UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONOMICO

"ANÁLISIS CRÍTICO DEL SISTEMA JURISDICCIONAL TRIBUTARIO CHILENO"

MEMORIA DE PRUEBA PARA OPTAR AL GRADO DE
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

PROFESOR GUIA: GUSTAVO LAGOS HENRIQUEZ
MEMORISTAS: ANDRÉS GRUNEWALDT CABRERA
CAROLINA LASTRA MIRANDA

Santiago, Marzo de 2003

A nuestros Padres, Abuelos y Amigos por el desinteresado apoyo brindado en la gestación de este proyecto. De alguna forma, una parte de cada uno de ustedes está en él.

A Mariana, gracias por su gran paciencia, amor e incondicionalidad.

Nuestros más sinceros agradecimientos a nuestro profesor don Gustavo Lagos Henríquez, por haber creído en este proyecto y por la constante colaboración al éxito del mismo.

TABLA DE CONTENIDO

Página

INTRODUCCIÓN.....1

CAPÍTULO I.

LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA.....3

A. Concepto de Jurisdicción.....3

B. Objetivos de la Jurisdicción.....6

CAPÍTULO II.

BASES DEL EJERCICIO DE LA JURISDICCION.....8

A. Cuestiones preliminares.....8

B. Estudio de las Bases en particular.....10

B.1. Legalidad.....10

B.2. Independencia.....13

B.3. Inamovilidad.....18

B.4. Responsabilidad.....20

B.5. Territorialidad.....23

B.6. Jerarquía o Grado.....24

B.7. Publicidad.....25

B.8. Sedentariedad.....26
B.9. Pasividad.....27
B.10. Inavocabilidad.....29
B.11. Inexcusabilidad.....30
B.12. Gratuidad.....30
B.13. Autogeneración Incompleta.....31
B.14. Continuatividad.....32

CAPÍTULO III.

SISTEMAS JURISDICCIONALES TRIBUTARIOS EN EL DERECHO COMPARADO.....34

A. Estudio de los principales sistemas foráneos.....34
A.1. Sistema Argentino.....34
A.2. Sistema Uruguayo.....37
A.3. Sistema Mexicano.....38
A.4. Sistema de Estados Unidos.....40
A.5. Sistema Alemán.....42
A.6. Sistema Español.....42
A.6.a. Etapa Administrativa.....43
A.6.b. Etapa Judicial.....45

B. Conclusiones.....46

CAPÍTULO IV.

EL SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO.....48

A. Breve descripción del Sistema Jurisdiccional Tributario actual.....48

A.1. Facultades Fiscalizadoras.....49

A.2. Facultades Jurisdiccionales.....50

B. Principales falencias del Sistema Jurisdiccional Tributario actual.....51

B.1. Problema del Juez Parte.....52

B.1.a. Análisis del problema.....52

B.1.b. Defensa del Servicio de Impuestos Internos.....57

B.1.c. Conclusión.....58

B.2. Problema de la Delegación de la Facultad Jurisdiccional.....61

B.2.a. Marco Jurídico.....61

B.2.b. Origen de esta controvertida atribución.....65

B.2.c. Análisis del problema.....69

B.2.d. Jurisprudencia Judicial.....70

B.2.e. Reciente pronunciamiento de la Excelentísima Corte Suprema.....74

B.2.f. Consecuencias del Fallo.....77

CAPÍTULO V.

ANÁLISIS DEL PROYECTO DE LEY QUE FORTALECE Y PERFECCIONA LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA.....81

A. Consideraciones Previas.....81

B. Análisis del Proyecto de Ley.....83

B.1. Creación de Tribunales Tributarios independientes.....84

B.1.a. Breve reseña histórica.....84

B.1.b. Proyecto de ley.....87

B.1.c. Observaciones.....90

B.2. Especialización de las Cortes de Apelaciones.....94

B.2.a. Proyecto de ley.....94

B.2.b. Observaciones.....95

B.3. Etapa de Reconsideración Administrativa obligatoria.....98

B.3.a. Proyecto de ley.....98

B.3.b. Observaciones.....99

B.4. Análisis de las reformas en el Proceso Tributario.....102

B.4.a. Proyecto de ley.....102

B.4.b. Observaciones.....104

B.5. Aplicación gradual de la reforma.....107

B.5.a. Proyecto de ley.....107

B.5.b. Observaciones.....108

CAPÍTULO VI.

CONCLUSIONES.....110

BIBLIOGRAFÍA.....112

ANEXO.....115

INTRODUCCIÓN

Toda Nación democrática y moderna debe fundarse y establecerse teniendo como norte al Estado de Derecho, es decir, gobernantes y gobernados sometidos al imperio de la ley.

A fin de cumplir con esto, es necesario contar con una Constitución Política en la cual se plasmen todas las bases y principios que deben primar en todo ordenamiento jurídico.

El Derecho Tributario, por cierto, no se escapa de esta regla, debiendo por un lado, tener un conjunto de normas tributarias acordes con estos principios; y por otro, contribuyentes y órganos fiscalizadores y jurisdiccionales que cumplan con este mandato constitucional.

Al analizar las distintas materias que componen a esta rama del Derecho, tanto es su aspecto formal como sustantivo, podemos constatar que a grandes rasgos se cumple con todo lo expuesto. Sin embargo, a nuestro juicio, hay un campo dentro del Derecho Tributario que cada vez se encuentra más desgastado, obsoleto e inviable, que necesita con urgencia una profunda reforma. Nos referimos, por supuesto, al actual Sistema Jurisdiccional Tributario chileno, institución que debiera tener los días contados.

El objetivo de este trabajo es traer al tapete los principales problemas que nuestro órgano jurisdiccional tributario posee. Para ello, partiremos analizando brevemente el concepto de jurisdicción y los principios que la regulan, exponiendo luego los sistemas vigentes en el Derecho Comparado, para terminar con un análisis de nuestro actual sistema, sus principales falencias, y con un estudio del Proyecto de Ley enviado por el Poder Ejecutivo al Congreso Nacional referido a la Creación de Tribunales Tributarios independientes e imparciales, constatando qué beneficios aportará a la justicia tributaria y en qué sentido.

Nuestro trabajo, en definitiva, busca poner énfasis en la deficitaria calidad en que se encuentra el contribuyente en desmedro de su derecho de defensa respecto de dicho órgano, y en los cambios que se debieran producir en este escenario con el nuevo proyecto de ley enviado por el Poder Ejecutivo al Congreso que crea a los Tribunales Tributarios.

I. LA JURISDICCION TRIBUTARIA

A. CONCEPTO DE JURISDICCIÓN

La voz jurisdicción ha sido utilizada de diversas maneras, entendiéndola como sinónimo de territorio, competencia, poder, y función. En este capítulo abordaremos la última de estas acepciones, es decir, la facultad de administrar justicia, resolviendo los conflictos de relevancia jurídica que puedan surgir entre las partes, aplicada al Derecho Tributario.

Ya despejado este punto, creemos conveniente partir definiendo que es lo que entendemos por jurisdicción. Al respecto, nos inclinamos por la definición del profesor Eduardo Couture, el cual señala que es: "la función pública, realizada por órganos competentes del Estado, con las formas requeridas en la ley, en virtud de la cual, por acto de juicio, se determina el derecho de las partes, con el objeto de dirimir sus conflictos y controversias de relevancia jurídica, mediante decisiones con autoridad de cosa juzgada, eventualmente factibles de ejecución".[1]

[1] Couture J. Eduardo. Fundamentos de Derecho Procesal Civil. Ediciones Depalma, 1985, pág. 40.

Dentro de las características principales que presenta la jurisdicción, podemos destacar las siguientes: es una función pública, eventual, indelegable, improrrogable, ejercida por los tribunales establecidos por ley, los cuales siguiendo las normas del debido proceso, resuelven un conflicto de relevancia jurídica, el cual puede ser de naturaleza pública o privada.

Cabe señalar que la función jurisdiccional es una sola y como tal no admite clasificaciones. Al respecto, el profesor Juan Colombo señala que por el solo hecho de dividirse, ésta se restringe y especifica en el concepto de competencia.[2] Sin embargo, a objeto de entrelazar este concepto con el Derecho Tributario, creemos conveniente partir señalando cuales son las características especiales que surgen dentro de esta rama del derecho:

a. En primer lugar, en cuanto al órgano que ejerce jurisdicción, ya que en muchos casos -como veremos más adelante en el capítulo referido al Derecho Comparado- este se encuentra ubicado al interior del Poder Ejecutivo, o bien dentro del Poder Judicial, pero como tribunal especial.

[2] Colombo Campbell, Juan, La Jurisdicción en el Derecho Chileno, Editorial Jurídica de Chile, 1991, pág. 51.

b. La controversia de relevancia jurídica a resolver es, obviamente, de naturaleza tributaria, siendo por regla general una disputa en torno a la existencia, monto y exigibilidad de una obligación tributaria, ya sea principal o accesoria.

c. Por último, en cuanto a las partes intervinientes, siempre estaremos en presencia de un conflicto de naturaleza pública, ya que se verá enfrentado por un lado el Estado, representado por el Servicio de Impuestos Internos, y por otro el contribuyente.

Todas estas características -especialmente la última- nos llevan a situar a la jurisdicción tributaria dentro del Contencioso Administrativo, el cual, conforme a lo expuesto por el profesor Enrique Silva Cimma[3], requiere el cumplimiento de tres requisitos:

a. La existencia de un conflicto entre la administración del Estado y un particular.

b. Que el conflicto se genere con motivo de un acto de autoridad de la administración.

[3] Silva Cimma, Enrique, Derecho Administrativo, Editorial Universitaria, 1959.

c. Que deba ejercerse una ulterior actividad jurisdiccional para la resolución del conflicto.

Todos estos requisitos se cumplen plenamente en materia tributaria, naciendo el concepto del *"Contencioso Tributario"*, el cual se puede definir como aquellos conflictos que se generan entre un contribuyente y la Administración del Estado a consecuencia de algún acto administrativo, referido a existencia, monto o exigibilidad de una obligación tributaria, siendo la jurisdicción tributaria la encargada de resolver dicha disputa.

Cabe señalar por último que dentro de la historia constitucional de nuestro país siempre a rondado la idea del establecimiento de Tribunales Contencioso Administrativos, cuestión que se tratará extensamente en el capítulo relativo al proyecto que ley que crea los tribunales tributarios.

B. OBJETIVOS DE LA JURISDICCIÓN

El principal objeto de la jurisdicción es resolver los conflictos de relevancia jurídica que se susciten entre las partes, con eficacia de cosa

juzgada y eventual posibilidad de ejecución.

Es importante constatar que los conflictos de relevancia jurídica se generan cuando un sujeto, con su acción u omisión, produce como resultado el quebrantamiento del ordenamiento jurídico, infringiendo una norma de tipo imperativa, permisiva o prohibitiva. En este escenario, la jurisdicción justamente es la llamada a resolver esta disputa, mediante una sentencia que debe adquirir el carácter de ininpugnable, produciéndose el efecto de cosa juzgada formal y substancial.

En materia tributaria, la funcion jurisdiccional tiene por objeto resolver los conflictos jurídicos que surjan entre el Estado y los contribuyentes que se susciten a partir de un proceso de fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos.

Para cumplir con este objetivo, el órgano al cual se le entrega la función jurisdiccional debe cumplir con ciertos principios básicos, consagrados a nivel constitucional, denominados “Bases del Ejercicio de la Jurisdicción”, los cuales debido a su importancia, se analizarán detalladamente en el capítulo siguiente.

II. BASES DEL EJERCICIO DE LA JURISDICCION

A. CUESTIONES PRELIMINARES

La jurisdicción tiene como regla de oro a las Bases del Ejercicio de la Jurisdicción, las cuales se pueden definir como: "aquellos principios establecidos por la ley para el adecuado y eficiente funcionamiento de los órganos jurisdiccionales".[4]

La primera pregunta que nos debemos hacer es si estas bases se aplican a los tribunales tributarios. La respuesta desde luego es afirmativa, surgiendo dos argumentos bastante sólidos:

a. Por un lado, estos principios dicen relación con el *"órgano que ejerce jurisdicción"*, no refiriéndose necesariamente a los jueces de letras, la Corte de Apelaciones o la Corte Suprema. Esto nos lleva a afirmar que a cualquier órgano que la ley le entregue este poder deber del Estado, le son plenamente aplicables estas bases.

b. El segundo argumento es de orden legal, y dice relación con el marco normativo aplicable a los jueces tributarios, ya que, conforme a lo establecido por el artículo 5 inciso 4º del Código Orgánico de

[4] Maturana Miquel, Cristian, Bases del Ejercicio de la jurisdicción, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Junio de 1998, pág. 1.

