imposición claramente iguales o similares, dentro de la categoría de situaciones sometidas al impuesto, den como resultado cargas fiscales diferentes después de aplicar la ley.
- c) Procura evitar que aquellas circunstancias de imposición de las que no puede afirmarse con claridad si son iguales o distintas, sean discriminadas con diversas cargas tributarias, como consecuencia de la aplicación de la ley²¹.

¹⁹ MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013, Pág. 122-123.

²⁰ Ídem. Pág. 120.

²¹ PEREZ DE AYALA, José Luis; PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho reunidas, quinta edición, Madrid, España, 2002, Pág. 76.

b.2.ii. Perspectivas del Principio de Igualdad.

Por otro lado, la búsqueda de un Estado de bienestar viene de la mano de una nueva concepción de la igualdad, que la perfecciona y extiende. Ya no se trata de una igualdad *ante* el impuesto, sino *por* el mismo²²

Ahondando en este punto, la doctrina Uruguaya ha indicado que esta noción puede ser vislumbrada desde 3 puntos de vista:

- *En la ley*: El precepto legal no puede contener discriminaciones arbitrarias y en caso de darse esta situación sería inconstitucional.
- *Por la ley*: Que la norma puede buscar una igualación por medio de la redistribución y;
- *Ante la ley*: Que en su aplicación la Administración no puede efectuar discriminaciones no incluidas en aquella, en cuyo caso el acto administrativo sería ilegal²³.

²² DUVERGER, Maurice, *Institutions Financieres*, PUF, tercera edición, Paris, 1960, Pág. 105.

²³ VALDÉS COSTA, Ramón, *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*, Sin editorial, Montevideo, 1982, Pág. 54.

Capítulo II: Servicio de Impuestos Internos.

Previo al estudio y análisis de la facultad misma para condonar intereses penales por mora y multas del Director Regional y del Director de Grandes Contribuyentes, es imperioso entregar un panorama general del Servicio de Impuestos Internos y profundizar sobre los principales caracteres de los ya mencionados órganos.

I. Estructura del Servicio de Impuestos Internos.

El Servicio de impuestos Internos (en adelante SII) forma parte de la Administración Financiera del Estado de Chile (junto al Servicio de Tesorerías y el Servicio de Aduanas).

Al SII le compete 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 este especialmente encomendado por ley a una autoridad diferente (art. 1º, LO-SII).

Respecto a su regulación, su ley orgánica está contenida en el D.F.L. N° 7, de 30 de septiembre 1980 (D.O. de 15 de Octubre 1980).

A su vez, el SII depende del Ministerio de Hacienda, por lo tanto es un Servicio Público centralizado y desconcentrado. Está constituido por la Dirección Nacional, la Dirección de Grandes Contribuyentes, ambas con sede en la capital de la República, y por las Direcciones regionales (art. 2º, LO-SII).

Finalmente, es necesario tener presente la opinión de la OCDE, la que ha señalado que Chile junto a Corea del Norte y Canadá tienen una estructura organizativa de alto nivel en materia de Administración tributaria. Y, según el mismo organismo, los modelos organizativos adoptados por estas autoridades fiscales, (presentes igualmente en niveles de gobierno bastante elevados) son un reflejo de modelo tradicional basado en las funciones, que cuenta con una red de departamentos de gestión y coordinación a nivel regional²⁴.

²⁴ Centro de Política y Administración Tributarias (CPAT), *La administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada"* (2008). Foro sobre Administración Tributaria, 2009, Pág. 39.

En el caso de Chile este modelo se complementa con una unidad dedicada a grandes contribuyentes; sin embargo, la recaudación de deudas es competencia del Ministerio de Hacienda²⁵.

II. Personal del Servicio de Impuestos Internos.

II. a. Director Nacional.

El funcionario con el título de *Director*, es el Jefe Superior del Servicio, y será nombrado por el Presidente de la Republica, siendo de su exclusiva confianza (art. 6º, inc. 1º, LO-SII).

Según la respectiva Ley Orgánica, el Director tiene la autoridad, atribuciones y deberes inherentes a su calidad de Jefe Superior del Servicio y, en consecuencia, sin que ello implique limitación, le corresponden, entre otras, las siguientes atribuciones, responsabilidades y obligaciones (mencionaremos las relevantes para el tema que estudiamos):

- a) Planificar las labores del Servicio y desarrollar políticas y programas que promuevan la más eficiente administración y fiscalización de los impuestos. Podrá asimismo, promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias mediante el establecimiento de sistemas de premios o incentivos al público en general, en la forma que estime conveniente, y sin sujeción a otra limitación que las disponibilidades presupuestarias. Los premios que se otorguen en uso de esta facultad, no estarán sujetos a la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- b) Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normar, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.
- c) Dirigir, organizar, planificar y coordinar el funcionamiento del Servicio, dictar las órdenes que estime necesarias o convenientes para la más expedita marcha del mismo, supervigilar el cumplimiento de las instrucciones que imparte y la estricta sujeción de los dictámenes y resoluciones a las instrucciones que sobre las leyes y reglamentos emita la Dirección; [...]
- f) Ejercer la tuición administrativa de los casos en que se hubieren cometido infracciones sancionadas con multa y pena corporal, respecto de los cuales el Servicio efectuará la recopilación de antecedentes destinada a fundamentar la decisión a que se refiere la atribución contemplada en la letra siguiente; [...]

²⁵ Centro de Política y Administración Tributarias (CPAT), *La administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada" (2008)*. Foro sobre Administración Tributaria, 2009, Pág. 39.

- j) Autorizar a los Subdirectores, Directores Regionales o a otros funcionarios para resolver determinadas materias o para hacer uso de alguna de sus atribuciones, actuando “por orden del Director”, sin otras limitaciones que las que determine el propio Director;
- l) Designar a los subrogantes del Director, Subdirectores, Contralor, Directores Regionales, Secretario General, Jefes de Departamentos, y de cualquiera otra jefatura o cargo del Servicio, estableciendo el orden de precedencia, mediante resoluciones genéricas o particulares que serán habilitantes respecto de la persona o del cargo, según se indique; [...]
- q) El Director tiene además las atribuciones y deberes que a su respecto se señalan en la presente Ley Orgánica, en el Código Tributario y en las demás disposiciones legales vigentes o que se dicten. (Art. 7° LO-SII)

II. b. Director Regional.

Los Directores Regionales son las autoridades máximas del SII dentro de los límites de sus respectivas jurisdicciones territoriales y depende directamente del Director (art. 18, LO-SII).

Los Directores Regionales, además de sus funciones administrativas, tienen el carácter de tribunales tributarios (art. 19 letra b LO-SII, art. 6° letra B N° 6 y art. 115, ambos del CT), mientras no entren en funciones, en la respectiva región, los nuevos tribunales creados por la reforma procesal tributaria y para las causas que, a la fecha de dicha entrada en funciones, se encontraren pendientes de resolución (art. 2 transitorio LRPT).

Es relevante para nuestro estudio las siguientes facultades de los Directores Regionales establecidas en el artículo 6° letra B del Código Tributario:

3° Aplicar, rebajar, condonar las sanciones administrativas fijas o variables.

4° Condonar total o parcialmente los intereses penales por mora en el pago de los impuestos, en los casos expresamente autorizados por la ley. [...]

II. c. Director de Grandes Contribuyentes.

La Dirección de Grandes Contribuyentes fue creada por una resolución del Director Nacional y, luego, consagrada mediante la Ley N° 20.431 (D.O. de 30 de abril 2010).

Al igual que la Dirección Nacional del SII, la Dirección de Grandes Contribuyentes tiene su sede en la capital de la Republica (art. 2° LO-SII).

A su vez, la Dirección de Grandes Contribuyentes tiene rango de Subdirección (art. 3° bis, inc. 3°, LO-SII).

Sin perjuicio de la jurisdicción territorial de los Directores Regionales, la Dirección de Grandes Contribuyentes tendrá competencia sobre todo el territorio nacional y ejercerá jurisdicción sobre los contribuyentes calificados como *grandes contribuyentes* por resolución del Director Nacional, cualquiera fuere su domicilio (art. 3° bis, inc. 2°, LO-SII).

Respecto a lo recién señalado, por resolución 79 de 2010, el Director fijó, para los efectos del art. 3 bis de la LO-SII, los criterios de inclusión y la nómina de contribuyentes que se califican como *Grandes Contribuyentes* y sobre los cuales tiene competencia la Dirección de Grandes Contribuyentes del SII²⁶.

La resolución 79 recién citada fue reemplazada por la resolución 157 de 2011, que rige a contar del 31 de diciembre del 2011²⁷. Esta última redujo y simplificó el número de criterios usados para la calificación, y considera en síntesis: el volumen de ingresos o ventas anuales, exportaciones o capital propio tributario; el estar sometidos a la fiscalización de ciertas Superintendencias; el pertenecer a la gran minería, a grupos empresariales o ser sociedad plataforma de inversión.

En ambas resoluciones, la calificación como *grandes contribuyentes* se ha definido sobre la base del cumplimiento de, al menos, uno de los criterios de la respectiva resolución.

Con todo, por *razones de buen servicio*, el Director podrá calificar como grandes a contribuyentes que no cumplan con los requisitos mencionados. Asimismo, podrá no considerar como grandes contribuyentes a aquellos que no cumplan con uno o más de aquellos²⁸. Por tanto queda entregado a discreción del Director incluir o excluir contribuyentes de la nómina, invocando *razones de buen servicio*.

