

Justicia tributaria y delegación de facultades jurisdiccionales: Análisis de la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional



PABLO GREIBER BETSALEL

*Profesor Facultades de Derecho, Universidad de Chile,
U. de Santiago y U. Adolfo Ibáñez*

LUIS FELIPE OCAMPO MOSCOSO

Profesor Facultad de Derecho, Universidad Adolfo Ibáñez

LUIS SEGUEL MALAGUEÑO

*Profesor Facultad de Derecho, Universidad de Chile
Profesor Instituto de Economía, Universidad Católica de Chile*

RESUMEN

Este comentario expone la historia de la judicatura tributaria chilena y sus principales características, para luego confrontarla con los principios constitucionales aplicables, permitiendo concluir cuáles son las debilidades del sistema jurisdiccional tributario chileno. Luego se analiza el contenido de los fallos recaídos en acciones de inconstitucionalidad intentadas por dos contribuyentes apenas iniciada la vigencia de las normas que modificaron el Texto Fundamental, entre las cuales destaca el traspaso de la competencia para el conocimiento de esas impugnaciones desde la Corte Suprema al Tribunal Constitucional. Se extraen, así, los fundamentos que ha tenido en consideración el referido Tribunal para construir la doctrina plasmada en las mismas y enseguida se efectúa un examen de los efectos de tales sentencias en el entorno jurídico y económico nacional, a partir de las debilidades que han quedado de manifiesto con la dictación de aquellas. Por último, el trabajo revisa las acciones ejecutadas por el Ministerio de Hacienda dirigidas a solucionar los problemas que afectan a la jurisdicción tributaria en Chile y las medidas administrativas adoptadas por el Servicio de Impuestos Internos con el objeto de adecuar su funcionamiento a la nueva realidad, concluyendo con una breve opinión crítica.

SUMARIO

I. Antecedentes. 1.1 Algunos antecedentes acerca de la jurisdicción tributaria chilena. 1.2 Principales características de la jurisdicción tributaria actual. 1.3 Debilidades del sistema. 1.4 Garantías constitucionales del contribuyente y en particular la tutela jurisdiccional. II. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. 2.1 Contenido de los fallos recaídos en acciones de inconstitucionalidad dictados por el Tribunal Constitucional. 2.2 Fundamentos que ha tenido en consideración el TC. 2.3 Efectos de tales sentencias en el entorno jurídico y económico nacional. 2.4 Debilidades

que han quedado de manifiesto con la dictación de aquellas III. Actualidad. 3.1 Medidas administrativas adoptadas por la autoridad a consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario. 3.2 Opinión crítica. Bibliografía.

I. ANTECEDENTES

A partir del mes de agosto del año 2006, el Tribunal Constitucional (TC), haciendo uso de las prerrogativas que la Reforma a la Constitución Política del Estado introdujo en el año 2005 a ese Código Fundamental, ha venido acogiendo las acciones de inconstitucionalidad hechas valer por parte de contribuyentes que están tramitando reclamos en contra de liquidaciones de impuestos practicadas por el Servicio de Impuestos Internos (SII), actos a través de las cuales ese ente determinó que dichas personas y empresas le adeudan ciertas cantidades de dinero a título de tributos no enterados en sus arcas.

Los contribuyentes, usando el derecho que les otorga la ley, interpusieron reclamaciones contra tales determinaciones de impuestos para obtener que ellos sean dejados sin efecto. Esto implica el inicio de un juicio tributario que debe ser conocido y resuelto, en su etapa inicial también llamada primera instancia, por el propio SII. Si el contribuyente no logra obtener una sentencia favorable en esta primera fase, tiene el derecho de apelar, caso en el que deberá conocer y dictar una nueva sentencia en el asunto la Corte de Apelaciones que sea competente, siendo defendido el Fisco ante ese tribunal por el Consejo de Defensa del Estado, de manera que en esta parte del juicio se enfrenta la defensa del contribuyente con los abogados estatales. Indudablemente el fallo que la Corte de Apelaciones dicte favorecerá a una parte dejando insatisfecha a la otra, la cual tiene la facultad de impugnar esta sentencia de segunda instancia ante la Corte Suprema, utilizando el denominado recurso de casación, arbitrio procesal que la ley instaura de dos maneras: recurso de casación en el fondo, destinado a procurar se declare nula la sentencia de segunda instancia por haber sido dictada infringiendo determinados preceptos legales, o bien, como un recurso de casación en la forma: que persigue la invalidación del procedimiento y consecuentemente, de la sentencia dictada en el mismo, por existir vicios o errores de importancia, en la tramitación de aquel.

Esta contienda de intereses que constituye el juicio tributario, en general, presenta varias particularidades, muy trascendentales en materia de jurisdicción tributaria y, particularmente, en sede de los fallos que han motivado este comentario; esos rasgos son, en primer

término, y según hemos esbozado, está formulada en doble instancia, siendo competencia el conocimiento y resolución de la primera instancia de las reclamaciones del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos (SII) correspondiente al domicilio del contribuyente; en segundo lugar, el juez llamado a resolverla es un funcionario del mismo organismo que fiscaliza el cumplimiento tributario, y permanece en el cargo mientras cuente con la confianza de su superior jerárquico, el Director del Servicio. Como tercera característica se puede indicar que el funcionario llamado a fallar el reclamo está facultado por la ley para delegar esta función en otro funcionario de su dependencia.

Es este último rasgo el que ha dado lugar a la interposición de las acciones de inconstitucionalidad a que se ha hecho mención precedentemente, y que la Corte Suprema primero y recientemente el TC han acogido, declarando que los preceptos que autorizan la delegación de la potestad jurisdiccional con que cuenta el Director Regional del SII, son inconstitucionales, de manera que todas las actuaciones realizadas por los funcionarios delegados carecen de validez, debiendo por tanto retrotraer la tramitación de los juicios tributarios al estado que tenían al tiempo de ser impuestas las reclamaciones y volver a tramitar íntegramente esos procesos.

En los primeros fallos pronunciados en esta materia, los cuales fueron emitidos el 30 de agosto y 5 de septiembre de 2006 respectivamente, y en otros posteriores a los cuales se alude más adelante, el TC se pronuncia acogiendo las impugnaciones de inconstitucionalidad hechas valer por los contribuyentes Rafael Selume Sacaan y Compañía Sud Americana de Vapores S.A., quienes argumentaron que todo lo obrado en primera instancia ante el tribunal tributario del SII adolecía de nulidad de derecho público, ello por fundarse en la aplicación del artículo 116 del Código Tributario, disposición de acuerdo con la cual, el Director de la XIII Dirección Regional Santiago Centro, delegó las potestades jurisdiccionales que la ley le ha conferido para conocer y fallar, en calidad de tribunal de primera instancia, en un funcionario subalterno suyo que detenta la calidad de Jefe del Departamento Tribunal Tributario, suscribiendo este último la sentencia en uso del estatus delegado, esto es, asumiendo el rol de juez tributario. Tal situación, a juicio de los ocurrentes se encuentra viciada pues ella se basa en la aplicación del nombrado artículo 116 y el artículo 20 del Decreto con Fuerza de ley (DFL) N° 7 de 1980, el cual contiene la Ley Orgánica del SII, preceptos que en opinión de aquellos reclamantes, son contrarios a las nor-

mas constitucionales que rigen la jurisdicción en nuestro ordenamiento jurídico, pues dicha potestad es siempre indelegable, de manera que al permitir aquellas normas la delegación de las funciones jurisdiccionales en sede tributaria, contrarían en forma expresa y directa preceptos constitucionales tales como los del artículo 6°, 7°, 19 N° 3 inciso cuarto, 38 inciso segundo, 76 y 77 de la Constitución Política de la República (CPR).

Al mismo tiempo, los recurrentes alegan que conforme al principio de temporalidad de vigencia de las leyes, los indicados preceptos del artículo 116 del Código Tributario y del artículo 20 del DFL N° 7 de 1980 se encuentran tácitamente derogados por las disposiciones de la Constitución Política. Fundan su alegación señalando que el Código Tributario comenzó a regir el 1 de enero de 1975, en tanto que el DFL N° 7, lo hizo el 15 de octubre de 1980 y el Texto Constitucional lo hizo el 11 de marzo de 1981, siendo clara la contraposición entre los preceptos inferiores y la norma fundamental y la posterior entrada en vigor de esta última, lo cual hace evidente la pérdida de vigencia de los preceptos legales. En relación con el mismo argumento manifiestan que la Constitución Política de la República, como norma de derecho, es aplicable a los tribunales, circunstancia de la cual fluye que los artículos 6° letra B, N° 7 y 116 del Código Tributario como el artículo 20 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, en cuya virtud el Director Regional delega las facultades de conocer y fallar reclamaciones tributarias, son contrarias a aquellas, de manera que todos los actos procesales realizados por el funcionario delegado están afectos a un vicio de nulidad de derecho público.

De esta manera, el TC, con fundamentos y visión propia, ha continuado la tendencia jurisprudencial seguida por la Corte Suprema desde fines del año 2001, momento en que acoge un recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del tantas veces nombrado artículo 116 del Código Tributario.

Así, en los acápite siguientes se abordan, de manera preliminar, algunos aspectos que a nuestro juicio son útiles para contextualizar el posterior análisis del contenido de los fallos. En particular se revisan algunos antecedentes acerca de la jurisdicción tributaria nacional; luego se da una mirada a las características esenciales de la misma y se expresan sus debilidades fundamentales y los efectos que las sentencias en análisis tienen para el ámbito económico y tributario nacional; enseguida se revistan algunos principios consti-

tucionales importantes en materia impositiva y en particular el de tutela jurisdiccional. Enseguida, se realiza el análisis particular de los fallos del TC, para finalizar expresando una opinión crítica de los autores acerca del punto.

1.1 Algunos antecedentes acerca de la jurisdicción tributaria chilena

Desde que en 1975 entró en vigor el Decreto Ley (DL) N° 830, que contiene el Código Tributario (CT), conjunto normativo en cuyo Título I del Libro Tercero se regulan los tribunales y procedimientos destinados a resolver las contiendas de dicha naturaleza, no se ha realizado ninguna transformación legal sustancial en esta materia, de manera que la institucionalidad jurisdiccional tributaria se ha mantenido inalterada desde aquella época e incluso desde 1960, año en el que se dicta el Código Tributario. Sin embargo, ello no quiere decir que no se hayan producido cambios en la forma en que la administración tributaria, el SII, ha ejercido la jurisdicción que el legislador le entregó.

Efectivamente, desde 1975 en que inicia su vigencia el DL N° 830 e incluso en el texto vigente con anterioridad, la jurisdicción tributaria ha estado radicada en el Director Regional del SII. Dicho poder, hasta el inicio de la década de 1990 fue ejercido en forma directa por este funcionario, sin utilizar la facultad delegatoria que el artículo 6° letra B N° 7 y 116 del referido Código le otorgan para delegar el conocimiento y resolución de las materias litigiosas en otros funcionarios del SII.

Operativamente, durante aquel período la función jurisdiccional estaba a cargo de dos departamentos en cada Dirección Regional, entre los cuales se dividían las funciones según la materia y tipo de procedimiento que se debía aplicar. No obstante, todas las actuaciones las suscribía el correspondiente Director Regional, y a cada actuación se daba la tramitación completa que el Código Tributario establece.

