

ABREVIATURAS

1. Art.: Artículo.
2. Arts.: Artículos.
3. COT: Código Orgánico de Tribunales.
4. CPC: Código de Procedimiento Civil.
5. CPR: Constitución Política de La República.
6. CT: Código Tributario.
7. Director: Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.
8. D.F.L.: Decreto con Fuerza de Ley.
9. D.L.: Decreto Ley
10. N°: Número.
11. SII: Servicio de Impuestos Internos.

INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de la República y las diversas leyes que conforman nuestro ordenamiento jurídico han establecido órganos que están al servicio de la comunidad. Entre ellos está el Servicio de Impuestos Internos, servicio público cuya principal función es aplicar y fiscalizar los impuestos establecidos en el orden interno del país.

Otra de las funciones que la ley le ha conferido, específicamente a los Directores Regionales del referido Servicio, es la de conocer y fallar los reclamos que presenten los contribuyentes frente a sus actuaciones, a través de un procedimiento que se encuentra reglado por el Código Tributario.

Sin embargo, desde hace un tiempo, se han efectuado numerosas críticas a este procedimiento, las que básicamente apuntan a la supuesta falta de independencia e imparcialidad del órgano llamado a resolver los conflictos tributarios.

Esta tesis pretende analizar, a la luz de los textos legales, la jurisprudencia y doctrina, los conflictos suscitados en este procedimiento, las distintas posiciones de la doctrina y jurisprudencia, las posibles soluciones y la reforma a la jurisdicción tributaria que se está discutiendo en el Congreso.

La exposición será dividida en cinco capítulos, comenzando por ver algunos aspectos del Procedimiento General de Reclamaciones, siguiendo con sus críticas, analizando la jurisprudencia, para finalizar con la reforma a este procedimiento y las conclusiones finales.

CAPITULO I: Procedimiento General de Reclamaciones tributarias.

En nuestro país el Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias se encuentra regulado en los artículos 123° al 148° de I Código Tributario.

En conformidad a lo dispuesto por el artículo 6° del CT y 1° del D.F.L. N° 7 de Hacienda -Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos- a este servicio le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter, en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente. Así, cumpliendo esta función, debe realizar un conjunto de actos administrativos para determinar el impuesto a que se encuentra afecto el contribuyente, que podrá coincidir con el determinado por éste o bien una cantidad superior; si ocurre lo último deberá el Servicio emplazar al contribuyente mediante una **liquidación**.

El contribuyente, una vez notificado de la liquidación, puede conformarse, no expresar nada u oponerse mediante un reclamo. Así, entendemos por **Reclamo Tributario**, aquél que deduce el contribuyente en contra, de una liquidación u otra forma de determinación de su obligación, como un giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto. Es importante destacar el carácter administrativo de estas actuaciones, pues no pueden reclamarse las resoluciones judiciales dictadas por el Director Regional en su rol de juez tributario, ya que el medio para impugnarlas son los recursos procesales.

Con lo dicho, entendemos por ***Procedimiento General de Reclamaciones***¹ al procedimiento administrativo que la ley tributaria coloca al alcance del contribuyente para que recurra al juez tributario con el objeto de impugnar algún acto del SII y para pretender la dictación de una sentencia que lo libere de la obligación de pagar una suma de dinero, a título de impuesto. Aquí podemos observar que la contienda tributaria a que da inicio dicho procedimiento lo comienza el propio contribuyente que presenta el reclamo, quien debe efectuarlo en el tiempo y bajo la forma establecida por la ley.

A continuación veremos algunos aspectos relevantes para el tema en estudio.²

¹ Este procedimiento se caracteriza por ser escrito, ya que tanto las peticiones como las actuaciones deben constar de esta forma; es declarativo, puesto que por medio de él se concluye en la declaración o reconocimiento de un derecho; es de doble instancia, ya que la sentencia emitida por el Director Regional puede ser impugnada por el recurso de apelación; es un procedimiento especial, en cuanto sólo se refiere a lo tributario; finalmente, según algunos autores, es contencioso, pues existiría un conflicto de intereses entre el contribuyente y el SII, si consideramos a este último como parte en este procedimiento.

² Para más información acerca de este procedimiento, vid. BLANCO SANTANDER, Rodolfo, *Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias*, Editorial Aremi, Santiago, año 2002, pp. 121-175.

SECCIÓN 1. Actos Administrativos Susceptibles de Reclamación:

Según el artículo 124° y el artículo 64°, inciso 6°, del CT, son actos administrativos susceptibles de reclamación:

1.1 La tasación y giro que efectúa el SII en aquellos casos en que las partes han estipulado en algún acto o contrato un precio de un bien raíz notoriamente inferior al valor comercial.

1.2 La totalidad o algunas de las partidas o elementos de la liquidación.

1.3 Giro de impuestos.

1.4 El pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirven de base para determinarlo.

1.5 Resolución administrativa que deniegue las peticiones referidas en el artículo 126° del mismo cuerpo legal.

SECCIÓN 2. Tribunal Competente:

En general, la competencia de cada Director Regional está limitada por el territorio en que ejerce sus atribuciones, y que son los mismos límites de la Unidad Administrativa conocida como Dirección Regional. En nuestro país existen 16 Direcciones Regionales.

En lo referente a este tema se aplica el artículo 115 del CT, según el cual, el Director Regional de la Unidad del Servicio que emitió la liquidación o el giro, o que dictó la resolución en contra de la cual se reclama es el competente; en el caso de reclamaciones en contra del pago, será competente el Director Regional de la Unidad que emitió el giro al cual corresponda el pago.

SECCIÓN 3. ¿Quiénes pueden presentar reclamaciones?

La contienda que está en estudio se refiere a materias tributarias, por tanto, sólo puede promoverse entre el Estado y el contribuyente; sólo podrá reclamar el que tenga esta calidad. El CT define lo que entiende por contribuyente en su artículo 8° N°5: “las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos”.

Por otra parte, el artículo 124° del CT señala como condición que el reclamante invoque un interés actual comprometido, y sólo lo tendrá a quien le afecte los resultados de las actuaciones del SII.

Pero, la mayoría de la doctrina está por opinar que para reclamar no se requiere la calidad de contribuyente, sino cualquier persona que invoque un interés actual comprometido.³

³ Esto ha sido ratificado por el SII al señalar que: “para reclamar no es necesario tener la calidad de contribuyente ni de responsable del pago del respectivo impuesto. Puede interponer reclamación cualquiera persona aun cuando sea un tercero, siempre que invoque un interés personal y actual comprometido”. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Manual del Servicio de Impuestos Internos, Volumen V, Párrafo 5621.

CAPITULO II: Críticas al Procedimiento General de Reclamaciones.

El actual Procedimiento General de Reclamaciones ha sido objeto de numerosas y públicas críticas. Los problemas que tanto en la teoría como en la práctica se han presentado, han llevado a la doctrina a proponer diversas soluciones, algunas de las cuales han encontrado eco en un proyecto de ley que se está tramitando en el Congreso sobre el Fortalecimiento y Perfeccionamiento de la Jurisdicción Tributaria, pero otras no. Nos dedicaremos a analizar algunos de los conflictos suscitados con este procedimiento.

SECCIÓN 1. Indelegabilidad de las facultades jurisdiccionales

El artículo 19, N° 3°, inciso 4°, de la Constitución Política de la República de Chile ordena: “Nadie puede ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que le señale la ley y que se halle establecido con anterioridad por ésta”. A su vez, el art. 73, inciso 1°, primera parte, del mismo cuerpo legal dispone: “La facultad de conocer de las causas civiles y criminales, de resolverlas y de hacer ejecutar lo juzgado, pertenece exclusivamente a los tribunales establecidos por la ley”. A esto se suma el art. 74, inciso 1°, primera parte: “Una ley orgánica constitucional determinará la organización y atribuciones de los tribunales que fueren necesarios para la pronta y cumplida administración de justicia en todo el territorio de la República.” Estos preceptos sientan el principio de Legalidad del Tribunal, esto es, la ley es la encargada de crear los tribunales, lo que excluye la delegación del poder jurisdiccional, y debe hacerlo con anterioridad al conflicto.