Si alguno de los contribuyentes comprendidos en la nómina sufre transformaciones, modificaciones, fusiones, absorciones, divisiones o cambios tanto en la propiedad de los derechos sobre el establecimiento mercantil o industrial, propiedad accionaria o modificaciones de cualquier índole en su organización jurídica o corporativa, las personas jurídicas o

²⁶ Res. 79, 30 de abr. 2010, Bol-SII 677, abr. 2010, Pág. 37-51.

²⁷ Res. 157, 30 dic. 2011, BOL-SII 697, dic. 2011, Pág. 22-23.

²⁸ Res. 157, 30 dic. 2011, BOL-SII 697, dic. 2011, Pág. 23, resolutivo 3°

establecimientos individuales que se transformen, se creen o les sucedan podrán ser incorporados en la nómina de Grandes Contribuyentes²⁹.

Los contribuyentes incluidos en la nómina, podrán ser excluidos de la misma, previa solicitud fundada presentada en la Dirección Nacional. Así también, previa presentación debidamente asentada ante la Dirección de Grandes Contribuyentes, los contribuyentes que no hayan sido incluidos podrán ser incorporados en la nómina. En ambos casos, será el Director quien resolverá sobre la base del fundamento y los antecedentes que aporte el solicitante, notificándose su decisión³⁰.

c. i. La Dirección de Grandes Contribuyentes en el ámbito internacional.

Es interesante destacar que a nivel OCDE la tendencia de muchos países miembros ha sido crear unidades especializadas dedicadas a este tipo de contribuyentes. Como ya lo expusimos, Chile no ha sido la excepción.

De acuerdo a este Organismo Internacional los criterios aplicados para identificar a los “grandes contribuyentes” varían de un país a otro, en función de factores que le son propios y por los criterios impuestos por los responsables de la administración tributaria respecto de la diferencia entre “contribuyentes” y “grandes contribuyentes”.

Aunque la definición de “*Gran Contribuyente*” varíe entre administraciones tributarias, la mayoría han fijado un criterio claro y específico para su identificación (en la cual nuestro país no se incluye y depende, en gran parte, de la discrecionalidad del Director de esta unidad).

Los criterios utilizados normalmente para considerar a un contribuyente como “gran contribuyente” o para enmarcarlo en el ámbito de responsabilidades de la unidad de grandes contribuyentes (con independencia de su tamaño) son, entre otros:

- a) El volumen de facturación o venta bruta.
- b) El importe de activos.
- c) El importe total de impuestos pagados en un ejercicio.
- d) La pertenencia de un sector o actividad concreto (por ej. Banca, Seguros, Petróleo).

²⁹ Res. 157, 30 dic. 2011, BOL-SII 697, dic. 2011, Pág. 23-24, resolutivo 4°.

³⁰ Res. 157, 30 dic. 2011, BOL-SII 697, dic. 2011, Pág. 23, resolutivo 3°.

- e) Las empresas que realizan un volumen importante de actividades internacionales o cuyo control se ejerce en el extranjero.
- f) El número de empleados.

Muchos organismos de Administración tributaria se centran en la gestión de los grupos de sociedades y sus filiales con la intención de garantizar la identificación y el tratamiento del riesgo de incumplimiento de la “totalidad” del contribuyente. Asimismo, algunos organismos de Administración Tributaria (por ej. Irlanda y Sudáfrica) han integrado la gestión de las personas físicas (o naturales) “con grandes patrimonios” en el ámbito de las competencias de las Unidades de Grandes Contribuyentes, reconociendo con ello, que muchas de las personas físicas a las que atañe tienen una vinculación directa con las empresas que constituyen su ámbito de actuación³¹.

III. Facultades del Director Regional y Director de Grandes Contribuyentes.

III. a. Aspectos generales de la condonación como modo de extinguir las obligaciones tributarias y particulares respecto a la facultad del Director Regional y del Director de Grandes contribuyentes.

a. i. La remisión o condonación como modo de extinguir las obligaciones tributarias.

La remisión o condonación es la renuncia gratuita que hace el acreedor en favor del deudor del derecho de exigir el pago de su crédito. Si la remisión no es gratuita y el acreedor recibe un equivalente del derecho que renuncia, no hay propiamente remisión.

La remisión se caracteriza porque el vínculo jurídico se extingue, sin que el acreedor obtenga satisfacción alguna³².

No sólo falta el desembolso o la realización de lo debido; sino que no existe, además, cosa alguna a cambio de ella: ni una nueva obligación que reemplace a la antigua que se extingue,

³¹ Centro de Política y Administración Tributarias (CPAT), *La administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “Información comparada” año 2008*, Foro sobre Administración Tributaria, 2009, Pág. 49 -50.

³² MEZA BARROS, Ramón, *Manual de Derecho Civil. De las Obligaciones*, Editorial Jurídica de Chile, décima edición, 2007, Pág. 211.

como en la novación; ni un contra crédito de la misma naturaleza que se extingue, a cambio de extinguir el pertinente, como en la compensación; ni un caso fortuito que justifique la exención de cumplimiento y responsabilidad ulterior, como en la pérdida de la cosa que se debe³³.

En principio, en el ámbito del Derecho Tributario debe rechazarse la remisión de la deuda como modo de extinguir las obligaciones, debido a que, la Administración no tiene facultades dispositivas sobre los créditos tributarios. Sin embargo, debe señalarse que de ello no se sigue necesariamente la imposibilidad de que una deuda tributaria pueda extinguirse por condonación, siempre que esta condonación se realice por el titular del crédito impositivo: el Estado, actuando por medio del correspondiente órgano legislativo con iniciativa exclusiva del Presidente de la Republica³⁴.

La inadmisibilidad de la renuncia como causa de extinción de las obligaciones tributarias depende de una falta de poder de los órganos de la Administración financiera, por lo que el Estado, cuando estima oportuno renunciar a los propios créditos tributarios, lo hace mediante una ley³⁵. De allí que en Chile, al igual que en otros países se han dictado numerosas leyes de condonación, práctica que en nuestro país, ha sido abandonada hace ya algún tiempo³⁶.

a. ii. La facultad de condonar intereses penales y multas.

En términos generales, la obligación de pagar intereses sería una obligación accesoria a la obligación tributaria sustantiva, y la aplicación de sanciones es la forma de reprimir las infracciones tributarias³⁷.

No obstante que puede invocarse el origen legal de los intereses y sanciones para llegar a la conclusión de la necesidad de ley para condonarlos, la doctrina y las legislaciones han dado una mayor flexibilidad en esta materia al Principio de Legalidad, en el sentido de que es jurídicamente posible autorizar al Poder Ejecutivo o a la Administración Tributaria para

³³ FUEYO LANERI, Fernando, *Derecho Civil*, Imprenta Universo, primera edición, Santiago de Chile, 1959, Pág. 428.

³⁴ DIEZ-ALEGRIA FRAX, Manuel, *La Extinción de la Obligación Tributaria*, *Revista de Derecho y Hacienda Pública*, v. XVII. N. 68, mar-abr. 1967, Pág. 14.

³⁵ BERLILI, Antonio, *Principi di Diritto Tributario*, v. II, Editorial Milano, primera edición, Italia, 1957, Pág. 324.

³⁶ MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013, Pág. 1630.

³⁷ SOUZA DE MORENO, Maribel, *La extinción de las obligaciones tributarias*, II Congreso Internacional de Derecho Tributario, Tribunal Administrativo Tributario Panamá, 26 al 28 de junio de 2013, Pág. 21.

condonar intereses y sanciones, en general o en casos particulares, concurriendo las causales y requisitos que la propia ley señale, los cuales son apreciados en forma discrecional por la Administración³⁸.

La mayoría de las legislaciones y el Modelo del Código contienen preceptos en este sentido.

Una de las razones que lleva a otorgar a la Administración Tributaria facultades para condonar sanciones, es entregar a ésta un instrumento que usado discrecionalmente permita evitar injusticias o sanciones demasiado drásticas como consecuencia de la “responsabilidad objetiva y no subjetiva” que es la generalmente se establece en materia de ilícitos tributarios.

Un requisito común que exigen las leyes tributarias para que puedan las Administraciones efectuar la condonación es que el contribuyente acredite buena fe³⁹.

En Chile, los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio, tienen facultades para condonar total o parcialmente los intereses penales por la mora en el pago de los impuestos, en los casos expresamente autorizados por ley (art. 6 letra B N°4, inc. 1° , CT).

Además de la ya citada, los Directores Regionales pueden condonar o rebajar las sanciones administrativas fijas o variables (art. 6°, letras B, n° 3 CT).

Para el profesor Massone, las sanciones fijas no revisten, en general, carácter administrativo sino civil o simple, sin perjuicio de ser también obligaciones accesorias⁴⁰.

Se debe tener presente, que la facultad que tiene el Director Regional para condonar intereses penales y multas es una facultad discrecional, de modo que las resoluciones que se dicten en el ejercicio de la misma no pueden ser materia de reclamación, ni están sometidas a revisión por parte de los tribunales⁴¹.

a.ii.1. La condonación de intereses penales y multas (o sanciones pecuniarias) en el Art. 6° del Código Tributario.

También hay casos en que pueden condonarse tanto intereses como sanciones. Así, la condonación de intereses o sanciones podrá ser total, si el SII incurriere en error al determinar

³⁸ SOUZA DE MORENO, Maribel, *La extinción de las obligaciones tributarias*, II Congreso Internacional de Derecho Tributario, Tribunal Administrativo Tributario Panamá, 26 al 28 de junio de 2013, Pág. 21.

³⁹ Ídem, Pág. 22.

⁴⁰ MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013, Pág. 1631.