Así, para el caso de reclamaciones deducidas en contra de liquidaciones de impuestos, giros de tributos, resoluciones que se pronuncian sobre peticiones administrativas o que ponen fin a determinados procedimientos de fiscalización o reclamaciones de pagos efectuados por el contribuyente, se aplicaba el Procedimiento General de Reclamaciones reglamentado a partir del artículo 123 y hasta el 148 del nombrado ordenamiento tributario.

Luego, si se trataba de una denuncia por infracción a las normas tributarias, o bien de alguna conducta sancionada con multa y pena corporal y el Director hubiere ejercido la facultad que le confiere el artículo 162 del mismo Código, es decir, optar entre dirigir criminales en contra del infractor para conseguir su castigo corporal; o instar porque se apliquen a su respecto únicamente sanciones pecuniarias, en este último caso se debe notificar la correspondiente denuncia al contribuyente y este puede deducir reclamación para ante el tribunal de primera instancia, es decir el Director Regional, en tal caso, ese reclamo debe quedar sometido al procedimiento general de aplicación de sanciones establecido en el artículo 161 del tantas veces dicho Código Tributario.

Por último, tratándose de ciertas infracciones específicamente señaladas por la ley, ellas quedan entregadas a un procedimiento especial, denominado de igual forma, Procedimiento Especial, para la Aplicación de Ciertas Multas, reglado en el artículo 165 del Código aludido.

Como se ha dicho, en la práctica esta labor resolutive estaba radicada en dos departamentos diferentes de cada una de las direcciones regionales existentes en el país.

En primer lugar, las reclamaciones sometidas al procedimiento general del artículo 123 y siguientes del Código Tributario (en contra de liquidaciones, giros, resoluciones, etc.) en su tramitación y proposición de fallo estaban entregadas al Departamento de Resoluciones, donde cada caso estaba asignado a funcionarios que ostentaban la denominación de resolutores y que pertenecían al escalafón del personal fiscalizador, siendo su formación profesional –en su mayoría– del área contable, de manera que tanto en el procedimiento como en la sentencia, habitualmente no intervenía ningún abogado, ello no obstante tratarse de asuntos que revisten complejidades jurídicas, contables, tributarias y evidentemente procesales, pues implican la tramitación de un proceso jurisdiccional y la redacción de una sentencia definitiva. Como ya se expresó, en aquella época la participación de abogados, o a lo menos algún visado legal, estaba completamente ausente en estos procedimientos, por ello el juzgamiento de la causa quedaba en manos de funcionarios que, aun cuando detentaban títulos profesionales, son legos en temas jurídicos; ocurriendo lo mismo –salvo contadas excepciones– con el juez de primera instancia, el Director Regional, quien tampoco tenía preparación jurídica pues, siendo fiscalizador, normalmen-

te su profesión es la de contador auditor. Así las cosas, el contribuyente quedaba entregado íntegramente a su suerte, y en verdad, las posibilidades de que obtuviera resultado favorable en su reclamo eran prácticamente inexistentes¹.

Por otra parte, en lo que a materia infraccional se refiere, la tramitación de estos procedimientos estaba radicada en el Departamento Jurídico Regional, el cual obviamente estaba encabezado por un abogado y, según la envergadura e importancia de la Dirección Regional, este podía estar también integrado por otros profesionales que contaban con ese título; o bien, trabajar con el apoyo de funcionarios fiscalizadores no abogados, los ya nombrados resolutores.

En ese esquema de trabajo, el Departamento Jurídico tramitaba y fallaba las denuncias por infracciones, tanto aquellas sometidas al procedimiento general de aplicación de sanciones del artículo 161, como aquellas particulares sometidas al Procedimiento Especial para la Aplicación de Ciertas Multas entregadas a la ritualidad prevista en el artículo 165 del referido Código Tributario, siendo este último tipo de casos el que presentaba la mayor abundancia, pues en su mayoría correspondían a reclamos por denuncias cursadas por no emisión de documentos tributarios, todas las cuales debían ser íntegramente tramitadas y sumaban cientos, lo que afectaba la celeridad con que estos debían ser resueltos; a consecuencia de lo mismo, además, no era posible efectuar un razonado análisis de las circunstancias y por ello normalmente no había posibilidad que el contribuyente pudiera quedar exonerado de la aplicación de multa (50 al 500% del monto de la operación) y la pena de clausura del establecimiento en que se cometió la infracción, hasta por 20 días.

Sin embargo, a partir del año 1990, y luego de que asumiera la Dirección del SII el ingeniero civil industrial y académico Sr. Javier Etcheberry Celhay, comenzó la implementación de un profundo proceso de reestructuración y modernización de la estructura y procesos internos del SII. Esto implicó una serie de transformaciones y adecuaciones en todas las áreas de actividad de esa organización

¹ En relación con esta forma de operar, se cuenta frecuentemente como anécdota –para demostrar la inconsistencia del procedimiento y el grado de arbitrariedad a que estaban expuestos los reclamantes en esta materia– que era usual el hecho de que uno de los fundamentos que consignaban las sentencias suscritas por el Director Regional para desechar un reclamo era que el contribuyente no había probado de ninguna manera sus alegaciones. Previamente, sin embargo, se había consignado en el mismo documento, la circunstancia de que no se había recibido la causa a prueba, por no ser necesario ese trámite.

estatal, ello como parte de la planificación estratégica implementada por esa administración.

Fue así como uno de los cambios más relevantes de aquel período se dio en el ámbito del ejercicio de la función jurisdiccional, y consistió en buscar una solución a la enorme cantidad de reclamos de denuncias existentes y que se encontraban sin resolver, especialmente, aquellos sometidos al procedimiento del artículo 165. De esa manera, en el año 1992 se instaura lo que se ha denominado el Plan Simplificado de Resolución de Denuncias, que es un mecanismo administrativo que se implementó a través de una resolución administrativa, mediante la cual el Director Regional delegó en el Jefe del Departamento Jurídico Regional la potestad de resolver ciertas denuncias –aquellas tramitadas según el procedimiento especial del artículo 165–. Además, el SII dictó instrucciones en conformidad a las cuales el funcionario delegado debía resolver las denuncias.

Lo anterior dio lugar a la creación de un proceso administrativo expedito de solución de esos asuntos, que se fundó en dos pilares fundamentales:

- a) El reconocimiento de la infracción por parte del contribuyente; y
- b) El otorgamiento de un importante monto de condonación de las multas y clausuras, por el funcionario delegado.

Ambos incentivos movieron a los contribuyentes a acogerse al sistema, pues con ello se solucionaban rápidamente su problema y a un menor costo, pues de persistir en el reclamo, las sanciones serían más elevadas.

El resultado de esta modificación fue muy notorio pues permitió descongestionar, en forma relativamente rápida, la acumulación de causas pendientes. Dicho sistema opera hasta el día de hoy en todo el país, aunque naturalmente ha sufrido varias modificaciones.

Ahora bien, la delegación de funciones para la creación del Plan Simplificado de Resolución de Denuncias fue solo el primer paso, pues los diagnósticos efectuados con ocasión del estudio e implementación del plan de modernización del SII arrojaron también la existencia de agudos problemas en materia de tramitación y fallo de las demás materias susceptibles de ser reclamadas, y que significaban un monto muy voluminoso de dinero en disputa con los contribuyentes. Esos procesos, como ya se dijo, eran tramitados en los Departamentos Regionales de Resoluciones y correspondían a los

asuntos sometidos al procedimiento general de reclamo (mayoritariamente liquidaciones, giros y resoluciones) –que como también se anotó– estaban desprovistos de un control de calidad por profesionales del área legal y, por lo mismo, generaban situaciones tan irracionales y arbitrarias como la relatada en párrafos anteriores.

Así, casi en paralelo con el denominado Plan Simplificado de Resolución de Denuncias, el SII comenzó a estudiar, para luego implementar, el traspaso de la tramitación y fallo de los reclamos que eran de cargo de los señalados Departamentos de Resoluciones, al Departamento Jurídico, de manera de otorgar el tratamiento que efectivamente merecían esos asuntos; esto es, que por tratarse de materias eminentemente jurídicas fueran profesionales con esa formación quienes intervinieran en la tramitación y fallo de esos casos.

No obstante, en vista de las situaciones detectadas en los diagnósticos realizados con ocasión del plan de modernización, la administración del SII estimó prioritario plantear un segundo objetivo: este consistió en que, además de agregar rigor jurídico a la tramitación de los procedimientos, las reclamaciones fueran resueltas en forma más independiente y apegadas a la ley, procurando poner fin al estado de cosas anterior, es decir, que era imposible para el contribuyente obtener que se acogiera su reclamo, aun cuando tuviera la razón en sus planteamientos y haber acreditado todas sus alegaciones. Al respecto el propio SII ha señalado:

“Al mismo tiempo el Servicio de Impuestos Internos impulsó un radical proceso de mejoramiento del funcionamiento de la jurisdicción tributaria a su interior. Dicho proceso se inspiró en la búsqueda de aún mayor transparencia de la gestión jurisdiccional, y de más equidad y justicia en la aplicación de la ley tributaria en los casos de conflicto entre los particulares y la administración”².

El primer eslabón de este cambio en la tramitación de las causas correspondientes a reclamos de liquidaciones y de las demás materias sometidas al procedimiento general, se inicia en la Dirección Regional Santiago Centro; allí se delegan las potestades jurisdiccionales desde el Director Regional al Jefe del Departamento Jurídico, de manera que es este funcionario quien comienza a tramitar y fallar todas las reclamaciones, en calidad de Juez Tributario, emitiendo sus resoluciones con apego a la normativa procesal y tributaria aplicable en la especie, apreciando de acuerdo con la normativa

² SII (2001) p. 4.

procesal civil las pruebas y dando razón de los fundamentos en que se basa su decisión; además, haría mención en cada sentencia a la resolución delegatoria de facultades.

Poco tiempo después, este cambio en la forma de ejercer las potestades jurisdiccionales, se extendería a todas las direcciones regionales del país; así, los abogados jefes de los Departamentos Jurídicos asumieron esa labor y se les entregó recursos materiales, personal y la autonomía funcional para que, dentro de ciertos márgenes, pudieran fallar aquellas causas, lo cual en algunos años significó que el número de reclamos acogidos en primera instancia se incrementara sustancialmente, ello comparado con la anterior realidad. A modo de ejemplo podemos indicar que según cifras del SII, en el año 1999, en materia de reclamo de liquidaciones, en el 57,4% de los casos se dio lugar en forma parcial o total a la pretensión del contribuyente³.

Ahora bien, no obstante que el cambio introducido administrativamente al interior del SII implicaba entregar, a lo menos formalmente, garantía de una más adecuada tramitación y fallo de las reclamaciones, no tardaron en interponerse acciones impugnatorias de lo actuado por los funcionarios delegados, específicamente algunos recursos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, los cuales, en principio fueron rechazados por la Corte Suprema. Sin embargo, ese tipo de acciones continuaron ejerciéndose no obstante su rechazo, hasta que la Corte Suprema en diciembre del año 2001, acogió un recurso de inaplicabilidad deducido en contra de un fallo suscrito por un funcionario delegado.