Este principio está ratificado en el Derecho Internacional, y como es sabido, los Tratados Internacionales, ratificados por nuestro país, tienen pleno vigor por aplicación del art. 5, inciso 2º, de la CPR.⁴

Ahora bien, el Código Tributario, en su art. 6, letra B, N° 6º, confiere al Director Regional, en la jurisdicción de su territorio, la facultad de resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes. Además, el mismo art. 6, letra B, N° 7º, permite al Director Regional: “Autorizar a otros funcionarios para resolver determinadas materias, aún las de su exclusiva competencia, o para hacer uso de las facultades que le confiere el Estatuto Orgánico del Servicio, actuando <por orden del Director Regional>, y encargarles, de acuerdo con las leyes y reglamentos, el cumplimiento de otras funciones u obligaciones”. Esta última facultad está ratificada por la Ley Orgánica del SII, en su art. 20. Sin embargo, es el art. 116, del CT, que expresamente estipula: “El Director Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para *conocer y fallar* reclamaciones y denuncias obrando <por orden del Director Regional>”.

Es esta disposición la que permite la delegación de facultades jurisdiccionales, que en la práctica se traduce en que el Director Regional, mediante resoluciones exentas, cede su función de conocer y fallar los reclamos tributarios a los llamados jueces tributarios, que no son más que abogados que se abocan a la resolución de conflictos jurídico tributarios.

⁴ En efecto, el Pacto de San José de Costa Rica, en su art. 8 dispone: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, *establecido con anterioridad por la ley*, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada en contra de ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.” El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos repite el mismo principio.

A primera vista, y limitándonos al tenor literal, se podría decir que las disposiciones recién citadas transgreden el principio de Legalidad del Tribunal, lo que conlleva a la contravención de las normas constitucionales citadas con anterioridad. En la práctica, lo normal es que el Director Regional delega sus atribuciones, de conocer y fallar los reclamos de los contribuyentes, en el jefe del Departamento del Tribunal Tributario, de su dependencia.

Por otra parte, si observamos que el D.L. N° 830, que fija el texto del CT, se publicó el 31 de diciembre de 1974, y el D.F.L. N° 7 que contiene la Ley Orgánica del SII, entró a regir el 15 de octubre de 1980, nos lleva a concluir que, al parecer, los artículos 6, letra B, N° 7º, y 116, del CT, y el art. 20 de la Ley Orgánica del SII, se encontrarían derogados tácitamente por la CPR, ya que ésta rige desde el 11 de marzo de 1981.

De igual manera, habría una contravención del art. 74 de la Constitución, porque el Director Regional estaría delegando sus facultades jurisdiccionales mediante resoluciones, que en ningún caso constituyen leyes orgánicas constitucionales.

Sin embargo, para algunos autores, la disposición Quinta Transitoria de la CPR, hace aplicable los artículos en discusión. Dicha disposición determina: "Se entenderá que las leyes actualmente en vigor sobre materias que conforme a esta Constitución deben ser objeto de leyes orgánicas constitucionales o aprobadas con quórum calificado, cumplen estos requisitos y seguirán aplicándose en lo que no sean contrarias a la Constitución, mientras no se dicten los correspondientes cuerpos legales". Cabe hacer presente que es clara la disposición en señalar que seguirán vigentes sólo aquellas disposiciones legales *en lo que no sean contrarias*

a la Constitución, en caso opuesto quedarían derogadas ipso jure. Con todo, si aún consideráramos vigentes las normas en cuestión, por aplicación de esta disposición, no podemos olvidar que nuestra Carta Fundamental establece expresamente, mediante el principio de la legalidad, la Indelegabilidad de las facultades jurisdiccionales, lo que debe bastar para que el Director Regional aplique lo dispuesto por el constituyente, teniendo a la vista el Principio de la Supremacía Constitucional.⁵

Todo lo analizado con anterioridad lo hemos hecho basados en que el Director Regional ejerce jurisdicción⁶. La mayoría de la doctrina está conteste en que esto es así, sin perjuicio que el SII siga manteniendo la posición de que el Procedimiento General de Reclamaciones es una instancia administrativa.

⁵ El Presidente de la República, don Ricardo Lagos, en el Mensaje con el que se inicia el proyecto de ley que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria, señala que “La facultad jurisdiccional de primera instancia, en materia tributaria corresponde en la actualidad a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos. Por la vía de la delegación de facultades, se ha radicado en los jefes de Departamento Tribunal Tributario de cada Dirección Regional. Ello ha permitido conformar una instancia jurisdiccional dotada de personal técnico de alta especialización, contar con mejores fallos y con una reducción del tiempo de duración de los procesos”. Vid. <http://sil.senado.cl/docsil/proy3660.doc-MicrosoftInternetExplorer>.

Esto resume la posición del SII respecto de la existencia de la delegación de facultades del Director Regional, según este servicio, la delegación está respaldada legalmente, y lo delegado no es la jurisdicción, sino las atribuciones administrativas propias del Director regional.

⁶ Una posición distinta tiene Jaime Arancibia Mattar, profesor de Derecho Administrativo, quien señala que “el órgano jurisdiccional sólo puede ser definido como un tercero ajeno a las partes encargado de resolver un conflicto jurídico, pues de lo contrario estaríamos en presencia de un mecanismo diferente de solución de litigios”. Según el profesor, el art. 73 y el art. 19, N° 3, inciso 4°, de la Constitución Política, reserva el conocimiento de los litigios sólo a los tribunales, considerados éstos, por los citados artículos, únicamente como órganos jurisdiccionales, es decir, terceros independientes de las partes. El Director Regional sería una parte juzgadora, es decir, decide por sí y ante sí el litigio. Para este autor “resulta bastante artificial el problema en torno a la delegación de la potestad para resolver conflictos tributarios. En primer lugar, es un error hablar de facultades “jurisdiccionales” porque sencillamente no existe jurisdicción. Lo que realmente se delega es el ejercicio del poder de autotutela”. ARANCIBIA MATTAR, Jaime, “Los tribunales tributarios como comisiones especiales”, en Revista IUS PUBLICUM, N° 8, año 2002, pp. 161 – 178.

La jurisprudencia, en general, ha aceptado la delegación de las facultades del Director Regional, basándose en lo establecido por los arts. 6, letra B, N° 7°, 116, del CT, y art. 20 de la Ley Orgánica del SII. Más adelante analizaremos la jurisprudencia referida a este tema.

SECCIÓN 2. El Director Regional: ¿Juez y Parte?

El SII siempre ha mantenido la posición de no estimarse “parte” en el procedimiento de reclamaciones, considera, que esta instancia es administrativa, y sólo cuando pasa a la Corte de Apelaciones estaríamos hablando de una instancia jurisdiccional.

Con todo, algunos autores han discutido el papel de juez y parte que tendrían los Directores Regionales del Servicio. Veamos a continuación las normas pertinentes.

Nuestro Código Tributario en sus artículos, 6 letra B, N° 6° y 115, junto con el art. 19, letra b), de la Ley Orgánica del SII, determinan que corresponde al Director Regional resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, además del deber de supervigilar el cumplimiento de las leyes tributarias encomendadas al Servicio, de acuerdo a las *instrucciones del Director Nacional*. Asimismo, el art. 18 de la Ley Orgánica confiere a este órgano la calidad de autoridad máxima del Servicio dentro de su jurisdicción. Siguiendo con esta ley, el art 6, inciso 1°, determina que el Director Nacional es el jefe superior del Servicio, y el art. 7, letra b), señala expresamente que éste debe: “Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos”. El mismo artículo, en su letra c),

señala: “Dirigir, organizar, planificar y coordinar el funcionamiento del Servicio, dictar las órdenes que estime necesarias o convenientes para la más expedita marcha del mismo, supervigilar el cumplimiento de las instrucciones que imparta y la estricta sujeción de los dictámenes y resoluciones a las instrucciones que sobre leyes y reglamentos imparta la Dirección”. A esto debemos agregar, el art. 6, letra B, inciso final, del CT, que ordena a los Directores Regionales ajustarse a las normas e instrucciones impartidas por el Director.

Como consecuencia de las disposiciones precedentes, tenemos que el Director Regional depende funcional y jurisdiccionalmente del Director, lo que afecta notoriamente su independencia e imparcialidad, características esenciales de todo órgano jurisdiccional. Analicemos en primer lugar la aparente falta de independencia del Director Regional.