⁴¹ CA, Santiago, 28 Sep. 1971, Bol-SII 571, nov. 2001, Pág. 68-72.

un impuesto o cuando, a juicio del Director Regional dichos intereses o sanciones se hubieran originado por causa no imputable al contribuyente (Art. 6º, Letras B, nº 4, inc. 2º CT).

a.ii.2. La condonación de intereses penales y multas por parte del Tesorero General de la Republica.

Por último, el Tesorero General de la Republica está facultado para condonar total o parcialmente los intereses o sanciones por la mora en el pago de los impuestos sujetos a la cobranza administrativa y judicial, mediante normas o criterios de general aplicación que se determinan para estos efectos por resolución del Ministro de Hacienda (art. 192, inc. 2º CT).

La política de condonación de intereses y sanciones pecuniarias (se trata de sanciones consistentes básicamente en recargos) ha sido establecida por la circular 80 de 2001.

Esta condonación se podrá aplicar por la TGR a todos los giros de impuestos, a contar del día primero del mes siguiente al mes de emisión del giro efectuado por el SII.

Capítulo III. Sanciones Tributarias.

I. Intereses penales o moratorios.

Al considerar la integridad de la prestación, el pago total de la deuda comprende el pago de los intereses y accesorios⁴².

Para los primeros, el Código dispone: El contribuyente está afecto a un interés penal del uno y medio por ciento mensual por cada mes o fracción de mes, en caso de mora en el pago de todo o de la parte que adeudare de cualquier clase de impuestos y contribuciones. Este interés se calculará sobre los valores reajustados (art. 53 inc. 3° CT) de acuerdo a la forma señalada en el inciso primero del artículo 53 del CT.

El monto de los intereses así determinado no estará afecto a ningún recargo (art. 53 inc. 4° CT).

El contribuyente que enterase en arcas fiscales el impuesto determinado (mediante una liquidación), dentro del plazo de noventa días contado desde la fecha de la liquidación, pagara el interés moratorio calculado solamente hasta dicha fecha (art 54 CT).

La tasa del interés moratorio será la que rija al momento del pago de la deuda a que ellos accedan, cualquiera que fuere la fecha en que hubieren ocurrido los hechos gravados (art. 3° inc. 3° y 55 CT).

El SII y la TGR estiman que los intereses se calculan por periodos mensuales calendarios y que la fracción de días entre vencimiento y último día del mes, se entiende como mes completo. Los tribunales, en cambio, han declarado que el cómputo de meses aludidos en el art.53 del Código Tributario, debe hacerse conforme a las normas que señala el art. 48 del Código Civil. De este modo, el plazo correrá hasta la medianoche del último día, y el primero y el último día del plazo, deberán tener el mismo número en los respectivos meses; además, por *fracción* de mes debe entenderse el sobrante de días después de contados los meses completos⁴³.

Sobre el tema, hay que tener presente la siguiente disposición: cuando el último día de un plazo de mes o de año sea inhábil, éste se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente (art. 10 inc. 4 CT).

⁴² MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013, Pág. 1536.

⁴³ CA San., 21 oct. 1968, RDJ, t. LXV, n. 8 oct. 1968, 2da parte, sec. 2da, pág. 64.

I. a. Rasgos de los intereses.

Los intereses tienen, a juicio del profesor Pedro Massone, naturaleza civil y, al igual que los recargos, difieren de las multas o sanciones administrativas. Ellos conllevan un alto grado de sencillez en su fijación y aplicación. Por eso merecen también el calificativo de sanciones “simples”⁴⁴.

Con otra mirada, el interés es una obligación accesoria del impuesto, o de su faz jurídica, la obligación tributaria. En el lenguaje de nuestro Código, “accede a los impuestos adeudados” o, en forma impropia, “accede al pago de un impuesto” (art. 200 CT)⁴⁵.

España, jurisprudencia TS: La prestación del interés por demora es, por su propia esencia, una reparación de los daños y perjuicios ocasionados por la morosidad en el cumplimiento de la obligación tributaria, siendo su única finalidad jurídica la de resarcirse del perjuicio patrimonial sin admitir prueba en contrario, en base a la idea jurídica de la natural productividad del dinero⁴⁶.

I. b. Régimen especial de los intereses.

Los intereses, al igual que los recargos, presentan los siguientes caracteres, que los diferencian de la multa administrativa:

- Los intereses constituyen una indemnización legal de los perjuicios causados por la mora o por el retardo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
En este punto, el profesor Massone, concuerda con el destacado profesor brasileño Paulo de Barros Carvalho, quien sostiene que los intereses por mora y la multa por mora⁴⁷ tienen índole indemnizatoria y están desprovistos de carácter punitivo⁴⁸.
- Es una obligación cuyo monto se encuentra determinado en forma general, anticipada y proporcionada al tributo adeudado y a la entidad del retardo⁴⁹.

⁴⁴ MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013, Pág. 1537.

⁴⁵ Ídem, Pág. 1537.

⁴⁶ Tribunal Supremo de España, 20 de septiembre. 1988, citado por PEREZ DE AYALA, José Luis; PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Editoriales de Derecho reunidas, quinta edición, Madrid, España, 2002, Pág. 222.

⁴⁷ Lo que para el profesor Massone en Chile es un recargo.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, Editorial Saraiva, novena edición, Sao Paulo, Brasil, Pág. 335.

⁴⁹ CARBONE, Carmelo y TOMASICCHIO, Tommaso, *Le Sanzioni Fiscali*, Editorial UTET, primera edición, Torino, Italia, 1959, Pág. 44.

- El monto de los intereses es inelástico porque está predeterminado por la ley en un porcentaje de los impuestos adeudados, porcentaje que varía en función de la duración del retardo. Además, la fijación del monto concreto de los intereses se hace mediante una simple operación aritmética, sin considerar la gravedad del retardo, ni los rasgos personales o antecedentes del deudor moroso. Esta característica fundamental muestra claramente que su empleo y aplicación son totalmente ajenos a la naturaleza y propósito de un castigo⁵⁰.
- El interés tiene muchos puntos de contacto con la cláusula penal, ya que está destinado a dar fuerza a la obligación principal de pagar el tributo y, al mismo tiempo, a determinar aproximadamente el monto del daño, prescindiendo de aquel que efectivamente se ha verificado. Por esta razón, el interés está establecido en una suma fija proporcionada al tributo no pagado y a la duración del retardo.
- Se aplica sin necesidad de que el acreedor justifique perjuicios. En este aspecto, podemos resaltar su similitud con el derecho común, donde se establece que, si la obligación es de pagar una cantidad de dinero, el acreedor no tiene necesidad de justificar perjuicios cuando solo cobra intereses; basta el hecho del retardo (art. 1559). Con todo, en materia tributaria, hay casos en que el Fisco no solo cobra intereses, sino además, recargos⁵¹.
- Es una obligación accesoria del impuesto o de su faz jurídica, la obligación tributaria. En el lenguaje de nuestro Código, *accede a los impuestos adendados* o, con impropiedad, *accede al pago de un impuesto*⁵².
- Los intereses deben ser liquidados o girados dentro de los mismos plazos que tiene el SII para liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar (art. 200, inc. 3º, CT), es decir, en tres o seis años, ambos susceptibles de aumento⁵³.

⁵⁰ MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013, Pág. 1539.

⁵¹ Ídem, Pág. 1539.

⁵² Ídem,, Pág. 1539.

⁵³ Ídem,, Pág. 1539.

I. c. Reajuste e interés: normas comunes.

No procederá el reajuste ni se devengarán los intereses penales, cuando el atraso en el pago se haya debido a causa imputable al SII o Tesorería, lo cual deberá ser declarado por el respectivo Director Regional o Tesorero Provincial, en su caso (art. 53, inc. 5º, CT).

Sin embargo, en caso de convenios de pago, cada cuota constituye un abono a los impuestos adeudados y, en consecuencia, las cuotas pagadas no seguirán devengando intereses ni serán susceptibles de reajuste (art. 53, inc. 6º, CT).

Además de los intereses moratorios y de los reajustes, el retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes que constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto (art. 97 N° 11, inc. 1º, CT) y el retardo en el pago de impuestos sujetos a retención o recargo se sancionan con una *multa* del diez por ciento de los impuestos adeudados. La *multa* indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados (art. 97 N° 11, inc. 1 CT).

Para el profesor Massone se debe hacer hincapié en la palabra *multa*, ya que, si bien es el término usado en estos casos por el Código, se trata con más propiedad, de *recargos* y no de *multas*⁵⁴.

En materia jurídica, más que el nombre, lo que importa es el régimen jurídico a que esta sometido el objeto o instituto considerado⁵⁵.

Todos ellos (intereses, reajustes y recargos) son, frente al impuesto, obligaciones accesorias, cuya vida está atada a la existencia de la obligación principal; o, como dice nuestro Código, acceden a los impuestos adeudados (art. 200, inc. 3º CT). Por el contrario, los deberes y las multas propiamente tales son autónomos y no acceden a los impuestos adeudados. A esto cabe agregar que no procede dar a esos deberes, el nombre de obligaciones accesorias porque no son obligaciones, ni mucho menos accesorias⁵⁶.

JURISPRUDENCIA TC: Ciertamente, una sanción que impone el pago de una suma de dinero varias veces superior a la suma inicial adeudada, que se calcula a su vez sobre el monto reajustado, puede transformarse en desproporcionada y abusiva, más aun si durante el periodo

⁵⁴ MASSONE PARODI, Pedro, *Infracciones Tributarias*, Legalpublishing, segunda edición, Santiago, Chile, 2010, Pág. 1537.

⁵⁵ Ídem, Pág. 1540.

⁵⁶ Ídem, Pág. 1540.

de mora han ocurrido actos imputables al propio órgano administrativo- y no al contribuyente- como se analizara.