En los años posteriores otras acciones de igual naturaleza correrían la misma suerte, hasta producirse en 2004 la consolidación de la tendencia de la Corte Suprema y, desde ese momento, el máximo tribunal comienza a acoger sistemáticamente la mayoría de los recursos interpuestos por los contribuyentes para anular todo lo obrado por los funcionarios delegados.

El último capítulo en la historia del artículo 116 del Código Tributario lo ha escrito el TC a partir de agosto de 2006, en donde acogió las primeras acciones de inconstitucionalidad ejercitadas bajo la vigencia de las nuevas normas constitucionales que rigen al TC, y que vistas sus actuales potestades, es muy posible que en el corto plazo signifiquen la pérdida de vigencia del artículo 6º letra B N º 7

³ SII (2001) p. 24.

y artículo 116 del Código Tributario, y del artículo 20 de la Ley Orgánica del SII.

1.2 Principales características de la jurisdicción tributaria actual⁴

La jurisdicción tributaria chilena, dada su estructura, presenta características que la hacen bastante particular, en especial en lo tocante al conocimiento de los asuntos en primera instancia. Esos peculiares rasgos son los que anotamos enseguida:

1.2.1 Naturaleza jurídica difusa

Decimos que tiene una naturaleza algo indefinida, pues, aun cuando formalmente no podría haber lugar a dudas que se trata de un órgano jurisdiccional, por así declararlo de manera expresa el epígrafe del Libro III del Código Tributario y, además, por encontrarse sometida la actuación de dicho tribunal a la superintendencia directiva, correccional y económica de la Corte Suprema, por expreso mandato del artículo 82 de la Constitución Política de la República y por idéntica norma contenida en el Código Orgánico de Tribunales⁵. Desde el inicio de la vigencia del Código Tributario original, se ha sostenido la concurrencia de esta naturaleza en la institucionalidad jurisdiccional tributaria⁶.

Por otro lado, la tendencia mayoritaria sustentada por la jurisprudencia de los tribunales ordinarios de justicia y expresada en varios fallos así lo ha declarado. Recientemente, sin embargo, también en materia jurisdiccional, como acontece en los fallos del TC que son objeto de comentario, se ha sustentado por algunos integrantes la tesis de que en este caso no estamos frente a un órgano jurisdiccional; igualmente existen opiniones en la doctrina, sosteniendo –con otros fundamentos y encaminado a demostrar que en el sistema tributario chileno no existe respeto por la garantía de acceso a la justicia en materia de reclamaciones de impuestos– que en el estado actual de cosas, el Director Regional del SII no ejerce funciones jurisdiccionales en forma imparcial e independiente⁷.

⁴ SII (2001) pp. 7-8.

⁵ Véase el artículo 540 del Código Orgánico de Tribunales.

⁶ Al respecto, se puede consultar la Circular N° 107 de 24 de noviembre de 1960, de la Dirección General del SII, citada por Neumann (1968).

⁷ Palomo (2003).

En efecto, en sede de pronunciamientos jurisdiccionales lo anterior ha acontecido especialmente en el voto minoritario del Ministro señor CORREA SUTIL sustentado en las sentencias citadas, quien es del parecer que cuando el Director Regional del SII conoce un procedimiento y falla una reclamación, no está ejercitando potestades de carácter jurisdiccional, pues la reclamación es –en su opinión– una manifestación del recurso jerárquico que es propio de la actividad administrativa. Ello por cuanto –afirma– en esos procedimientos no existen partes, solo comparece el contribuyente; tampoco hay un tribunal, pues el llamado a resolver es un funcionario del propio Servicio, quien representa los intereses del mismo y tiene obligación legal de cautelarlos. Más aún, en concepto del disidente, el funcionario llamado a resolver ni siquiera está obligado a emitir una sentencia definitiva fundada en derecho, pues la circunstancia de no resolver hace aplicable el silencio administrativo previsto en el artículo 135 inciso segundo del tantas veces nombrado Código Tributario, precepto que entrega la facultad al contribuyente para solicitar que su petición se tenga por rechazada y pueda conocer del asunto, por la vía del recurso de apelación, el correspondiente tribunal superior de justicia.

Como es sencillo apreciar, las argumentaciones a favor de una u otra posición son plausibles, de manera que se puede concluir que, en el estado actual de cosas, la naturaleza jurídica de la función entregada al Director Regional del SII para resolver reclamaciones no puede ser fácilmente decidida –a lo menos desde el punto de vista académico, cuyo es el enfoque de este trabajo–, lo cual es reflejo de la lejanía que existe entre nuestro sistema tributario y el deseo del constituyente de resguardar adecuadamente los derechos de los contribuyentes.

1.2.2 Entregado a conocimiento y resolución de órgano que tiene interés directo en el resultado

Como se ha expresado y se profundiza más adelante, el conocimiento y resolución de estas materias quedan entregados a un funcionario del SII sometido a un régimen que no entrega garantía de imparcialidad y objetividad, pues sus términos son los siguientes:

- a) El funcionario investido de la potestad jurisdiccional tiene el carácter de ser de confianza de quien lo nombra, es decir, permanece en el cargo en tanto cuenta con confianza del superior jerárquico;

- b) Está obligado a actuar y resolver los asuntos de acuerdo con las instrucciones que le entregue su superior jerárquico, comprometiéndose su responsabilidad si no acata esas pautas oficiales;
- c) Por último, tiene interés pecuniario directo en que el asunto se resuelva positivamente para el Estado, pues una parte no menor de su retribución económica está asociada a la recaudación tributaria, de manera que dejar sin efecto un cobro de impuestos significa reducir los ingresos fiscales y por ende una menor recaudación, lo que finalmente puede aparejar para él una remuneración inferior⁸.

1.2.3 Constituido en doble instancia y con posibilidad de revisión de la legalidad de lo resuelto por parte de la Corte Suprema

Según ya hemos expresado, el procedimiento general de reclamo está formulado en base a dos instancias, la primera, ante el SII y la

⁸ El sistema de remuneraciones del personal del Servicio de Impuestos Internos está regulado por el concurso de las siguientes normas: DFL N° 7 de 1980, Ley Orgánica del SII (artículo 33); Ley N° 19.041; Ley N° 19.738; Ley N° 19.646 (artículo 2°); DL N° 3551 de 1980; Ley N° 18.717 (artículo 4°); Ley N° 19.553 (artículo 7°). Para efectos de incorporar solo una muestra de la forma en que se materializa el compromiso del interés pecuniario que afecta al juez tributario, reproducimos en sus partes pertinentes, el artículo 2° de la citada Ley N° 19.646:

“Establécese una asignación especial de estímulo por desempeño en el cumplimiento de metas de reducción de la evasión tributaria para el personal de planta y a contrata del Servicio de Impuestos Internos. Su monto total será variable de acuerdo al grado y escalafón al que pertenezca o se encuentre asimilado el funcionario. Dicha asignación se calculará sobre la cantidad que resulte de la suma del sueldo base asignado al grado respectivo, más la asignación de fiscalización establecida en el artículo 6° del decreto ley N° 3551, de 1980, que le corresponda, y la asignación señalada en el artículo 4° de la ley N° 18.717.

“La asignación especial de estímulo contendrá los siguientes componentes:

- a) Una parte fija o base.
- b) Una parte variable por cumplimiento de la meta institucional de disminución de evasión.
- c) El incremento por desempeño individual a que se refiere el artículo 7° de la ley N° 19.553.

“Los porcentajes de la asignación especial de estímulo para los componentes fijo y variable señalados en las letras a) y b) precedentes, serán los determinados en el artículo 4° de esta ley”.

“La parte variable se calculará de acuerdo al porcentaje de cumplimiento del programa de reducción de la evasión, determinado por el Ministerio de Hacienda a través de un decreto expedido bajo la fórmula “Por Orden del Presidente de la República”, que deberá emitirse anualmente antes del 30 de marzo y tendrá vigencia a contar del 1 de enero del mismo año. Para los fines de establecer el porcentaje de cumplimiento, el Ministerio de Hacienda deberá atenerse al procedimiento de cálculo establecido esta ley. Si por cualquier causa no se expidiere el decreto, se entenderá prorrogado para el periodo anual siguiente el porcentaje de cumplimiento vigente en el año inmediatamente anterior a aquel en que debió hacerse la determinación”.

segunda, por vía de apelación ante la respectiva Corte de Apelaciones. Contra el pronunciamiento de alzada, tanto el contribuyente como el Fisco tienen la posibilidad de impugnar lo resuelto mediante la interposición del correspondiente recurso de casación, cuya finalidad será que la Corte Suprema revise en derecho, si la sentencia dictada en segunda instancia lo ha sido aplicando correctamente la ley, o por el contrario, aquella ha sido pronunciada infringiendo normas sustanciales o procesales determinadas que han influido sustancialmente en lo dispositivo de la sentencia.

1.2.4 No considera como parte al SII en primera instancia

La instancia en el reclamo tributario nace, exclusivamente, cuando el contribuyente presenta su acción impugnatoria en tiempo y forma contra la actuación que pretende impugnar; no obstante, el SII no es reconocido por la ley como parte en el procedimiento en su primera fase. Solo tendrá aquel carácter en el segundo estadio procesal, cuando corresponda conocer a la respectiva Corte de Apelaciones el recurso de apelación que el contribuyente interponga en contra del pronunciamiento del Director Regional. Aquí será representado el Fisco en el caso del procedimiento general de reclamo y general de aplicación de sanciones por el Consejo de Defensa del Estado, ello por disponerlo así, expresamente, la Ley Orgánica de este último organismo⁹; solo cabrá la defensa de su interés ante la Corte de Apelaciones al SII, tratándose de sentencias dictadas en procedimientos especiales para la aplicación de ciertas multas, esto es, de aquellos regidos por el artículo 165 del Código Tributario, en donde serán los abogados del Servicio quienes comparezcan en alzada.

1.2.5 Normalmente no queda entregado a conocimiento y resolución de un funcionario letrado

En estricto rigor, el procedimiento y resolución está bajo la responsabilidad de un funcionario que no tiene calificación jurídica, pues el juez natural, el Director Regional, normalmente no tiene el título de abogado, de manera que no cuenta con la solvencia técnica necesaria para poder discernir, con mayor rigurosidad las alegacio-

⁹ DFL N° 1, de 28 de julio de 1993, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de fecha 7 de agosto de 1993

nes y planteamientos efectuados por un contribuyente, en particular cuando estos se basan en cuestiones eminentemente legales. No obstante, cabe aclarar que durante la vigencia de las resoluciones de delegación de facultades, esta debilidad se atenuaba completamente, pues quien conocía y resolvía era precisamente un funcionario abogado del SII; hoy en día, en los hechos ello sigue aconteciendo esto último, es decir, el funcionario que antes ejercía como delegado, materialmente desarrolla el conocimiento y propone la forma de resolución de los asuntos al Director Regional. No obstante, la característica en comento es propia de nuestro sistema siendo perfectamente posible que el juez natural prescinda del consejo técnico y decida resolver de manera diferente a lo que se le propone; más aún, este rasgo se reflejó durante muchos años, conforme ya se describió al referirnos a los aspectos históricos del tema.