Gonzalo Arenas Hödar, abogado y profesor de Derecho Tributario, destaca que “esta falta de independencia se manifiesta en que los jueces tributarios deben resolver, las reclamaciones presentadas por los contribuyentes, aplicando la interpretación de la ley tributaria que la propia Dirección Nacional del SII ha adoptado, a través de sus Circulares u Oficios, es decir, son los mismos argumentos que el SII ocupa en la actuación que se trata de dejar sin efecto por parte de un contribuyente, las que sirven de base al juez tributario para resolver dicha reclamación, por el cual, a menos de reconocer expresamente un error propio en la actuación de la autoridad tributaria, no existe en teoría, forma alguna

de desvirtuar los fundamentos que sirven de base para una actuación contraria a derecho por parte del SII”.⁷

Se debe tener presente que las instrucciones dictadas por el Director, pueden perfectamente apartarse de la ley, y no poseen un control constitucional a priori ni un reconocimiento constitucional.

Eduardo Soto Kloss señala que “el problema de la independencia del juez dice relación principalmente con el hecho de no encontrarse subordinado a ninguna instancia, órgano, ente o sujeto que le imponga una orden en cuanto a la decisión misma respecto a cómo ha de fallar, juzgar, decidir, el asunto controvertido...”⁸; precisamente es esto lo que no ocurre en este procedimiento. El Director Regional es un funcionario administrativo subordinado jerárquicamente al Director Nacional del SII, que es el jefe superior del mismo, éste le puede impartir instrucciones de actuación y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos, además de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias. No se debe olvidar que el Director Regional está sometido a la potestad disciplinaria del Director, es decir, puede llegar a removerlo del desempeño de sus funciones sin necesidad de expresar causa, basta con señalar que ha perdido su confianza. En definitiva, lo que se logra en este

⁷ Vid. Sitio Web: www.revistarealidad.cl/2003/n73/sociedad.htm, visitado el 05 de julio del 2004.

⁸ También dice que “independiente, pues, significa exento de toda coacción de un poder jerárquico supraordenador, que le imponga una actuación en cuanto al contenido mismo de su decisión jurisdiccional, y que le pueda imponer una sanción –incluso la remoción de su cargo– si se aparta de esa orden”. SOTO KLOSS, Eduardo, Revista IUS PUBLICUM, N° 6, año 2001, p. 221, Escuela de Derecho Universidad Santo Tomás.

procedimiento, es que el Director Regional sólo deba fallar según las instrucciones del Director, con prescindencia del Derecho.⁹

En cuanto a la imparcialidad del juzgador, esta característica implica que el juez ha de ser ajeno a toda relación con alguna de las partes en el litigio que le toca resolver.

El principio del *nemo iudex in causa sui* es reconocido y aceptado universalmente, nadie puede ser juez y parte en el mismo litigio, no puede pedirse que alguien obre contra su propia voluntad o se obligue a sí mismo a obedecer, no respetar este principio iría contra Derecho y contra la equidad natural.

La parcialidad en el procedimiento que nos atañe parece evidente si observamos que al Director Regional le toca decidir una causa en que la actuación de un subordinado suyo ha provocado un reclamo por parte del contribuyente, si a esto agregamos que en esta actuación el subordinado ha seguido a veces sus propias instrucciones, es difícil pensar que el Director Regional pueda abstraerse de todo esto para llegar a una solución justa y libre de toda influencia externa. Tampoco se puede olvidar que el Director es el encargado según el CT de tutelar

⁹ El Subdirector Jurídico del SII, Bernardo Lara, manifestó que “nunca el Servicio ha tenido poder absoluto en estos tribunales. Debo reconocer que los jueces tributarios, que están al interior del servicio, siempre han tenido la libertad para interpretar la ley y si es que hay algún problema que colisiona con la interpretación que ha hecho el director de esta institución, los jueces tienen los mecanismos internos para pedir que se aclare dicha interpretación. Además cualquier fallo de un tribunal tributario, al interior del SII, es apelable a la Corte de Apelaciones respectiva y posteriormente puede ser recurrido de casación ante la Corte Suprema”. Vid. Sitio Web: www.elmostrador.cl, visitado 05 de julio del 2004.

y cautelar los intereses del SII, lo que se vería infringido si llega a una decisión desfavorable al servicio.¹⁰

Según Paulo Duarte Parada, abogado Universidad Central de Chile, “la imparcialidad se ve aún más afectada si consideramos que el art. 12 de la Ley 19.041, otorga a los funcionarios del SII, entre los que se cuenta el propio juez tributario y los funcionarios del tribunal, participación, como incentivo en su remuneración, calculado sobre la base del aumento de recaudación en relación con el año anterior”.¹¹

La falta de independencia e imparcialidad que, al parecer, tienen los jueces tributarios, van en contra del principio del Debido Proceso, que tanto la Constitución Política como los Tratados Internacionales, ratificados por Chile, consagra. Según la doctrina, este principio consiste en que todo proceso debe ser racional y justo, comprendiéndose la independencia del órgano juzgador, su imparcialidad, la igualdad de las partes y el principio de bilateralidad.

En efecto, el art. 19 de la CPR, en su N° 3, recoge este principio, asegurando a todas las personas el derecho a un proceso racional y justo,

¹⁰ Eduardo Soto Kloss al respecto se pregunta “¿Qué imparcialidad va a tener un Director Regional del Servicio de Impuestos al decidir una causa –como juez, como tribunal- en que se ventila un asunto tributario con un particular por el cobro de un impuesto o la infracción de una disposición tributaria, si precisamente la ley le encarga a esas autoridades administrativas velar por la recaudación de los tributos, siendo ese el interés, el fin mismo de su función en tanto órgano de la administración?”. SOTO KLOSS, Eduardo, Revista IUS PUBLICUM, N°6, año 2001, pp. 211 -227, Escuela de Derecho Universidad de Santo Tomás.

¹¹Vid. Sitio Web: www.obraschile.cl/espanol/servcons/asesorias/aseso/as04.htm, visitado 06 de julio del 2004.

legalmente tramitado.¹² Se garantiza, también, la igual protección en el ejercicio de los derechos y se establece el derecho a defensa por un letrado.

La dependencia y la parcialidad del órgano encargado de resolver las reclamaciones, tienen como consecuencia la desigualdad de las partes en el procedimiento, y limita el derecho del contribuyente de impugnar las resoluciones, reglamentos e instrucciones emitidas por el Director.

De igual modo se estaría infringiendo el art. 73 de la Constitución, pues con este art. se pretende asegurar la independencia e imparcialidad del órgano jurisdiccional.¹³

¹² El art. 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos estatuye: "Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal". También, el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica, con un texto similar, consagra de igual forma dicho principio.

¹³ Si bien éstas han sido los conflictos de mayor relevancia, cabe señalar las críticas que se refieren a que los Directores Regionales no tienen obligación legal de ser jueces letrados, es más, la mayoría de las veces no son abogados, lo que influye al momento de fundamentar la sentencia de primera instancia, puesto que deben hacerlo con el debido análisis de las pruebas rendidas y de las leyes aplicables. Es cierto, el Director Regional no es abogado, pero en la práctica por aplicación del art. 116° del CT, hace uso de su posibilidad de delegar las facultades jurisdiccionales en subordinados que generalmente son abogados.

CAPÍTULO III: Indelegabilidad de la Jurisdicción y la Jurisprudencia.

La jurisprudencia, en reiteradas ocasiones, ha tocado el problema de la indelegabilidad de las facultades jurisdiccionales en materia tributaria.

La tendencia de los tribunales superiores de justicia, en su mayoría, ha sido concordante en aceptar la delegación de las facultades de conocer y resolver las reclamaciones tributarias en funcionarios del SII. Los contribuyentes han utilizado todas las armas que nuestro ordenamiento jurídico les ha permitido, entre las cuales encontramos la nulidad de derecho público, el recurso de apelación, protección, inaplicabilidad por inconstitucionalidad y los recursos de casación en la forma y en el fondo. En su mayoría han sido desechados, sin embargo, ha habido una tendencia a ir aceptando la posición del contribuyente.

Para un mejor análisis, veremos los fallos de mayor relevancia referente al tema en estudio.

SECCIÓN 1. Recurso de Protección:

No es reciente el uso de este recurso en esta materia, sin embargo, no es el más utilizado ni el más efectivo.

Los fundamentos esgrimidos por los contribuyentes para interponer este recurso son:

a) Acto ilegal o arbitrario del Director Regional al delegar sus facultades jurisdiccionales, pues estaría transgrediendo el art. 19, N° 3, inciso 4° de la CPR.

