

La extraviada juridicidad en materia tributaria

COMENTARIO DE:

Jaime García Escobar

Abogado

Pontificia Universidad Católica

Profesor de Derecho Tributario

Magíster en Economía y Gestión para Abogados

Profesor de Pre Grado de Derecho Tributario

Universidad del Desarrollo

Universidad Andrés Bello

Profesor de Magister en Derecho Tributario

Escuela de Ciencias Empresariales

Universidad de Chile

Universidad Finis Terrae

Profesor de MBA en Políticas Públicas

Universidad Mayor de Temuco¹

Resumen: Este artículo tiene por objeto comentar una sentencia dictada por un Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, confirmada por la I. Corte de Apelaciones de Santiago, y en que la Excma. Corte Suprema desechó el recurso de casación en el fondo interpuesto por la contribuyente, a través de la cual, el ente fiscalizador determina diferencias de impuestos por intermedio de liquidaciones que adolecen de un vicio de nulidad, toda vez que no observan la exigencia de encontrarse suscritas por el Director Regional correspondiente, sin cumplir una Resolución de su Jefe Superior, esto es, del Director del Servicio de Impuestos Internos

Desde hace unas décadas, el principio que guía el actuar administrativo es la juridicidad, entendida como "la sujeción integral a derecho de los órganos del Estado, tanto en su ser como en su obrar"²: la Administración debe actualizar

¹ Autor de los siguientes libros: *Reformas Tributarias Ley N° 19.738; Infracciones Tributarias no Constitutivas de Delito; Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias; Elusión, Planificación y Evasión Tributaria; Prescripción en Materia Tributaria; y Tribunales Tributarios y Aduaneros*. Publicación de artículos en diversas revistas especializadas.

Ex Director del Instituto Chileno de Derecho Tributario. Miembro de las comisiones tributarias de la Cámara Nacional de Comercio y del Colegio de Abogados.

² SOTO KLOSS, Eduardo, *Derecho administrativo, bases fundamentales*, Tomo II: el principio de juridicidad. Stgo. 1996, p. 24.

sus competencias no sólo conforme a la ley sino a todo al ordenamiento, la Constitución a la cabeza y todas las normas dictadas conforme a ella, incluyendo las derivadas de la potestad reglamentaria. El resultado es un estado de derecho sustancial que supera la simple legalidad formal. Desgraciadamente (y no pocas veces) esa idea se olvida, con serias repercusiones para los derechos individuales. Tal es el caso de la sentencia que comentamos.

En el año 1996³, el Servicio de Impuestos Internos emite liquidaciones a una contribuyente por un monto superior a 400 unidades tributarias anuales, no siendo éstas suscritas por el Director Regional correspondiente, requisito esencial para la validez del acto administrativo. Éstas fueron objeto de un reclamo tributario ante el mismo Director Regional, que lo rechaza. La resolución es confirmada en segunda instancia por la I. Corte de Apelaciones de Santiago; y, posteriormente, la Excma. Corte Suprema desecha el recurso de casación interpuesto al efecto.

I. Fundamentos de la contribuyente

Las liquidaciones en cuestión fueron practicadas por el Servicio de Impuestos Internos el 29 de agosto de 1996, y cuya cuantía ascendía a 1.424,25 unidades tributarias anuales. Éstas adolecen de nulidad de derecho público, toda vez que fueron practicadas por un funcionario incompetente (la Jefa (S) del Departamento de Fiscalización de la Dirección XV Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente del Servicio de Impuestos Internos), actuando "por orden" del Director Regional. La juridicidad exige que el acto administrativo en cuestión sea dictado personalmente por el Director Regional (el "competente funcionario") por tratarse de liquidaciones practicadas después del 22 de julio de 1996,