1.2.6 No considera desincentivo alguno para que la administración tributaria se abstenga de efectuar actuaciones erróneas o arbitrarias

Con esta característica queremos significar que en la forma en que está concebido el sistema de reclamaciones, para el SII no tiene costo notificar una actuación que implicará impugnación por parte del contribuyente, ello por cuanto el ente fiscalizador no puede resultar condenado a pagar las costas del procedimiento en ningún momento, de manera que, contando con una planta de funcionarios permanentes y siendo la defensa de los pleitos de cargo del Consejo de Defensa del Estado en segunda instancia, para el SII es indiferente litigar, pues no representa un mayor costo para él, más aún si ni siquiera lo amenaza el riesgo de ser condenado a pagar los gastos del pleito.

Como es obvio, no ocurre lo mismo con el contribuyente, pues este, desde todo punto de vista resulta patrimonialmente perjudicado. En efecto, y así queda demostrado, considerando las situaciones siguientes: Primero, si a un contribuyente el SII le notifica un cobro de impuestos que estima no adeudar, y aquel no se defiende dentro del plazo legal, perderá la posibilidad de impugnarlo y no le quedará más remedio que pagar, voluntariamente, o en forma compulsiva, pues el Estado dispone también de un organismo de cobro, dotado de amplias facultades legales y compulsivas como es Tesorería General de la República. Segundo, si opta por defenderse deberá sufragar también honorarios de asesores y otros gastos inherentes a una

contienda, de manera que aun cuando se trate de un acto erróneo, injustificado o incluso arbitrario emanado de la administración, el contribuyente resultará perjudicado y el Estado no sufrirá perjuicio alguno.

1.3 Debilidades del sistema

Como se ha expuesto, estas particulares características involucraron serios defectos en el debido proceso de defensa de los contribuyentes, además de infracciones a la garantía constitucional del debido proceso. Entre los principales defectos del sistema judicial tributario actual, nos parecen especialmente relevantes los siguientes:

- (a) El Servicio de Impuestos Internos actúa como Juez en primera instancia¹⁰, resolviendo acerca de sus propias actuaciones, es decir, no se puede garantizar su imparcialidad¹¹;
- (b) Las amplias —e inimpugnables por superior jerárquico— facultades del Director Regional en cuanto a la tramitación del procedimiento; y,
- (c) Existencia de una segunda instancia que no es especializada.

El SII actúa como juez de primera instancia resolviendo las reclamaciones interpuestas por contribuyentes contra liquidaciones de impuestos, giros de impuestos, resoluciones denegatorias de solicitudes de devolución de impuestos o sumas pagadas por tales

¹⁰ En opinión del voto minoritario en algunos fallos de nuestra Corte Suprema, y según la postura del Consejo de Defensa del Estado en la defensa de estos procedimientos, este procedimiento no sería una instancia judicial (y por tanto, *primera instancia*) sino tan solo una *etapa previa administrativa* como el reclamo de ilegalidad municipal o la impugnación de ciertas sanciones impartidas por el Director del Trabajo o Directores de Salud, la Superintendencia de Valores y Seguros, entre otros (voto minoritario fallo Corte Suprema de 27 de julio de 2004, ingreso 2536-2003).

El voto de minoría del TC va más lejos aun, al fundamentar que las actuaciones del Tribunal Tributario serían actuaciones meramente administrativas. En nuestra opinión, sí se trata de un ente juzgador de *primera instancia*, al estar revestido de la calidad de "Tribunal" por el Código Tributario (que establece que debe conocer en única o primera instancia, en el artículo 120) por las formalidades de su procedimiento y sus recursos, la tutela que ejerce la Corte de Apelaciones respecto de su sentencia definitiva, y por aplicación de los nombrados artículos 82 de la CPR y 540 del Código Orgánico de Tribunales

¹¹ Además de otras carencias, tales como la ausencia de inamovilidad en el cargo, que creemos esencial para mantener dicha imparcialidad; la inexistencia de exigencia de la calidad de letrados a los Directores Regionales para actuar como jueces tributarios; el hecho de que sus remuneraciones dependan en parte importante de la recaudación tributaria, hacen que se comprometa el interés patrimonial del juzgador. Al respecto ver PALOMO (2003).

conceptos, pagados doblemente o en exceso¹², resoluciones que incidan en los elementos que sirvan de base para la determinación de un impuesto, resoluciones por las que se tasa el precio de una operación determinada por ser inferior al valor de mercado conforme al artículo 64 del Código Tributario, o en contra de actas de denuncia de infracción de normas tributarias castigadas con sanciones pecuniarias o de clausura.

Sin embargo, todas estas actuaciones deben ser emitidas por el mismo Director Regional¹³, asesorado por equipos de fiscalizadores y abogados que se encuentran bajo su subordinación. De este modo, se provoca la paradoja jurídica que quien debe resolver acerca de la correcta interpretación de una norma tributaria es la misma autoridad que la efectuó. No obstante que lo lógico sería la ratificación de *todas* las actuaciones reclamadas, existe cierto porcentaje que son dejadas sin efecto por los Directores Regionales¹⁴.

En segundo lugar, el Director Regional puede actuar en forma que no será revisada sino hasta que haya pronunciado su sentencia definitiva de primera instancia. Sus resoluciones judiciales no son susceptibles de recurso alguno, excepto el de reposición, ante él mismo; sin importar la relevancia de dichas actuaciones: por ejemplo, la resolución que recibe la causa a prueba puede excluir la probanza de ciertos hechos o incluso puede ser omitida. La razón la encontramos en la redacción de la norma del artículo 132 del Código Tributario¹⁵, que establece como facultad la recepción de la causa a prueba, aun existiendo hechos sustanciales, pertinentes y controver-

¹² A vía ejemplar, las resoluciones que deniegan la devolución de Pagos Provisionales Mensuales (PPM) pagados en exceso el año anterior a la declaración de impuestos, o que deniegan la devolución de impuestos de utilidades de años anteriores absorbidos con pérdidas del ejercicio, o que deniegan la devolución de impuestos pagados en exceso o por error por el contribuyente.

¹³ Con excepción de aquellas liquidaciones cuyos impuestos y reajustes a la fecha de notificación sean inferiores a 400 UTA, que pueden ser emitidas y firmadas por funcionarios delegados y subordinados al Director Regional. Esto, de acuerdo a instrucciones de la Dirección Nacional del SII contenidas en Resolución N° 3311 de 16 de julio de 1996.

¹⁴ Véase nota 2.

¹⁵ El texto del inciso primero del artículo 132 citado es el siguiente: “El Director Regional, de oficio o a petición de parte, *podrá* recibir la causa a prueba, si estima que hay o puede haber controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, señalando los puntos sobre los cuales ella deberá recaer y determinar la forma y plazo en que la testimonial debe rendirse” (el énfasis es nuestro). En casos determinados, la sentencia ha rechazado determinados reclamos fundada en la falta de prueba de ciertos hechos, luego de considerar que no existían hechos controvertidos, pese a las insistencias del contribuyente en abrir un término probatorio.

tidos, en acápite anteriores ya hemos señalado, anecdóticamente, la forma en que esto se ha manifestado en la práctica y las arbitrariedades que ello ha generado.

Por último, pese a estas notorias falencias en la primera instancia del sistema tributario judicial chileno, el control o revisión que debe dar la Corte de Apelaciones no se efectúa conociendo las causas a través de relatores o salas especializados, ni luego de un informe del Fiscal o de peritos ni mediante otros mecanismos que permitan al tribunal tener la necesaria intermediación que se requiere para formar una convicción clara en los sentenciadores y así resolver adecuadamente y con cabal conocimiento y comprensión, tanto de los hechos económicos que se juzgan como de sus efectos, y con una completa valoración de las probanzas allegadas por los justiciables en los asuntos. A mayor abundamiento es preciso señalar que, considerando que en segunda instancia actúa el CDE como parte en representación del SII, no es de extrañar que la mayoría de las sentencias sean confirmadas escuetamente, sin expresión de otros fundamentos que los tenidos en consideración en primera instancia¹⁶.

Sin embargo, ninguna de las características brevemente desarrolladas fue suficiente para que nuestros tribunales superiores declararan inconstitucional alguna de las normas del procedimiento tributario, sino que en la actualidad solo ha tomado relevancia la delegación de su potestad jurisdiccional que efectuaba el juez designado en la ley –el Director Regional– en un abogado de su dependencia, pasando este último a ser investido de *jurisdicción* al tomar el cargo de *Juez Tributario* mediante una resolución delegatoria, lo que ocurrió hasta el año 2006.

Esta delegación se efectuaba con fundamento en el artículo 116 del Código Tributario, que por su relevancia en el análisis que se hará a continuación, nos permitimos transcribir: “El Director Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando *por orden del Director Regional*” (el énfasis es nuestro).

Como hemos expresado al comienzo, es precisamente esta norma la que fue impugnada por algunos contribuyentes, solicitando, prime-

¹⁶ Ello, sin olvidar que, en la Corte de Apelaciones de Santiago, las causas civiles y tributarias tienen un retraso de aproximadamente 4 años en ser resueltas por la respectiva Sala, desde su ingreso.

ro, su inaplicabilidad por inconstitucionalidad ante la Corte Suprema y, más recientemente, su declaración de inconstitucionalidad en virtud de las nuevas facultades del Tribunal Constitucional¹⁷.

1.4 Garantías constitucionales del contribuyente y en particular la tutela jurisdiccional

La doctrina tributaria reconoce, entre otras limitaciones de la potestad tributaria estatal, los derechos y garantías del contribuyente, ello porque al ser dicha potestad una exteriorización de la soberanía, reconoce sus mismos límites, establecidos expresamente en nuestra Constitución Política en el artículo 5° inciso tercero, disposición que declara en forma explícita que el ejercicio de la soberanía reconoce como límite el respeto de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, los cuales son anteriores y superiores al Estado; de manera que precisamente esos derechos y garantías constituyen una limitación primaria a la potestad tributaria estatal, y que en síntesis, son los siguientes:

1.4.1 Garantía de legalidad del tributo

Es denominada también principio de reserva legal, está regulada en el artículo 19 N° 20, artículo 32 N° 8, artículo 63 N° 14, y artículo 65 inciso cuarto N° 1 de la Constitución. Se trata de la garantía con que, *a priori*, cuenta el contribuyente, pues ella obliga a que todo tributo solo puede existir en la medida que haya sido instaurado mediante una norma de rango legal y dictada con estricto apego al procedimiento de generación de las normas. Por aplicación de este resguardo, está vedado a toda autoridad administrativa o de cualquier otra especie, la generación o imposición de impuestos de cualquier especie.

1.4.2 Garantía de igualdad de los tributos o de su igual repartición

Una segunda regla fundamental en términos genéricos para los ciudadanos y también aplicable en forma específica en sede tributaria es el principio de igualdad, el cual se sustenta en que todas las

¹⁷ Luego de la modificación de la Constitución Política de la República, publicada en el Diario Oficial de 22 de septiembre del año 2005.

personas son iguales ante la ley y en la aplicación de ella, de manera que repugna a ese principio la existencia de cualquier distinguido infundado o arbitrario.

En nuestro sistema se interpreta que este principio de igualdad no está referido al ámbito cuantitativo, sino que él persigue otorgar certeza y seguridad respecto de una circunstancia, en apariencia simple, pero la experiencia nos ha enseñado que en la realidad es dificultoso concretar, y que consiste en que aquellos sujetos que se encuentren en situaciones análogas, recibirán un tratamiento tributario similar.