Tribunales*, "Los tribunales especiales se regirán por las leyes que los establecen y reglamentan, sin perjuicio de quedar sujetos a las* ***disposiciones generales de este Código".*** Conforme a esto, le seria aplicable a los jueces tributarios el Código Orgánico de Tribunales, pero sólo en sus normas generales. Además, según lo dispuesto por el artículo 148 del Código Tributario, le son aplicables al Libro Tercero del Código Tributario las normas del Libro Primero del Código de Procedimiento Civil, en donde se regula expresamente los tribunales, los procedimientos y la prescripción.

Por último, es importante señalar que del estudio de las bases se pueden extraer las principales críticas y deficiencias de nuestro Sistema Judicial Tributario.

Conforme a la clasificación que realiza el profesor Cristian Maturana Miquel, podemos distinguir dentro de nuestro ordenamiento jurídico las siguientes bases del ejercicio de la jurisdicción:

1. Legalidad
2. Independencia.
3. Inamovilidad.
4. Responsabilidad.

5. Territorialidad.

6. Jerarquía o Grado.

7. Publicidad.

8. Sedentariedad.

9. Pasividad.

10. Inavocabilidad.

11. Inexcusabilidad.

12. Gratuidad.

13. Autogeneración Incompleta.

14. Continuatividad.

B. **ESTUDIO DE LAS BASES EN PARTICULAR**

B.1. **Legalidad**

Esta base se puede analizar desde tres puntos de vista:

a. Sentido Orgánico: Se refiere a que sólo en virtud de una ley se pueden crear tribunales. El artículo 73 inciso primero de la Constitución Política establece claramente que: *"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".

De esta norma podemos inferir que, en cuanto al establecimiento del tribunal, este debe verificarse con anterioridad a la iniciación del proceso. Además, en cuanto a la organización y las atribuciones que deben tener los tribunales de la República, éstas se determinarán a través de una Ley Orgánica Constitucional.

El principio o base de la legalidad en su sentido orgánico nos lleva a señalar un grave problema dentro de nuestro ordenamiento jurídico en materia procesal tributaria, el cual dice relación con la legalidad de la **delegación de la facultad jurisdiccional por parte del Director Regional del Servicio.** Este tema requiere de un análisis más detenido, por lo que estudiará por separado en el capítulo IV.

b. Sentido Funcional: Los tribunales deben actuar dentro del marco que les fija la ley y deben fallar los conflictos dándole a ella la correspondiente aplicación.

El marco de actuación de los tribunales se encuentra determinado por la ley en el Código Orgánico de Tribunales al tratar la Competencia en sus artículos 108 y siguientes.

En materia tributaria, este marco legal se establece en el Código Tributario, específicamente en el Libro Tercero, donde se determina la competencia del Director Regional para conocer de los Juicios de Reclamo e Infraccionales que se susciten entre los contribuyentes y el Servicio.

c. Como Garantía Constitucional: En este sentido, importa la igualdad en la protección de los derechos de las personas dentro de la actividad jurisdiccional.

Esta garantía se plasma jurídicamente en el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política, el cual señala expresamente en su inciso primero que, *"La Constitución asegura a todas las personas: N° 3, La igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos".*

En este sentido, el Código Tributario no establece diferencias entre los contribuyentes. Incluso, no se podría considerar una desigualdad la posibilidad de presentar el reclamo en el plazo de un año, cuando ciertos contribuyentes, conforme a lo establecido por el artículo 124 inciso 3º del Código Tributario, paguen los impuestos supuestamente adeudados. Más que una desigualdad,

podríamos decir que es un beneficio frente a la diligencia y responsabilidad del liquidado.

Si establece claras diferencias entre el contribuyente y el Servicio a la hora de enfrentarse al "juez tributario", anomalías que iremos detallando durante todo el presente trabajo, las cuales van, por poner un ejemplo, desde el tan conocido problema de juez parte, hasta el valor probatorio de las declaraciones de funcionarios del Servicio.

B.2. **Independencia**

Esta base es importantísima, ya que si el juez no está libre de cualquier interferencia o presión exterior, no podrá administrar justicia imparcialmente según la ley.

Es así como el profesor Karl Loewenstein señala que[5] "La independencia tradicional de los jueces tiene un significado personal y funcional. Por lo pronto, significa que el juez, cualquiera que haya sido el método de designación, no podrá ser destituido de su cargo salvo por violación de sus deberes judiciales

[5] Loewenstein Karl, Teoría de la Constitución, traducido por Alfredo Gallego Anabitarte, Editorial Arial Barcelona, tercera edición, 1983, pág. 294.

quamdiu se bene gesserint, con las palabras de la famosa formulación del primer reconocimiento legal de este principio en el Act of Settlement".

"La independencia de la función judicial significa, además, que el juez en el cumplimiento de su tarea, tiene que estar **libre de influencias e intervenciones extrañas**, tanto si provienen del gobierno, del parlamento, del electorado o de la opinión pública. En la sentencia de un caso que le haya sido presentado no tendrá que estar sujeto a órdenes del gobierno o en especial del Ministro de Justicia, si es que éstas deben de existir, tal como ocurrió en el abuso de las instrucciones a los jueces (*Richteranveisungen*) durante el régimen nacional socialista en la última guerra. El juez no deberá estar sometido ni a las instrucciones del parlamento ni a las de un tribunal jerárquicamente superior".

Dentro de nuestra legislación, esta base la podemos analizar desde tres puntos de vista:

a. Sentido Orgánico: Se relaciona con la idea de que el Poder Judicial goza de autonomía frente a los demás poderes del Estado, sin que exista una dependencia jerárquica entre ellos.

Esto se consagra en el artículo 73, inciso primero, parte primera de la Constitución Política, el cual señala que *"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"*. Además, el artículo 12 del Código Orgánico de Tribunales establece que *"El Poder Judicial es independiente de toda otra autoridad en el ejercicio de sus funciones".*

b. Sentido Funcional: consiste en que la función jurisdiccional encomendada se ejerce sin que otros poderes del Estado se inmiscuyan de cualquier forma en el desempeño de la función que se les ha encomendado.

Los órganos jurisdiccionales además pueden recurrir a la fuerza pública para hacer cumplir sus resoluciones. Así lo establece el artículo 11 del Código Orgánico de Tribunales.

c. Sentido Personal: Se refiere a que las personas que ejercen la función jurisdiccional son autónomas del resto de los otros poderes del Estado, incluso dentro del Poder Judicial mismo.

Para proteger esta actuación independiente se han establecido ciertas instituciones, como por ejemplo, el privilegio de la inviolabilidad consagrado en el artículo 78 de la Constitución Política, consistente en que los magistrados y

jueces no podrán ser aprehendidos sin orden del tribunal competente, salvo en el caso de crimen o simple delito flagrante y sólo para ponerlos a disposición del tribunal competente.

En materia procesal tributaria, en este punto, encontramos uno de los defectos más graves en cuanto a la independencia de nuestros actuales tribunales tributarios.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 115 del Código Tributario, corresponde al Director Regional conocer en primera o única instancia las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecido una regla diversa. Esto también se consagra en el artículo 6 letra b) del mismo cuerpo legal, que señala expresamente que al Director Regional le corresponde resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes de conformidad a las normas del Libro Tercero.

Es así como se establece claramente que los encargados de administrar justicia son **miembros del Servicio de Impuestos Internos**, dándose claramente el gravísimo problema de que un organismo haga las veces de juez y parte en un mismo conflicto. Esto atenta claramente contra las normas del debido proceso consagradas en nuestra Constitución Política, y aunque el

Servicio ha tratado durante varios años separar al juez tributario del departamento jurídico, señalando que no es la misma persona la que resuelve y la que es parte, en el fondo no puede desmentir el hecho que es el mismo organismo el que realiza ambas funciones. Este tema, dada su importancia, se estudiará a fondo en el capítulo IV.

Un segundo problema dentro de este punto, también gravísimo, dice relación con el notorio defecto que surge de la aplicación del artículo 19 letra b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y del artículo 6 inciso final del Código Tributario. Ambas normas obligan al Director Regional a resolver las reclamaciones tributarias y denuncias por infracciones **conforme a las instrucciones impartidas por la Dirección Nacional del Servicio**, afectando así severamente el principio de imparcialidad a la hora de emitir un fallo. Aunque este funcionario público que hace las veces de juez tenga la convicción de que el contribuyente tiene la razón, esta misma persona debe necesariamente acatar y aplicar la interpretación administrativa que realice el Director Nacional.

Una tercera situación que no es muy conocida y que puede llegar a influir sustancialmente dentro de la imparcialidad que debe tener todo juez, se da respecto de la remuneración que perciben los funcionarios del Servicio. Es así como conforme a lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley N° 19.041, la

remuneración de los funcionarios de Impuestos Internos, incluidos los jueces tributarios, se incrementa con un **"incentivo"** por recaudación, prestándose este incremento patrimonial para una serie de suspicacias, siendo improcedente aplicarlo en cualquier órgano que ejerza jurisdicción, especialmente en materia tributaria.

Estos son tres graves problemas dentro de la administración de justicia en materia tributaria, que esperamos que con el próximo envío del proyecto de ley que propone la creación de jueces tributarios independientes se acaben, primando así el principio de la independencia.

B.3. **Inamovilidad**

Esta base se relaciona estrechamente con la bases de la independencia y responsabilidad. Esta garantía impide que un juez o magistrado pueda ser privado del ejercicio de su función, ya sea en forma absoluta o limitada en cuanto al tiempo, lugar o forma en que se realiza, si no es con sujeción a las normas establecidas por la ley.

Un punto importante dentro de este principio es el que constata el profesor Alejandro Silva Bascuñán en su Tratado de Derecho Constitucional, al señalar expresamente que: "El beneficio de la inamovilidad no puede ser

absoluto y ya también en Inglaterra se impuso el principio de que tiene vigencia sólo mientras dure el buen comportamiento del juez, de manera que no tiene valor ante una actuación que importe falta grave a la actitud y funciones propias del magistrado".[6]

Es así como dentro de nuestro ordenamiento jurídico se cumple con lo expresado anteriormente, rigiendo un sistema de inamovilidad relativa, existiendo las siguientes causales de término:

a. Juicio de Amovilidad: Establecido en los artículos 338 y 339 del Código Orgánico de Tribunales, de nula aplicación práctica. Se tramita como juicio sumario.

b. Calificación Anual: El juez que ha sido mal calificado es removido de su cargo por el solo ministerio de la ley, cuando figure en la lista deficiente o cuando figure por segundo año consecutivo en la lista condicional. Así lo establece el artículo 278 bis del Código Orgánico de Tribunales.

c. Remoción acordada por la Corte Suprema: El máximo tribunal por requerimiento del Presidente del la República, a solicitud de parte interesada o de oficio, podrá declarar que los jueces que no han tenido buen comportamiento, previo informe del inculpado y de la Corte de Apelaciones

[6] Silva Bascuñán, Alejandro, Tratado de Derecho Constitucional, La Constitución de 1925, Tomo II, pág. 412 y 413.

respectiva, sean removidos conforme al acuerdo de la mayoría del total de sus componentes, artículo 77 inciso 3º de la Constitución.

d. Remoción por edad: Cabe destacar por último que los jueces cesarán sus funciones al cumplir 75 años de edad.

En materia tributaria nos encontramos nuevamente con deficiencias dentro de este principio, teniendo nula aplicación.

Es así como la Dirección Nacional y las Direcciones Regionales poseen una ilimitada facultad para nombrar y remover a su arbitrio a los jueces tributarios. Al tener esta facultad tan amplia, se genera necesariamente una sensación de inseguridad y inestabilidad por parte del propio juez tributario y por parte del contribuyente. Este punto también necesita un análisis dentro del proyecto de ley que enviará el ejecutivo.

B.4. **Responsabilidad**

Esta base es la consecuencia jurídica de las actuaciones o resoluciones de los tribunales que la ley sanciona según la naturaleza de la acción u omisión incurrida. Dentro de nuestro ordenamiento jurídico encontramos cuatro tipos de responsabilidades:

a. Responsabilidad Común: Deriva de la comisión de ciertos actos u omisiones que el juez realiza en su calidad de individuo particular y no como funcionario del poder judicial.