Si se considera que los tributos deben devolverse debidamente reajustados, de modo que se conserve su valor cuando se paguen, ello no guarda relación con el caso inverso, cuando el Estado restituye el monto de la multa enterada y a posteriori declarada improcedente, pero solo con el interés del medio por ciento mensual por cada mes completo, tal como lo preceptúa el artículo 57 de CT, lo cual da cuenta de una situación de inequidad⁵⁷.

I. d. Condonación de intereses penales en la legislación.

El artículo 56 del Código Tributario expresa que el Director Regional podrá otorgar la condonación parcial o total de intereses penales en 4 casos:

- a) Cuando resultando impuestos adeudados en virtud de una determinación de oficio practicada por el Servicio, a través de una liquidación, reliquidación o giro, el contribuyente o el responsable del impuesto probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la omisión en que hubiere incurrido.
- b) Cuando tratándose de impuestos sujetos a declaración, el contribuyente o el responsable de los mismos, voluntariamente, formulare una declaración omitida o presentare una declaración complementaria que arroje mayores impuestos y probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la omisión en que hubiere incurrido.
- c) En los casos en que el Servicio incurriere en error al girar un impuesto, el Director Regional deberá condonar totalmente los intereses hasta el último día del mes en que se cursare el giro definitivo.
- d) En los casos en que los intereses penales se hubieren originado por causa no imputable al contribuyente se podrán condonar totalmente los intereses.

Se desprende del artículo 56 del Código Tributario que a) y b):

- i.- Ambas dependen de una actividad realizada por el contribuyente.
- ii.- En ambos casos podrá condonarse total o parcialmente.

⁵⁷ TC-13 sept. 2012, considerando 20-21, rol 1951 (1952) – 2011- INA.

Se infieren de c) y d):

- i.- Dependen de una actividad realizada por el Servicio.
- ii.- En ambos casos se puede condonar de forma total.

II. Multas.

Es aquella sanción administrativa o penal que consiste en la obligación de pagar una cantidad determinada de dinero⁵⁸.

En este sentido, la multa es la sanción típica del Derecho Tributario. Ella consiste en la obligación de pagar a favor del Estado una suma de dinero que se determina entre límites mínimos y máximos previstos en la legislación tributaria, dejando a la autoridad administrativa o jurisdiccional la determinación de la medida concreta.

Generalmente, en las hipótesis de violación que conllevan la evasión de la obligación de pagar el tributo, tales límites están relacionados con el monto de los impuestos adeudados o con el monto de la operación.

En cuanto a la cuantificación de la sanción aplicable al caso concreto, debe recordarse que el art. 107 del CT atribuye a los órganos que irrogan la sanción administrativa un poder discrecional análogo a aquel conferido al juez penal, en atención a que la suma a pagar debe ser determinada dentro de los márgenes que establece la ley, considerando las circunstancias indicadas en el mismo artículo.

Se debe destacar que en el ámbito tributario, las sanciones pecuniarias son, a menudo muy elevadas y ocupan una posición de primer plano.

Respecto a las multas establecidas en el Código Tributario, se debe tener presente que no estarán afectas a ninguno de los recargos establecidos en disposiciones legales y aquellas que deban calcularse sobre los impuestos adeudados, se determinarán sobre los impuestos reajustados según la norma establecida en el art. 53 del mismo Código.

⁵⁸ RAE, Diccionario de Lengua Española.

II. a. Condonación de multas o sanciones pecuniarias en el Código Tributario.

El artículo 106 en su inciso primero faculta a los Directores Regionales para remitir, rebajar o suspender las sanciones pecuniarias.

El fundamento para que el Director Regional utilice esta facultad puede ser:

- 1.- Que el contribuyente pruebe que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la acción u omisión en que hubiese incurrido, y
- 2.- Que el implicado haya denunciado y confesado la infracción y sus circunstancias.

Esta facultad es entregada por el legislador a juicio exclusivo del Director Regional; debiendo reiterar que las resoluciones que adopte esa autoridad, sobre la materia, no son susceptibles de reclamación⁵⁹.

⁵⁹ PÉREZ, Abundio, *Manual de Código Tributario*, LexisNexis, cuarta edición, Santiago de Chile, 2006, Pág. 348-349.

Capítulo IV. Política de condonación de intereses y sanciones pecuniarias, regulación y contenido.

I. Regulación.

En nuestro ordenamiento, la facultad para condonar intereses penales y sanciones pecuniarias (multas) se encuentra consagrada en el artículo 6º, letra B, en sus numerales 3 y 4, complementada por el artículo 56º y 106 del CT (cabe decir que la circular no hace mención alguna de estos artículos).

En virtud de lo anterior, y de conformidad con lo dispuesto en las letras b) y c) del artículo 7º de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo primero del DFL N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, en concordancia con el número 1 de la letra A) e inciso final de la letra B) del artículo 6º del Código Tributario, y finalmente, el SII, por medio de Circulares, ha seguido la política de condonaciones de acuerdo al siguiente orden cronológico:

A.- En primer término, en la Circular Conjunta suscrita por el Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería General de la República, de fecha 17 de octubre de 1995, la que fue publicada en el Diario Oficial de 27 de octubre de 1995.

B.- Luego en la Circular N° 80, de 2001, publicada en el Diario Oficial de 10 de noviembre de 2001.

C.- En tercer lugar por la Circular N° 42, de 2006, publicada en el Diario Oficial de 03 de agosto de 2006. Esta complementada por las circulares N° 60 y 64 del año 2010. La primera armonizando la circular con, la que en esa fecha era, la nueva Dirección de Grandes Contribuyentes. Y la segunda, agregando una nueva Exclusión de la Condonación.

D.- Finalmente el Dictamen N° 80.509 de la Contraloría General de la República, con fecha 27 de diciembre del año 2012, estableció que la facultad de condonar intereses penales y multas por parte del Director Regional y el de Grandes Contribuyentes, era una atribución desconcentrada, y que por lo tanto, debía subsanarse la improcedencia presente en la Circular

vigente a esa fecha, en cuanto a requerir autorizaciones al Director Nacional para otorgarlas en determinados casos.

Producto de ello con fecha 19 de abril de 2013 se promulga la actualmente vigente, Circular 21.

II. Contenido

La circular 21 contiene 12 acápites, pero nos concentraremos en los más relevantes para el objeto de análisis de este estudio:

II.- Política de Condonaciones: Lo más relevante de este acápite son los principios que la inspirarían:

- a) **Generalidad:** el ejercicio de la facultad propende a favorecer al buen contribuyente; la obtención de un pronto pago de la acreencia tributaria principal; y a disminuir la morosidad tributaria.
- b) **Coordinación:** el ejercicio de la facultad debe realizarse en forma coordinada, propendiendo la unidad de acción y evitando la duplicación e interferencia de funciones entre las diversas unidades del Servicio.
- c) **Oportunidad del pago:** se privilegia el pago de contado de la acreencia fiscal, en un plazo restringido, como demostración por parte del contribuyente de su interés en solucionar su deuda.
- d) **Gobierno Electrónico:** incentivo al contribuyente para que efectúe sus trámites tributarios vía Internet.

III.- Aplicación y monto de la condonación.

Se establecen determinados porcentajes de condonación con el fin de que estos sean armoniosos con los determinados por la Tesorería General de la Republica, en cuanto a su facultad análoga, caso a caso:

- 1) Un 55% sobre el monto del interés penal establecido en el artículo 53 del Código Tributario.
- 2) Un 60% sobre el monto de las multas establecidas en el artículo 97 N° 1 inciso primero y N° 2 del citado Código.

- 3) Un 30% sobre el monto de las multa calculada sobre impuestos de retención recargo o que se asimilen a éstos, establecida en el N° 11 del artículo 97 del antes citado cuerpo legal

Luego se señala que las tasas de condonación referidas en los números 1) y 2) se incrementan en hasta un 5% y en hasta un 10%, respectivamente, a los contribuyentes que efectúen la transacción emisora del giro y su pago por Internet.

IV.- Compromiso de pronto pago: establece una condición para que la condonación se haga efectiva. Consiste en enterar en arcas fiscales el monto no condonado en un plazo que vence al último día hábil del mes siguiente al, valga la redundancia, mes en que se concedió el beneficio.

V.- Situaciones de Especial Consideración: Enuncia casos de contribuyentes que están en condiciones complejas respecto al Servicio y por lo tanto las autoridades competentes, en el ejercicio de sus facultades, *deben tener especial cuidado* (como la misma Circular señala).

VI.- Proceso Operacional.: Como se solicita, otorga y opera la condonación.

X.- Supervisión: En este acápite establece una instrucción directa a las autoridades competentes para que emitan informes respecto a las condonaciones que realicen. Esto con el fin de mantener un correcto funcionamiento y estadísticas sobre la materia.

III. Las Fuentes Administrativas.

Las fuentes administrativas – instrucciones y circulares – son fundamentales en el ordenamiento jurídico tributario⁶⁰.

Esta doctrina administrativa es publicada en internet y en el Boletín Oficial del SII, y tiene por objeto interpretar la ley.

⁶⁰ SPIRIDION, Éric, *L'Essentiel de la Fiscalité d'Entreprise*, Editorial Eyrolles, primera edición, Paris, Francia, 2011, Pág. 10.

En materia de impuestos fiscales internos, la ley concede al Director del Servicio de Impuestos Internos la facultad de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos. Estas facultades se suelen ejercer a través de resoluciones, circulares y oficios⁶¹.