Esa visión, sin embargo, no constituye un obstáculo o limitación absoluta, pues ello importaría desconocer la diversidad existente en la sociedad, por tanto el legislador cuenta con un campo de acción suficiente que le permite establecer ciertas segmentaciones o categorías para distribuir estas cargas entre los sujetos; para ello se puede valer de criterios tales como capacidad contributiva de cada sujeto, la fuente u origen de las rentas que estos perciben, etcétera.

1.4.3 Principio de generalidad

Se sostiene que este principio implica que verificadas las condiciones o requisitos establecidos por el legislador para que un sujeto de impuestos quede en situación de enterar un tributo, este queda vinculado en dicha condición con el Fisco, de manera que, extensivamente, todos los demás sujetos que caen dentro de aquella categoría permanecen también obligados. De esta forma, no es permitido al Estado, al legislador o a autoridad alguna, crear, imponer o establecer tributos respecto de sujetos individuales o específicos.

El principio en comento, sin embargo, reconoce como excepción las exenciones previstas por las leyes, liberaciones que son consideradas por la ley atendiendo especialmente a necesidades o circunstancias de naturaleza económica, social o de otro carácter que el legislador tuvo en vista para no afectar con tributos una situación o actividad específica.

1.4.4 Garantía del respeto a la propiedad privada

Indudablemente, desde sus orígenes, los tributos han sido un factor de afectación de la propiedad privada y una importante limitación

de ella, pues recaen directamente sobre el patrimonio de los sujetos, disminuyéndolo de manera directa, efectiva e irreversible, teniendo, en sistemas sociales liberales –corriente al que se adscribe el nuestro– como única justificación ética y social la necesidad que impone la vida en comunidad de que sea el Estado, sometido a una clara y directa regulación, el que organice y desempeñe ciertas y muy determinadas actividades esenciales, para lo cual es forzoso que este deba contar con recursos que han de ser aportados por todos los integrantes del núcleo social que se encuentran en capacidad y situación de contribuir.

Sin embargo, aun cuando el Estado tiene la potestad constitucional de imponer a los particulares ciertas y determinadas obligaciones de naturaleza tributaria, es la propia reglamentación fundamental de nuestra sociedad, es decir, la Constitución Política, la que –como se ha anotado– limita el uso de ese poder de imponer, determinando los límites que lo afectan. Así, al poder impositivo estatal le está vedado crear gravámenes desproporcionados o que tengan carácter injusto; en fin, se restringe el ejercicio del poder tributario con el objetivo que este no pueda llegar a significar una privación o afectación del derecho en su esencia. Tal resguardo está formulado en la Constitución en el artículo 19 N° 26, el cual está expresado, a nuestro juicio, como una doble garantía de inviolabilidad e imperturbabilidad de los derechos fundamentales reconocidos en el mismo precepto y formulado muy particularmente –dada la experiencia histórica nacional– respecto del derecho de propiedad.

La visión particular que hemos esbozado en el párrafo que antecede se basa, primero, en la consideración de las expresiones que utiliza el constituyente para plasmar su intención. Así, por ejemplo, al iniciar el artículo 19 de la Carta fundamental se expresa que ese texto *asegura* a todas las personas, luego, el numeral 26 ya citado emplea vocablos muy reveladores de que lo que se ha pretendido es entregar la máxima protección a todas las garantías y particularmente al derecho de propiedad, pues es muy gráfica la fórmula legal al decir “*La seguridad* de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que esta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio”. Es evidente –como se aprecia de lo anotado– que en sede de derecho de propiedad se ha entregado un doble resguardo por la Constitución

Política, pues no solo asegura sino que además entrega la seguridad de que el legislador no puede, en caso alguno, imponer tributos que lleguen a afectar dicho derecho en su esencia.

La protección expresada al derecho de propiedad, de acuerdo a la opinión doctrinaria, genera la consideración de otros dos principios derivados de aquel, tales son el de *no confiscatoriedad*, lo cual supone que ningún tributo puede tener una cuantía o entidad tal que llegue a ser expropiatorio, pues ello implica afectar el derecho de propiedad en su esencia. Además, el de *irretroactividad de las normas tributarias*, el cual tiene su base en la necesidad de que exista certeza jurídica en las relaciones entre los contribuyentes y el Estado, todo lo cual, posee, como trasfondo, una vez más, la protección al derecho propiedad.

1.4.5 Garantía de protección jurisdiccional y debido proceso

Este principio implica que el contribuyente cuenta con mecanismos de protección para resguardarse de eventuales actos que puedan afectar las garantías y derechos constitucionales y que tengan su origen en acciones de la autoridad. De esta forma, la garantía se materializa en la certeza que tiene el contribuyente de que todas las diferencias o disputas que su relación impositiva con el Estado genere, podrán ser sometidas a la resolución de un tribunal apto para conocerlas y fallarlas de manera técnica, imparcial e independiente. Ello sometido a normas procesales que garanticen un juzgamiento del asunto, racional y justo. Esto último requiere la existencia de un tratamiento igualitario para los sujetos en conflicto por parte del ente juzgador; la posibilidad de que se ejercite de manera efectiva el derecho a defensa; la garantía de que las partes en el proceso conocerán y tendrán la oportunidad real de contradecir y defenderse de todas y cada una de las acciones y/o excepciones que a su respecto se ejerciten y a refutar las pruebas que se presenten, si así lo estiman en necesario.

En pocas palabras, se requiere cabal respeto y cumplimiento por el principio de bilateralidad de la audiencia, por la expedita y libre producción de la prueba y su ecuánime valoración o ponderación; la total, explícita y técnica fundamentación de la sentencia definitiva que se dicte y la posibilidad incondicional del ejercicio de medios de impugnación de dichas sentencias para ante un tribunal superior también letrado, técnico e imparcial.

Es precisamente respecto de estas garantías en donde incide el mayor efecto de los fallos sobre los cuales recae este trabajo, pues, desde hace ya mucho tiempo se vienen alzando en todos los ámbitos, las voces que sostienen que en nuestro sistema tributario no existe respeto por esta garantía, pues la actual estructura jurisdiccional existente en materia tributaria no es respetuosa de tales derechos, toda vez que –como es bien sabido y así ya se ha anotado– el juez natural llamado a resolver en primera instancia las cuestiones relativas a impuestos, es decir, el Director del Servicio de Impuestos Internos, no es ni puede ser un juez imparcial, atendido que:

- a) Se trata de un funcionario integrante de la misma administración tributaria encargada de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones impositivas;
- b) Cuya permanencia en el cargo está supeditada a contar con la confianza de su superior, el Director del SII, de manera que carece completamente de inamovilidad que es inherente a todo juez y que la propia CPR les garantiza;
- c) Más aún, por disponerlo la regulación orgánica del SII, estos pretendidos jueces no son libres para interpretar y aplicar la ley al caso particular y resolver conforme al mérito de cada proceso, pues están estatutariamente obligados a aplicar las interpretaciones de las normas tributarias y las instrucciones que el nombrado Director les dicte, so pena de caer, por un lado, en incumplimiento de sus obligaciones funcionarias –lo que compromete su responsabilidad en cuanto funcionario público– y la consecuente posible pérdida de confianza de parte de su superior, cuestión que también puede aparejar su cesación en el cargo.
- d) Por otra parte, el propio sistema de retribución económica a que están vinculados estos jueces de primera instancia constituye también elemento que los priva de la necesaria imparcialidad, ello porque buena parte de sus remuneraciones se encuentran asociadas a la recaudación de impuestos, de manera que existe en ellos un condicionamiento, a lo menos inconsciente, de que un menor ingreso de impuestos en las arcas fiscales implicará una probable menor remuneración, siendo esa situación una muestra palmaria de que se encuentra directamente comprometido su interés personal.

No obstante, el problema no acaba ahí, pues, según ya anticipamos al referirnos a las debilidades del sistema, aun cuando el segundo

grado del procedimiento se desarrolla por la vía del recurso de apelación, ante un tribunal ordinario de justicia como es la Corte de Apelaciones correspondiente, no es un misterio que en esta fase los inconvenientes se presentan en el ámbito técnico, lo cual deriva de la alta complejidad que la materia impositiva siempre reviste, al integrar diversas especialidades muy ajenas al quehacer jurídico, como la economía y especialmente la contabilidad, las finanzas y el comercio, combinación que obliga a tener una alta preparación técnica y una experiencia práctica también de gran envergadura en todos quienes participan en estos debates y, muy especialmente, en aquellos llamados a resolver. En nuestra opinión, los tribunales superiores de justicia no han desarrollado suficiente *experticia* en esta área, lo cual es congruente con el hecho que la especialización tributaria ha despertado interés en el mundo jurídico solo a partir de la última década, siendo innegable, además, el hecho que por la ya expresada dificultad que presenta, no aparece como predilecta para los abogados.

Como se aprecia no pueden haber dudas que, en la estructura actual, los funcionarios llamados a dar cumplimiento a la garantía de tutela jurisdiccional en primera instancia no se encuentran apoyados por una institucionalidad legal que provea los elementos y características necesarios para que nuestro sistema tributario provea de un órgano jurisdiccional imparcial y técnico y a un proceso racional y justo, ello de acuerdo con el artículo 5° de la CPR.

II. JURISPRUDENCIA DEL TC

2.1 Contenido de los fallos recaídos en acciones de inconstitucionalidad dictados por el Tribunal Constitucional

Durante el año 2006, el Tribunal Constitucional pronunció múltiples sentencias acerca de la constitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario¹⁸.

¹⁸ Nos referimos a las sentencias que recayeron en la causa Rol N° 472-2006 de fecha 30 de agosto, Rol N° 499-2006 de 5 de septiembre, Rol N° 502-2006 de 14 de noviembre de 2006, Rol N° 515-2006 de 13 de octubre, y Rol N° 555-2006 de 19 de diciembre, todos del año 2006. No nos referiremos a la sentencia recaída en la causa Rol N° 500-2006, aun cuando tiene circunstancias y argumentaciones similares a las demás, ya que el requerimiento fue declarado inadmisibles porque durante su tramitación se dictó sentencia de término en la gestión pendiente que intentaba

En las causas que tales sentencias resolvieron, diversos contribuyentes requirieron al Tribunal Constitucional la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de dicha norma. A continuación, un resumen de los principales argumentos expuestos por los contribuyentes¹⁹:

- a) La potestad jurisdiccional del Director Regional no es delegable. Ello, porque según dispone la CPR, solo los tribunales establecidos por ley pueden ejercer la actividad jurisdiccional (según la interpretación que se efectúa de los artículos 6°, 7°, 76 y 77 de la CPR). Este argumento supone, previamente, reconocer que:
- b) El Director Regional y el funcionario delegado son *tribunales* que ejercen jurisdicción. Esto, considerando que el Director Regional y el funcionario denominado Juez Tributario conocen conflictos de relevancia jurídica dictando *sentencias definitivas*.
- c) El órgano que *ejerce* jurisdicción debe ser creado por ley, tal como lo ordena el artículo 76 de la CPR cuando dispone que la facultad de conocer causas corresponde exclusivamente a los tribunales que la ley establezca.
- d) Existe incompatibilidad con las normas del debido proceso, toda vez que el artículo 19 N° 3 de la CPR garantiza que nadie puede ser juzgado por comisiones especiales, y que toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. En efecto, según se explica en las sentencias, el requirente argumenta que la aplicación del artículo 116 significa la *negación de un procedimiento racional y justo*, y no da garantías de imparcialidad e independencia.
- e) La aplicación de la norma viola la Convención Americana de Derechos Civiles y Políticos (“Pacto de San José”), la que contempla derechos que deben ser reconocidos según ordena el artículo 5° de la CPR. Uno de los derechos es aquel que establece que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías por un juez competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley.

aplicarse la declaración de inconstitucionalidad (el texto completo de los fallos puede ser obtenido en el sitio web del Tribunal Constitucional).