Al igual que todas las personas, los jueces deben responder de sus actos. El único beneficio es que conforme a lo establecido en el artículo. 46 del Código Orgánico de Tribunales, se produce una alteración de la competencia en las causas criminales en que sean partes o tengan un interés directo.

b. Responsabilidad Disciplinaria: Deriva de la facultad disciplinaria de los Tribunales Superiores de Justicia respecto de los inferiores, castigando la los actos que el juez realice con faltas o abusos graves, incurriendo en indisciplina o faltando al orden interno del Poder Judicial.

c. Responsabilidad Política: Este tipo de responsabilidad no proviene de una actividad sino que de una abstención, afectando sólo a los Tribunales Superiores de Justicia, cuando estos incurren en *"notable abandono de sus deberes".*

Así lo establece el artículo 48 N° 2 letra c) de la Constitución Política, señalando que estos tribunales pueden ser sometidos a un juicio político por vía de una acusación constitucional por parte de la Cámara de Diputados. El Senado es el ente encargado de resolver esta acusación, haciendo las veces de jurado.

d. Responsabilidad Ministerial: Es la consecuencia jurídica de actos o resoluciones que los jueces pronuncian en el ejercicio de sus funciones. Se puede dividir en:

- *Penal:* Deriva de la comisión de ciertos delitos por parte del juez en el ejercicio de su ministerio. Esta responsabilidad no se puede exigir directamente, requiriendo un procedimiento de calificación previa: la querella de capítulos.
- *Civil:* Conforme a lo establecido en el artículo 235 del Código Orgánico de Tribunales, todo juez delincuente será además civilmente responsable de los daños estimables en dinero que con su delito hubiere irrogado a cualquiera persona o corporación.

En materia procesal tributaria, se deberían aplicar todos los preceptos anteriormente expuestos, por ser las reglas generales aplicables a los jueces en nuestro ordenamiento jurídico y no existir normas especiales en esta materia. Sin embargo, a los jueces tributarios no se les aplica ni la responsabilidad disciplinaria, ni la política ni la ministerial, pudiendo ser solo sujetos de responsabilidad común, sin perjuicio de su responsabilidad administrativa como miembros del Servicio de Impuestos Internos.

B.5. **Territorialidad**

Consiste en que cada juez o tribunal ejerce sus funciones dentro de un territorio determinado por la ley. Es así como el artículo 7 del Código Orgánico de Tribunales establece que: *"Los tribunales sólo podrán ejercer su potestad en los negocios y dentro del territorio que la ley les hubiere respectivamente asignado".*

Hay, sin embargo, ciertos casos en que la ley faculta a un tribunal para actuar fuera de su territorio, como por ejemplo en la inspección personal del tribunal, en los exhortos, o en las actuaciones de los jueces de Santiago y Presidente Aguirre Cerda.

En materia procesal tributaria se aplica plenamente este principio, estableciéndose por la ley el territorio jurisdiccional dentro del cual el juez tributario ejerce sus funciones.

Como la ley ha entregado la administración de justicia tributaria al Director Regional, debemos abocarnos a la organización territorial de este organismo. Es así como en el artículo 4 de la Ley Orgánica del SII se establece que habrá una Dirección Regional en cada región del país y cuatro en la Región Metropolitana.

B.6. **Jerarquía o Grado**

Implica que la justicia se debe administrar a través de diversos tribunales, respecto de los cuales debe existir una jerarquía o gradualidad, aplicándose el principio de la doble instancia y de la organización piramidal.

Es así como dentro de nuestro ordenamiento jurídico rige el sistema de organización piramidal de los tribunales de la República. En su base encontramos a los jueces ordinarios de menor jerarquía (jueces de letras), siendo el superior jerárquico inmediato las Cortes de Apelaciones, estando en la cima de la pirámide la Corte Suprema.

En materia procesal tributaria se aplica este principio, teniendo el juez tributario como tribunal superior a la Corte de Apelaciones. Sin embargo, el juez tributario, como funcionario del Servicio de Impuestos Internos, también tiene como superior jerárquico a la Dirección Regional y en la cúspide a la Dirección Nacional, que si bien no son Tribunales Superiores jerárquicos, pueden llegar a ejercer presiones indebidas dentro de un juicio tributario.

B.7. **Publicidad**

Este principio se establece claramente el artículo 9 del Código Orgánico de Tribunales, el cual señala que *"Los actos de los tribunales son públicos, salvo las excepciones expresamente establecidas por la ley".*

Teniendo en consideración esto, las partes y cualquier persona ajena al juicio podrían consultar los expedientes, escuchar los alegatos de las partes y en general interiorizarse del estado del juicio. Sin embargo, este principio tiene excepciones establecidas por la ley, rigiendo el principio del secreto en ciertos casos, como por ejemplo, en la etapa del sumario en los juicios penales o en los acuerdos de los tribunales colegiados.

En materia procesal tributaria predomina el principio de la publicidad, siendo los actos del tribunal tributario, por regla general, públicos para las partes. Esto se desprende de las siguientes normas:

a. El artículo 130 Código Tributario, que en su parte segunda señala que el reclamante podrá imponerse de los autos del proceso en cualquier estado de la tramitación, salvo de los oficios o piezas que la Dirección Regional mantenga en carácter de confidenciales.

b. El citado artículo 9 del Código Orgánico de Tribunales, que establece la publicidad en los actos de los tribunales.

Esta última norma es aplicable al juez tributario, ya que al ser un tribunal especial, conforme a lo establecido por el artículo 5 inciso 4º del cuerpo legal anteriormente citado, se regirá por las leyes que los establecen y reglamentan, sin perjuicio de quedar sujetos a las disposiciones generales del Código Orgánico de Tribunales, y al estar el precitado artículo 9 dentro de ellas, alcanza al juez tributario, por ser este un tribunal especial.

B.8. **Sedentariedad**

Implica que los tribunales deben ejercer sus funciones en un lugar fijo y determinado. Además, conforme al artículo 311 del Código Orgánico de Tribunales, los jueces deben residir en la cuidad o población donde tenga su asiento el tribunal en que trabajan.

En materia procesal tributaria simplemente se aplican las reglas generales. Es así como dentro de las Direcciones Regionales, existe una oficina en la cual funciona permanentemente el jefe del departamento jurídico regional o los jefes de las unidades de jurisdicción, dependiendo de quien haga las veces de juez tributario conforme a la delegación de la facultad jurisdiccional que realiza el Director Regional.

B.9. **Pasividad**

Conforme al artículo 10 del Código Orgánico de Tribunales, los jueces no podrán ejercer su ministerio sino a petición de parte, salvo en los casos en que la ley les faculte para proceder de oficio. Esta base se relaciona estrechamente con el principio dispositivo.

En materia procesal tributaria rige este principio, aplicándose las reglas generales. Sin embargo, si consideramos que es el mismo Servicio el que mediante un proceso de fiscalización puede eventualmente dar pie al contribuyente para contestar la liquidación, configurándose así la relación procesal tributaria, y que con posterioridad, al iniciarse el juicio, es el mismo organismo público el que hace las veces de juez, esta base de la pasividad podría verse un tanto confusa, teniendo una escasa aplicación, predominando el principio de oficialidad.

Si consideramos, por el contrario, que el Servicio es simplemente parte dentro del juicio, siendo el juez tributario un ente totalmente distinto e independiente de él, se aplicaría plenamente esta base, ya que serían las partes (en este caso prácticamente siempre el Servicio) las que estarían pidiendo la intervención del juez.

Otra excepción a este principio la podemos encontrar en la facultad de este ente fiscalizador, el cual una vez dictada la sentencia de primera instancia, puede girar y consecuencialmente Tesorerías puede cobrar los impuestos reclamados. Si bien nuestro Código Tributario en el artículo 147 inciso 6º consagra la facultad de solicitar la suspensión del cobro de los impuestos ante la Corte de Apelaciones respectiva, este beneficio no procede respecto de impuestos de retención o recargo, que hayan sido efectivamente retenidos o recargados, siendo el impuesto al valor agregado - impuesto de recargo y a veces de retención - el de mayor incidencia en el sistema tributario.

Al respecto, la profesora Elizabeth Emilkfork señala lo siguiente: “Ahora bien, el Servicio de Impuestos Internos, -lamentablemente respaldado por nuestro Tribunales- sostiene, prescindiendo de todo análisis doctrinario y fundado exclusivamente en razones extrajurídicas, que cuando la cuestión debatida incide en el crédito fiscal, estamos frente a un “impuesto efectivamente recargado” y en consecuencia no procede la suspensión del cobro judicial. Resulta entonces que, con el solo mérito de una sentencia emanada de un tribunal que no otorga la debida garantía jurisdiccional, en cuanto representa al propio acreedor y resuelve de acuerdo a las instrucciones de éste, el contribuyente puede ser no sólo ejecutado, sino además, privado de libertad, pues en Chile, a pesar de haberse suscrito el Pacto de Costa Rica, se mantiene

la prisión por deudas, a través del procedimiento de apremio establecido en el Código Tributario".[7]

Concordamos plenamente con los argumentos expuestos en este punto por esta destacada profesora.

B.10. **Inavocabilidad**

Consiste en la prohibición que tienen los tribunales de entrar a conocer asuntos de los cuales se encuentra conociendo otro tribunal, conforme lo señala el artículo 8 del Código Orgánico de Tribunales. Este principio se aplica en forma casi absoluta, teniendo escasas excepciones, como por ejemplo, las visitas de los Ministros de Corte, la acumulación de autos o el sometimiento de un asunto civil a un arbitraje.

En materia procesal tributaria debería regir este principio, sin embargo, hay casos en los cuales comienza a conocer el asunto un juez tributario, siendo reemplazado por otro mediante cambios administrativos del Servicio, teniendo un juez que conoce y otro que falla. Al ser este un órgano con tintes administrativos, mediante dictámenes de ese carácter, se pueden producir

[7] Emilfork Soto, Elizabeth, La Justicia Tributaria, Ediciones Congreso, temas tributarios, primera edición, 1999, págs. 34 y 35.

estos problemas, relacionándose esto con otra base de nula aplicación en materia tributaria: La base de la Inamovilidad.

B.11. **Inexcusabilidad**

Conforme al artículo 73 inciso 2º de la Constitución Política, reclamada la intervención del tribunal en forma legal y en negocios de su competencia, este no podrá excusarse de ejercer su autoridad ni aun por falta de ley que resuelva la contienda o asunto sometido a su decisión. Este principio también se recoge en el artículo 112 del Código Orgánico de Tribunales como una regla general de competencia.

En materia procesal tributaria se aplica plenamente este principio, rigiendo las reglas generales.

B.12. **Gratuidad**

Consiste en que los tribunales no reciben remuneración de las partes por el ejercicio de la función jurisdiccional. También se incluye dentro de esta base la idea de que las partes deben contar con asistencia jurídica si es que no tienen los medios económicos para procurársela.

Por otra parte se consagra también el privilegio de pobreza, institución en virtud de la cual las personas de escasos recursos no pagan los derechos a los auxiliares de la administración de justicia, además de estar exentos de la consignación necesaria para interponer ciertos recursos.

En materia procesal tributaria se aplica plenamente este principio, rigiendo las reglas generales. Cabe señalar además que en primera instancia, conforme lo señala el artículo 129 del Código Tributario, el contribuyente puede comparecer personalmente ante el juez tributario, siendo su indefensión responsabilidad de él por falta de diligencia.

B.13. **Autogeneración Incompleta**

Esta base se refiere al sistema de nombramiento y designación de los jueces. En nuestro ordenamiento jurídico rige el sistema de autogeneración incompleta, donde interviene el Poder Judicial proponiendo y el Poder Ejecutivo disponiendo y nombrando a los jueces.

Es así como podemos encontrar los siguientes sistemas de nombramiento según la jerarquía del juez o tribunal:

a. Jueces de Letras: Designados por el Presidente de la República, a propuesta de una terna de la Corte de Apelaciones de la jurisdicción respectiva.

b. Ministros y Fiscales de la Corte de Apelaciones: Designados por el Presidente de la República, a propuesta de una terna de la Corte Suprema.

c. Ministros y Fiscales de la Corte Suprema. Designados por el Presidente de la República, a propuesta de una quina de la propia Corte Suprema, con la aprobación del Senado.

En materia procesal tributaria nos alejamos drásticamente de las normas generales, ya que los jueces tributarios son nombrados derechamente por el Director Nacional, mediante procedimientos administrativos en los cuales van ascendiendo en el escalafón del Servicio. Incluso, como el Director Regional delega en todos los casos la facultad jurisdiccional, es éste en la práctica el que elige a los jueces tributarios, recayendo esta designación en los jefes de los departamentos jurídicos regionales y los jefes de las unidades de jurisdicción, teniendo, por lo tanto, nula aplicación la base en comento.