³ Parece que, parafraseando a Hamlet, "algo huele mal" en los procesos tributarios: Estamos en presencia de una causa que fue reclamada en el año 1996 y que tiene sentencia ejecutoriada en el año DOS MIL DOCE, vale decir, DIECISÉIS AÑOS después que el Servicio de Impuestos Internos determinó las presuntas diferencias de impuesto (emitiendo las liquidaciones de rigor) que le dieron origen. Pareciera, sin ser un eminente jurisperito, que esta situación infringe lo dispuesto en el artículo 8° 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (conocida como Pacto de San José de Costa Rica), norma que establece: "Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter". Como podemos apreciar, en primer lugar se infringe la referida disposición toda vez que el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos no es un juez independiente e imparcial, que en sus sentencias deben aplicar las interpretaciones administrativas de la ley tributaria que hace su Jefe Superior, esto es, el Director del Servicio de Impuestos Internos (cabe hacer presente que a través de la Ley de Tribunales Tributarios y Aduaneros, formalmente, se han derogado las normas que obligaban a los Directores Regionales a fallar en consonancia con las Circulares y Oficios que dicta el Director, pero en los hechos la situación no ha cambiado en las regiones en que aún no entran en vigencia los Tribunales Tributarios y Aduaneros). En segundo lugar, nos parece que evidentemente se infringe el Pacto de San José de Costa Rica, cuando estamos enfrentados a una causa que a ha durado DIECISÉIS AÑOS, plazo que sin lugar a dudas NO ES RAZONABLE, como reza la citada normativa internacional.

fecha en que comenzó a regir la Res. N° 3.311, que exige que las liquidaciones cuyos impuestos (incluidos los reajustes) excedan de 400 unidades tributarias anuales y notificadas en un mismo acto a un contribuyente, sean practicadas (firmadas) por el Director Regional respectivo.

Cabe hacer presente que, como es obvio, la citada resolución posee un carácter imperativo, y a la sazón ordena: "...serán practicadas por el Director Regional respectivo". Se trata, insistimos, de una norma obligatoria, dictada conforme a la Constitución, que el Director del Servicio de Impuestos Internos imparte a todos sus funcionarios, en especial a los Directores Regionales. Esta norma debe ser cumplida a cabalidad, de lo contrario el Director Regional se está arrogando más facultades que las que le concede la ley, principio consagrado por la Carta Fundamental. Se trata por tanto de una actuación *ultra vires*, fuera de la juridicidad, consecuentemente sin valor alguno.

II. Sentencia del Director Regional

Con fecha 25 de agosto de 2004, el Director Regional correspondiente dicta sentencia de autos. Los considerandos que se refieren a la problemática que nos convoca son los siguientes:

"5. Que, en efecto el artículo 6° letra B N° 7 del Código Tributario faculta a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos para autorizar a otros funcionarios para resolver determinadas materias, aun las de su exclusiva competencia o para hacer uso de las facultades que le confiere el estatuto Orgánico del Servicio, actuando "por orden del Director Regional", y consta a fs. 129, de las mismas liquidaciones impugnadas, que ellas fueron suscritas por personas que actuaron 'POR ORDEN DEL DIRECTOR REGIONAL'.

6. Que, además, y esto constituye un principio fundamental del derecho, no se avizora, en la especie, la existencia de un perjuicio para la reclamante reparable sólo por la vía de la declaración de nulidad, tal como lo exige el artículo 83 del Código de Procedimiento Civil, pues SANTA VICTORIA S.A. presentó oportunamente su reclamo contra el cobro civil de los impuestos, originando la causa que ahora se falla, y presentó en su momento, la correspondiente respuesta a la citación efectuada por el Servicio de Impuestos Internos.

7. Que, por último, para estos efectos carece de relevancia la alusión que efectúa la reclamante a la Resolución Ex N° 3.311, de 16 de julio de 1996, publicada en el Diario Oficial de 22 de Julio de 1996, toda vez que este acto administrativo interno del Servicio de Impuestos Internos no prima sobre

lo dispuesto en la norma legal que confiere a los Directores Regionales del Servicio la facultad de delegar determinadas materias, aun las de su exclusiva competencia, en funcionarios de su dependencia, como aconteció en la especie, siendo las eventuales responsabilidades administrativas, si es que pudiere estimarse que existieron, un asunto de gestión interna del Servicio de Impuestos Internos, que no altera, como se reitera una vez más, el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente."