En general, las Cortes de Apelaciones han resuelto que el Director Regional se encuentra facultado por los arts. 6, Letra B, Números 6 y 7, 115 y 116 del

Código Tributario, para delegar sus facultades jurisdiccionales, en relación con los preceptos 6, 7 y 20 del D.F.L. N° 7 sobre la Ley Orgánica del SII. Por tanto no habría acto ilegal o arbitrario.¹⁴

b) La privación, perturbación o amenaza del ejercicio legítimo de los derechos constitucionales del art. 20 de la Constitución. Se ha resuelto por los tribunales superiores que al no existir acto arbitrario o ilegal, no habría derechos constitucionales conculcados.

c) Que las normas que el Director Regional aplica para la delegación, se encuentran tácitamente derogadas por la Constitución.

En este punto, la jurisprudencia ha reiterado que el Director Regional no puede dejar de aplicar estos preceptos aduciendo inconstitucionalidad de ellos, y tampoco la Corte de Apelaciones puede referirse a su inaplicabilidad, sólo la Corte Suprema, en virtud de lo dispuesto en el art. 80 de la Carta Fundamental, tiene esta atribución.¹⁵

SECCIÓN 2. Recurso de Apelación y la Nulidad de Derecho Público:

El recurso de apelación es uno de los instrumentos más utilizado por los contribuyentes. Pero lo verdaderamente importante ha sido el empleo de la nulidad de derecho público que, con ocasión de este recurso, han solicitado los

¹⁴ Vid., entre otros, Sentencia Corte de Apelaciones de Concepción, Recurso de Protección, del 2001, sitio Web: www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2001/codigo/jj1454.doc, visitado en fecha 04 mayo del 2004; sentencia Corte de Apelaciones de Concepción, Recurso de Protección, de fecha 05 junio del 2002, sitio Web: www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2002/codigo/jj1558.doc, visitado en fecha 04 de mayo del 2004.

¹⁵ Vid. Sentencia Corte de Apelaciones de Concepción, Recurso de Protección, de fecha 23 de mayo del 2001, sitio Web: www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2001/codigo/jj1284.doc, visitado el 04 mayo 2004.

contribuyentes. Hasta hace pocos años, la posición de la jurisprudencia era rechazarlas¹⁶, pero en los últimos años se han dictado sentencias aceptando la postura del recurrente.

Para el objeto de nuestra tesis, nos referirnos a un fallo que acoge la nulidad de derecho público interpuesta por el contribuyente.

El 26 de julio del 2002, la Corte de Apelaciones de Santiago, acogió una nulidad solicitada sobre un reclamo por liquidaciones agregadas lo que determinó en contra del recurrente diferencia de impuestos¹⁷.

La Corte, en su fallo, dio argumentos de importancia para el tema en estudio, entre los cuales destacamos:

a) Cuando las autoridades del SII resuelven una reclamación de un contribuyente, estamos ante el ejercicio de la función jurisdiccional y no ante el agotamiento de la vía administrativa (considerando 1º).¹⁸

¹⁶ Vid. entre otros, sentencia Corte de Apelaciones de La Serena, Recurso de Apelación, 03 de julio del 2001, sitio Web: www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2001/codigo/jj1285.doc, visitado el 04 de mayo del 2004; sentencia Corte de Apelaciones de Puerto Montt, Recurso de Apelación, 09 de octubre del 2002, sitio Web: www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2002/codigo/jj1578.doc, visitado el 04 mayo del 2004; sentencia Corte de Apelaciones de Antofagasta, Recurso de Apelación, 02 de marzo del 2004, sitio Web: www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2004/codigo/jj1702.doc, visitado el 04 de mayo del 2004.

¹⁷ Wedeles Méndez con SII, Gaceta Jurídica, N° 241, mes de julio, año 2000, pp. 234-241.

¹⁸ Para ratificar esta afirmación, se puede agregar lo dicho por la Corte en su considerando 14º: "...si se dudara también que el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos es un órgano de la Administración que ejerce jurisdicción, resulta pertinente traer a colación lo señalado por el Tribunal Constitucional en su fallo de 22 de noviembre de 1993, en torno a que al resolver una cuestión determinada un funcionario público, en que establece o afecta derechos de terceros, está ejerciendo funciones jurisdiccionales (motivo 3º); procedimiento en el cual es dispuesto, que queda comprendido dentro del concepto de 'causas civiles' a que se refiere la Constitución Política de la República en su artículo 73. Así, forzoso es concluir – expresa el Tribunal- que en estos casos el funcionario administrativo 'actúa como tribunal de primera instancia, cuyas resoluciones son revisables en segunda instancia por otro tribunal'...".

Al dejar establecido este punto, se puede aplicar la reglamentación que, para la función jurisdiccional, contempla nuestra Constitución.

b) En la reglamentación del ejercicio de la jurisdicción deben obedecerse las normas constitucionales correspondientes, especialmente las que se refieren a los principios de legalidad e independencia del órgano que conoce del juicio (considerando 2º).

c) La legalidad de la función jurisdiccional está estipulada en diversas disposiciones de la Constitución al determinar que nadie puede ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que señale la ley y que se halle establecido con anterioridad por ésta, limitando a toda sentencia que emane de un órgano que ejerce jurisdicción a fundarse en un proceso previo legalmente tramitado; teniendo, cualquier persona que sea lesionada en sus derechos por la Administración del Estado, de sus organismos o de las municipalidades, la posibilidad de reclamar ante los tribunales que determine la ley (considerando 5º).¹⁹

d) La determinación de las atribuciones jurisdiccionales de que se ha dotado a los Jefes de División, Departamentos o Unidades, emanan de resoluciones por las cuales el Director regional del Servicio se las delega, sin que su competencia se encuentre precisada en normas de rango legal (considerando 9º).

¹⁹ El Considerando 5º del fallo señala que, aunque el Presidente de la República puede solicitar la delegación de facultades legislativas al Congreso Nacional, ésta no puede extenderse a las materias comprendidas en las garantías constitucionales que deban ser objeto de leyes orgánicas constitucionales y que afecten a la organización, atribuciones y régimen de los funcionarios del Poder Judicial. Esto deja en claro que, al regular nuestra Constitución este caso de delegación, ha limitado expresamente las materias sobre las cuales puede recaer.

Las resoluciones exentas y oficios circulares utilizadas para conceder, delegar, ampliar, restringir o derogar las atribuciones jurisdiccionales, tienen carácter discrecional y precario, contrarios a la estabilidad y certidumbre que deben tener los tribunales y su competencia, lo que lleva a la infracción del principio de legalidad y el debido proceso (considerando 9º).

e) Existe contradicción, entre los arts. 6, Letra B, Nº 7, y 116 del CT, y el art. 20 de la Ley Orgánica del SII, con las normas constitucionales respectivas, esto es, art. 19, Nº 3, incisos cuarto y quinto, art. 73, inciso primero y art. 74, inciso primero. Esta contradicción debe resolverse aplicando el principio de la temporalidad de vigencia de las leyes, es decir, la ley posterior deroga a la anterior en todo aquello en que no exista armonía entre ellas (considerando 10º).²⁰

Se debe tener presente que la Constitución es directamente aplicable por los tribunales, como norma de derecho, lo que afirma aún más la derogación tácita de las normas antes transcritas (esto será discutido en un importante fallo por la Corte Suprema que se analizará más adelante).

f) Si todavía se estimaren vigentes las normas legales en cuestión, se debe considerar el principio de la supremacía constitucional, por lo que la autoridad administrativa debe sujetarse a lo dispuesto por el constituyente: la improcedencia de la delegación de facultades jurisdiccionales (considerando 13º).

g) Cuando se infringen los arts. 6 y 7 de la Constitución, cabe aplicar la nulidad del acto o resolución, la que puede y debe ser declarada de oficio por el juez, si

²⁰ Cabe recalcar que el Código Tributario comenzó a regir desde el 01 de enero de 1975, por su parte la Ley Orgánica del SII lo hizo treinta días después de su publicación, la cual fue el 15 de octubre de 1980. Finalmente, nuestra Constitución Política entró en vigencia el 11 de marzo de 1981.

aparece de manifiesto en el procedimiento de que conoce, como el caso en estudio, privando de eficacia a la resolución, tanto por encontrarse derogadas las disposiciones que le sirvieron de fundamento, como por estar en contradicción con las normas, principios y garantías individuales que establece la Carta Fundamental (considerando 17º).