B.14. **Continuatividad**

La función jurisdiccional debe ejercerse en forma continua. Para esto el legislador ha establecido dos instituciones: la subrogación y la integración de los jueces:

a. Subrogación: Es el reemplazo automático y que opera por el solo ministerio de la ley, cuando un juez o tribunal esta impedido de ejercer sus funciones.

b. Integración: Es el reemplazo por el solo ministerio de la ley de alguno o algunos de los ministros de los tribunales colegiados, cuando estén impedidos o inhabilitados para el desempeño de sus funciones.

En materia procesal tributaria no se aplican estas reglas, subrogándose los jueces tributarios mediante normas administrativas internas del Servicio.

III. SISTEMAS JURISDICCIONALES TRIBUTARIOS EN EL DERECHO COMPARADO

En este capítulo, realizaremos un análisis de los distintos órganos que ejercen la función jurisdiccional en materia tributaria dentro de América y Europa. Ello, a objeto de tener un punto de comparación entre estos tribunales y nuestro actual sistema, resaltando ideas y aspectos positivos que puedan servir al momento de entrar a la discusión del proyecto de ley que crea los tribunales tributarios.

En un mundo globalizado, donde cada vez son más frecuentes los tratados para combatir la doble tributación y la integración de los ordenamientos jurídicos, creemos necesario conocer los sistemas jurisdiccionales que rigen en el Derecho Comparado.

A. ESTUDIO DE LOS PRINCIPALES SISTEMAS FORANEOS

A.1. <u>Sistema Argentino</u>

En Argentina, la función jurisdiccional en materia tributaria es ejercida principalmente por el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos

Aires y por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Si bien el Tribunal Fiscal de la Nación está ubicado al interior del Poder Ejecutivo, presenta varias características que nos llevan a concluir que efectivamente se está ejerciendo la función jurisdiccional de manera correcta e independiente. Podemos señalar dentro de las más importantes las siguientes:

a. Se encuentra asegurada la inamovilidad de sus miembros.

b. Si bien está orgánicamente comprendido en el Poder Ejecutivo, es totalmente independiente de éste. Es así como la profesora uruguaya Addy Mazz señala que "El Tribunal Fiscal de la Nación, está orgánicamente comprendido en la esfera del Poder Ejecutivo, pero con independencia funcional, y con las garantías necesarias para asegurar ésta en el sentido que los jueces no están sometidos en su juzgamiento sino a leyes materiales y formales, sin ninguna subordinación a órdenes impartidas por autoridades jerárquicamente superiores".[8]

c. Sus miembros se encuentran especializados en la materia tributaria.

d. Esta especialización surge de su composición, la cual se organiza con un presidente, el cual debe ser abogado, y con y 21 vocales, los cuales deben ser abogados y contadores públicos.

---

[8] Mazz, Addy, Curso de Derecho Financiero y Finanzas, Tomo I, Volumen 2, Fundación de Cultura Universitaria, tercera edición, 1991, pag.173.

e. Existe la posibilidad de revisión de sus resoluciones por parte de los tribunales judiciales, conforme lo establece el artículo 95 de la Constitución Argentina.

En cuanto a su competencia, ésta se ejerce por un lado como autoridad jurisdiccional para conocer las materias de demandas de repetición o recursos de amparo y por otro lado como tribunal de apelación de segunda instancia respecto de las resoluciones de la Dirección General Impositiva que determinan impuestos, liquiden recargos o apliquen multas.

Una característica interesante deriva en la posibilidad de declarar mediante la sentencia la ilegalidad de una determinada interpretación administrativa o de circulares, resoluciones generales e instrucciones internas de la Dirección General Impositiva. Sin embargo, no puede declarar la inconstitucionalidad de una ley tributaria o de un decreto.

La sentencia además puede ser apelada ante la Cámara Nacional competente. Respecto a esto, en el caso que la Cámara revoque una sentencia del Tribunal Fiscal que haya condenado al contribuyente al pago de un impuestos y accesorios, se debe abonar esta suma, ya que la apelación no tiene efectos suspensivos, produciéndose serios problemas respecto de multas e intereses improcedentes.

A.2. **Sistema Uruguayo**

En este país no existen órganos especializados en materia tributaria, por ende, la función jurisdiccional es entregada exclusivamente a los órganos del Poder Judicial o al Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Sin embargo, este último posee sólo una jurisdicción anulatoria, teniendo facultad para conocer, conforme lo expresa el artículo 309 de la Constitución Uruguaya, de las demandas de nulidad de actos administrativos definitivos cumplidos por la administración en el ejercicio de sus funciones, contrarios a una regla de derecho o con desviación del poder.

Respecto de este tribunal administrativo, la profesora Mazz señala que: "Este tribunal fue creado en la Constitución como un órgano competente para decretar la anulación o la validez e los actos administrativos. El acto de determinación tributaria, es un acto de naturaleza administrativa, y una vez agotados los recursos administrativos que contra él se pueden interponer, se abre la instancia del proceso contencioso tributario".[9]

Por último, respecto de las acciones para perseguir el cobro de impuestos o multas adeudadas, el tribunal competente es el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil, mediante un procedimiento establecido en el

[9] Mazz, Addy, obra cit., pág. 176.

Código Tributario, presentando características similares respecto del procedimiento ejecutivo tributario chileno, como por ejemplo, la limitada posibilidad de oponer excepciones, la existencia de un título ejecutivo especial que crea la propia administración o el derecho de solicitar la suspensión del procedimiento a solicitud del demandado, frente a la posibilidad de revocar el acto en cuestión.

A.3. **Sistema Mexicano**

En el caso de México, debemos distinguir entre los procedimientos recaudatorios y los procedimientos contenciosos administrativos propiamente tales, ya que la función jurisdiccional está entregada a distintos órganos dependiendo del procedimiento a aplicar.

Respecto de los procedimientos que persiguen la ejecución forzada de la obligación, se ha optado por un sistema netamente administrativo, en el cual, conforme a lo expuesto por el profesor Francisco de la Garza, el Estado utiliza la *"función económica coactiva"*, siendo el mismo ente el que fiscaliza y persigue el cumplimiento coactivo de la obligación tributaria. Esta función ha sido impugnada de inconstitucional ante la Suprema Corte de Justicia de México, por violar el artículo 14 de la Constitución Mexicana, el cual establece que nadie puede ser privado de la propiedad sin forma legal de procedimiento.

La Suprema Corte ha fallado en favor de la constitucionalidad del procedimiento.[10]

Respecto del segundo tipo de procedimientos, es decir, aquellos en los cuales se resuelven los conflictos entre la Administración Pública y los contribuyentes, el órgano competente para conocer de ellos es el *Tribunal Fiscal de la Federación*. Este tribunal presenta las siguientes características:

a. Se encuentra al interior del Poder Ejecutivo, pero con independencia de este.
b. Tiene plena autonomía orgánica y actúa por medio de delegación de facultades.
c. Es un tribunal de anulación y no de plena jurisdicción, ya que conforme a lo dispuesto por el artículo 229 del Código Tributario Mexicano, la sentencia solo puede reconocer el acto administrativo o declararlo nulo.
d. Su competencia se extiende a materias fiscales, abarcando incluso ciertos ingresos estatales que no son tributos.
e. Carece de competencia para declarar una ley como inconstitucional.
f. Sus miembros solo pueden ser removidos mediante el procedimiento aplicable a los miembros del Poder Judicial.

---

[10] De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa S.A., Decimaséptima edición, 1992, pág. 806.

Las sentencias definitivas que dicte el tribunal fiscal pueden ser objeto del "recurso de revisión fiscal", el cual es conocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Por su parte, los particulares tienen el derecho de solicitar a la Corte que revise el fallo interponiendo el "recurso de amparo".

Cabe señalar por último que los contribuyentes, antes de recurrir al Tribunal Fiscal de la Federación, tienen la posibilidad de interponer el recurso de revocación o de revisión, siendo esto en todo caso optativo. Es así como el profesor De la Garza señala que: "... el interesado puede optar por impugnar el acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación".[11]

A.4. **Sistema de Estados Unidos**

El principal organismo que resuelve los conflictos entre el fisco y los contribuyentes es la *"United States Tax Court",* institución creada por el Congreso en 1924 bajo el amparo del artículo 1 de la Constitución de Estados Unidos de Norteamérica.

[11] De la Garza, Francisco, obra cit., pág. 856.

Este tribunal presenta las siguientes características[12]:

a. Está integrado por 19 jueces, nombrados por el presidente de Estados Unidos, con acuerdo del Senado.

b. Sus miembros gozan de inmovilidad relativa, permaneciendo en sus cargos por el plazo de 15 años, pudiendo ser removidos sólo por ineficiencia, inobservancia de sus deberes o por cometer delitos en el ejercicio de sus funciones.

c. Los jueces deben elegir a uno de sus miembros para que durante el plazo de 2 años sirva como "chief judge" (juez jefe), teniendo este la responsabilidad de la administración de la Corte.

d. Este tribunal se localiza en todos los Estados de la Nación.

e. Si bien se encuentra al interior del Poder Ejecutivo, por sus características y atribuciones se podría decir que constituye en la práctica una Corte Legislativa, actuando por delegación directa del poder legislativo.

f. Es un tribunal de plena jurisdicción, teniendo la facultad de revisar la decisión administrativa sin restricciones.

El fallo pronunciado por este órgano puede ser apelado ante las Cortes de Apelación de Circuito y en la capital ante la Corte de Apelaciones del distrito de

---

[12] Understanding the Federal Courts, Organización de los tribunales en Estados Unidos, www.uscourts.gov/underrstanding_courts/89922.htm (consulta: 3 de marzo 2003)

Columbia. Eventualmente, el fallo también puede ser revisado mediante la acción de repetición ante la “Court of Claims”, el cual es otro organismo que ejerce funciones jurisdiccionales.

A.5. **Sistema Alemán**

En este país encontramos la Corte Federal de Finanzas de Alemania Occidental, órgano jurisdiccional superior en materia jurídico-financiera. Este tribunal interviene en cuestiones tributarias por vía del recurso de apelación o de casación, teniendo amplios poderes, siendo su sentencia prácticamente definitiva, pudiendo ser modificada solo por la Corte Federal Constitucional, siempre que el asunto verse sobre materias constitucionales.

Este tribunal está facultado también para pronunciarse respecto de la interpretación de las leyes tributarias en consultas que formulen las autoridades.

A.6. **Sistema Español**

En el Derecho Tributario Español nos encontramos con dos grandes tipos de sistemas: por un lado tenemos el de revisión de los actos tributarios de índole administrativo, estableciéndose diversas instancias dentro de las cuales los contribuyentes pueden reclamar ante la administración, y por otro, una vía

judicial contencioso-administrativa, resolviendo las contiendas entre la administración y los contribuyentes el Poder Judicial.

A.6.a. **Etapa Administrativa**

Como se ha señalado, encontramos primeramente una vía administrativa previa a la judicial, siendo la primera, un requisito de procedimental para acceder a la segunda. Esto, sin embargo, a sido discutido entre los docentes y juristas españoles, señalando el Tribunal Constitucional Español que la Constitución ni impone ni prohíbe la existencia de este requisito previo. Respecto de esto, los profesores españoles ya citados señalan que: "La propia existencia de una vía administrativa previa a la judicial, como requisito de procedibilidad para el acceso a esta última, se ha suscitado reiteradamente ante el Tribunal Constitucional, que en diversas ocasiones ha fallado que la Constitución ni impone ni prohíbe su existencia, siendo una mera opción del legislador (SSTC 120/1993, de 25 de mayo, y 191/1993, de 14 de junio, entre otras)".[13]

Es así como surgen las siguientes vías de revisión:

---

[13] Queralt, Juan Martín y otros, Curso de Derecho Financiero y Tributario, décima edción, 1999, Editorial Tecnos S.A., pag 540.

a. La revisión de oficio de la Administración.

b. El Recurso de Reposición: Este se interpone contra el propio órgano gestor que dictó el acto, basándose en la idea de que este ente tenga oportunidad de reconsiderarlo antes de que se someta a los órganos administrativos competentes.

c. Reclamación Económico–Administrativa: Esta instancia es la más importante forma de revisión de los actos tributarios ante la propia Administración. Dentro de sus características más importantes podemos mencionar las siguientes:

i) Es conocida por los Tribunales Económico-administrativos, los cuales están encuadrados orgánicamente en el Ministerio de Economía y Hacienda.

ii) Esta es la vía administrativa previa que se debe realizar para posteriormente acudir al contencioso.

iii) Atendiendo la cuantía del asunto, se desarrollará en primera o única instancia.