III. Análisis de la sentencia del Servicio de Impuestos Internos

A continuación, reproducimos parte de un informe en derecho acompañado a la causa que comentamos, emitido por el profesor de Derecho Administrativo de la Universidad Diego Portales, don Matías Guilloff Titium. Sus aspectos fundamentales son los siguientes:

"... (2) Incompetencia del funcionario que emitió la liquidación. Habiéndose analizado el deber de fundamentación de los actos administrativos y sus implicancias en materia de liquidaciones tributarias, cabe aludir ahora al vicio de incompetencia que se ha denunciado. Para esos propósitos, resulta necesario referirse previamente al argumento que esboza la sentencia recurrida para estimar que este vicio no se ha producido: la eventual contradicción entre el artículo 7 letra j) de la LOC del SII y el párrafo sexto de la Resolución 3311. En primer lugar, debe señalarse que la necesidad de indagar si acaso existe contradicción entre las aludidas disposiciones viene dada por el hecho que, al pronunciarse sobre la alegación de incompetencia en el reclamo de ilegalidad, el Director Regional resuelve: 'Que por ultimo para estos efectos carece de relevancia la alusión que efectúa la reclamante a la Resolución Ex. 3311 de 16/07/1996, toda vez que este acto administrativo interno del SII no prima sobre lo dispuesto en la norma legal que confiere a los Directores Regionales del Servicio la facultad de delegar determinadas materias, aun las de exclusiva competencia, en funcionarios de su dependencia, como aconteció en la especie, siendo las eventuales responsabilidades administrativas (...) un asunto interno del SII (...)'".

"La interpretación contenida en el citado informe es errónea, ante todo, porque atribuye un contenido sustantivo específico –que en el evento que exista delegación, el delegado no queda sujeto a limitación alguna– a una norma cuyo carácter, por el contrario, es de atribución de competencias. En términos sencillos, el artículo 7, letra j), no establece por sí mismo qué materias específicas son las que en definitiva se delegan y con qué limitaciones; tan solo establece la posibilidad de delegar, a través de una atribución de competencia para ese propósito. Las materias específicas objeto de

delegación, así como sus limitaciones, dentro de los márgenes establecidos por este literal, quedan entregadas a la potestad normativa que la ley le reconoce al SII. Así, no resulta atendible el planteamiento del aludido considerando, en el sentido que un acto administrativo –la resolución delegatoria– no puede primar sobre una norma legal –el artículo 7 letra j) de la LOC del SII– en cuanto es justamente la ley la que, en vez de hacer ella misma la delegatoria ha optado por entregarle esa atribución al SII, para que la ejerza de acuerdo a sus necesidades de funcionamiento y gestión. Puesto en términos aun más sencillos, no existe contradicción normativa, tal como plantea la sentencia recurrida, entre la norma legal y el acto administrativo delegatorio; por el contrario, el segundo es el complemento de la primera. De esta forma, dictando la Resolución 3311 el Director del SII hace uso de la atribución que le entrega el art. 7 letra j) y es esa Resolución, y no la ley, la que establece la delegación y sus límites. (Para que las liquidaciones (el acto administrativo terminal) sean válidas, debe haber armonía entre las normas de diversa jerarquía: la delegación (como acto administrativo de efectos particulares), la resolución que regula estas delegaciones (un acto administrativo de efectos generales⁴), la ley (el Código Tributario) y la Carta Fundamental (la famosa pirámide Kelseniana). Obviamente esa armonía en este caso no existe y claramente perjudica al contribuyente)."