De este modo, la interpretación del Director del SII proviene normalmente de las oficinas centrales de la Administración Tributaria y está contenida en circulares y oficios; mientras las circulares tienen la función de comentar en forma general una cierta normativa, los oficios son respuestas relativas a casos específicos⁶² o particulares.

Debe destacarse que en ningún sector de la actividad de la Administración pública se asiste a una tan incesante –y, tal vez, excesiva- producción de circulares, resoluciones, dictámenes y oficios.

Desde el punto de vista práctico, la interpretación del SII representa una de las fuentes más importantes del Derecho Tributario Chileno. Como se sabe, estas interpretaciones son obligatorias para los funcionarios del organismo, pero no para los contribuyentes ni para los Tribunales de Justicia⁶³.

La Circular

En varias ocasiones, con el pretexto de interpretar las normas, la Circular se convierte en vehículo de tesis reconstructivas que representan una verdadera y propia *rebelión* de la administración tributaria frente a la *voluntad* de la ley⁶⁴.

Mientras el reglamento es un acto normativo del ordenamiento general, la circular es un acto normativo solo del ordenamiento interno de la administración financiera: ella no puede, en consecuencia, entrar en conflicto ni con la ley y los actos con fuerza de ley, ni con el reglamento⁶⁵.

⁶¹ MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013, Pág. 228.

⁶² LUPI, Raffaello, *Manuale Professionale di Diritto Tributario*, Editorial Ipsoa, segunda edición, Rozzano, Italia, 1999, Pág. 52.

⁶³ Manual de Consultas Tributarias, enero, 2009, Pág. 49.

⁶⁴ FALSITTA, Gaspare, *Manuale di Diritto Tributario*, Editorial CEDAM, tercera edición, Padova, Italia, 1999, Pág. 68.

⁶⁵ FANTOZZI, Augusto, *Diritto Tributario*, Editorial UTET, primera edición, Torino, Italia, 1991, Pág. 96.

Del hecho que la circular descansa sobre la supremacía jerárquica, y no es norma del ordenamiento externo, deriva que ella no se impone a los sujetos extraños a la Administración Pública⁶⁶.

⁶⁶ FANTOZZI, Augusto, *Diritto Tributario*, Editorial UTET, primera edición, Torino, Italia, 1991, Pág. 96.

Capítulo V. Análisis crítico de la Facultad del Director Regional y del Director de Grandes Contribuyentes para condonar multas e intereses penales.

I. La Discrecionalidad.

De acuerdo a lo expuesto, debemos preguntarnos, si la facultad para condonar intereses penales y multas, por parte del Director Regional y el Director de Grandes Contribuyentes (consagrada en el artículo 6º, letra B, en sus numerales 3) y 4) es una facultad discrecional por parte de la Administración Tributaria.

La discrecionalidad ha sido entendida por el Profesor Sánchez Morón como la necesidad de tomar en cuenta criterios no estrictamente jurídicos para adoptar la decisión, es decir, criterios políticos, técnicos, o de mera oportunidad o de conveniencia (económica, social, organizativa), según los casos. Criterios que han de utilizarse, bien para adoptar una iniciativa de gobierno o de gestión, bien para aplicar una directriz legal imprecisa, bien para valorar una situación de hecho para la que la ley dispone una cierta consecuencia, bien para optar entre una u otras soluciones posibles cuando la tarea de gobernar o de administrar impone tomar una decisión⁶⁷. Es decir, la discrecionalidad no supone un proceso de aplicación de una norma en sentido estricto (aunque deba respetarla), sino que implica un proceso volitivo del administrador en función de las circunstancias concurrentes en el supuesto de hecho a considerar, donde se actúa con cierto margen de libertad que, aunque limitada, sin embargo, suficiente para adoptar la decisión más conveniente al interés general y más adecuada al derecho, a juicio de aquel⁶⁸.

Particularmente, en el ámbito administrativo, el Profesor Juan Ignacio Moreno Fernández, señala que por discrecionalidad se pueden entender, aquellas situaciones en las que la Administración en su actuación, se encuentra ante la posibilidad de optar entre varias soluciones alternativas -en principio- igualmente válidas⁶⁹.

⁶⁷ SÁNCHEZ MORÓN, Miguel, *Discrecionalidad Administrativa y control judicial*, Editorial TECNOS, primera edición, Madrid, España, 1994, Pág. 114.

⁶⁸ MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, *La Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Editorial Lex Nova, primera edición, Valladolid, España, 1998, Pág. 53.

⁶⁹ Ídem, Pág. 46.

En síntesis, podemos decir, que la discrecionalidad supone teóricamente, la posibilidad de elegir entre varias soluciones alternativas igualmente justas e idóneas, por lo tanto, jurídicamente indiferentes⁷⁰. Esto distingue a las actuaciones administrativas donde existe una potestad discrecional de aquellas en las que su contenido viene delimitado por la existencia de un concepto jurídico indeterminado⁷¹, el cual no conlleva la atribución a la administración de una facultad discrecional en la delimitación de su contenido.

Cabe preguntarse, hasta qué punto resultan indiferentes al ordenamiento jurídico las distintas opciones que se suponen justas e idóneas. Es decir, si efectivamente existe una libertad de opción para la Administración o, en oposición, realmente alguna de las opciones debe prevalecer sobre las demás, en cuanto que una de ellas se ajuste en mayor medida al fin público protegido, a la finalidad prevista en la norma habilitante⁷².

Sobre esto, debemos decir que el fin significa una importante limitación de la libertad de elección entre las distintas alternativas en presencia y en la forma en que ha de operar la autoridad administrativa para el ejercicio de esa potestad discrecional. Poniéndose, así, de manifiesto que en el ejercicio de sus potestades discrecionales la Administración se encuentra entre la elección y el deber. Deber en cuanto que, la Administración se encuentra obligada a la

⁷⁰ MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, *La Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Editorial Lex Nova, primera edición, Valladolid, España, 1998, Pág. 54.

⁷¹ Nos parece relevante señalar que en todo concepto jurídico indeterminado, se distinguen dos elementos: el “núcleo” (zona de certeza), configurado por elementos perfectamente determinados, y un “halo” (zona de duda que rodea el núcleo), donde no existe una certeza previa y, por tanto, donde la Administración debe desplegar su conocimiento en orden a la concreción de dicha indeterminación. Es decir, el concepto indeterminado estaría formado por tres partes perfectamente diferenciadas: la primera, aquella de “certeza positiva”, esto es, lo que es seguro que forma parte del concepto; la segunda, la de “certeza negativa”, o lo que es lo mismo, lo que es seguro que el concepto no incluye; y finalmente, la tercera, la “zona de incertidumbre” formada por la zona intermedia entre la certeza positiva y la certeza negativa y que configura el halo del concepto, el cual vendría a recoger los supuestos dudosos. (SÁINZ MORENO, Fernando, *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Editorial Civitas, primera edición, Madrid, España, 1976, Pág. 236) Entre las posturas doctrinales respecto al tema, acogemos la de la “Unicidad de la solución” idea sostenida por García de Enterría. Según él un concepto jurídico es indeterminado “en el sentido de que la medida concreta para la aplicación de los mismos en un caso particular no nos la resuelve o determina con exactitud la propia Ley que los ha creado y de cuya aplicación se trata”. Y continua diciendo: “El proceso de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados es un proceso reglado (...) porque no admite más que una solución justa, es un proceso de aplicación e interpretación de la Ley, de subsunción en sus categorías de un supuesto dado, no es un proceso de libertad de elección entre alternativas igualmente justas, o de decisión de criterios extrajurídicos, como es, en definitiva, lo propio de las facultades discrecionales”. (GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, *La lucha contra las inmunidades del poder*, Editorial Cuadernos Civitas, tercera edición, Madrid, España, 1989, Págs. 34, 37 y 38)

⁷² MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, *La Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Editorial Lex Nova, primera edición, Valladolid, España, 1998, Pág. 54.

consecución del fin establecido en la norma y elección, en la medida en que cuenta con un margen de decisión en la determinación del medio que ha de emplearse para la consecución de tal fin⁷³.

Lo precedente involucra que, aun existiendo, en principio, diversas elecciones que pudieran parecer jurídicamente indiferentes, siempre existirá una que se ajustará en mayor medida al interés público buscado por la norma, siendo ésta y sólo ésta, la que determine la decisión adoptada (el fin no justifica todos los medios sino sólo el más adecuado y proporcionado a la consecución del mismo)⁷⁴.

I. a. La actividad discrecional como opuesta a la actividad reglada.

Antes de proseguir, debemos señalar que los actos administrativos pueden ser de dos clases, reglados o discrecionales, dependiendo, de sí la ley agota o no con su regulación el contenido del ejercicio de la actividad administrativa, y si deja o no algún margen de apreciación al administrador. De este modo, son potestades regladas, aquellas en las que la actuación de la Administración viene perfectamente delimitada y encauzada por la norma habilitante, mientras que, son potestades discrecionales, aquellas en que la ley no regula de forma tan detallada la actuación de éstas, dejando algunos aspectos en los que ésta puede realizar un juicio valorativo (juicio de oportunidad). Habitualmente la discrecionalidad, es consecuencia de una omisión intencionada del legislador en la regulación de una materia y no el efecto de un olvido⁷⁵.

I. b. Facultad de condonar intereses penales y multas.

Para profundizar en esta parte de la investigación, debemos tener presente el artículo 6, letra B), específicamente, numerales 3) y 4).

Art. 6º Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

⁷³ DESDENTADO DAROCA, *Discrecionalidad administrativa y planteamiento urbanístico (construcción teórica y análisis jurisprudencia*, Editorial Aranzadi, primera edición, Pamplona, Espala, 1997, Pág. 180.