La decisión final de la Corte en este caso, fue dejar sin efecto la sentencia del “juez tributario” por no haber sido dictada por tribunal establecido por la ley, y ordenó que el Director Regional dé el debido trámite al procedimiento.²¹

SECCIÓN 3. Recurso de Casación en la Forma y en el Fondo:

Los contribuyentes han recurrido a este recurso cuando el de apelación no ha sido acogido por las Cortes de Apelaciones.

Los recurrentes han fundamentado el recurso de casación en la forma, en la causal N° 1 del art. 768 del CPC, que dicta: “En haber sido la sentencia pronunciada por un tribunal incompetente o integrado en contravención a lo dispuesto por la ley”. Pues, si el juez tributario de primer grado es incompetente, no ha podido fijarse la competencia del tribunal de alzada.

En lo tocante a esto, la Corte Suprema ha dicho que no procede fundarse en la incompetencia del juez de primera instancia para argumentar la del tribunal de alzada.²²

²¹ Vid. entre otros, sentencia Corte de Apelaciones, Recurso de Apelación, 01 de agosto del 2000, Gaceta Jurídica, N° 242, mes de agosto, año 2000, pp.230-237; sentencia Corte de Apelaciones, Recurso de Apelación, 07 de septiembre del 2000, Gaceta Jurídica, N° 243, mes de septiembre, año 2000, pp. 221-228.

²² Vid. sentencia Corte Suprema, Recurso de Casación en la Forma, 21 de octubre del 2003, sitio Web: www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2003/codigo/jj1653.doc, visitado el 04 de mayo del 2004.

Por su parte, el recurso de casación en el fondo se ha justificado en que los fallos de segunda instancia han rechazado la invalidación de oficio que fuera solicitada; sin embargo, según la Corte, la sentencia recurrida en la parte referida a la invalidación de oficio, es una sentencia interlocutoria que no pone término al juicio ni hace imposible su continuación, por lo tanto, se aplica el art. 767 del CPC.²³

No obstante lo anterior, la Corte Suprema, con ocasión de un recurso de casación en el fondo, emitió, de oficio, un pronunciamiento relativo a la eventual inaplicabilidad de ciertas normas tributarias, antes de entrar al examen del recurso mismo. En esta oportunidad, fue el Fisco quien interpuso el recurso contra el fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago, que consideró como tácitamente derogadas las normas tributarias que tantas veces hemos hecho referencia.²⁴

Efectivamente, el 20 de diciembre del 2002, el Tribunal Pleno hizo uso de sus facultades de control de la constitucionalidad de las normas legales, en virtud del art. 80 de la Constitución.

Las normas en cuestión son los siguientes: art. 6, Letra B, N° 7° y art. 116 del CT, y el art. 20 de la Ley Orgánica del SII.

La Corte Suprema, en la materia que concierne a esta tesis, discernió en relación a si la oposición entre preceptos de índole legal anteriores a la Constitución, y disposiciones contenidas en ésta, debe solucionarse por el mecanismo de la derogación tácita o bien por el sistema de inaplicabilidad del art.

²³ Vid. sentencia de la Corte Suprema, Recurso de Casación en el Fondo y la Forma, 03 de octubre del 2001, sitio Web: www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2001/codigo/jj1399doc, visitado el 04 de mayo del 2004.

²⁴ Guillermo Verdugo P. y Cía. Ltda. con SII, sitio Web: www.lasemanajuridica.cl/LaSemanaJuridica/1276/articles-27901_foto_Recurso.doc

80 de dicha Constitución. Al respecto, la Corte, reparó en la jurisprudencia dictada por ella misma, que admite la procedencia de la inaplicabilidad de preceptos legales anteriores a la Constitución vigente, cuando ellos se encuentran en contradicción con otras disposiciones establecidas en la Norma Superior. Asimismo, señaló que lo esencial para pronunciarse sobre la inaplicabilidad de una ley radica en la condición de que ésta y la Carta Fundamental se hallen vigentes.

Nuestro Tribunal Superior concluyó, también, que la derogación tácita, aplicado por la Corte de Apelaciones, no es el sistema más idóneo para resolver la oposición existente entre las normas en cuestión, ya que el principio de legalidad, en que se fundó la derogación tácita, se ha mantenido ininterrumpidamente desde tiempos muy anteriores a la vigencia del Código Tributario. Por tanto conviene utilizar el mecanismo de la inaplicabilidad.

En relación al análisis mismo de la constitucionalidad, nuestro Tribunal Supremo, dejó establecida la función jurisdiccional del Director Regional, aparte de sus funciones administrativas, al conocer y resolver reclamaciones tributarias, fundándose en el artículo 6, Letra B, N° 6° y artículo 115, del CT, y el artículo 19, Letra b), de la Ley Orgánica del SII. Asimismo, indicó que por la existencia de la disposición Quinta Transitoria de la Constitución, los Tribunales Tributarios estarían comprendidos dentro de los tribunales especiales del artículo 5, inciso penúltimo, del COT (considerandos 14° a 19°).

En cuanto al tema de la delegación, la Corte expone que el art. 6, Letra B, N° 7 del CT, y art. 20 de la Ley Orgánica del SII, se refieren a la delegación en el

campo de la actividad administrativa, no a las funciones jurisdiccionales. Así visto, las normas nombradas con anterioridad carecen de relevancia en este caso, puesto que aquí se examina la constitucionalidad de la delegación de facultades jurisdiccionales.

La Corte hace alusión al principio de legalidad, varias veces tocado por nosotros. Y se aclara que el art. 6, Letra B, N° 6 y 115 del CT, y el art. 19, Letra b) de la Ley Orgánica del SII, no presentan antinomia con este principio (considerandos 26° al 28°).

Entonces, entra en discusión el artículo 116 del CT, que, según el tribunal Pleno, estaría en contradicción con el principio de legalidad, al facultar delegaciones de jurisdicción a personas a las que sólo la ley puede conferirle la calidad de órgano jurisdiccional.

La tesis del Fisco, en este punto, es que no habría delegación de facultades jurisdiccionales, sino que el Director Regional sólo ha designado al funcionario destinado a ejercer su propia atribución prevista en la ley. Como respuesta a esto, la Corte indica que, en efecto, la delegación posee dos presupuestos: a) la existencia de una norma legal que autoriza a un órgano, titular de determinadas atribuciones, radicadas legítimamente en él, para transferir su ejercicio a otro órgano; b) para que se perfeccione y adquiera expresión concreta la delegación, se requiere que el delegante, amparándose en dicha autorización legal objetiva, por medio de un acto administrativo suyo, transfiera al delegado, el ejercicio de determinadas atribuciones o facultades de aquéllas que naturalmente le pertenecen y que puede confiar en el delegado.

En el caso que se está viendo, es el art. 116 del CT la norma legal que autoriza la delegación jurisdiccional, y el acto administrativo que concretó esta delegación fue la Resolución 3.316, de 1994. De esto, se concluye que no es la ley la que designa al funcionario sobre el que recae la delegación, como señala el principio de legalidad, sino que es un acto administrativo quien lo hace.

En virtud de todo lo analizado, el Tribunal Pleno de la Corte Suprema, declaró de oficio que en estos autos sobre reclamación tributaria no es aplicable la norma del art. 116 del CT, por ser contraria a la Constitución Política de la República.

Este fallo dictado por el Tribunal Supremo de nuestro país, sentó un precedente para futuras sentencias en esta materia.

SECCIÓN 4. Recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad:

Un ejemplo del precedente que sentó la decisión de la Corte Suprema, vista en la sección anterior, es el fallo del 27 de julio del 2004²⁵, donde se acogió un recurso interpuesto con ocasión de tres asuntos tributarios, las recurrentes solicitaban se declare inaplicable el art. 116 del CT, por cuanto resulta contrario a los arts. 19, N° 3, incisos 4º y 5, 38, inciso 2º, 73, inciso 1º, y 74, inciso 1º, de la Constitución de nuestro país.

La Corte, en su fallo, destacó la indelegabilidad como característica que la doctrina señala respecto de la jurisdicción, y que además tiene asidero

²⁵ Vid. sitio Web: www.poderjudicial.cl/0.8/info_causas/esta402.php, visitado el 22 de septiembre del 2004.

constitucional y legal. Igualmente ratificó que nuestra Carta Fundamental consagra el principio de la Legalidad.