Esta interpretación ha sido apoyada por la jurisprudencia de la Corte Suprema en casos como éste, relativos a los contenidos específicos de las delegaciones, aun cuando las específicas delegaciones en cuestión recaían sobre *facultades jurisdiccionales*. En estos fallos, respecto al argumento del SII que es la ley y no el acto administrativo delegatorio el que delega la facultad, la Corte Suprema señaló: "No es entonces la ley la que practica la designación del funcionario que habrá de asumir como delegado la calidad de juez con las facultades jurisdiccionales inherentes, sino que dicho rol lo ocupa la resolución delegante, el Director Regional del Servicio, quien a través de ella designa el órgano jurisdiccional en la persona de uno de sus subordinados en la correspondiente escala jerárquica y le transfiere el ejercicio de las prerrogativas que le son propias, convirtiéndose este acto administrativo en el título jurídico que habilita la actuación del delegado". Como puede apreciarse, al igual como ocurre en el caso de las liquidaciones, no es la ley la que establece el título específico que habilita la actuación del delegado. Por el contrario, es el acto administrativo delegatorio el que por

⁴ Sería un caso de inderogabilidad singular del reglamento: los actos administrativos de efectos singulares deben ajustarse a los actos administrativos de efectos generales que le sirven de marco. Al respecto, ver recurso de protección "Toro con Gerente general del Banco Central", RDJ T 81 N° 2/1984, sec. 5, pp. 138-142. Corte de Santiago (confirmado por la Corte Suprema) sostiene que si la autoridad (Banco Central) accediere a lo pedido por la recurrente, que no cumple con los requisitos exigidos por el ordenamiento reglamentario, estaría realizando precisamente un acto discriminatorio en favor de una persona, al contrariar un acuerdo expreso y general, e infringiría por ello mismo lo dispuesto tanto por el N° 22 del art. 19 como por el art. 98 inc. final de la Carta Fundamental.

mandato expreso del legislador lo hace y, en conformidad a lo dispuesto en la normativa legal, este acto puede contemplar límites a la delegación."

"Adicionalmente, no puede dejar de mencionarse que una interpretación como la que efectúa la sentencia recurrida atenta contra de los principios que rigen a la institución de la delegación. En conformidad a ésta, el delegante transfiere una serie de competencias al delegado, sin perjuicio que con posterioridad pueda recuperar para sí dichas competencias, por cuanto la delegación se caracteriza por ser esencialmente revocable. Como se podrá advertir, el que puede revocar es el delegante, pero jamás el delegado, que carece obviamente de esa potestad. Teniendo en consideración estos elementos estructurales de la delegación, resulta una vez más curioso el razonamiento contenido el considerando 7, porque implica dejar sin efecto a la resolución delegatoria a través de un mecanismo distinto al jurídicamente previsto: la revocación. Peor aún, dicha interpretación crea un mecanismo que permite al SII validar cualquier actuación que no se ajuste a los límites de la respectiva delegación, tal como ocurre en este caso."

"De esta forma, habiendo dejado sentado, en primer término, que no se dio cumplimiento a las exigencias de fundamentación de la liquidación en tanto acto administrativo, y luego que no existe la contradicción en base a la cual el Director Regional funda su rechazo a acoger la alegación de incompetencia, es pertinente abordar a continuación un tercer aspecto. Éste se refiere a si los aludidos vicios de legalidad causan perjuicio que sólo puede ser reparado por la declaración de nulidad de dicho acto. La referencia a este punto es necesaria, desde el momento que la sentencia impugnada funda su rechazo a ambas alegaciones de legalidad en el argumento que éstas no causan un perjuicio a los afectados que sólo puede ser reparado a través de la declaración de nulidad de los respectivos actos administrativos."