Respecto de los Tribunales Económico Administrativos como órganos competentes, es importante destacar la naturaleza administrativa de ellos, estando conformados por el Ministro de Economía y Hacienda, los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, los Tribunales Económico-Administrativos Locales de Ceuta y Melilla y el Tribunal Económico-

Administrativo Central, siendo este último el tribunal de alzada frente a las resoluciones dictadas por los anteriores siempre que, obviamente proceda el recurso.

A.6.b. **Etapa Judicial**

Una vez agotada la etapa administrativa, las controversias en materia tributaria se someten a la vía judicial contencioso-administrativa, rigiéndose por la Ley N° 29/1998, de 13 de julio, la cual sustituye a la anterior legislación que databa del año 1956.

Como lo señalan los profesores Queralt, Lozano, Casado y Tejerizo, "Con ello se satisfacen dos exigencias constitucionales básicas del Estado de Derecho: por un lado, la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos que resulten afectados por la actuación administrativa en materia tributaria (Art. 24 CE); por el otro, el control judicial de dicha actuación para garantizar su sometimiento al Derecho y a los fines que la justifican (Art. 106 CE)".[14]

Dentro de la etapa judicial encontramos los siguientes órganos jurisdiccionales:

[14] Queralt, Juan Martín, obra cit., pág. 569.

a. Juzgados de lo Contencioso, órganos unipersonales que conocen actos de gestión tributaria local y la imposición de sanciones en ese ámbito.

b. Tribunal Superior de Justicia, el cual conoce en segunda instancia los asuntos de primer juzgado mencionado, siempre que sean de una alta cuantía determinada por ley. Si se trata de actuaciones sometidas a la vía económica-administrativa, tiene competencia para conocer de los recursos contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional.

c. Audiencia Nacional, el cual se pronuncia frente a las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

d. Tribunal Supremo, que conoce principalmente los recursos de casación contra las sentencias de única instancia dictadas por la Audiencia Nacional y Tribunales Superiores, siempre que sean de una alta cuantía.

B. **CONCLUSIONES**

Es interesante destacar que en algunos países, como por ejemplo México o España, existen instancias administrativas previas a la judicial, en las cuales se puede recurrir ante el mismo órgano que dictó el acto a impugnar, pero siempre teniendo posterior a ello la posibilidad de recurrir ante un tribunal imparcial, completamente independiente del órgano administrativo respectivo.

Por otro lado, nos parece muy interesante el sistema uruguayo, en el cual los asuntos contencioso tributarios son entregados derechamente a la justicia ordinaria, conociendo de ellos los tribunales contencioso administrativos y los tribunales civiles.

La principal conclusión que podemos extraer es que, no obstante los diferentes países analizados consagran la función jurisdiccional en órganos dependientes administrativamente del Poder Judicial o del Poder Ejecutivo, en todos ellos el principio esencial que los rige es el de independencia e imparcialidad, pudiendo constatar que aunque la función mencionada sea ejercida por un tribunal dependiente del Ejecutivo, mientras primen los principios anteriormente señalados, estaremos en presencia de una efectiva aplicación del Estado de Derecho.

IV. EL SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO

A. BREVE DESCRIPCIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL

Nuestro sistema jurisdiccional tributario fue instaurado en el año 1974 mediante la dictación de nuestro actual Código Tributario, el DL Nº 830. Por esos años, Chile vivía momentos difíciles debido al pronunciamiento militar y posterior gobierno de facto, constituyéndose los decretos leyes en la principal herramienta legislativa, con todos los defectos que este tipo de norma jurídica presenta.

En el ámbito jurisdiccional, al crearse nuestro actual sistema, se omitieron importantísimos principios procesales que todo órgano que ejerce la función jurisdiccional debe poseer. Además, no se tomaron en cuenta normas básicas de técnica procesal al momento de estructurar los procedimientos tributarios.

Debido a la inexistencia de un parlamento y un control constitucional efectivo, se logró establecer un sistema en el cual al Servicio se le otorgó amplias facultades fiscalizadoras y jurisdiccionales.

A.1. **FACULTADES FISCALIZADORAS**

En primer lugar, nuestra legislación tributaria le entrega al Servicio de Impuestos Internos facultades para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Es así como conforme al artículo 63 del Código Tributario, el Jefe de la Oficina respectiva del Servicio podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Transcurrido este plazo, si el contribuyente no se presenta a la citación, no contestare, no cumpliere las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben, el Servicio procederá a tasar la base imponible, dictando la liquidación, que hace las veces de demanda, y que constituye la pretensión fiscal de cobro de una obligación tributaria determinada, naciendo un plazo de 60 días para interponer un reclamo, el cual constituye la contestación de la demanda (liquidación) estableciéndose así la traba de la litis, transformándose el procedimiento administrativo de fiscalización en judicial.

Surge de esta manera el Procedimiento General de Reclamo, principal juicio impositivo, regulado ampliamente en los artículos 124 a 148 del Código Tributario.

A.2. **FACULTADES JURISDICCIONALES**

En segundo lugar, al Servicio se le entregan amplias facultades jurisdiccionales, siendo el Director Regional, conforme al articulo 115 del Código Tributario, el órgano competente para conocer, en primera o en única instancia, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecido una regla diversa. Además, el Director Regional, conforme al artículo 116 del mismo cuerpo legal, podrá autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando por orden suya, cuestión que en la práctica ocurre en el cien por ciento de las causas.

Por otro lado, encontramos al Juez Civil, quien es competente, conforme a los artículos 105, 116 y 117 del Código Tributario, para conocer de las sanciones pecuniarias que conforme al mismo cuerpo legal sean de competencia de la justicia ordinaria civil y de todo asunto relacionado con la determinación del impuesto a las asignaciones por causa de muerte y donaciones y del impuesto de timbres y estampillas; y al Juez del Crimen, quien es competente para conocer los Procedimientos Infraccionales Tributarios que se encuentren sancionados con penas corporales, según lo dispone el artículo 162 del Código Tributario.

Tratándose del conocimiento en segunda instancia de los recursos de apelación interpuestos en contra las sentencias definitivas dictadas por los jueces tributarios, será competente la Corte de Apelaciones respectiva y frente a eventuales recursos de Casación o de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad, será competente la Corte Suprema.

Por último, es parte de esta estructura otro órgano de la Administración del Estado como es la Tesorería General de la República, a quien se le encarga la tarea de proceder al cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias.

B. PRINCIPALES FALENCIAS DEL SISTEMA JURISDICCIONAL TRIBUTARIO ACTUAL

Como podemos ver, la estructura tributaria impuesta por el DL N° 830 en esta materia consagra al Servicio de Impuestos Internos como la entidad que administra, fiscaliza y **juzga** tanto los actos de los contribuyentes como los propios, produciéndose serios problemas constitucionales y éticos.

A nuestro juicio, esta grave falencia la podemos dividir en dos partes:

B.1. Problema del juez – Parte.

B.2. Problema de la delegación de la facultad jurisdiccional del Director Regional.

B.1. PROBLEMA DEL JUEZ PARTE

B.1.a. **Análisis del problema**

Este podríamos decir que es el defecto de fondo más importante que presenta el juez tributario actual.

Esta situación se explica a partir de las atribuciones que la ley le entrega al Director Regional en el artículo 6 del Código Tributario y en el artículo 19 de la ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos. Dentro de estas funciones se distinguen claramente dos:

a. *Primer grupo*: Acá encontramos la facultad del Director Regional de actuar como funcionario administrativo, absolviendo consultas, aplicando sanciones, condonando multas y resolviendo "administrativamente" todos los asuntos de carácter tributario.

b. *Segundo grupo*: Acá encontramos la facultad de resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, actuando como juez tributario.

Esta distinción es importantísima, ya que el Director Regional al ejercer sólo el primer grupo de funciones expresadas, se encontrará dentro del ámbito de su competencia administrativa y por ende conforme a los principios que informan y las normas que regulan nuestro Ordenamiento Jurídico en el Derecho Público.

Pero si eventualmente, a partir de un procedimiento de fiscalización, pasamos a una etapa judicial, siendo el mismo ente el encargado de ejercer la función jurisdiccional, se estarían ejerciendo ambos grupos de funciones, produciéndose un serio problema de Inconstitucionalidad, infringiéndose claramente los artículos 19 N° 3 inciso quinto y 5 inciso segundo de la Constitución.

El artículo 19 N° 3 inciso 5º de la Constitución, señala expresamente que: *"Toda sentencia que emane de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un racional y justo procedimiento"*. Uno de los principios fundamentales que se desprende de esta

norma dice relación con la base de la imparcialidad. El término imparcial etimológicamente significa **"no parte",** cuestión que no se estaría cumpliendo cuando el Director Regional, siendo un funcionario del Servicio, imparte justicia.

Por su parte, el artículo 5 inciso segundo de la Constitución hace aplicables en Chile los tratados ratificados por nuestra Nación que consagran el principio de la imparcialidad, siendo los más importantes la Declaración Universal de los Derechos Humanos en su artículo 10; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en su artículo 14; La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre en sus artículos 18 y 26 y el Pacto de San José de Costa Rica en su artículo 8. Todas estos tratados señalan en términos generales que 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.**

Conforme a lo expuesto, la inobservancia de estos dos artículos acarrearía como sanción la nulidad de lo obrado, basándose en lo dispuesto por los artículos 6 y 7 de nuestra Carta Suprema, nulidad que el juez puede y debe declarar de oficio.

Por otro lado, la imparcialidad también se ve seriamente afectada por la obligación legal a que esta sujeto el Director Regional, conforme lo señala el

artículo 19 letra b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, de resolver las reclamaciones tributarias y denuncias por infracciones conforme a las instrucciones impartidas por la Dirección Nacional, tema en todo caso ya tratado al estudiar las Bases del Ejercicio de la Jurisdicción.

Este problema es inédito dentro de las legislaciones internacionales, siendo la gran reforma pendiente dentro de nuestro sistema tributario. Es así como el distinguido profesor uruguayo Ramón Valdés Costa ha señalado que Chile es uno de los dos países latinoamericanos que aún presenta esta aberrante situación.

Conforme a este jurista, hasta el año 1992[15], "de los 14 países analizados,..... Bolivia, Brasil, Paraguay, Panamá y Venezuela ubican esta jurisdicción dentro del clásico Poder Judicial;... Colombia, Ecuador, Guatemala y Uruguay, sin mencionar expresamente a este poder, organizan el contencioso administrativo y tributario en forma totalmente independiente del Poder Ejecutivo y al mismo nivel jerárquico que las Cortes Supremas de Justicia. Los cinco países restantes dan a sus tribunales administrativos fiscales una independencia variable".

[15] Valdés Costa, Ramón, "Instituciones de Derecho Tributario", Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 305.

"Los tribunales de Perú y Chile tienen menor autonomía, especialmente el de este último, en que la función es desempeñada por funcionarios administrativos, los cuales tienen vinculaciones tan estrechas con la administración activa que no permite considerarlos como órganos jurisdiccionales independientes, lo que indudablemente disminuye la garantía jurisdiccional".

Algunos podrían decir que la posibilidad de recurrir a órganos judiciales independientes, en segunda instancia, podría subsanar, o por lo menos aminorar los graves defectos que presenta la justicia tributaria en primera instancia, sin embargo, los contribuyentes no tienen por qué esperar hasta esa etapa procesal para estar en igualdad de condiciones.

Sucede en la práctica que lo que hacen en primera instancia los contribuyentes es *"preparar el recurso"* para cuando la causa, mediante la interposición del recurso de apelación (por regla general), ingrese a la Corte de Apelaciones respectiva. Esto ya que, conforme lo señala el Código de Procedimiento Civil en su artículo 208, el tribunal de alzada sólo puede pronunciarse sobre cuestiones ventiladas y resueltas en primera instancia, por lo tanto si se pronunciare sobre cuestiones no resueltas, fallaría en única instancia, quebrantándose el principio de doble instancia. Esto, en todo caso, sin perjuicio de la facultad del tribunal de alzada para de oficio hacer

declaraciones, aunque el fallo apelado no las contenga y de la facultad de pronunciarse sobre cuestiones ventiladas y no resueltas, cuando estas últimas sean incompatibles con lo resuelto, atribuciones señaladas en los artículos 209 inciso primero y 208, respectivamente.