⁷⁴ MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, *La Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Editorial Lex Nova, primera edición, Valladolid, España, 1998, Pág. 54.

⁷⁵ Ídem, Pág. 47.

Dentro de las facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponde:

B. A los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio:

3°. Aplicar, rebajar o condonar las sanciones administrativas fijas o variables.

4°. Condonar total o parcialmente los intereses penales por la mora en el pago de los impuestos, en los casos expresamente autorizados por la ley.

Sin embargo, la condonación de intereses o sanciones podrá ser total, si el Servicio incurriere en error al determinar un impuesto o cuando, a juicio del Director Regional, dichos intereses o sanciones se hubieren originado por causa no imputable al contribuyente.

Luego en los Artículos 56 y 106 del Código Tributario se especifican las hipótesis donde procedería la rebaja o condonación⁷⁶ de los intereses penales y sanciones administrativas (multas).

Esto nos lleva a afirmar lo siguiente:

- 1) Lo que queda establecido, en las normas anteriormente señaladas, es lo siguiente: *Que cumpliéndose determinadas hipótesis o situaciones (instauradas en el artículo 6° en relación a los artículos 56° y 106° del CT) se pueden otorgar rebajas o condonaciones respecto a los intereses penales y multas adeudadas por parte del contribuyente al Fisco.*
- 2) En relación a lo anterior, en la mayoría de las hipótesis o situaciones descritas en la ley, se requiere una actividad probatoria por parte del contribuyente. Hay dos casos especiales en materia de intereses penales:
 - 2.1.- Obligación de condonar: En los casos en que el Servicio incurriere en error al girar un impuesto, el Director Regional (O Director de Grandes Contribuyentes, en su caso) **deberá** condonar totalmente los intereses hasta el último día del mes en que se cursare el giro definitivo (expresamente prescrito en el artículo 56, inciso 3ro).
 - 2.2.- Opción dependiente del juicio del Director Regional (o de Grandes Contribuyentes, en su caso): esta opción recae sobre la condonación de la totalidad de los intereses penales que se hubieren originado por causa no imputable al contribuyente.
- 3) No queda claro, en ciertas situaciones, bajo qué criterios se aplica una rebaja o, por otro lado, una condonación.

⁷⁶ En el art. 57 se utiliza erróneamente el término “condonación parcial” y en el artículo 106 se habla de Remisión.

De lo afirmado, podemos indicar, que en esta opción del Director Regional o el de Grandes Contribuyentes para condonar/rebajar, intereses penales y sanciones administrativas, existe en la mayoría de las hipótesis analizadas anteriormente, una potestad discrecional.

En consecuencia, es discrecional, salvo en uno de los casos expuestos en las afirmaciones anteriores, específicamente la 2.1, en que existe una obligación para el Órgano Administrativo, expresamente consagrada en la ley.

De este modo, el fin de las normas que configuran esta actuación administrativa es el siguiente: cuando se cumpla una de las hipótesis descritas y autorizadas por la ley, se podrá otorgar una condonación de intereses penales por mora o sanciones administrativas.

Sin embargo, no queda claro, el medio por el cual los contribuyentes podrán probar que cumplen con determinada hipótesis o situación establecida en la ley, por tanto he ahí la elección que debe hacer el órgano administrativo, la cual debe ajustarse a derecho.

II. Desproporción de los montos que se generan por concepto de intereses penales y multas.

De acuerdo al Profesor Massone, por su naturaleza, el deber de pagar intereses constituye una obligación accesoria al impuesto, y respecto de aquellos, el impuesto no es otra cosa que la obligación principal. En breve, los intereses siguen la suerte de lo principal, tienen su misma naturaleza jurídica y son una imposición adicional⁷⁷.

Actualmente, en Chile existe desmesura en los intereses que gravan al contribuyente en caso de mora (uno y medio por ciento por cada mes o fracción de mes, sobre valores reajustados)⁷⁸.

Los intereses que cobra el Fisco de Chile son un tributo manifiestamente desproporcionado e injusto, de aquellos prohibidos por la Constitución (art. 19 n° 20 inc. 2 CPR)⁷⁹.

⁷⁷ MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013, Pág. 1537.

⁷⁸ Ídem, Pág. 1537.

Es necesario recordar que las cantidades que devuelve el mismo Fisco por las sumas ingresadas en sus arcas *indebidamente, en exceso o doblemente*, a título de impuestos, reajustes, intereses o sanciones se restituyen reajustadas en el mismo porcentaje de variación del IPC (sin intereses). Y solo cuando los impuestos, reajustes, intereses, y sanciones se hayan debido pagar en virtud de una reliquidación o de una liquidación de oficio practicada por el SII y reclamada por el contribuyente, serán devueltos, además del reajuste señalado, con intereses del medio por ciento mensual por cada mes completo, contado desde su entero en arcas fiscales (art. 57).

Sin considerar la eventual “multa” (*recargo* del 10%, contemplada en el artículo 97 N° 2° o N° 11° y otras sanciones pecuniarias), de este modo, el Fisco cobra tres veces el interés que paga por impuestos recibidos pero no adeudados, que el contribuyente haya debido pagar, a raíz de cobros (indebidos) realizados por los órganos del Estado, en virtud de una reliquidación o de una liquidación de oficio practicada por el SII y reclamada por el contribuyente. Las demás sumas ingresadas indebidamente, en exceso o doblemente, no gozan de interés alguno sino solo de reajuste, incluso cuando el contribuyente haya seguido de buena fe una instrucción equivocada del SII⁸⁰.

III. La actual regulación a través de la Circular 21.

Como ya hemos señalado, la normativa que otorga la facultad de condonar intereses penales y multas al Director Regional y al de Grandes Contribuyentes, configura una potestad discrecional, por lo tanto, además, de establecer un fin (como un deber que tiene que observar la Administración en su actuación), queda a su disposición la elección del medio por el cual podrá ejercer su potestad.

Tal medio seleccionado por parte del Servicio de Impuestos Internos ha sido la Circular. Quedando establecidas, durante el ejercicio de esta facultad, aspectos relevantes en esta clase de fuente administrativa (la cual es, como ya sabemos, emitida por el Director Nacional), tales como:

⁷⁹ MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013, Pág. 1538.

⁸⁰ Ídem., Pág. 1538.

- 1.- La determinación de ciertos porcentajes de condonación, en ciertos casos.
- 2.- Se impone una condición para que se haga efectiva la condonación, la cual consiste en “*enterar en arcas fiscales el monto no condonado en un plazo que vence al último día hábil del mes siguiente al, valga la redundancia, mes en que se concedió el beneficio*”.
- 3.- Situaciones de especial consideración: se enuncian casos de contribuyentes que tienen una situación *compleja* con el Servicio.
- 4.- El proceso operacional, es decir cómo se solicita, otorga y opera la condonación o rebaja.

Resulta insuficiente, que tales cuestiones se determinen por medio de Circulares, pues, como apuntamos más arriba, es un acto normativo solo del ordenamiento interno de la administración financiera: no pudiendo, en consecuencia, entrar en conflicto con la ley, los actos con fuerza de ley y con el reglamento⁸¹.

Debemos tener presente, que las circulares no son fuentes del ordenamiento general del Estado, sino, a lo más, del ordenamiento interno de cada administración⁸². Debe rechazarse la idea de que la interpretación contenida en la circular pueda ser considerada auténtica⁸³.

Por otra parte, las circulares deben ser ejecutadas por los funcionarios de la Administración Pública, con respecto a los cuales son vinculantes, en cuanto a través de ellas se dictan órdenes y directivas con el fin de dirigir y uniformar el comportamiento de las organizaciones. Ellas indican, las “mejores” modalidades para desarrollar una cierta actividad administrativa. El destinatario de la circular debe, por tanto, ajustar su comportamiento a cuanto se le indica⁸⁴.

Actualmente, existe una orientación doctrinal bien consolidada, en base a la cual las circulares, emanadas en base a un poder jerárquico-organizativo, que tienen valor (según la teoría de la pluralidad de los ordenamientos jurídicos) solo al interior de la administración, en cuyo ámbito

⁸¹ FANTOZZI, Augusto, *Diritto Tributario*, Editorial UTET, primera edición Torino, Italia, 1991, Pág. 96.

⁸² Ídem, Pág. 92.

⁸³ FALSITTA, Gaspare, *Manual di Diritto Tributario*, Editorial CEDAM, tercera edición, Padova, Italia, 1999, Pág. 71.

⁸⁴ GALLO, Salvatore, *Manuale Practico di Diritto Tributario*, Editorial CEDAM, segunda edición, Padova, Italia, 2001, Pág. 8.

ha sido emanado, no pueden ejercer ningún efecto directo frente a los sujetos que no pertenecen a ese ordenamiento⁸⁵.

Por lo tanto, si el contribuyente cumple fehacientemente con la hipótesis establecida en la ley para ser beneficiado por una condonación o rebaja de intereses penales y multas, no parece oportuno, que una circular (dependiendo si es una condonación discrecional u obligatoria) que no debe tener efecto alguno frente a él, establezca aspectos de tal relevancia.

En este sentido, lo único que podría establecer una circular, es el medio por el cual el contribuyente pueda aportar los antecedentes suficientes para acreditar que cumple con las hipótesis señaladas en la ley. En el marco de tal decisión, esta quedaría sometida a los límites generales establecidos para este tipo de actuaciones administrativas.

IV. Control de la decisión administrativa.

Según lo expuesto anteriormente, la facultad para condonar intereses penales y multas no es susceptible de ser llevada a sede jurisdiccional, por medio del procedimiento general de reclamaciones tributarias.

A su vez, tampoco se somete al trámite de toma de razón ejercido por la Contraloría General de la Republica.