"(3) En efecto, los vicios de legalidad analizados acarrear un perjuicio para el destinatario de ese acto administrativo, que sólo puede ser reparado a través de la declaración de nulidad del mismo. En relación a este fundamento, cabe hacer presente, en primer término, el error conceptual en el cual incurren los sentenciadores, desde el momento que, al rechazar ambas alegaciones de nulidad por considerar que no causan un perjuicio solamente reparable por la declaración de nulidad, asimilan el término perjuicio al derecho a la defensa, y más aún, a una concepción muy reducida del mismo. En efecto, bien entendida, la defensa no se reduce únicamente a la posibilidad de presentar recursos; por el contrario, ésta abarca otros y muy relevantes aspectos, como la posibilidad de obtener pronunciamientos imparciales e idóneos desde un punto de vista técnico."

"Respecto de la primera de las aludidas dimensiones adicionales de la defensa, es preciso señalar que ella, justamente, se encuentra reconocida en la propia Resolución 3311, específicamente en el propio párrafo sexto, al distinguir entre los funcionarios del servicio que pueden realizar los trámites previos a la emisión de la liquidación y aquel competente para realizar esta misma. No está de más recordar a estas alturas el tenor literal de ese párrafo, el cual, en lo pertinente, dispone: "Las facultades delegadas [...] serán ejercidas por los delegados sólo cuando el total de los impuestos liquidados, incluidos sus reajustes, determinados a un contribuyente y notificados en un solo acto, no excedan de 400 UTA, casos en los cuales, no obstante haberse verificado los trámites previos al ejercicio de dichas facultades por los delegados, la liquidación será practicada por el Director Regional respectivo."

"Algún sentido ha de tener que en el procedimiento administrativo de emisión de una liquidación se distinga entre quienes pueden efectuar los trámites previos a la liquidación y aquel que, en definitiva, la puede emitir. Éste no es otro que garantizar la imparcialidad en la importante decisión que pone término a ese procedimiento, lo cual solo es posible en la medida que todo lo previamente obrado por los delegados queda sujeto a la revisión por parte de un funcionario de un rango jerárquicamente superior, el cual, en el evento que ratifique lo realizado por éstos y firme la respectiva liquidación, asume la responsabilidad por esa decisión. Allí donde se encuentra en juego un bien jurídico tan relevante como el patrimonio, tiene sentido como mecanismo para garantizar la defensa de los eventuales afectados separar funciones de instrucción de aquella decisión. Así, como se puede apreciar, la posibilidad de presentar recursos no repara la indefensión y el consecuente perjuicio que deriva de la dictación de un acto administrativo de objeción, en el contexto de un procedimiento administrativo que no cumple con los estándares de imparcialidad establecidos por el propio Jefe Superior del respectivo Servicio." El procedimiento no consiste en una serie de trámites formales, es un instrumento al servicio de la justicia⁵; en este caso, la imparcialidad se vio comprometida con obvio perjuicio para el recurrente.

"La imparcialidad, como se ha esbozado, no es la única dimensión adicional de la defensa: esta también comprende la posibilidad de obtener pronunciamientos idóneos desde un punto de vista técnico. Es de la interpretación progresiva de una disposición constitucional de donde resulta posible derivar esta conclusión. En efecto, el artículo 38 inciso 1° de la Constitución Política

⁵ Ver "Banco del Desarrollo con Schuster", RDJ T 92 N° 2/1995, sec. 2, pp. 109 ss. Corte de Stgo. Apelación juicio ejecutivo. Ver también "Banco de Chile con Arriagada", RDJ T 92 N° 3/1995, sec. 2, pp. 121 ss. Corte de Stgo. Apelación.

se refiere a la Ley Orgánica Constitucional sobre Bases de la Administración del Estado N° 18.575, para que estructure una carrera funcionaria sobre la base de principios de carácter técnico. Así, es posible afirmar que por expreso mandato constitucional, el rango que ocupa un funcionario en nuestra organización del Estado obedece a su *expertise* técnica. Esto no es menor, puesto que aquel que cuenta con un mayor bagaje técnico dictará decisiones más certeras que aquellas que adoptaría un funcionario que no cuente con el mismo perfil. Como ocurre en este caso, una decisión que puede tener importantísimas consecuencias sobre el patrimonio del administrado se somete a la competencia del funcionario de más alta jerarquía dentro del respectivo servicio, precisamente porque se estima que éste, por sus aptitudes técnicas, garantiza la adopción de una decisión, desde este punto de vista, idónea y justa".