B.1.b. **Defensa del Servicio de Impuestos Internos**

Frente a este grave y evidente problema, el Servicio ha intentado establecer soluciones parche, tratando de separar lo más posible el ejercicio de estas dos grandes atribuciones, señalando que esta función no la realizaría el Director Regional, ya que éste tiene la posibilidad de delegar la facultad jurisdiccional al jefe del departamento jurídico regional y a los jefes de las unidades de jurisdicción, cuestión que se produce en prácticamente todas las reclamaciones, siendo estos órganos supuestamente *"independientes e imparciales"* respecto del Director Regional.

Además, recientemente el Servicio redactó un documento titulado *"La justicia Tributaria en Chile*", texto en el cual se defiende de las cada vez mayores criticas que se hacen a la actuación del juez tributario, señalando, entre otras cosas, lo siguiente[16]:

[16] La Justicia Tributaria en Chile, Servicio de Impuestos Internos, Subdirección de estudios, 2002.

"Sin embargo, hasta la fecha, no se ha podido sostener con fundamento que los fallos de los jueces tributarios hayan acomodado los hechos de la causa en beneficio de la pretensión fiscal, o sean parciales, toda vez que en todos los casos los jueces tributarios han conocido y fallado aplicando la legalidad vigente".

"Asimismo y para el sólo fin del análisis, recordemos, que el acceso a la justicia tributaria actual es gratuito y que el acceso a la instancia superior depende únicamente de la voluntad del contribuyente. En un cambio de sistema, con tribunales al exterior de la administración, el contribuyente deberá enfrentar al Fisco en todas las instancias. Como este último, por imperativo legal, deberá promover todas las acciones y recursos que sean posibles en la defensa de sus intereses, es claro que con esta actividad se obligará al contribuyente a incurrir en mayores gastos para una competente defensa de sus propios intereses e incluso a acceder a los Tribunales Superiores, (como parte recurrida) cuando el fallo de primera instancia sea contrario a los intereses fiscales, cuestión, esta última, que hoy día no ocurre".

B.1.c. **Conclusión**

Queremos hacer énfasis que el problema en comento, que se produce al coexistir las calidades de juez y parte en un mismo juicio, es una de las razones

más relevantes y de mayor crítica para fundamentar que el actual juicio tributario es absolutamente inconstitucional y vulnerador de principios procesales básicos, como lo constituyen el de imparcialidad e independencia del juzgador.

Es así como los principios anteriormente señalados constituyen la base de un procedimiento racional y justo, el cual garantiza nuestra Carta Fundamental en su articulo 19 Nº 3, y que pese a esta consagración, se han visto transgredidos por la actual conformación de la estructura tributaria nacional. Lo anterior genera un serio problema de injusticia para el contribuyente a la hora de verse enfrentado al ente fiscalizador y jurisdiccional, el cual aparece como un órgano con poderes omnímodos.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe hacer mención que no todo es negativo dentro del sistema Procesal Tributario actual. Es más, se reconoce por los abogados y docentes los esfuerzos del Servicio para mejorar la calidad en la administración de justicia, y en estos últimos años sus fallos denotan criterios y fundamentos jurídicos correctos.

Este órgano fiscalizador, consciente de este grave defecto, ha tratado de aminorarlo y suplirlo, y eso se reconoce, pero el problema es mucho más grave y profundo que las soluciones mediáticas o cifras y gráficos efectistas. El

problema atañe al Derecho en una de sus vetas mas profundas: la justicia imparcial e independiente. En este sentido cabe señalar la opinión del profesor Francisco Selamé M., el cual señala dentro de un artículo publicado en el diario El Mercurio lo siguiente: “Sin duda, los tribunales tributarios han tendido a la profesionalización de los jueces y hoy en día sorprende la acuciosidad, estudio y fundamentación de algunos de sus fallos. Limita, sin embargo, severamente el ejercicio de sus facultades jurisdiccionales y desprestigia a esa judicatura la obligación legal a que se ven sometidos de fallar las causas de acuerdo con instrucciones que les imparta la Dirección Nacional del Servicio y la ilimitada facultad de la administración para nombrarlos y removerlos a su arbitrio. Si el Servicio de Impuestos Internos cree en sus tribunales, ya es tiempo de que defienda su autonomía, independencia e inamovilidad, completando así la voluntad de cambio que inició al establecerlos”.[17]

Es por estos argumentos -y en función del correcto y eficaz ejercicio de la jurisdicción tributaria- que creemos que no puede continuar esta situación y que esta función pública debe independizarse definitivamente de la Administración. A nuestro juicio, es indispensable que en nuestro país, en el cual rige el Estado de Derecho, cuente con tribunales imparciales e independientes, separados del ente administrativo, fiscalizador y recaudador. Así ocurre en prácticamente

[17] Selame Marchant, Francisco, reportaje diario El Mercurio, La Justicia Tributaria, 8 de abril de 2001.

todos los países en América y Europa y así debiera ocurrir en Chile con la próxima reforma a la Justicia Tributaria.

B.2. PROBLEMA DE LA DELEGACIÓN DE LA FACULTAD JURISDICCIONAL

El segundo gran defecto surge de una controvertida facultad que le entrega la ley al Director Regional para delegar en funcionarios del Servicio la facultad de impartir justicia en materia tributaria.

B.2.a. **Marco Jurídico**

Antes de entrar al fondo del asunto, sería conveniente señalar el marco jurídico dentro del cual se desenvuelve este problema.

El artículo 19 N° 3 de la Constitución Política consagra las normas del debido proceso, a fin de que exista siempre un proceso previo y legalmente tramitado que se desenvuelva mediante un procedimiento racional y justo. Dentro de esta norma, su inciso cuarto establece que *"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".***

El artículo 38 inciso segundo de nuestra carta fundamental, señala a su vez que: *"Cualquier persona que sea lesionada en sus derechos por la Administración del Estado, de sus organismos o de las municipalidades, podrá reclamar* ***ante los tribunales que determine la ley****, sin perjuicio de la responsabilidad que pudiere afectar al funcionario que hubiere causado el daño".*

Por otro lado, si bien el Presidente de la República puede solicitar, conforme a lo dispuesto por el artículo 61, incisos primero, segundo y tercero, la delegación de facultades legislativas al Congreso Nacional, ésta no puede extenderse, entre otras materias, a las 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.

Siguiendo con el análisis de las normas constitucionales, el artículo 73 inciso primero, parte primera, señala que *"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****".*

Es así como el tribunal debe estar establecido con anterioridad y señalado por la ley. Sobre esto, el artículo 74 de la Constitución Política señala

a su vez en su inciso primero que: *"Una **ley orgánica constitucional** determinará la organización y atribuciones de los tribunales que fueren necesarios para una pronta y cumplida administración de justicia en todo el territorio de la República"*. Por lo tanto, la ley que regula a los tribunales (incluyendo por cierto a los tributarios), debe ser una ley orgánica constitucional.

En materia impositiva, el Código Tributario, en el artículo 6, letra B, Nº 6 y la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, en su artículo 19, letra b), estipulan que a los Directores Regionales de dicho Servicio, en el territorio de su competencia, les corresponde resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes. Por su parte, el artículo 115 del citado Código consagra al Director Regional como el organismo facultado para conocer en primera o única instancia, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecido una regla diversa.

Surge entonces inmediatamente la interrogante respecto a sí el Código Tributario tiene la calidad de ley orgánica constitucional.

Para responder esto, debemos considerar lo dispuesto por el artículo 5 transitorio de la Constitución Política. Esta norma señala en su parte pertinente que: *"Se entenderá que las leyes actualmente en vigor sobre materias que*

conforme a esta Constitución deben ser objeto de leyes orgánicas constitucionales aprobadas con quórum calificado, cumplen estos requisitos y seguirán aplicándose en lo que no sean contrarias a esta Constitución, mientras no se dicten los correspondientes cuerpos legales".

Aplicando la norma en comento a la materia que nos atañe, podemos concluir en esta parte que, como el Código Tributario se encontraba vigente al momento de dictarse nuestra actual Constitución, posee la calidad de ley orgánica constitucional, cumpliéndose así con los requisitos formales que la ley exige para la creación y funcionamiento de los tribunales tributarios.

Hasta este punto, sin perjuicio del grave problema de fondo planteado anteriormente, en cuanto a la independencia e imparcialidad del Director Regional al impartir justicia, formalmente se cumplirían con los requisitos establecidos por la ley.

Surge, sin embargo, el segundo gran defecto planteado en este capítulo, el cual dice relación con la inconstitucionalidad de la facultad que la ley le entrega al Director Regional en los artículos 6 letra b N° 7 y 116 del Código Tributario y 20 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, conforme a los cuales éste puede autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando por orden del Director Regional.

B.2.b. **Origen de esta controvertida atribución**

En un comienzo, la calidad de órgano judicial para resolver los reclamos de los contribuyentes recaía exclusivamente en el Director Nacional, conforme lo señalaba el antiguo y derogado Código Tributario, contenido en el DFL 190, del 5 de abril de 1960. El artículo 116 del cuerpo legal citado, que viene a ser el origen del precepto del mismo número del actual Código Tributario, facultó por primera vez al Director Nacional para autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias, obrando por orden del Director, siempre que su cuantía no exceda de cinco sueldos vitales mensuales. Posteriormente, con la dictación del DS Nº 3 de 1963, del Ministerio de Hacienda, se estableció que la delegación de facultades jurisdiccionales compete también al Director Regional, quien desde entonces es el juez tributario.

Con la dictación de nuestro actual Código Tributario, el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, mediante Resolución Nº 136, de 24 de julio de 1981, con el objeto de dar mayor celeridad a los trámites tributarios y de otro orden que realizan los Directores Regionales, les autorizó para delegar algunas de sus atribuciones y reglamentó esta facultad, las que complementó mediante las instrucciones impartidas por oficio circular Nº 3.832, de 19 de agosto de 1981. Basándose en esto, el Director Regional Metropolitano Santiago Oriente,

con fecha 31 de agosto de 1981, dictó la Resolución exenta Nº 2.042, la cual resuelve delegar en el Jefe de la División de Resoluciones la facultad de dictar las providencias que fueren del caso en las reclamaciones tributarias cuyo conocimiento y fallo corresponde al Director Regional como Tribunal de primera instancia.

Mas, a principios de los noventa, y ante las numerosas críticas que recibía el Servicio respecto de la función jurisdiccional que desarrollaban los Directores Regionales, este organismo tomó una serie de medidas tendientes a solucionar este problema. Entre ellas, podemos citar la disminución del tiempo de duración de los procesos, la creación de un sistema de control de carácter administrativo, la mejora en la calidad jurídica de los fallos, y por ultimo, **lograr mayor independencia de la justicia tributaria.** Para esta última medida, el Director Nacional del Servicio, por Resolución Nº 3.599, de 28 de noviembre de 1991, autorizó al Director Regional respectivo para delegar en el Jefe del Departamento Jurídico Regional y en los Jefes de Unidades de su jurisdicción, las facultades para conocer y resolver las denuncias de determinadas infracciones tributarias.

Un año mas tarde, mediante Resolución Nº 9.679, de 16 de julio de 1992, el Director Regional Metropolitano Santiago Oriente amplió las infracciones susceptibles de ser conocidas y resueltas por la autoridad delegada. Este

mismo funcionario el año 1994, mediante la Resolución Exenta Nº 3.316, delegó en el Jefe del Departamento Jurídico de esa Regional las facultades para:

a. Conocer y fallar todas las reclamaciones de los contribuyentes en contra de las liquidaciones, giros, pagos, y resoluciones que deban tramitarse con arreglo al Procedimiento de Reclamo.

b. Conocer y resolver todas las denuncias por infracciones tributarias.

Así, podemos ver que paulatinamente el Director y los Directores Regionales fueron desligándose poco a poco de la facultad jurisdiccional que le entregaba la ley, delegándola mediante resoluciones administrativas en funcionarios del mismo Servicio. En un comienzo, sólo implicaba la dictación de providencias menores, como por ejemplo acoger a tramitación la reclamación, ordenar que se subsanen las omisiones, tener por acompañados determinados documentos, tener presente las listas de testigos, etc. Sin embargo, estas atribuciones fueron cada vez mayores, llegándose a conformar en la práctica el llamado "*Tribunal Tributario*", dotado principalmente de personal técnico proveniente de los departamentos jurídico y de resoluciones.

B.2.c. **Análisis del problema**

Debemos partir señalando primeramente que no se desconocen (como ya se ha dicho en la presente memoria), los esfuerzos del Servicio en cuanto a mejorar el servicio prestado, y de hecho en el informe denominado *"La Justicia Tributaria",* este organismo público concluye que se han logrado los fines que se propusieron a principios de los noventa, cosa que es cierta. Sin embargo, todo lo hecho siguen siendo soluciones parche que no atacan el problema planteado en este punto.