¹⁹ Se ha tomado como base de este resumen la parte expositiva de la sentencia recaída en la causa Rol N° 555-2006, puesto que el resumen efectuado por el TC nos ha parecido más completo y aglutinador de los argumentos desarrollados en las demás causas por este tema falladas el 2006.

La defensa fiscal (expuesta, en algunos casos por el SII y en otros por el CDE, según lo indican las propias sentencias) ha consistido en:

- a) El artículo 116 del CT no tiene relación alguna con la materia que se discute en las reclamaciones de fondo (aquellas que han sido tramitadas y resueltas por el *Juez Tributario*) y, por tanto, entendemos, no se cumpliría el requisito de tratarse de un precepto aplicable en la materia debatida. Más bien, continúa, se trataría de una forma de “eliminar el Tribunal” en vez de pretender que ciertos preceptos no se apliquen a un caso particular.
- b) Los Tribunales Tributarios se encuentran creados por ley (artículo 115 CT) y no por actos administrativos, y que es la misma ley la que autoriza a otros funcionarios del SII para fallar reclamaciones y denuncias. De este modo, la delegación que efectúa el Director Regional estaría amparada en el artículo 7° de la CPR, ya que se estaría actuando previa investidura regular, dentro de su competencia y en la forma que prescribe la ley. De este modo, el *Juez Tributario* solo ejercería su propia facultad jurisdiccional, constituyendo un tribunal creado por anterioridad por ley, y en ningún caso una comisión especial.
- c) Ante el caso que se considerara que los directores regionales no ejercen una función propiamente jurisdiccional (por entenderse que no poseen independencia, imparcialidad e inamovilidad), sino administrativa, la delegación sería de esta misma naturaleza.

El debate exige, por tanto, un conocimiento de derecho procesal, derecho constitucional y administrativo, además de derecho tributario. En nuestra opinión, el Tribunal Constitucional resuelve de manera sólida la controversia: se podrá estar o no de acuerdo con su decisión final, pero no se puede discutir el rigor jurídico con que ha fallado. Es más, en la jurisprudencia del tema, creemos, queda plasmada la doctrina mayoritaria nacional, con claridad y certeza.

A continuación analizaremos la doctrina que se extrae de las sentencias del TC, para luego entregar una opinión crítica.

2.2 Fundamentos que ha tenido en consideración el TC

El razonamiento del Tribunal Constitucional, ante los argumentos y fundamentos, comienza definiendo sus propias atribuciones y el tipo de normas que pueden ser objeto de su revisión, para luego determinar si existen preceptos que pudieran estar infringidos, en particular

las que dicen relación con la potestad jurisdiccional. Luego, analiza íntegramente los elementos útiles para determinar si la actividad que ejerce el Director Regional al resolver reclamaciones es o no una facultad jurisdiccional, apoyándose en la evolución de la norma y en la jurisprudencia de la Corte Suprema. Continúa analizando la naturaleza de la delegación que efectúa el Director Regional en su subalterno, para concluir luego si dicha delegación constituye una vulneración a la CPR y en particular al principio de legalidad del tribunal.

2.2.1 Normas susceptibles de ser conocidas por un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad

Razona el TC acerca de la admisibilidad del requerimiento, transcribiendo el artículo 93 N° 6 CPR que dispone que el TC puede

“resolver... la inaplicabilidad de un precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial resulte contraria a la Constitución”.

Concluye que el artículo 116 CT se encuentra vigente, y

“cuya aplicación puede resultar decisiva en la resolución del asunto o gestión pendiente de que se trata, pues de acogerse la declaración de inaplicabilidad solicitada, la Excm. Corte Suprema (tribunal que conocía la causa al momento de fallar el TC) se encontraría frente a la solicitud de invalidación (casación) de una sentencia confirmatoria de otra expedida por quien no tenía competencia para dictarla de conformidad con las disposiciones constitucionales vigentes”.

De este modo, rechaza la primera línea de argumentación del CDE, reconociendo la relevancia de resolver acerca de la constitucionalidad de la norma impugnada.

2.2.2 Naturaleza de la función ejercida por el Director Regional al resolver reclamaciones tributarias

Las sentencias transcriben las normas que se analizan si son o no vulneradas: los artículos 6°, 7°, 19 N° 3 incisos cuarto y quinto, 38 inciso segundo, 64 inciso segundo, 66, 76 y 77 de la Constitución, además de mencionar en un caso el artículo 8° de la Convención Americana sobre DD.HH.²⁰ (en relación con el artículo 5° CPR).

²⁰ En solo uno de los fallos se indica que el requirente ha solicitado se declare, además, la transgresión a esta norma de derecho internacional.

Prosigue el TC con una descripción histórica del origen de la facultad de resolver reclamos, destacando que originalmente esta fue otorgada al Director General del SII²¹ y que podía ser delegada en funcionarios superiores dependientes de este. También se detallan las posteriores modificaciones²² de la atribución, hasta transcribir las normas actuales: el artículo 6° letra B N° 6 del CT, artículos 115 y 116 del CT, y artículo 19 de la Ley Orgánica del SII (DFL N° 7 de 1980).

Para definir la naturaleza de la atribución concedida a los directores regionales de conocer y fallar reclamaciones tributarias, el TC recurre a:

- a) Disposiciones legales del CT que refieren a las actuaciones del Director Regional en este ámbito con denominaciones *procesalistas* o con referencias al Código de Procedimiento Civil²³.
- b) Argumentación del SII en el año 1960, al momento de otorgarse esta atribución al Director General, por la cual dicho organismo defendió la tesis de su naturaleza *jurisdiccional* ante la postura *administrativista* de la Contraloría General de la República en un dictamen del año 1957²⁴. Para ello recurre a la recopilación de argumentos efectuada por el abogado Aldo Ramaciotti Nolli²⁵ 26.
- c) Documento *“La Justicia Tributaria en Chile”* preparado por la Subdirección de Estudios del SII en abril de 2001²⁷ que defiende la postura que el Director Regional es *juez*, en ausencia de Tribunales contencioso-administrativos que conozcan de los conflictos entre particulares y el SII.

²¹ Según el DFL N° 275 de 1953, cargo equivalente al Director del SII en la actualidad.

²² Las experimentadas a causa de la Ley N° 13.305 y el Decreto Supremo N° 3 del Ministerio de Hacienda de 1963, además del Código Tributario de 1960 (DFL N° 190 de 1960).

²³ Artículos 130, 132, 134, 135, 136, 137, 138 y 120 del Código Tributario, con denominaciones tales como “autos”, “controversia”, “fallo de primera instancia”, “dictación de fallo”, “sentencia”, además de establecerse que las Cortes de Apelación conocen en segunda instancia.

²⁴ Según indica el fallo, el Dictamen es el N° 18.539 de 1957.

²⁵ Según indican los fallos, se trata de la obra “El Servicio de Impuestos Internos” editado por Editorial Universitaria en Santiago, el año 1960. Las citas del fallo no se transcribirán acá por razones de espacio, y pueden ser revisados en las sentencias recaídas en las causas Rol N° 502, 515 y 555 de 2006.

²⁶ Cabe hacer presente que este apoyo doctrinario, como los tres antecedentes restantes son nuevos respecto de las sentencias anteriores (causas Rol N° 472 y 499 de 2006), en atención a que ellas contienen un voto de minoría del ministro Jorge Correa Sutil, que sustenta la naturaleza administrativa de la facultad de los Directores Regionales. En las sentencias posteriores, el voto de minoría también es suscrito por el ministro Francisco Fernández Fredes.

²⁷ Véase nota 2.

- d) Mensaje del Proyecto de Ley presentado por el Presidente de la República para modificar la jurisdicción tributaria, en el cual se indica que *“la facultad jurisdiccional de primera instancia, en materia tributaria corresponde en la actualidad a los Directores Regionales...”*.
- e) Opinión de la Corte Suprema respecto a dicho Proyecto de Ley, contenido en Oficio N° 3.643 de 20 de diciembre de 2002.

Por estos motivos, el TC “entiende que los Directores Regionales del SII (...) ejercen funciones de carácter jurisdiccional”, entendiendo jurisdicción de la forma que define un fallo del mismo TC del año 2002²⁸.

2.2.3 Análisis acerca de la naturaleza de la delegación que efectúa el Director Regional

Luego de citar doctrina nacional y extranjera, el TC se permite

“constatar que las principales características de la delegación administrativa son: 1) es obra de un *órgano administrativo* que ejerce las funciones propias de tal; 2) se concreta a través de un acto administrativo; 3) es esencialmente temporal; 4) es revocable por parte del delegante y 5) es parcial en la medida que solo puede referirse a materias específicas, toda vez que constituye una institución de excepción dentro del derecho público”.

Continúa dejando claro que tales características no coinciden con la delegación del artículo 116 ya que esta norma carece del supuesto fundamental, es decir que el delegante sea un *órgano administrativo*. Esto, porque la conclusión del punto anterior ha sido que el Director Regional al resolver reclamaciones tributarias ejerce facultades jurisdiccionales.

A continuación, se hace cargo del argumento que expresa que se trataría solo de una *“delegación de firma”* de aquellas contempladas en el artículo 43 de la Ley de Bases de Administración del Estado (Ley N° 18.575). Respecto a esto, el TC indica que la doctrina entiende esta *“delegación de firma”* como una *delegación* propiamente

²⁸ “Poder deber que tienen los tribunales para conocer y resolver, por medio del proceso y con efecto de cosa juzgada, los conflictos de intereses de relevancia jurídica que se promuevan en el orden temporal, dentro del territorio de la República y en cuya solución les corresponda intervenir”, según considerando N° 43 de sentencia recaída en causa rol N° 346 de 8 de abril de 2002, de acuerdo a lo expresado por la propia sentencia en análisis.

te tal, es decir *delegación administrativa* y por tanto no es de aquellas contempladas en el artículo 116 del CT.

Para concluir este punto, el TC considera que los funcionarios del SII, al conocer y fallar reclamaciones, actúan “por orden” del Director Regional, como lo indica el artículo 116 en análisis. Así, el TC fortalece su posición que existe una delegación de facultades jurisdiccionales, y

“quien posee jurisdicción para conocer y fallar las reclamaciones... como juez especial de carácter tributario, es la persona del Director Regional (...)”, prosigue: “Otros funcionarios del Servicio que hoy se desempeñan como jueces y, como tales, ejercen funciones jurisdiccionales lo hacen en base a la delegación que les efectúa el aludido Director Regional, al amparo del artículo 116...”.

Así, el TC descarta lo argumentado por el CDE en el sentido que esta norma crea un tribunal con anterioridad –tal como lo hace el artículo 115 del CT– faltando solo que el Director Regional designe a la persona que desempeñará tal función.