"A mayor abundamiento, en abono de la tesis que la emisión de una liquidación por funcionario incompetente genera un perjuicio reparable únicamente por la declaración de nulidad de la misma, cabe señalar que ha sido el propio Director del Servicio de Impuestos Internos el que a través de reiteradas circulares (entre otras, la Circular N° 26 del 28 de abril del 2008 y la N° 45 de 30 de julio del 2010), ha ordenado que se corrijan de oficio los vicios de legalidad de los que puedan adolecer las liquidaciones, nombrando entre ellos el relativo a la suscripción de la liquidación por funcionario que no cuenta con competencia para ello. Resulta evidente que si el propio Jefe Superior del Servicio en cuestión ha ordenado de manera reiterada que se corrija de oficio un vicio de legalidad como el aludido, es porque justamente considera que genera un perjuicio que no puede ser subsanado a través de la presentación de un recurso por el particular afectado. Por el contrario, esta reiterada práctica demuestra que tan intenso es el perjuicio que provoca este vicio que a juicio del organismo competente se hace necesario que el ente administrativo vuelva sobre un acto administrativo que, en principio, revestía el carácter de un pronunciamiento definitivo".

"Analizado este segundo aspecto y habiendo demostrado que la suscripción de la liquidación por un funcionario incompetente constituye un vicio que solamente se puede reparar por la declaración de nulidad de la misma, resta para concluir cómo la errada interpretación que se ha hecho del derecho aplicable incide de manera sustancial en lo dispositivo del fallo objeto del presente recurso. Para estos propósitos, y en relación al incumplimiento de las normas legales que regulan la fundamentación de las liquidaciones, cabe señalar que es evidente que una correcta interpretación del derecho, en primer lugar, habría detectado que, como consecuencia del incumplimiento por parte del Director Regional de las instrucciones dictadas por el Director Nacional, las liquidaciones fueron emitidas sin cumplir con los requisitos legales. Esta correcta interpretación, luego, hubiese concluido

que ese incumplimiento de normas legales es de aquellos que causan un perjuicio solamente reparable por la nulidad del respectivo acto administrativo, por cuanto los requisitos de forma de las liquidaciones que fueron incumplidos estaban destinados a satisfacer la función de garantizar la defensa del contribuyente frente a la Administración".

IV. Sentencia de la Itma. Corte de Apelaciones de Santiago

Con fecha 09 de julio de 2009, el Tribunal de Alzada confirmó sin declaración la sentencia de primera instancia.

V. Sentencia de la Excma. Corte Suprema

Con fecha 2 de enero de 2003, en autos ingreso Excma. Corte Rol N° 7308-2009, el Excmo. Tribunal desecha el recurso de casación en el fondo interpuesto por la contribuyente.

Dicho fallo, que respetamos, pero no podemos compartir, se funda en dos considerandos, que pasamos a reproducir:

"Cuarto: Que, sin embargo, el planteamiento de la recurrente es equivocado, por cuanto la competencia para conocer las acciones de nulidad de derecho público se encuentra entregada a los tribunales ordinarios de justicia en razón de la materia, según se desprende de los artículos 38 inciso segundo de la Constitución Política de la República y 3° del Código de Procedimiento Civil. En efecto, la nulidad de derecho público es materia de un juicio ordinario y no de una reclamación tributaria como la de autos. De esta manera, no es procedente alegar la nulidad de la sentencia recaída en juicio tributario que no hace tal declaración, porque la competencia de esos tribunales se encuentra acotada a conocer del reclamo de liquidaciones tributarias y tratándose de un tribunal de naturaleza especial, no ha podido emitir pronunciamiento en el sentido que se pretende;