Así, determinó que el artículo 116 del CT constituye la regla legal que habilita a los Directores Regionales del SII para delegar las potestades jurisdiccionales de que se hallan investidos en otros funcionarios de su dependencia; mientras que las resoluciones son los actos administrativos que concretan la delegación, no la ley (Considerando 18º).

Finalmente, concluyó que el artículo 116 del CT, al permitir que con esta delegación se constituya un órgano jurisdiccional que no provenga de manera inmediata de la ley, sino del llamado discrecional de otro ente administrativo, se opone a los preceptos citados de la carta fundamental e igualmente contraviene los artículos 6º y 7º, inciso 2º, en relación con el artículo 73, de la misma carta magna.²⁶

Este recurso se ha ido transformando en el mejor instrumento para lograr las pretensiones de los contribuyentes.

²⁶ En fallo anterior, la Corte Suprema había establecido que, de una declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de los preceptos orgánicos que regulan las funciones y atribuciones del SII, frente a un recurso de este tipo, es dable deducir que se restarían para su decisión precisamente esas normas en que se apoya la estructura que permitió la tramitación y resolución del reclamo tributario. Agregó la Corte que, el contribuyente aceptó al Jefe del Departamento Jurídico Regional como autoridad competente para someter la tramitación de sus planteamientos, sin protestar ni funcional ni orgánicamente. Y sólo después de un dictamen adverso a su tesis introdujo una verdadera incidencia de nulidad de derecho público. Sentencia Corte Suprema, Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad, de fecha 28 de junio del año 1996, sitio Web: www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/1996/codigo/septiembre2.doc, visitado el 04 de mayo del 2004.

CAPÍTULO IV: La Reforma a la Justicia Tributaria

En el año 2001, con ocasión del proyecto de ley contra la evasión tributaria, el Gobierno se comprometió con los legisladores a enviar un proyecto para reformar la justicia tributaria. Esta iniciativa responde a la antigua aspiración del sector privado de contar con tribunales independientes del SII.

Así fue como el 19 de noviembre del 2002, el Presidente de la República, envió un mensaje con un proyecto de ley llamado a fortalecer y perfeccionar la jurisdicción tributaria en Chile.

A la fecha, el proyecto se encuentra en el Primer Trámite Constitucional en la Cámara de Diputados. El 05 de abril del año 2004, se realizó el primer informe de la Comisión de Hacienda.

A continuación veremos algunos aspectos del proyecto de ley relativos al nuevo Tribunal Tributario que se creará y a la modificación en el Procedimiento de Reclamaciones.

SECCIÓN 1. Tribunal Tributario.

1.1 Uno de los cambios fundamentales es la creación de un Tribunal Tributario, letrado e independiente, compuesto, principalmente, por un Juez Tributario, un Abogado Resolutor (la cantidad de éste y otros cargos varía según la región), personal resolutor y administrativos. Tanto el juez tributario como el abogado resolutor deben ser abogados y poseer especialización y experiencia en materias tributarias.

Asimismo, se modifica el COT, para incorporar la especialización de las Salas de las Cortes de Apelaciones.²⁷

1.2. Se mantiene la ubicación física del Tribunal Tributario en las dependencias del SII. Esto ha sido blanco de objeciones, pues se le resta independencia. Lo ideal sería poseer una infraestructura separada del SII, para evitar confusiones en los contribuyentes y en el propio personal.

1.3. En cuanto a la competencia del nuevo Tribunal, en el Procedimiento de Reclamaciones, se comprende la facultad para conocer de los reclamos interpuestos por los contribuyentes.

Como se puede observar, el proyecto de ley priva de la competencia al Director Regional de la facultad de conocer los reclamos y se reemplaza con la prerrogativa de resolver las solicitudes de reconsideración administrativa que presenten los contribuyentes. Así tenemos que se agrega una etapa previa al procedimiento en sí: la Reconsideración Administrativa, la cual explicaremos más adelante.

1.4. El juez tributario, en el ejercicio de sus facultades jurisdiccionales, será libre para interpretar y determinar el derecho aplicable en cada caso. Si recapitulamos, en la actualidad el órgano llamado a juzgar - el Director Regional y sus delegados en ciertos casos- estaban sujetos a las instrucciones y a la interpretación del Director; es de gran importancia esta innovación, y viene a ser consecuencia de la introducción de este nuevo Tribunal Tributario.

²⁷ Las Cortes de Apelaciones designarán, mediante Auto acordado, los miembros que integrarán la Sala que le corresponda conocer de los asuntos tributarios, prefiriéndose, para su integración, a los Ministros con conocimientos en estas materias.

1.5. En lo que se refiere a la designación del nuevo Tribunal, se ha modificado la Ley Orgánica del SII.

En primer lugar, en cada Dirección Regional existirá un Tribunal Tributario, el que ejercerá su competencia sobre todo el territorio jurisdiccional de aquélla. Se ha indicado, por el Colegio de Abogados, la inconveniencia de que el proyecto incorpore las normas, para el establecimiento de los jueces tributarios, en la Ley Orgánica del SII. Se consideraría a los Tribunales Tributarios como una dependencia más del Servicio, según esta institución; las normas relativas a los tribunales tributarios deben incluirse en el Código Tributario, aseguran.

En segundo lugar, el Juez Tributario y el Abogado Resolutor del Tribunal, serán nombrados por el Presidente de la República, de entre una terna propuesta por la respectiva Corte de Apelaciones. Esta terna se formará de una lista de un mínimo de cinco y un máximo de diez nombres que le será propuesta por la Dirección Nacional del Servicio Civil. A su vez, esta Dirección deberá efectuar un concurso público para seleccionar los nombres de la lista. Se dictará, para el efecto, un reglamento que normará este procedimiento²⁸. A pesar de este cambio, la Cámara de Comercio ha hecho notar que, como la Dirección Nacional del Servicio Civil es dependiente del Ministerio de Hacienda, la confección de las listas se puede ver influenciada por la perspectiva de la autoridad de turno; agregó que lo propuesto en el proyecto podría derivar finalmente en un cuerpo de jueces que

²⁸ El Proyecto de Ley primitivo disponía que el Ministro de Hacienda fuera el encargado de proponer la lista para conformar la terna, pero surgieron posiciones adversas que advertían el atentado a la independencia del Tribunal Tributario. Esto se modificó y quedó la Dirección Nacional del Servicio Civil como la encargada de esta tarea. El Consejo General de Abogados de Chile ha propuesto que la propia Corte de Apelaciones confeccione la terna libremente, previo concurso público.

respondan a una manera subjetiva de entender las materias tributarias, afectando la independencia del Tribunal Tributario. Es por este motivo, según la Cámara de Comercio de Santiago, que debe contarse con normas claras en el reglamento que regule esta materia.

No obstante, esta forma de designación sólo opera para el Juez Tributario y el Abogado Resolutor; el personal restante será proporcionado por el propio SII, lo que claramente va en contra de los propósitos del proyecto: la total independencia del Tribunal Tributario.

1.6. Se agrega un art. 41 bis que señala: “Los Jueces Tributarios serán independientes de toda autoridad del Servicio de Impuestos Internos en el desempeño de su ministerio. Les son aplicables a los Jueces Tributarios las disposiciones contenidas en los artículos 76, 77 y 79 de la Constitución Política de la República; durarán, por consiguiente, indefinidamente en sus cargos y no podrán ser removidos ni separados por el Servicio.

Los Jueces Tributarios estarán directamente sujetos a la supervigilancia directiva, correccional y económica de la Corte de Apelaciones que ejerza jurisdicción sobre el lugar donde aquél tiene su asiento.”

Con la incorporación de este artículo, se pretende acabar con las críticas sobre falta de independencia e imparcialidad que mantendrían los actuales directores regionales. En efecto, confirma esta posición la inamovilidad de los futuros jueces tributarios.