“Así, otros funcionarios el Servicio de Impuestos Internos (distintos del Director Regional) no tienen tal carácter (tribunal) por no ejercer jurisdicción ni pueden ser de los llamados “jueces”, sino hasta que se produce efectivamente la delegación por parte del Director Regional, que es el órgano legalmente facultado para ejercerla (la jurisdicción)”.

2.2.4 Análisis acerca de la vulneración de las normas constitucionales en virtud de la delegación de facultades jurisdiccionales

Para este punto, el TC cita una sentencia emitida por dicho tribunal el año 2002²⁹ en la cual caracteriza la *jurisdicción* como

“una función pública emanada de la soberanía” para concluir que “como la función jurisdiccional es expresión del ejercicio de la soberanía, solo la pueden cumplir las autoridades que esta Constitución establece (...) sea que las autoridades jurisdiccionales a que alude se encuentren dentro o fuera del Poder Judicial”.

La jurisprudencia actual, al tomar como premisa que la jurisdicción es un atributo de la soberanía, concluye que *“es indelegable por parte de las autoridades a quienes la Constitución o la ley la han confiado”*.

²⁹ Sentencia recaída en causa Rol N° 346, de fecha 8 de abril de 2002.

De ese modo, el artículo 116 vulnera el artículo 5° CPR que establece el principio de soberanía de la Nación. Ello, en relación con el artículo 76 CPR que establece que la facultad de conocer las causas civiles³⁰ y criminales, de resolverlas y de hacer ejecutar lo juzgado pertenece exclusivamente a los tribunales establecidos por la ley.

Por los mismos motivos, el TC concluye que el artículo 116 vulnera el artículo 6° CPR que consagra los principios de supremacía constitucional y de vinculación a ella de los órganos del Estado. También se vulnera el artículo 7° CPR que establece los requisitos de validez de la actuación de los órganos del Estado y el principio de clausura del derecho público.

Asimismo, el TC considera que la delegación que efectúan los directores regionales implica una vulneración al deber de inexcusabilidad que pesa sobre los tribunales, y contemplado en el artículo 76 CPR.

2.2.5 Análisis del principio de “legalidad del establecimiento del tribunal”

El principio de legalidad del tribunal consiste en que la ley es la única autoridad que puede crear tribunales con carácter permanente.

Este principio constituye también un elemento esencial para la seguridad jurídica, puesto que impide que la resolución de un conflicto se realice por un tribunal distinto del permanente y establecido previamente por la ley³¹.

El TC concluye señalando que

“si la jurisdicción solo puede ejercerse por los tribunales establecidos por la ley, sean ordinarios o especiales, toda persona que pretenda desempeñarse como juez de esos tribunales, sin haber sido instituida por el legislador, sino que por un mero acto administrativo, se constituye en una comisión especial expresamente prohibida por la Carta Fundamental”.

³⁰ Los fallos se hacen cargo de señalar que de acuerdo a sentencia de 22 de noviembre de 1993 del TC (Rol N° 176) el concepto “causas civiles” incluye “todas aquellas controversias jurídico-administrativas que se pueden suscitar”.

³¹ Lo que es ratificado por el TC en las sentencias en análisis luego de citar una sentencia del mismo órgano, dictada con fecha 10 de febrero de 1995, en la causa rol N° 207.

2.3 Efectos de tales sentencias en el entorno jurídico y económico nacional

En esta parte creemos necesario enfocar el asunto desde dos puntos de vista; en primer lugar, desde una perspectiva general y sistémica, es decir, qué consecuencias generan esos fallos para nuestro sistema tributario y también para la economía nacional. En segundo término, debemos observar qué significado tienen dichas sentencias en el orden privado o particular, es decir, en relación con los contribuyentes que han iniciado acciones impugnatorias de actos del SII.

2.3.1 Efectos generales para el sistema tributario y económico

Aun cuando a primera vista se pueda pensar que resulta exagerado estimar que pronunciamientos jurisdiccionales como los estudiados, puedan tener una extensión tal que lleguen a producir consecuencias para todo el sistema tributario, e incluso la economía del país, lo cierto es que dicha desproporción no existe, pues siempre la función de resolver disputas o conflictos de interés entre partes, cualesquiera que ellas sean, ha tenido como primera finalidad el buscar paz social y entregar certeza acerca de determinados derechos o situaciones, de manera que un sistema tributario que presenta falencias estructurales serias en las instituciones que están destinados a zanjar los conflictos entre los sujetos ligados por una relación impositiva, no otorga confianza a sus actores, cuestión que constituye un germen de destrucción o deterioro que, tarde o temprano, terminará por destruirlo o dañarlo seriamente y con ello, afectando drásticamente a la economía nacional.

Así, el hecho de que el TC haya declarado la inconstitucionalidad de la delegación de facultades jurisdiccionales entregadas al Director Regional del SII, para resolver controversias de esa naturaleza debe ser vista como el primer paso sólido en el camino de la necesaria y urgente modificación de estos tribunales. La contundencia del efecto no está dada en términos reales por la declaración misma, sino por la consecuencia general que ella puede adquirir para todo el ordenamiento jurídico; no podemos olvidar que con las reformas constitucionales aprobadas en el mes de septiembre de 2005 se modificó, entre otras muchas materias, la competencia para conocer las acciones de inconstitucionalidad de determinados preceptos legales, pasando desde la Corte Suprema al TC y agregando una norma que permite a este organismo, de oficio o a petición de

parte, declarar inconstitucional una norma para todo espectro legal chileno, perdiendo toda vigencia el precepto alcanzado por la declaración, de manera que el hecho de haber dictado estas sentencias y otras posteriores implica la posibilidad cierta de que los preceptos estimados contrarios a la CPR (artículo 6º letra B Nº y 116 del Código Tributario y 20 del DFL Nº 7) puedan perder su vigencia para toda la legislación chilena.

Ahora bien, hemos señalado que estas declaraciones constituyen el primer paso en el necesario cambio jurisdiccional tributario, pues si el artículo 116 ya referido es contrario al texto fundamental, el segundo escalón está constituido por la norma del artículo 115 del mismo código, precepto que es precisamente el que le otorga competencia al Director Regional para actuar como juez en las causas que se sometan a su conocimiento, siendo, por tanto, la piedra básica del sistema. Razones y argumentos para sustentar una acción impugnatoria de ese precepto existen varias, y en este trabajo se ha dado cuenta de varias de ellas.

Por otro lado, el hecho que el TC haya resuelto en la forma que lo hizo tiene trascendencia para el sistema tributario y económico nacional pues la existencia de instituciones jurisdiccionales tributarias de tal precariedad, hace perder gran competitividad a Chile como destino de inversiones extranjeras y emprendimientos internos. No cabe ninguna duda que la variable tributaria, entendida esta en forma integral considerando los tipos de impuestos existentes, la cuantía de los mismos, la forma de determinar la base imponible, las franquicias existentes, la eficiencia, idoneidad y transparencia de la administración tributaria y el sistema de resolución de conflictos son aspectos que tienen alta valoración al momento en que los agentes inversores extranjeros toman decisiones de inversión en un país.

Así, la existencia de órganos resolutores de controversias con características como las esbozadas, y el grado de incertidumbre que ello genera, constituyen poderosos factores para alejar a los inversionistas de nuestro país frenando así el crecimiento económico. De esta manera, la referida institucionalidad ha ido constituyendo en lo que podríamos denominar una verdadera externalidad negativa para la economía chilena, pues la sitúa en un plano de desventaja frente a otros estados que cuentan con instituciones que otorgan mayor certeza y seguridad, en donde, frente a un diferendo con la administración tributaria, existirá un órgano imparcial e idóneo capaz de resolver adecuadamente el asunto.

2.3.2 Efectos en el orden privado

Una mirada inicial a las consecuencias que los fallos dictados por el TC en las acciones de inconstitucionalidad intentadas por los contribuyentes Selume Sacaan y Compañía Sudamericana de Vapores S.A.³² nos conduce a afirmar que no existen mayores diferencias con lo que ya venía aconteciendo con similares sentencias dictadas por la Corte Suprema, pues los efectos de ellas pasan por producir la nulidad de todo lo obrado debiendo reponerse el procedimiento a su inicio, es decir, al estado de proveer el reclamo como si él hubiere sido recientemente interpuesto.

Esto implica, sin embargo, volver a desarrollar nuevamente un juicio completo, con los consiguientes costos y riesgos. *Costos*, porque es necesario ventilar íntegramente el juicio de manera que se deberán desembolsar, otra vez, honorarios profesionales y gastos; ello sin perjuicio del aumento de las sumas presuntamente adeudadas por el contribuyente pues han continuado devengándose recargos legales por la vía de reajustes e intereses³³. *Riesgos* porque, habiéndose rendido prueba en el reclamo, estas probanzas deben ser producidas nuevamente y existe la posibilidad cierta de que, visto lo extenso del tiempo de trámite de un juicio, varias pruebas ya no existan; así puede acontecer con testigos que han declarado en el proceso, con peritos que evacuaron informes en su momento y que luego no son ubicados o no están en condiciones de efectuar el reconocimiento.

Como se ve, el hecho de retrotraer la tramitación del procedimiento normalmente está lejos de constituir un triunfo para el contribuyente. A lo más, le permitirá mejorar su posición probatoria si está en condiciones de hacerlo, cosa que, como ya anotamos, no es de habitual ocurrencia. No obstante, se producen efectos patrimoniales importantes, cual es el crecimiento desmedido de las sumas demandadas por el Fisco, pues ellas se encuentran afectas a un oneroso interés mensual, más el reajuste de las cantidades y las multas que en determinado casos la ley determina aplicar.

³² En forma similar a los fallos recaídos en las otras causas analizadas, como se indicó en nota al pie 18.

³³ Según dispone el artículo 53 inciso tercero del Código Tributario, se aplica un interés penal de 1,5% mensual.

2.4 Debilidades que han quedado de manifiesto con la dictación de aquellas

En las sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional durante el año 2006 no solo se ha declarado inconstitucional la norma del artículo 116 del Código Tributario, sino que nuevamente se han mostrado ante la opinión pública las debilidades del sistema judicial tributario chileno.

En el análisis que efectúan las sentencias se desnuda el procedimiento e, incluso en el voto de minoría, se explicitan los defectos que tiene la judicatura, tales como la imparcialidad del Tribunal y las imperfecciones en su forma, que hemos comentado previamente. Por este motivo, somos de la opinión que el sistema debe ser reemplazado en forma íntegra, con la instauración pronta de tribunales tributarios letrados, imparciales, independientes del Servicio de Impuestos Internos y que formen parte del Poder Judicial, comprendiendo no solo los tribunales que dicen relación con la existencia de la determinación tributaria, esto es la jurisdicción entregada al SII, sino que también la judicatura que se refiere al cumplimiento forzado de la obligación tributaria, esto es a la Tesorería General de la República³⁴.

III. ACTUALIDAD

3.1 Medidas administrativas adoptadas por la autoridad a consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario

Frente a la trascendencia de la declaración contenida en los fallos evacuados por el TC, ha resultado evidente que resulta imposible para la administración mantener inalterado el sistema jurisdiccional en materia tributaria; por tal motivo, respondiendo a la fuerza de las circunstancias, tanto el Ministerio de Hacienda como el SII se han visto obligados a dictar las instrucciones correspondientes, cada uno en su ámbito, para adecuarse a la nueva realidad.