Quinto: Que, a mayor abundamiento, en lo relativo al primer capítulo de impugnación, debe señalarse que la invocación de circulares del Servicio de Impuestos Internos como base del recurso de casación no resulta procedente, puesto que de conformidad con el artículo 767 del Código de Procedimiento Civil, éste sólo puede dirigirse contra las resoluciones de las que se mencionan en dicha norma pronunciadas con infracción de ley, calidad que las circulares que dicta el Director Nacional no tienen. Por consiguiente, aun en el evento de haberse transgredido alguna instrucción, tal vulneración no es constitutiva de infracción de ley;...".

El postulado de la Excma. Corte Suprema resulta ser, por decir lo menos, sorprendente: "... la nulidad de derecho público es materia de un juicio ordinario y no de una reclamación tributaria como la de autos". Vale decir, debemos entender que si en un procedimiento general de reclamo tributario se produce un vicio pasible de nulidad de derecho público, el contribuyente debería deducir una acción en juicio ordinario a fin que se declarase dicha nulidad de derecho público. Pero olvida la Excma. Corte, todas las sentencias dictadas por los denominados "Jueces Delegados" del Servicio de Impuestos Internos que fueron anuladas por las Iltmas. Cortes de Apelaciones del país, por adolecer de NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO, esto es, haber sido dictado el fallo por un juez que carecía de jurisdicción, toda vez que ésta se le había delegado a través de una resolución administrativa, creándose así un tribunal a través de un acto administrativo y no a través de la ley, como en derecho corresponde. De hecho, en muchos de estos procedimientos se interpusieron recursos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, ante la Excma. Corte Suprema, recursos que fueron todos acogidos, salvo uno de ellos, aquel interpuesto por el contribuyente Matías Villada. En dichos recursos, el Supremo Tribunal nunca sostuvo la tesis sostenida en el fallo que se comenta, esto es, que la nulidad de derecho público debe ser alegada en juicio ordinario.

Sin perjuicio de lo antes señalado, resulta procedente traer a colación lo expresado por el profesor de Derecho Procesal don Miguel Otero Lathrop⁶, quien manifiesta lo siguiente:

"En cuanto a la forma de ejercer la nulidad administrativa de derecho público, hay consenso en que ello da origen a un proceso jurisdiccional, respecto del cual operan las normas propias de la competencia y del procedimiento. A este respecto, el autor difiere de las opiniones que estiman que la nulidad debe tramitarse exclusivamente por las reglas del juicio ordinario...".

"Sin embargo, hay que distinguir si el acto administrativo cuya nulidad se reclama es objeto de una acción ya interpuesta ante la jurisdicción o si se trata de una acción totalmente nueva."

"Si la jurisdicción se encuentra conociendo una acción que involucre al acto administrativo que adolece de nulidad, ésta, por ser imprescriptible, insanable e irrenunciable, puede y debe ser declarada de oficio por el tribunal, aun cuando la parte afectada no la haya reclamado. En esta materia hay una clara similitud entre esta nulidad administrativa de derecho público y la nulidad absoluta civil. Es la propia Constitución la que establece esta nulidad

⁶ Otero Lathrop, Miguel, *La Nulidad Procesal Civil, Penal y de Derecho Público*, Editorial Jurídica de Chile, segunda edición, año 2011, página 290.

en razón de preservar el respeto a sus normas y a la ley, sin consideración alguna al interés de las partes".

"De otro lado, solicitar la nulidad es ejercer una acción que se puede deducir en el mismo procedimiento a que da origen el acto cuya nulidad se reclama o en juicio separado si es que el conflicto no ha llegado a la etapa jurisdiccional. Si existe proceso, la parte la puede invocar hasta tanto la sentencia definitiva no se encuentre presuntamente ejecutoriada. Ocurrida esta circunstancia, la nulidad debe impetrarse en juicio separado."