El organismo recién mencionado, indicó en su Dictamen N° 13.955 que: *“Acorde, con lo dispuesto en la (...) resolución N° 1.600, de 2008, de esta Entidad Fiscalizadora, los actos administrativos que dicten las respectivas autoridades en ejercicio de las antedichas potestades -señalando que la facultad de condonar intereses penales y multas es desconcentrada- no se encuentran dentro de aquellas materias afectas al trámite de toma de razón. Ello, sin perjuicio de aplicarse a su respecto las normas sobre controles de reemplazo contenidas en el Título VI de aquel instrumento”⁸⁶.*

De este modo, el único medio de control administrativo al cual podría someterse esta potestad discrecional es al recurso de reposición (artículo 9 de la ley 18575 de Bases Generales de la Administración del Estado).

⁸⁵ GALLO, Salvatore, *Manuale Practico di Diritto Tributario*, Editorial CEDAM, segunda edición, Padova, Italia, 2001, Pág. 8.

⁸⁶ Dictamen N° 13.955, Contraloría General de la Republica., del primero de marzo del año dos mil trece.

Si consideramos que toda actuación de la Administración tiene como límites los señalados en el artículo 6º (en su sometimiento a la Constitución) y 7º (en su validez) de nuestra Carta Fundamental, daría lugar a una clara contravención a las disposiciones recién mencionadas, el hecho de que una decisión sobre los montos generados por intereses penales y multas no pueda ser impugnada. Afectándose, además el Derecho a la Tutela Judicial efectiva (Artículo 19 N° 3 de la Constitución).

V. La Dirección de Grandes Contribuyentes.

A pesar, de lo óptimo de la existencia de una Dirección especializada, en cuanto a determinado tipo de contribuyentes. La Dirección de Grandes Contribuyentes, produce un atentado al Principio de Igualdad Tributaria, al momento de atender a la capacidad contributiva de los sujetos calificados como “Grandes Contribuyentes”. Trascendiendo a la problemática de la potestad discrecional que hemos estudiado, debido a que vulnera Principios Fundamentales del Derecho Tributario.

Las siguientes críticas radican en:

- Su ubicación territorial, en cuanto a que se genera un evidente centralismo.
- El modo en que opera la calificación para ser “Gran Contribuyente”.

En primer lugar, es necesario detenerse en algunas críticas realizadas por el Profesor Massone, respecto a las extensas facultades otorgadas al Director de Grandes Contribuyentes:

Las facultades del Director de Grandes Contribuyentes, se otorgaron por medio de una especie de cláusula del funcionario más favorecido, confiriendo todas las facultades que la LO-SII, el Código Tributario y otras disposiciones legales otorgan o le confieran en el futuro a los Directores Regionales, con excepción de la facultad de aplicar multas a que se refieren los artículos 30, 97 (excepto las de sus números 1, 2 y 11), 100, 101, 102, 103, 104 y 109, todos del Código Tributario. Y esto respecto de aquellos contribuyentes que de conformidad a lo dispuesto en el art. 3º bis de la LO-SII queden sometidos a su jurisdicción, conforme a las instrucciones del Director (art. 9º inc. 3º, LO-SII).

El SII ha estimado que, de la lectura de lo dispuesto en los artículos 2º, 3º bis, 9º y 19 de la LO-SII, se desprende que las facultades operativas de fiscalización que desarrolla la institución se radican en la Subdirección de Fiscalización, la Dirección de Grandes Contribuyentes y las Direcciones Regionales.

En razón de lo anterior, es apreciable el manifiesto centralismo establecido, primero de hecho, y luego convalidado por Ley N° 20.455 (D.O. DE 31 de julio 2010). En este sentido, el Profesor Massone señala que *“es obvio que las nuevas disposiciones facilitan enormemente las delicadas e importantes labores del órgano que vela por el cumplimiento de nuestros impuestos fiscales internos. Pero esto se hace con desprecio del contribuyente lejano, sobre quien podrá recaer una carga adicional que se suma a la que genera la naturaleza y la distancia, y que puede ser bastante pesada, incluso desde el punto de vista pecuniario”*⁸⁷. De acuerdo a esto, las medidas adoptadas vulnerarían, en materias importantes, la regionalización del SII.

Asimismo, se debe tener presente, que la razón fiscal amparada por la concurrencia de uno o más de los criterios fijados por los mismos agentes del Fisco, traspasa los límites que separan el gobierno de la ley y el gobierno de la administración fiscal. Ya que al facilitar la entrada o salida de la lista de grandes contribuyentes, se cambia la competencia de los órganos administrativos regionales, dando lugar a posibles violaciones a algunos derechos del contribuyente que son más importantes que los consagrados por la Ley N° 20.420 (D.O. de 19 de febrero 2010)⁸⁸.

⁸⁷ MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013, Pág. 684.

⁸⁸ Ídem, Pág. 677-684.

Capítulo VI. Soluciones frente a los problemas generados por esta potestad discrecional.

En el presente capítulo se propondrán una serie de soluciones ante las problemáticas que pudimos identificar al realizar el análisis crítico de la potestad discrecional. Para ello seguiremos un orden concordante a cada punto de interés, identificado en el capítulo anterior.

Debemos aclarar que el norte de estas propuestas tiene por objetivo la reglamentación de esta potestad, quitándole, en definitiva, su actual carácter discrecional.

I. Reglamentación de esta potestad.

Frente a la manifiesta regulación deficiente de esta potestad discrecional, la cual no establece, si quiera, un fin específico. Es evidente la necesidad de que su regulación completa sea correctamente reglamentada, es decir, que la ley enuncie:

- Las hipótesis para solicitar la condonación o rebaja (teniendo en cuenta las actuales), quitándoles la palabra *podrá* por un *deberá* (eliminado de raíz el carácter discrecional de la potestad). A su vez, agregándose, una hipótesis que considere la situación financiera actual del contribuyente.
- Los porcentajes de rebaja (indicando porque se establecería en algunos casos rebaja y en otros, condonación, pues esta última supone el *no pago* total de la deuda).
- Susceptibilidad de la decisión administrativa de ser llevada a sede jurisdiccional por el procedimiento general de reclamaciones (cuestión desarrollada en el punto IV de este capítulo).

A continuación, indicaremos medidas a corto plazo para subsanar la arbitrariedad de la actual potestad discrecional.

II. Disminución del porcentaje de intereses cobrado por el Fisco.

Siendo los intereses que cobra el Fisco a los contribuyentes, por concepto de mora, evidentemente desproporcionados y, siendo una obligación accesoria a la principal (la que consiste en el pago del impuesto), se vuelve menester establecer un porcentaje fijo del 0,75%.

De ese modo, se evita que se desvirtúe lo cobrado en un principio por concepto de impuesto, no elevándose de manera desmesurada y evitando que se vuelva más complejo aun el pago total de lo debido.

III. Derogación de la Circular 21.

Al evidenciar, en el capítulo anterior, que cuestiones de gran importancia son reguladas por medio de esta circular, puntos relevantes que tienen efectos directos sobre los contribuyentes que desean que los montos generados por los intereses penales y multas sean condonados o rebajados, nos parece que tal situación es, del todo, fuera de lugar, ya que transgrede, de forma manifiesta, la naturaleza jurídica de estas fuentes internas de la Administración.

Que los porcentajes de condonación, condiciones, situaciones de especial consideración y el proceso operacional, sean regulados por este tipo de instrucción administrativa frente a intereses (del uno y medio por ciento por cada mes o fracción de mes, sobre valores reajustados) que, al ser una obligación accesoria al pago del impuesto (obligación principal), se vuelven un tributo desproporcionado e injusto, de aquellos prohibidos por la Constitución (art. 19 n° 20 inc. 2 CPR). Lo señalado, nos hace concluir que este tipo de acto normativo del ordenamiento interno de la administración financiera transgrede el principio de legalidad de la administración tributaria en su actuación, frente a los contribuyentes. En consecuencia, ante tal problemática, se vuelve fundamental que esta circular se derogue.

IV. Que la decisión tomada en sede administrativa sea susceptible de ser cuestionada en sede jurisdiccional mediante el procedimiento general de reclamaciones tributarias.

Considerando las, ya mencionadas, contravenciones a los artículos 6°, 7° y 19° N° 3 de la Constitución, debido a que las potestades discrecionales no pueden ser impugnadas en sede jurisdiccional. Y, tomando en cuenta los montos desproporcionados generados por concepto de intereses penales y multas. Se vuelve ineludible la subsanación de tales defectos, por medio de la reglamentación de esta potestad y la mención expresa en cuanto a que la decisión, tomada tanto por el Director Regional como el Director de Grandes Contribuyentes, sea susceptible de ser llevada a sede jurisdiccional por medio del procedimiento general de reclamaciones tributarias.

V. Oficinas especializadas en Grandes Contribuyentes en Regiones.

No negando la necesidad de la existencia de una unidad especializada en este tipo de contribuyentes, y ante la evidente vulneración del principio de igualdad tributaria, al establecer un órgano falsamente desconcentrado con sede en la capital de la Republica. La manera de enmendar este error, que trasciende al objeto de este estudio, es estableciendo oficinas de Grandes Contribuyentes en cada región, las que sean capaces de recepcionar todo tipo de información y requerimientos solicitados por parte de la Dirección de Grandes Contribuyentes ubicada en la capital de la República, no afectándose el domicilio ni los derechos fundamentales de los sujetos considerados en esta categoría.