1.7. En cuanto a la calificación, el juez tributario será calificado por la Corte de Apelaciones que ejerza jurisdicción en el lugar donde aquél tenga su oficio; esta

evaluación será anual, dentro de la primera quincena del mes de enero. La Corte podrá requerir informes al SII sobre cursos de capacitación realizados por el juez y los funcionarios del Tribunal, sobre cumplimiento de horarios de ingreso, salida y permanencia en el lugar de trabajo, y sobre ausencias injustificadas.²⁹ En contra de esta calificación procede el recurso de apelación para ante la Corte Suprema. Los demás funcionarios del tribunal serán calificados por el respectivo juez tributario, quién lo hará de conformidad con las normas y procedimientos contenidos en el Reglamento de Calificaciones del Personal Afecto al Estatuto Administrativo, en lo que fueren aplicables. También aquí procede apelación, pero se interpone para ante el Director.³⁰

1.8. Otro punto importante que cabe analizar es el de la remuneración del Juez Tributario. Éstos percibirán, mensualmente, una asignación fija de carácter especial, equivalente a un 75%, porcentaje que se calculará sobre la cantidad que resulte de la suma del sueldo base asignado al grado respectivo, más la asignación establecida en el art. 6 del D.L. N° 3.551, y la señalada en el art. 4 de la ley N° 18.717. Como se puede observar, su remuneración es independiente de los ingresos por recaudación que tenga el SII. Pero, como bien señaló el señor Axel Buchheister, en representación del Instituto Libertad y Desarrollo³¹, el

²⁹ Gracias a una indicación formulada por el Ejecutivo, se modificó el proyecto que, en su etapa primitiva, incluía remitir a la Corte de Apelaciones, encargada de la calificación del juez, informes del SII fundados en la apreciación que le mereciera el juez, atendida la eficiencia demostrada en el desempeño de su cargo. Si el proyecto hubiera permanecido en su etapa original, claramente se hubiera atropellado la independencia e imparcialidad del juez tributario.

³⁰ Esta nueva forma de calificar al Juez Tributario, es un cambio importante para alcanzar la independencia que todo juez debe tener, cuestión que, por todo lo revisado en el capítulo segundo, no se lograba. Debe recordarse que, en la actualidad, los Directores Regionales son designados por el Director, son de su exclusiva confianza, por lo que pueden ser removidos si la pierden.

³¹ Vid. Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el proyecto de ley, Boletín N° 3.139-05

personal es remunerado conforme a las normas que rigen para el SII, que supone ingresos por recaudación; así, en la medida que el Juez Tributario dicte fallos en contra del SII, estaría disminuyendo el ingreso de los funcionarios del tribunal.

Cabe señalar, además, que este nuevo Tribunal Tributario tendrá independencia económica del SII, puesto que se incorporará un programa presupuestario que incluirá los fondos destinados a su funcionamiento.

SECCIÓN 2. Procedimiento General de Reclamaciones.

2.1. Con la introducción de la figura del “juez tributario”, el proyecto de ley considera “parte” al SII en el procedimiento de reclamaciones. La relevancia de este cambio está dada por la mención expresa de esta calidad; hay que recordar que la posición del SII siempre se ha inclinado por no estimarse “parte”.

Los nuevos incisos, segundo y tercero, que agrega el proyecto al art. 129 del CT, señalan expresamente lo anterior: “El Servicio de Impuestos Internos, será considerado como parte en la primera instancia de los procesos seguidos conforme a este Libro.

También tendrá la calidad de parte en las incidencias, recursos de apelación y recursos que procedan ante la Corte Suprema, sin perjuicio de las facultades del Consejo de Defensa del Estado.”

2.3. Se agrega, asimismo, que los fallos del Tribunal Tributario deben ser fundados³². En el Informe de la Comisión de Hacienda, el Ejecutivo formuló una indicación en orden a añadir el siguiente párrafo: “Especialmente, cuando en el fallo se desestimare la interpretación de la ley tributaria contenida en circulares, resoluciones u oficios emitidos por el Servicio, deberán señalarse las razones que se han tenido en consideración para ello.”. Al respecto, el Diputado Rodrigo Álvarez aclaró que en Chile no existe el precedente y que las sentencias sólo producen efecto en el caso en que se dicten, por lo que no se ve motivo para que un juez deba fundamentar especialmente las razones por las que tendría un criterio distinto al sustentado por el SII. Reiteró en que las sentencias deben fundarse caso a caso y que no existe un criterio uniforme a aplicar según la jurisprudencia. Agregó que en Chile son los jueces los soberanos para interpretar la ley. Aunque no existiera esta norma, el fallo igual debiera ser fundado de acuerdo con las normas del art. 9 del CPC, en relación con el 170 del mismo Código. Finalmente la indicación del ejecutivo fue rechazada.

2.4. Otra innovación fue la facultad del SII de impetrar la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente, o de ambos. El fundamento de esta medida es resguardar los resultados del proceso. Esta medida se puede solicitar sólo en el procedimiento de

³² En lo concerniente a la prueba, el Juez Tributario la apreciará de conformidad a las reglas de la sana crítica, deberá expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en cuya virtud les designe valor o las desestime. El Director del SII, Juan Toro, indicó, en el Informe de la Comisión de Hacienda, que se desea precisar en la norma el concepto de la sana crítica de modo que no haya lugar a dudas respecto a su alcance. El Colegio de Abogados también ha aludido a este punto, según esta institución no es favorable suplir el régimen general del CPC por las reglas de la sana crítica, porque normalmente se ignoran cuáles son estas reglas.

reclamaciones. Cabe tener presente que la medida cautelar nombrada, así como está concebida, es ajena a cualquier procedimiento, pues es el demandante quien puede solicitarla y no el demandado, así lo ha hecho notar el Colegio de Abogados. Esta medida podría amedrentar al contribuyente quien finalmente se desistirá de su acción. El señor Juan Toro, señaló que se otorga esta facultad al Fisco, porque ha diferencia del procedimiento actual, el proyecto de ley lo considera “parte” en el nuevo procedimiento propuesto.

2.5. En lo relativo a la Reconsideración Administrativa, ésta consiste en un recurso que tiene el contribuyente y que reviste el carácter de obligatorio para que pueda, con posterioridad, interponer una reclamación³³; se persigue el agotamiento de la vía administrativa. Es importante recalcar que esta fase no tiene forma de juicio.³⁴

2.6. Es necesario agregar que se mantiene la gratuidad al acceso de los procedimientos establecidos en el Código Tributario, pues no se exige la comparecencia de abogado, por lo menos en lo referente a la primera instancia.³⁵

³³ Los actos susceptibles de reclamación no se han modificado.

³⁴ El Colegio de Abogados considera que esta etapa previa limita y condiciona los derechos de los contribuyentes a ocurrir ante un tribunal independiente e imparcial, ya que esta instancia cuenta con un plazo de interposición corto y no guarda concordancia con el establecido para el reclamo. Además no puede considerarse obligatorio el acto por el cual una persona decide presentar una petición a la autoridad, ya que según nuestra Constitución es un derecho.

³⁵ Sin embargo, el Presidente del Colegio de Contadores de Chile, señor Luis Alberto Werner-Wildner, señala que es preocupación de los Contadores que se encarezca significativamente los costos de litigar y se aumente la demora en lograr la resolución de los casos, puesto que el Fisco tendría que apelar en contra de los fallos hasta agotar todas las instancias que correspondan, lo que implicaría que el contribuyente asumiría mayores costos por concepto de reajustes, intereses y multas al momento del pago del impuesto, si finalmente es adverso el fallo.

CAPÍTULO V: Conclusiones.

Con el fin de proteger los derechos de las personas, nuestra Constitución Política consagra los principios de juridicidad y supremacía constitucional, según los cuales los órganos del Estado deben sujetarse en su actuar a derecho. Con todo, el principio más importante en esta materia es el del Debido Proceso. Además, ha establecido la separación de los poderes del Estado, en donde éste y su Administración Pública son independientes del Poder Judicial y del Legislativo.

Sin embargo, hemos visto que a uno de los órganos que componen la administración del Estado, el SII, se le han conferido, legalmente, ciertas potestades que contravienen los principios antes nombrados. Particularmente, nos referimos a las atribuciones de los Directores Regionales, específicamente, conocer y fallar los reclamos que presenten los contribuyentes dentro del **Procedimiento General de Reclamaciones**, regulado por el CT. En efecto, el mismo órgano encargado de maximizar los ingresos del Estado debe resolver las controversias que se susciten con los particulares, es decir, está actuando como juez y parte, lo que visiblemente lo priva de la independencia e imparcialidad que todo juzgador debe poseer. Es más, la dependencia funcional y jurisdiccional del Director Regional hacia el Director nos parece evidente; no puede pensarse que el primero va a aplicar la ley de una manera distinta a la interpretada por el segundo, y menos todavía si éste puede removerlo de su cargo. La independencia e imparcialidad es una exigencia propia de un órgano jurisdiccional, y el Director Regional ejerce una facultad jurisdiccional, entonces tenemos como consecuencia que no se cumple con la separación de poderes garantizada por nuestra Carta

Fundamental, y se vulneran claramente los derechos amparados por ella, en especial el debido proceso.