"En el evento que ante la Corte de Apelaciones o ante la Corte Suprema exista pendiente la vista de algún recurso y se escuchen alegatos, es posible invocarla en el alegato mismo, aun cuando no se haya interpuesto con anterioridad...".

Como podemos apreciar, el destacado profesor de Derecho Procesal, don Miguel Otero Lathrop, estima que la nulidad de derecho público no requiere ser tramitada únicamente a través de las normas del juicio ordinario. Expresa que, si la jurisdicción ya está conociendo una acción que involucre el acto administrativo que adolece de nulidad (cuyo es el caso que nos ocupa, había un Juez Tributario, que conocía del reclamo de liquidaciones, mismas en que no se cumplía con el requisito de validez, en cuanto a estar suscritas por el Director Regional), puede y debe ser declarada de oficio por el tribunal. En todo caso, se puede deducir la nulidad en el mismo procedimiento a que da origen el acto cuya nulidad se reclama o en juicio separado.

Ahora bien, en cuanto a lo señalado en el considerando quinto del fallo, esto es, que el recurso de casación no procede en contra de circulares (la verdad es que en el caso propuesto era una resolución y no una circular), tampoco, en esta materia, compartimos la sentencia de casación. A nuestro juicio, el incumplimiento de la Resolución N° 3.311 infringía las siguientes normas legales, y que eran justamente los errores de derecho que a nuestro juicio hacían que el recurso de casación debiere ser acogido. Estas son:

- a) Artículo 6° A N° 1 del Código Tributario y artículo 7° letras b) y c) del DFL N° 7, de 1980, sobre Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, que otorgan al Director del Servicio la facultad de interpretar la ley tributaria y de dictar las órdenes para la más expedita marcha del ente fiscalizador y supervigilar el estricto cumplimiento de las resoluciones que dicta éste;
- b) Artículo 19 letras a) y b) del DFL N° 7, vigente a la época, que obligaba al Director Regional a acatar las instrucciones y resoluciones de su jefe superior, debiendo dictar sentencia conforme a ellas;

- c) Artículo 61 letra f) del Estatuto Administrativo, que ordena a los funcionarios públicos obedecer las órdenes impartidas por el superior jerárquico.
- d) Artículos 6° y 7° de la Constitución Política de la República: Los órganos del Estado y sus integrantes para actuar válidamente en el ejercicio de sus facultades, deben actuar dentro de su competencia y en la forma que prescribe la ley.

VI. Conclusiones

Estimamos que las sentencias que se han dictado en autos, especialmente las de la instancia, resultan ser realmente lamentables. En efecto, la sentencia del Director Regional del Servicio viola un principio básico del Derecho Administrativo: El delegante transfiere competencias al delegado, sin perjuicio que después pueda volver recuperarlas, porque la delegación es esencialmente revocable. Vale decir, el que puede revocar es el delegante y no el delegado. El considerando séptimo de la sentencia de primera instancia implica dejar sin efecto la resolución delegatoria a través de un mecanismo jurídicamente procedente, esto es, LA REVOCACIÓN. De esta forma, y que a juicio del suscrito aparece como lo más grave, la interpretación del fallo, confirmada por la Illtma. Corte de Apelaciones, crea un mecanismo que permite al Servicio de Impuestos Internos validar cualquier actuación que no se ajuste a los límites de la respectiva delegación. A este autor le encantaría conocer la opinión del Sr. Director del Servicio de Impuestos Internos, respecto de la situación acaecida en autos, esto es, el incumplimiento de funcionarios subalternos de su repartición de una resolución dictada por un Director de dicho Servicio.

Por otra parte, la sentencia de la Excma. Corte Suprema, que insistimos respetamos pero no compartimos, sostiene una tesis que se opone a muchos fallos dictados por las Illtmas. Cortes de Apelaciones, cuando invalidaban las sentencias dictadas por los "Jueces Delegados" del Servicio de Impuestos Internos por adolecer de una nulidad de derecho público.