3. Conclusiones.

A partir de lo expuesto en el presente estudio, especialmente, en el análisis crítico realizado respecto a la Potestad Discrecional de condonar intereses penales y multas radicada en el Director Regional y en el de Grandes Contribuyentes, debemos afirmar que, las evidentes falencias existentes, tanto en su regulación legal como en la interpretación administrativa del Servicio de Impuestos Internos a través de la Circular 21, transgreden de forma manifiesta diversos Principios Constitucionales del Derecho Tributario, incluso máximas fundamentales de un ordenamiento jurídico.

Principalmente, debido a que la regulación legal de esta potestad es insuficiente, pues, se limita a señalar determinados presupuestos, que el Director Regional o el de Grandes Contribuyentes, deben considerar, para determinar si se acreditan de forma suficiente, para dar lugar a la respectiva condonación o rebaja. Sin señalar, el medio por el cual los contribuyentes podrán probar que cumplen con determinada hipótesis o situación establecida en la ley. Además, no se regula, en el caso de una rebaja, de cuánto debe ser el porcentaje o monto de ésta.

Lo recién señalado, se torna más preocupante, al tener presente que esta facultad discrecional de la administración de condonar (o rebajar) recae sobre montos que, en una gran cantidad de casos, pueden llegar a ser desproporcionados, por concepto de intereses penales (*uno y medio por ciento mensual por cada mes o fracción de mes, en caso de mora en el pago de todo o de la parte que adendare de cualquier clase de impuestos y contribuciones. Este interés se calculara sobre los valores reajustados, art. 53 inc. 4° CT*) y multas. Tal como lo expresa el Profesor Massone, los intereses que cobra el Fisco de Chile son un tributo manifiestamente desproporcionado e injusto, de aquellos prohibidos por la Constitución (art. 19 n° 20 inc. 2 CPR)⁸⁹.

A su vez, enfatizamos en la gravedad de la actuación del SII, al regular aspectos de carácter fundamental por medio de una circular, logrando que esta fuente administrativa tenga efectos

⁸⁹ MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013, Pág. 1538.

externos a la administración, es decir, en los particulares, cuestión que supera a su naturaleza jurídica.

Por otra parte, queda en evidencia la manifiesta vulneración al Principio de Igualdad Tributaria, en relación a la capacidad contributiva de los calificados “Grandes Contribuyentes”. Debido a que finalmente, es un órgano el que decide por medio de resoluciones a quienes califica como “Grandes Contribuyentes”, radicando en estos últimos, el peso de solicitar un pronunciamiento a un órgano totalmente ajeno a su realidad, en razón de su ubicación territorial.

Por lo tanto, se hace necesario que todos los aspectos vinculados a la Facultad de condonar intereses penales y multas sean regulados por la ley, específicamente, sus presupuestos, la forma de solicitarla y de acreditar que se cumple con la hipótesis descrita por la ley, porcentajes de rebaja, etc. También, se vuelve menester, que se establezca de forma expresa mecanismos de reclamación, frente a los Tribunales Tributarios y Aduaneros, de la decisión tomada por el Director Regional o el Director de Grandes Contribuyentes, ya que al ser una facultad “desconcentrada”, tampoco puede ser revisada por un ente fiscalizador, como la Contraloría General de la República.

En consecuencia, se debe transformar esta actual potestad discrecional en una reglada, puesto que, solo así, podrán enmendarse las vulneraciones a los Derechos Fundamentales por parte de la Administración del Estado, a través de esta especie de actos administrativos, a los contribuyentes y ciudadanos de nuestro país.

4. Bibliografía

1. ARANEDA, Hugo, *La administración financiera del Estado*, Editorial Jurídica de Chile, primera edición, Santiago de Chile, 1966.
2. ASTE, Christian, *Curso sobre Derecho y Código Tributario*, LexisNexis, primera edición, Santiago de Chile, 2006.
3. BERLILI, Antonio, *Principi di Diritto Tributario*, v. II, Editorial Milano, primera edición, Italia, 1957.
4. CARBONE, Carmelo y TOMASICCHIO, Tommaso, *Le Sanzioni Fiscali*, Editorial UTET, primera edición, Torino, Italia, 1959.
5. CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, Editorial Saraiva, novena edición, Sao Paulo, Brasil, Pág. 335.
6. DESDENTADO DAROCA, Eva, *Discrecionalidad administrativa y planteamiento urbanístico (construcción teórica y análisis jurisprudencial)*, Editorial Aranzadi, primera edición, Pamplona, España, 1997.
7. DUVERGER, Maurice, *Institutions Financieres*, PUF, tercera edición, Paris, 1960.
8. FALSITTA, Gaspare, *Manuale di Diritto Tributario*, Editorial CEDAM, tercera edición, Padova, Italia, 1999.
9. FANTOZZI, Augusto, *Diritto Tributario*, Editorial UTET, primera edición, Torino, Italia, 1991.
10. FUEYO LANERI, Fernando, *Derecho Civil*, Imprenta Universo, primera edición, Santiago de Chile, 1959.
11. GALLO, Salvatore. *Manuale Practico di Diritto Tributario*, Editorial CEDAM, segunda edición, Padova, Italia, 2001.

12. GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, *La lucha contra las inmunidades del poder*, Editorial Cuadernos Civitas, tercera edición, Madrid, España, 1989.
13. JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1957.
14. LUPI, Raffaello, *Manuale Professionale di Diritto Tributario*, Editorial Ipsoa, segunda edición, Rozzano, Italia. 1999.
15. MASSONE PARODI, Pedro, *Infracciones Tributarias*, Legalpublishing, segunda edición, Santiago de Chile, 2010.
16. MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, Legalpublishing, tercera edición, Valparaíso, Chile, 2013.
17. MEZA, Bárbara; IBACETA, David, *El principio Constitucional de Legalidad en Materia Tributaria*, Cuadernos del Tribunal Constitucional N° 37 AÑO 2007, LOM Ediciones, primera edición, Santiago de Chile, 2007.
18. MEZA BARROS, Ramón, *Manual de Derecho Civil. De las Obligaciones*, Editorial Jurídica de Chile, décima edición, Santiago de Chile, 2007.
19. MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, *La Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Editorial Lex Nova, primera edición, Valladolid, España, 1998.
20. PÉREZ, Abundio, *Manual de Código Tributario*, LexisNexis, cuarta edición, Santiago de Chile, 2006.
21. PÉREZ DE AYALA, José Luis; PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho reunidas, quinta edición, Madrid, España, 2002.
22. PÉREZ DE AYALA, José Luis; GONZALEZ, Eusebio, *Derecho Tributario Tomo I*, Editorial Plaza Universitaria, primera edición, Salamanca, España, 1994.

23. SÁINZ MORENO, Fernando, *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Editorial Civitas, primera edición, Madrid, España, 1976.
24. SÁNCHEZ MORÓN, Miguel, *Discrecionalidad Administrativa y control judicial*, Editorial TECNOS, primera edición, Madrid, España, 1994.
25. SIOTA ÁLVAREZ, Mónica, *Analogía e Interpretación en el Derecho Tributario*, Editorial Marcial Pons, primera edición, Madrid, España, 2010.
26. SPIRIDION, Éric, *L'Essentiel de la Fiscalité d'Entreprise*, Editorial Eyrolles, primera edición, Paris, Francia, 2011.
27. SPISSO, Rodolfo, "Potestad tributaria en el Estado de Derecho" de *Problemas actuales de Derecho Tributario Comparado. Una perspectiva de Iberoamérica*, Librotecnica, primera edición, Talca de Chile, 2012.
28. VALDÉS COSTA, Ramón, *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*, Sin editorial, Montevideo, 1982.
29. ZAVALA, José, *Manual de Derecho Tributario*, LexisNexis, quinta edición, Santiago de Chile, 2003.

Revistas de Derecho y Manuales de consulta.

1. DIEZ-ALEGRIA FRAX, Manuel, *La Extinción de la Obligación Tributaria*, *Revista de Derecho y Hacienda Pública*, v. XVII. N. 68, mar-abr. 1967.
2. Manual de Consultas Tributarias, enero, 2009.

Jurisprudencia

- 1) Dictamen N° 13.955, Contraloría General de la Republica., del primero de marzo del año dos mil trece.
- 2) Resolución 79, 30 de abril 2010, Bol-SII 677, abril 2010.
- 3) Resolución 157, 30 diciembre 2011, BOL-SII 697, diciembre 2011.
- 4) Resolución 157, 30 diciembre 2011, BOL-SII 697, diciembre 2011.
- 5) Resolución. 157, 30 diciembre 2011, BOL-SII 697, diciembre 2011.
- 6) Resolución 157, 30 diciembre 2011, BOL-SII 697, diciembre 2011.
- 7) Corte de Apelaciones de Santiago, 21 octubre 1968, RDJ, t. LXV, n. 8 octubre 1968, 2da parte, sec. 2da.
- 8) Corte de Apelaciones de Santiago, 28 Septiembre 1971, Bol-SII 571, noviembre 2001.
- 9) Tribunal Constitucional, 13 septiembre 2012, considerando 20-21, rol 1951 (1952) – 2011- INA.
- 10) Tribunal Supremo de España, 20 de septiembre 1988.

Sitios Web Consultados.

- 1) Centro de Política y Administración Tributarias (CPAT), *La administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada" 2008*, [en línea], foro sobre Administración Tributaria, 2009. Disponible en: <<http://www.oecd.org/ctp/administration/46668703.pdf>.> [Consulta:10.06.2014]
- 2) SOUZA DE MORENO, Maribel, *La extinción de las obligaciones tributarias*, [en línea], II Congreso Internacional de Derecho Tributario, Tribunal Administrativo Tributario Panamá, 26 al 28 de junio de 2013. Disponible en: <<http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario-1/489--323/file>> [Consulta: 23.10.2014]