³⁴ Véase artículos 168 y siguientes del Código Tributario.

3.1.1 Acciones ejecutadas por el Ministerio de Hacienda dirigidas a solucionar los problemas que afectan a la jurisdicción tributaria en Chile

El Ministerio de Hacienda ha intensificado su impulso por modificar el proyecto de Tribunales Tributarios, mediante la remisión de una indicación al proyecto actualmente en trámite (Boletín N° 3139-05), a través de mensaje presidencial de 30 de octubre de 2006³⁵.

La última indicación, sustitutiva, vino entonces a mejorar notoriamente el proyecto mediante la creación de Tribunales Tributarios e incorporando la Jurisdicción Aduanera. En nuestra opinión, es un gran acierto esta última adición, ya que la resolución de conflictos entre el Servicio Nacional de Aduanas y los contribuyentes de impuestos al comercio exterior adolece de problemas más graves incluso que los que se achacan actualmente a la justicia tributaria a cargo del SII.

Destaca, además, el proyecto porque los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros tendrían absoluta independencia (orgánica y financiera) del SII y de Aduanas, tanto los jueces como los demás funcionarios del tribunal. Asimismo, crea un procedimiento administrativo previo contra ciertas actuaciones del SII.

También, instituye un nuevo Procedimiento por Infracción de Derechos, que procede respecto de actos u omisiones que afecten garantías constitucionales del artículo 19 N° 21, 22 y 24, de manera que sirva como acción de “amparo tributario”³⁶.

³⁵ El actual proyecto de Tribunales Tributarios nació a consecuencia del proyecto de Ley que fue promulgado como la Ley N° 19.738 (mensaje del 24 de agosto de 2000 y publicado como Ley en el Diario Oficial de 19 de junio de 2001), conocido como Normas para combatir la Evasión Tributaria. Para ser aprobadas las mayores atribuciones que se concedían al SII en el proyecto, el gobierno de la época se comprometió a enviar, en un plazo de 6 meses, un proyecto de ley que mejorara la jurisdicción tributaria. El 19 de noviembre de 2002, 17 meses después de la aprobación de la Ley contra la Evasión, el Ministerio de Hacienda envió el mensaje por el cual presentaba el “Proyecto de Ley que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria”. El proyecto sufrió modificaciones por mensaje del Ejecutivo, del 27 de febrero de 2004, recogiendo en parte las observaciones de la Corte Suprema, del Colegio de Abogados y del Colegio de Contadores. Sin embargo, la opinión mayoritaria de contribuyentes y de especialistas tributarios era que no garantizaba suficiente independencia de los Tribunales Tributarios, además de la exigencia de instancias administrativas previas, en forma obligatoria. La indicación sustitutiva del año 2006 se justifica porque viene a solucionar en gran parte todas las críticas, y demuestra un muy buen trabajo en su creación.

³⁶ Esta decisión contenida en el proyecto refleja la intención de instaurar en materia impositiva una suerte de tendencia garantista a favor del contribuyente, pues estos preceptos podemos identificarlos con la institución contenida en el artículo 10 del Código Procesal Penal, si se nos permite el parangón.

Una norma que consideramos de gran trascendencia y que está incluida en el proyecto, y que estimamos necesario destacar es la que releva que a los directores regionales de la obligación de sujetarse a las instrucciones del Director del SII mientras resuelvan reclamos, dejando de ser aplicable en esos casos el artículo 6° inciso final del CT. En caso de ser aprobado, tal precepto será vigente a partir de la fecha misma de publicación de la ley.

Una crítica que debe hacerse al proyecto es la excesiva demora que tendrá su entrada en vigencia en las diversas regiones del país, retrasándose cuatro años para la Región Metropolitana. La ciudadanía y la comunidad empresarial están esperando esta modificación, desde que fue comprometida el año 2001 y, de ser aprobado el proyecto durante el año 2007, las causas tributarias en Santiago solo serían conocidas por tribunales independientes a partir del año 2011, es decir, diez años después del compromiso del Ejecutivo.

En nuestra opinión, la entrada en vigencia no debiera demorar más de dos años, ya que se permitirá evaluar en un corto plazo el funcionamiento del proyecto, y corregir los errores de que pudiera adolecer, por ejemplo alguna vulneración de un derecho constitucional, la adecuación de la infraestructura, entre otros.

3.1.2 Medidas administrativas adoptadas por el Servicio de Impuestos Internos

Como consecuencia de los pronunciamientos en análisis, resultó evidente que era insostenible que el SII pudiera continuar operando de la manera que lo había venido haciendo hasta el mes de agosto de 2006. No resulta ajustado al principio de legalidad que la resolución de las causas pendientes en primera instancia continuara, formalmente, en manos de funcionarios que actuaban en virtud de la delegación de facultades jurisdiccionales desde el Director Regional al Jefe del Departamento Tribunal Tributario, pues el TC ha declarado expresamente que ello contraviene el ordenamiento jurídico nacional.

Por esta razón, el 4 de octubre de 2006 el Director del SII dictó la Resolución N° 118, a través de la cual dejó sin efecto la facultad, radicada en los directores regionales de delegar sus potestades jurisdiccionales en los jefes del Departamento Tribunal Tributario; así, los primeros debieron reasumir su rol de juzgadores en primera instancia, quedando los segundos, en el hecho, a cargo

de tramitar los procesos y proponer las resoluciones a sus superiores jerárquicos.

Paralelamente se generó el problema motivado por la existencia del procedimiento administrativo denominado Revisión de la Actuación Fiscalizadora reglada mediante un instructivo administrativo denominado Circular N° 5 del año 2002, el cual es un proceso de revisión, previo al conocimiento de los reclamos en contra de liquidaciones de impuestos, que se realiza entre el mismo Departamento que emitió la actuación, y participan además el Jefe del Departamento u Oficina Jurídica y el Director Regional. Este procedimiento administrativo se inicia con una petición del contribuyente para que estos funcionarios revisen nuevamente la corrección de los fundamentos de una liquidación de impuestos y, en el evento de que existan en ella los vicios o errores manifiestos que el reclamante denuncia en su petición, sea anulada total o parcialmente la actuación, sin tener que tramitar íntegramente el juicio.

Ahora bien, como esta revisión previa a la instancia está presidida por el Director Regional del SII –pues este no actuaba como juez al haber delegado esas potestades al Jefe del Departamento Tribunal Tributario, sin embargo, aquel debió reasumir su condición de juez, al quedar sin efecto la delegación de facultades–, fue necesario efectuar modificaciones también en el procedimiento de revisión de la actuación fiscalizadora pues dicho funcionario ya no podría pronunciarse previamente acerca de la petición administrativa del contribuyente toda vez que se inhabilitaría para conocer del juicio posterior en el caso que el asunto siguiera ese camino.

Así fue como el 12 de octubre de 2006 se dictó la Circular N° 57 que dejó sin efecto la nombrada Circular N° 5 de 2002 y modificó el aludido procedimiento de revisión, sustituyendo la actuación del Director Regional por la del Jefe del Departamento u Oficina Jurídica.

3.2 Opinión crítica

Considerando lo expresado en los capítulos que anteceden, en nuestra opinión, las decisiones adoptadas, primero por la Corte Suprema y ahora por el Tribunal Constitucional, son plenamente coherentes y representan la aplicación de una visión y un criterio jurídico lógico y armónico con el desarrollo de las ciencias sociales y la protección de los derechos fundamentales, expresada con meridia-

na claridad en la Carta Fundamental, cuestión que en los días actuales no se manifiesta en nuestras instituciones tributarias.

Por ello, estimamos que en atención a los efectos que las normas constitucionales atribuyen hoy en día a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por ese Tribunal respecto de un precepto legal –cuestión que no existía cuando aquella potestad se encontraba radicada en la Corte Suprema–, estas sentencias tienen la virtud de ser el primer impulso para modificar en forma integral los preceptos relativos a la jurisdicción en materia tributaria. De esta manera, una vez asentada la falta de obligatoriedad del artículo 116 del Código Tributario es indudable que continuará el proceso de cuestionamiento que han llevado adelante los contribuyentes en contra de esta institucionalidad lesiva de sus derechos fundamentales, con la impugnación del artículo 115 del nombrado código, vista su frontal contraposición con las garantías constitucionales atinentes al derecho de los contribuyentes a acceder a un proceso racional y justo cuando impugnan actos de la administración tributaria todos los cuales tienen directa relación con el derecho de propiedad.

En conclusión, que nuestra justicia tributaria se encuentre radicada en un funcionario integrante de la misma administración encargada de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones impositivas; que parte de su remuneración dependa de la recaudación efectiva; que su permanencia en el cargo está supeditada a contar con la confianza del Director del SII; y, además, está obligado legalmente a interpretar y aplicar la ley al caso particular según el sentido y alcance fijado por su superior jerárquico o de acuerdo a las instrucciones que él haya dictado; todos esos son factores que restan ecuanimidad al sistema o, al menos, la apariencia de ser justo, y que en nuestra opinión constituyen la precisa síntesis de los males que aquejan a la jurisdicción tributaria chilena, todos los cuales han quedado plasmados en los fallos materia de este trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

- ASTE, Christian (2006): *Curso Sobre Derecho y Código Tributario* (Santiago, LexisNexis).
- BOLOÑA, Germán (2005): *El Acto Administrativo* (Santiago, LexisNexis).
- CARVALLO, Sergio (1967): *Fundamentos Económicos de la Legislación Tributaria Chilena* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- CEA, José Luis (1988, 1ª Ed.): *Tratado de la Constitución de 1980. Características Generales Garantías Constitucionales* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- FERNÁNDEZ, Miguel (2004): *Principio Constitucional de Igualdad ante la Ley* (Santiago, LexisNexis).
- HERNÁNDEZ, Rafael (1999): *Interpretación, Subsunción y Aplicación del Derecho* (Madrid, Editorial Marcial Pons).
- HOYOS, Francisco (1987): *Temas Fundamentales de Derecho Procesal* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- NEUMANN, Mario (1968): "Jurisprudencia Administrativa del Libro Tercero del Código Tributario", 6 *Revista de Derecho Económico* 21-22 (octubre de 1967 a marzo de 1968) (Universidad de Chile).
- PALOMO, Diego (2003): "La Anulación de Procesos Tributarios por Parte de la Sala Tramitadora de la Corte de Apelaciones de Santiago: Algunas Notas en Torno al Derecho de Acceso a la Justicia en Estas Materias", 9 *Ius et Praxis* 1 (Universidad de Talca) pp. 523-540. Disponible en línea en:
http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122003000100024&lng=es&nrm=iso .
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (Subdirección de Estudios Subdirección Jurídica) (2001): *La Justicia Tributaria en Chile* (Santiago, SII) Disponible en línea en: http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios_justicia_tributaria.zip
- UGAS, Luis (1967, 2ª Ed.): *El Código Tributario Sus Normas Complementarias y Jurisprudencia* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- VERDUGO Mario, PFEFFER Emilio, NOGUEIRA Humberto (1999): *Derecho Constitucional*, Tomo I (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- ZUÑIGA, Francisco (Coordinador) (2005): *Reforma Constitucional* (Santiago, LexisNexis).