Este grave defecto dice relación con la inconstitucionalidad de la delegación de la facultad jurisdiccional a funcionarios del Servicio, encontrándose a nuestro juicio tácitamente derogadas las normas que establecen la posibilidad de delegar la función jurisdiccional. Esta afirmación se basa en los siguientes argumentos:

Todos los preceptos constitucionales anteriormente citados consagran claramente el principio o base de la legalidad, el cual, en su sentido orgánico, establece que sólo en virtud de una ley se pueden crear tribunales.

Además, la organización y atribuciones de los tribunales de justicia sólo se podrá determinar mediante una ley orgánica constitucional. Ningún otro tipo

de normas jurídicas (reglamentos, decretos, resoluciones, etc.) puede dar origen a un tribunal.

Si bien este principio se cumple respecto del Director Regional, no se cumpliría cuando este funcionario público delega la facultad jurisdiccional a los jefes de división, departamentos o unidades, ya que el origen de los tribunales descansaría meramente en una resolución administrativa, incumpliéndose las normas básicas para el establecimiento y funcionamiento de éstos. Este es el momento procesal clave en que se produce el grave vicio explicado, y aunque se fundamente por el Servicio y por algunas sentencias judiciales que la jurisdicción la otorgaría el artículo 116 del Código Tributario, es este mismo artículo el que contraviene las normas establecidas por la Constitución, al establecer la posibilidad de delegar una facultad que conforme a las normas y principios estudiados es intransferible, estando tácitamente derogado.

Al igual que en el primer problema planteado en este capítulo, conforme a lo dispuesto en los artículos 6 y 7 de la Constitución Política, la sanción por haber infringido las disposiciones anteriormente citadas debe ser la nulidad del acto o resolución, nulidad que el juez puede e incluso debe declarar de oficio. En este caso, esta sanción tiene un doble argumento, ya que por un lado, se encontrarían derogadas las disposiciones legales que sirvieron de fundamento a la sentencia y por otro lado, por estar estos artículos en contradicción con las

normas, principios y garantías individuales que nuestra Constitución establece sobre la jurisdicción.

B.2.d. **Jurisprudencia Judicial**

En el ámbito judicial, la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia ha sido vacilante, habiendo fallos que han acogido la inconstitucionalidad y fallos que no han dado lugar a ella.

Entre los primeros, podemos destacar un fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago, caratulado Fernando Wedeles Méndez c/ SII, causa Rol Nº 6.689-1996, el cual en sus considerandos pertinentes expresa lo siguiente:

"9º) ...Que, por el contrario, la determinación de las atribuciones jurisdiccionales de que se ha dotado a los Jefes de División, Departamentos o Unidades, todos subordinados al Director Regional del Servicio, emanan de resoluciones por las cuales esta última autoridad se las delega, sin que su competencia se encuentre precisada en normas con rango legal. La circunstancia anotada ha permitido que una autoridad administrativa regional, por medio de resoluciones exentas y oficios circulares conceda, delegue, amplíe, restrinja o derogue, según estime pertinente, la atribución de competencias jurisdiccionales a funcionarios subordinados a ella, carácter discrecional y precario que se contrapone con la estabilidad y certidumbre que inspiran el establecimiento de

los tribunales y precisión de su competencia, que deviene en la inexistencia del principio de legalidad y, consecuencialmente, en la trasgresión de la garantía individual del debido proceso, en lo relativo a la estabilidad, certidumbre, independencia e imparcialidad del juzgador.

12º) Que la Constitución Política, como norma de derecho, es directamente aplicable por los tribunales, circunstancia de la cual fluye inequívocamente que las articulaciones 6, letra B, Nº 7, y 116 del Código Tributario, y 20 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, se encuentran tácitamente derogadas por las disposiciones de la Constitución Política de la República.

13º) Que, en todo caso, de estimarse vigente las normas legales precitadas, la improcedencia de la delegación de facultades jurisdiccionales que sin duda contempla la Carta Fundamental, y teniendo en consideración el principio de la supremacía constitucional, la autoridad administrativa tiene el deber primero y esencial de aplicar en sus actuaciones lo dispuesto por el Constituyente. Las resoluciones que dicte deben ajustarse al texto Constitucional, no obstante cualquier disposición de carácter legal que le confiera competencias o facultades que lo desconozca o transgreda. Estos razonamientos llevan a restarle fuerza vinculante a las autorizaciones dispuestas por el legislador a la autoridad administrativa pertinente del Servicio de Impuestos Internos, para

delegar sus facultades jurisdiccionales en sus subordinados".[18]

Entre las sentencias que consagran la constitucionalidad de la delegación de la facultad jurisdiciconal, podemos destacar un fallo de la Corte de Apelaciones de Valparaíso, caratulado Fernando Maurel Wilson c/ SII, causa Rol Nº 2353-2001, el cual señala, en su parte pertinente lo siguiente:

"5º) Que, otro de los extremos del recurso consiste en la solicitud de nulidad de lo obrado, fundada en la supuesta inconstitucionalidad de las actuaciones del juez tributario. Nuestra legislación reconoce la existencia de tribunales especiales, conforme a principios básicos del ordenamiento procesal chileno, y entre ellos está aquel que tuvo a su cargo la primera instancia del asunto de autos. Que en efecto los artículos 6, letra b), Nº 6 y 115, ambos del Código Tributario, como el artículo 19, letra B) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, DFL Nº 7, de Hacienda, de 1980, señalan qué tribunal ha de conocer de las reclamaciones tributarias. A tales leyes habrá de agregarse lo previsto en los artículos 6ª, letra b), Nº 7 del Código Tributario y 116 (sic) y 20 de la Ley del Servicio de Impuestos Internos, que habilita a los Directores

[18] Corte de Apelaciones de Santiago, Recurso de Apelación, causa rol Nº 6.689-1996, caratulado Fernando Wedeles Méndez c/ SII, sentencia dictada el 26.07.2002. Cabe señalar que diversos fallos de esta Corte se han pronunciado de igual forma, como también lo ha hecho la Corte de Apelaciones de Iquique, Recurso de Apelación, causa rol Nº 37.231, en sentencia dictada el 9.01.2001.

Regionales de su dependencia para fallar las reclamaciones y denuncias aludidas.

6º) Que, la alegación de inconstitucionalidad del recurrente ha de ser rechazada porque, como se argumenta en la consideración precedente existen tribunales tributarios, los que están establecidos por Ley –el Código Tributario -, que tiene rango de Ley Orgánica Constitucional, ello porque se encontraba en rigor a la fecha de la entrada en vigencia de la Constitución Política de la República (disposición quinta transitoria de ese cuerpo normativo)".[19]

Cabe señalar que durante el 2001 y el 2002 la Corte de Apelaciones de Santiago ha anulado cientos de fallos declarando la inconstitucionalidad de la delegación de la facultad jurisdiccional por parte del Director Regional. Esto en la práctica nos lleva a considerar dos caminos a fin de solucionar el problema:

a. Comenzar nuevamente el juicio ante el tribunal competente, es decir, ante el propio Director Regional, teniendo un alto costo para los contribuyentes, aumentando el tiempo de litigios que ya duran bastantes años.

---

[19] Corte de Apelaciones de Valparaíso, Recurso de Apelación, causa rol Nº 2353-2001, caratulado Fernando Maurel Wilson c/SII, sentencia dictada el 25.07.2001. De igual forma se ha pronunciado la Corte de Apelaciones de Concepción, en causa rol Nº 661-99, caratulado Sociedad Construcciones civiles y manutención industriual Ltda..c/SII, sentencia dictada el 4.01.2002.

b. No anular de oficio todo lo obrado en autos, ya que lo impediría el artículo 140 del Código Tributario. En este caso, lo que podrían hacer las Cortes para subsanar el vicio es eliminar las partes expositiva y considerativa y las citas legales de la sentencia apelada, reemplazándolas por otras argumentaciones que permiten revocar parcialmente lo resuelto y acoger el reclamo solo respecto de algunas liquidaciones cuestionadas.

B.2.e. **Reciente pronunciamiento de la Excelentísima Corte Suprema**

Lo que faltaba hasta hace poco era un pronunciamiento de fondo por parte de nuestra Excma. Corte Suprema, la que por medio de argumentos formales, no había dado lugar a los recursos presentados por los contribuyentes. Esto sin embargo, se revertió el 20 de diciembre de 2002, fecha en la cual la sala Constitucional, antes de entrar al examen de un recurso de casación en el fondo, remitió los autos al Tribunal Pleno a fin de que, conforme lo señala el artículo 80 de la Constitución Política, se pronuncie de oficio respecto de la inaplicabilidad de los artículos 6, letra b), Nº 7 y 116 del Código Tributario y 20 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos en relación con los artículos 19, Nº 3, inciso 4º y 73 de nuestra carta fundamental.

Al respecto, y luego de analizar todos los antecedentes, nuestra Excma. Corte Suprema se pronunció al respecto, **declarando la inaplicabilidad del**

articulo 116 del Código Tributario, sufriendo el Servicio de Impuestos Internos un duro revés judicial.

En la parte pertinente, el fallo aludido señaló lo siguiente:

"29º) Que, como se manifestó en el razonamiento décimo tercero, los artículos 6º letra b) Nº 6 y 115 del Código Tributario y 19 letra b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos establecen el marco normativo institucional -asumiendo, a tal efecto, el rango de leyes orgánicas constitucionales de acuerdo con lo dispuesto en la disposición 5 transitoria de la Carta Fundamental-, que asigna a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos la calidad de jueces especiales con competencia para conocer y fallar reclamos en materia tributaria. Semejante normativa, por ende, no presenta antinomia con el principio de reserva o legalidad que la Constitución contempla para el establecimiento de los tribunales, desde que la fuente inmediata que los crea está constituida por las señaladas disposiciones legales;

30º) Que no ocurre lo mismo con la disposición contenida en el artículo 116 del Código Tributario, que faculta a dichos jueces especiales -Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos- para delegar las atribuciones jurisdiccionales de que los ha dotado la ley en otros funcionarios del Servicio; pues, en estos casos, la delegación se traduce, en el hecho, en otorgarle el

carácter de órgano jurisdiccional a personas a las que sólo la ley puede conferirle tal calidad, contraviniéndose así el mencionado principio de reserva en materia de organización y atribuciones de los tribunales; ....

35º) ...Se colige de lo anterior -reiterándose lo ya expuesto anteriormente sobre este punto- que no es, entonces, la ley la que practica la designación del funcionario que habrá de asumir, como delegado, la calidad de juez con las facultades jurisdiccionales inherentes, sino que dicho rol es asumido por la resolución del delegante -el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos-, quien, a través de ella, designa al órgano jurisdiccional en la persona de un subordinado suyo dentro de la respectiva escala jerárquica y le transfiere el ejercicio de potestades que le son propias, llegando ese acto administrativo a convertirse finalmente, en el título jurídico habilitante de la actuación del delegado....

36º) Que, de conformidad con los razonamientos precedentemente desarrollados, forzoso es concluir que las atribuciones de índole jurisdiccionales ejercidas por el juez tributario, a cuyo cargo estuvo la tramitación y fallo de la reclamación sobre que versan estos autos, provienen de la resolución del Director Regional que le delegó dichas facultades; constituyéndose, de tal manera, esa decisión u orden administrativa en la fuente jurídica inmediata que ha investido con la calidad de juez a un funcionario naturalmente adscrito a la Administración del Estado; en circunstancias de que, de acuerdo con los preceptos constitucionales señalados en el considerando vigésimo sexto, que

consagran el principio de legalidad en la creación y organización de los tribunales de justicia, ello corresponde exclusivamente a normas de rango y jerarquía legal;

37º) Que, por ende, el artículo 116 del Código Tributario, al permitir que, a través del mecanismo de la delegación, se constituya un órgano jurisdiccional cuya designación o determinación no provenga de manera inmediata de ley sino del llamado discrecional de otro ente administrativo, se opone a la normativa precitada de la Carta Fundamental; sin perjuicio de contravenir, además, lo dispuesto en sus artículos 6 y 7 -en relación con lo preceptuado en el artículo 73- que impiden la delegación de las funciones de índole judicial".[20]

Todos los considerandos anteriormente expuestos y en general toda la sentencia consagra expresamente la primacía del Principio de Legalidad como eje central del actuar administrativo y judicial, no pudiendo pasar por sobre este pilar jurídico el Servicio y menos mediante una resolución administrativa.