De igual modo, la facultad del Director Regional de delegar la función de conocer y fallar los reclamos de los contribuyentes en un subalterno, es inconstitucional, puesto que infringen el principio de legalidad, y más aún el debido proceso. Creemos que el artículo 20 de la Ley Orgánica del SII, y los artículos 6, Letra B, N° 7, del CT, y en especial el 116 del mismo cuerpo legal, contrarían la Constitución. Se debe entender que ésta es una facultad jurisdiccional, y se aplica el principio de que la jurisdicción es indelegable. Por su parte, la posición de la jurisprudencia en esta materia ha variado, en un comienzo se rechazaban la mayoría de los recursos interpuestos por los contribuyentes que buscaban demostrar la inconstitucionalidad de la delegación de facultades por parte del Director Regional. Pero, en el último tiempo, mediante el Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad, se ha logrado satisfacer las pretensiones de los recurrentes, en orden a declarar inaplicable el art. 116 del CT, y así dejar sin efecto la delegación hecha por los Directores Regionales en sus subordinados.

Como consecuencia de todo lo descrito anteriormente, el contribuyente queda en un estado de desigualdad y vulnerabilidad frente al Estado. Es el contribuyente el sujeto de derechos que deben ser garantizados por éste mediante las normas, y como pudimos analizar sólo mediante innumerables recursos se ha logrado reestablecer el imperio del derecho.

Para resolver los problemas planteados, se ideó un proyecto de ley para Fortalecer y Perfeccionar la Jurisdicción Tributaria, actualmente en trámite en el Congreso. El proyecto reforma varios aspectos del Procedimiento de

Reclamaciones, creando los denominados Tribunales Tributarios, que serán los llamados a conocer y fallar, entre otras cosas, los reclamos tributarios que interpongan los contribuyentes contra determinadas actuaciones del SII. En general, los cambios del referido proyecto van dirigidos a buscar la independencia e imparcialidad del órgano juzgador.

Aunque nos parece que el proyecto solucionará muchos de los inconvenientes del actual sistema, creemos que todavía quedan algunos cabos sueltos. Así, respecto de la ubicación del Tribunal Tributario no puede ser que se pretenda ubicarlo en las dependencias del SII, lo que se necesita es una independencia tanto real como aparente.

En lo referente a la designación del Juez Tributario, nos parece que incorporar a un órgano que intervenga en el proceso como la Dirección Nacional del Servicio Civil, no es de lo más acertado. Estamos de acuerdo con las críticas a este punto, pues la dependencia de este órgano al Ministerio de Hacienda, puede, de alguna manera, subjetivizar la confección de la lista y tender al criterio del gobierno de turno, de este modo, los jueces elegidos podrían fallar según la perspectiva de dicho gobierno.

En lo tocante a la Reconsideración Administrativa, nuestra posición es que esta etapa previa no debiera ser obligatoria; debiera existir, pero siendo facultativa del contribuyente. Estamos concientes que lo que se pretende es no agobiar a los Tribunales Tributarios con recarga de trabajo, pero imponer esta etapa no nos parece lo más acertado, creemos que se están poniendo obstáculos al contribuyente que lo harán desertar antes de satisfacer su pretensión.

Como dijimos, aunque el proyecto de ley soluciona la mayoría de los conflictos actuales, una vez entrado en vigencia se verán los problemas que presentará en la práctica. Sin embargo, podemos ver que nuestro país finalmente ha evolucionado en esta materia, y pretende avanzar hacia la total protección de los derechos garantizados por la Carta Fundamental.

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

1. DEPARTAMENTO ESTUDIOS TRIBUTARIOS, *Prácticas y Procedimientos Tributarios*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1996.
2. ALAMOS VERA, Eduardo, *Manual Del Juicio Tributario*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1991.
3. BLANCO SANTANDER, Rodolfo, *Procedimiento General de Reclamaciones tributarias*, Editorial Aremi Ediciones Ltda., Santiago de Chile, 2002.
4. PEREIRA ANABALÓN, Hugo, *Curso de Derecho Procesal*, Tomo I, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1993.

Artículos:

1. ARANCIBIA MATTAR, Jaime, “Los Tribunales Tributarios como Comisiones Especiales”, *Revista Ius Publicum*, núm. 8 (2002), pp. 161-178.
2. MORALES ROBLES, Eduardo, “La ‘Justicia’ Tributaria”, *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae*, núm. 3 (1999), pp. 53-76.
3. SOTO KLOSS, Eduardo, “Los llamados Tribunales Tributarios ¿son propiamente tribunales?”, *Revista Gaceta Jurídica*, núm. 263 (2002), pp. 7-9.
4. ESCUDERO HERESMANN, Eduardo, “Mayor Independencia Judicial”, sitio Web:

www.lexisnexis.cl/Contenido/Legal/Doctrina/Doctrina_EduardoEscuderoHeresman.n.asp

5. UGALDE PRIETO, Rodrigo, "Improcedencia de delegación de jurisdicción en materia tributaria", sitio Web:

www.lexisnexis.cl/Contenido/Legal/Doctrina/Doctrina_RodrigoUgaldePrieto.asp

6. GARCÍA ESCOBAR, Jaime, "Análisis del Tribunal tributario a la luz de la jurisprudencia", sitio Web:

www.udd.cl/seminarios/santiago/pdf/tribunal_tributario%20.pdf

Jurisprudencia:

1. Sentencia Corte de Apelaciones de Concepción, Recurso de Protección, 05 de junio del 2002, sitio Web:

www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2002/codigo/jj1558.doc

2. Sentencia Corte de Apelaciones de Concepción, Recurso de Protección, año 2001, sitio Web: www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2001/codigo/jj1454.doc.

3. Sentencia Corte de Apelaciones de Concepción, Recurso de Protección, 23 de mayo del 2001, sitio Web:

www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2001/codigo/jj1284.doc.

4. Sentencia Corte Suprema, Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad, 27 de julio del 2004, sitio Web: www.poderjudicial.cl/0.8/info_causas/esta402.php

5. Sentencia Corte Suprema, Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad, 28 de junio del año 1996, sitio Web:

www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/1996/codigo/septiembre2.doc,

6. Sentencia Corte de Apelaciones de La Serena, Recurso de Apelación, 03 de julio del 2001, sitio Web:

www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2001/codigo/jj1285.doc

7. Sentencia Corte de Apelaciones de Puerto Montt, Recurso de Apelación, 09 de octubre del 2002, sitio Web:

www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2002/codigo/jj1578.doc

8. Sentencia Corte de Apelaciones de Antofagasta, Recurso de Apelación, 02 de marzo del 2004, sitio Web:

www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2004/codigo/jj1702.doc

9. Sentencia Corte Suprema, Recurso de Casación en la Forma, 21 de octubre del 2003, sitio Web: www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2003/codigo/jj1653.doc

10. Sentencia de la Corte Suprema, Recurso de Casación en el Fondo y la Forma, 03 de octubre del 2001, sitio Web:

www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2001/codigo/jj1399doc

11. Sentencia Corte de Apelaciones de Santiago, Recurso de Apelación, 26 de julio del 2002, Revista Gaceta Jurídica, núm. 241 (2000), pp. 234-241.

12. Sentencia Corte de Apelaciones de Santiago, Recurso de Apelación, 26 de julio del 2000, Revista Ius Publicum, núm. 6 (2001), pp. 211-227.

13. Sentencia Corte de Apelaciones, Recurso de Apelación, 01 de agosto del 2000, Revista Gaceta Jurídica, núm. 242 (2000), pp.230-237.

14. Sentencia Corte de Apelaciones, Recurso de Apelación, 07 de septiembre del 2000, Revista Gaceta Jurídica, N° 243 (2000), pp. 221-228.

15. Sentencia Corte Suprema, Recurso de Casación en el Fondo, 20 diciembre del 2002, sitio Web: www.lasemanajuridica.cl/LaSemanaJuridica/1276/articles-27901_foto_Recurso.doc

Documentos:

1. COLEGIO DE ABOGADOS DE CHILE A.G., Oficio N° 026, 21 de marzo del 2003.
2. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 56, 21 de septiembre del 2000.
3. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 65, 26 de noviembre de 1999.