B.2.f. **Consecuencias del Fallo**

Si bien el fallo pronunciado, aplicando por un lado lo dispuesto por el artículo 80 de nuestra Carta Fundamental y por otro el principio del efecto

[20] Excma. Corte Suprema, Recurso de Casación en el fondo e Inaplicabilidad de Oficio, causa rol Nº 3.419-2001, sentencia dictada el 20.12.2002.

relativo de las sentencias, es obligatorio solo para las partes, sienta un precedente importantísimo respecto del criterio de nuestra Excma. Corte en esta materia y respecto del futuro de las miles de causas tributarias que descansan actualmente en nuestras Cortes de Apelaciones, haciendo cada día más necesario el desarrollo y discusión del proyecto que moderniza la jurisdicción tributaria.

Es así como la Corte de Apelaciones de Santiago, tomando como base este fallo, anuló recientemente cerca de 400 juicios tributarios al calificar como inconstitucional la facultad del Director Regional para delegar la función jurisdiccional en miembros del Servicio. Esto significa que juicios que llevaban 5 o 6 años vuelven a fojas uno, debiendo ser conocidos y fallados nuevamente en primera instancia, pero por el órgano competente, es decir, el Director Regional respectivo.

A raíz de esto, tanto el Consejo de Defensa del Estado como el Servicio presentaron un Recurso de Queja Disciplinaria en contra de diversos ministros y abogados integrantes de la Corte de Apelaciones de Santiago. La Corte Suprema, no obstante declarar inadmisible el recurso, el 22 de enero del presente año emitió un fallo en el cual, actuando de oficio, ordenó a la Corte de Apelaciones de Santiago abstenerse de innovar respecto de los juicios

tributarios que están en su poder, solicitando además un informe sobre la situación de estas causas.

En el caso que respecto de estos procesos se aplique el criterio de la nulidad de todo lo obrado, volviendo este a fojas uno, el principal perjudicado va a ser el propio contribuyente, ya que si tomamos en consideración la acumulación del IPC, un interés mensual de 1,5% y posibles multas que en algunos casos puede llegar al 30% del monto del impuesto adeudado, el impuesto liquidado por el Servicio va a aumentar considerablemente, sin mencionar el costo de asesorías jurídicas en la materia, cuestiones todas que escapan de la voluntad del afectado.

Además, el fisco también se vería perjudicado, ya que deberá soportar el atochamiento de las causas que vuelvan a primera instancia, debiendo dotar al SII de mayor personal, además del retraso en el pago de impuestos por alrededor de $ 200 mil millones.

Finalmente, las consecuencias hipotéticas planteadas anteriormente, por el momento, no se van a producir, ya que el 4 de abril de este año, nuestro Tribunal Supremo emitió un pronunciamiento al respecto, en el cual acordó lo siguiente:

a. En primer lugar, dejó sin efecto las resoluciones pronunciadas por la Corte de Apelaciones de Santiago que dispusieron la nulidad de todo lo obrado en cerca de 400 juicios tributarios.
b. En segundo lugar, aplicó la medida de amonestación privada a los ministros implicados en el caso en comento.

Frente a este incierto y complicado panorama, a nuestro juicio, el Estado debería buscar un sistema en el cual o se disminuyan o anulen las multas e intereses duplicados que deberán pagar los contribuyentes, o bien que sea el propio afectado, mediante la interposición de recursos, el que decida si desea que su juicio vuelva a fojas uno o bien se conforme con lo resuelto, sin impugnar la legalidad de la delegación de la facultad jurisdiccional.

Este nuevo problema hace más urgente la discusión y aprobación por parte del Congreso del proyecto de ley que crea los Tribunales Tributarios independientes, a fin de que las futuras causas que nazcan no presenten este vicio.

V. ANÁLISIS DEL PROYECTO DE LEY QUE FORTALECE Y PERFECCIONA LA JURISDICCION TRIBUTARIA

A. CONSIDERACIONES PREVIAS

Las normas tributarias a lo largo de nuestra historia han sido objeto de constantes modificaciones, en aras de lograr un sistema tributario justo y equitativo. Esto se relaciona estrechamente con una de las características principales de esta rama del derecho, la cual dice relación con su constante mutación y perfeccionamiento.

Sin embargo, hay una gran reforma pendiente que se ha estado buscando durante muchos años y que al parecer está próxima a convertirse en realidad. Nos referimos, por supuesto, a la modificación o en su defecto al perfeccionamiento del actual Sistema Procesal Tributario. Esto, en consideración a las serias falencias que hemos constatado y analizado en la presente Memoria.

El 19 de junio de 2001, al dictarse la Ley Nº 19.738, que establece normas para combatir la evasión tributaria, el Poder Ejecutivo se comprometió a despachar, dentro de los 6 meses siguientes, el tan esperado proyecto de ley que crea los tribunales tributarios independientes. Para este efecto, desde hace

varios años ha estado trabajando una comisión de expertos, conformada por Senadores, Diputados, representantes del Poder Judicial, Colegio de Abogados, Colegio de Contadores, Consejo de Defensa del Estado, Confederación de la Producción y el Comercio, Profesores Universitarios y Autoridades del Gobierno, a fin de lograr un cuerpo legal que satisfaga a todos los sectores afectados por esta reforma, incluyendo desde luego a los contribuyentes.

Con bastante atraso respecto del plazo anteriormente señalado, recientemente, con fecha 19 de noviembre de 2002, el Poder Ejecutivo mediante el mensaje Nº 206-348, a través de S.E. el Presidente de la República, presentó ante la Cámara de Diputados este dilatado proyecto, a fin de iniciar su discusión y tramitación regular hasta convertirse en ley de la República.

Objetivos del Proyecto de Ley

La presente iniciativa pretende, como lo dice el mensaje, superar las actuales limitaciones de la judicatura tributaria de primera y segunda instancia, manteniendo los niveles de eficiencia y oportunidad que posee el actual sistema, protegiendo el interés fiscal y los derechos de los contribuyentes. La idea es perfeccionar el régimen vigente introduciendo modificaciones que, más

que implicar un cambio, tienen como norte perfeccionar la judicatura y los procedimientos tributarios actuales.

Hay que valorar y destacar positivamente el hecho de que el Poder Ejecutivo efectivamente haya despachado el presente proyecto que introduce modificaciones a la jurisdicción tributaria. Lo anterior, sin perjuicio de encontrar importantes reparos dentro de la propuesta presentada, cuestión que, en todo caso, puede ser debatida y mejorada en el Congreso Nacional cuando se inicie su discusión.

B. ANÁLISIS DEL PROYECTO DE LEY

El presente estudio se realizará atendiendo al siguiente esquema:

1. Creación de Tribunales Tributarios de primera instancia.
2. Especialización de las Cortes de Apelaciones.
3. Etapa de Reconsideración Administrativa obligatoria.
4. Análisis de las reformas en el Proceso Tributario.
5. Aplicación gradual de la reforma.

B.1. **Creación de Tribunales Tributarios independientes.**

B.1.a. **Breve reseña histórica**

Para el presente estudio, analizaremos las referencias que encontramos sobre el tema en la Constitución Política de 1925 y en la Constitución Política de 1980.

Los tribunales tributarios, entendiéndolos como parte de los tan esperados y nunca concretados tribunales contencioso administrativos, fueron ya pensados al dictarse la Constitución Política de 1925.

Es así como el profesor Mario Barrientos Ossa señala en un artículo publicado en el diario "La Semana Jurídica" lo siguiente: "Los tribunales tributarios, parte de los administrativos, fueron considerados en la Carta Constitucional de 1925 como norma programática, denominación que se le dio a todos los mandatos del constituyente que nunca se cumplieron".[21]

Es así como el artículo 87 de la citada Carta magna, norma que estaba comprendida dentro del capítulo VII, relativo al Poder Judicial, disponía lo

---

[21] Barrientos Ossa, Mario, Bases Constitucionales para la creación de los Tribunales Tributarios, diario La Semana Jurídica, Nº 88, 15 de julio de 2002.

siguiente: *"Habrá **Tribunales Administrativos**, formados con miembros permanentes, para resolver las reclamaciones que se interpongan contra los actos o disposiciones arbitrarias de las autoridades políticas o administrativas y cuyo conocimiento no esté entregado a otros tribunales por la Constitución o las leyes. Su organización y atribuciones son materia de ley".*

Obviamente, dentro de la competencia que supuestamente iba a tener este tribunal, se incluían las materias tributarias. Sin embargo, como se señaló, esto nunca llegó a materializarse.

Posteriormente, en la Constitución Política de 1980, no se hizo referencia alguna en el texto definitivo a los tribunales contencioso administrativos, sin embargo, es interesante analizar las distintas proposiciones que se realizaron antes de llegar al texto final de nuestra actual Cara Fundamental.

Es así como en el anteproyecto preparado por al Comisión de Estudios de la Nueva Constitución en el año 1979, su artículo 79, incluido dentro del capítulo relativo al Poder Judicial, señalaba que: *"La facultad de conocer las causa civiles y criminales **y de las contencioso administrativas...,** pertenece exclusivamente a los tribunales establecidos por la ley".*

Analizando la norma citada, si bien no se menciona la existencia de tribunales administrativos, como lo hacía la Constitución Política de 1925, si se refiere específicamente a las materias *"contencioso administrativas"*, incluyéndose dentro de estas a las tributarias, suponiendo además la existencia de tribunales especiales que se ocupen de ellas.

Posteriormente, en el año 1980, en el texto aprobado por el Consejo de Defensa, en el capítulo IV, relativo al Poder Judicial, el artículo 73 transcribió literalmente lo que señala el anterior artículo 79, mantenido la postura del anteproyecto citado.

Más tarde, en el texto aprobado por la Honorable Junta de Gobierno, en el capítulo VI, dentro del citado artículo 73, se suprimió la frase *"... y de las contencioso administrativas..."*. Sin embargo, dentro de este mismo capítulo, se agregó un apartado al inciso primero del artículo 79, norma que otorgaba a la Corte Suprema la superintendencia directiva, correccional y económica sobre todos los tribunales. Este agregado expresaba que *"Los* ***tribunales contencioso administrativos*** *quedarán sujetos a esta superintendencia, conforme a la ley".*

Como podemos ver, el texto final recogió la idea planteada por la Carta Suprema de 1925, en el sentido de contar con tribunales especiales dedicados a resolver las materias contencioso administrativas.

Por último, en nuestro texto actual no aparece este apartado, ya que fue derogado por el artículo único N° 39 de la Ley de Reforma Constitucional Nº 18.825, del 17 de agosto de 1989, no constando una referencia expresa a los tribunales administrativos.

B.1.b. **Proyecto de ley**

El presente proyecto contempla la creación de un tribunal tributario de primera instancia por cada Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, sumando un total de 16. Ellos estarán compuestos por un juez letrado, un abogado resolutor y por el personal profesional y administrativo necesario para la correcta tramitación de las causas.

Para un mejor análisis de los integrantes de este nuevo tribunal, se analizarán los siguientes puntos:

i) Nombramiento y Dependencia: El juez tributario y el abogado resolutor serán elegidos mediante un procedimiento mixto, en el cual, previo concurso

público, el Ministerio de Hacienda propondrá una lista de hasta diez nombres, la que será enviada a la Corte de Apelaciones respectiva a fin de que ésta forme una terna, la cual será propuesta al Presidente de la República, a fin de que éste elija en definitiva a las personas mas idóneas para el cargo. Cabe señalar que si no se presentaren candidatos, la Corte de Apelaciones respectiva podrá formar la lista libremente.

Respecto del resto del personal, se plantea la creación de una planta especial de resolutores, que cumplirá la función de colaborar en la labor resolutiva de las causas que se estén tramitando. Estos serán nombrados por el Director Nacional. Los demás cargos serán proveídos por el Servicio, aportando personal administrativo.

En cuanto la dependencia administrativa, se propone la creación de una planta especial dentro de los escalafones del Servicio de Impuestos Internos, denominada *"Tribunal Tributario"*, la cual está integrada por el Juez tributario, el abogado resolutor y los que sean nombrados resolutores.

Además, al formar parte del Servicio, le son aplicables las inhabilidades y prohibiciones que rigen a sus funcionarios, como también las inhabilidades y prohibiciones que rigen a los miembros del poder judicial, condiciéndose esto con el citado *"régimen mixto"*.

ii) Requisitos para postular al cargo: Para optar al cargo de juez tributario y de abogado resolutor se requiere poseer el título de abogado y acreditar su especialización y experiencia en materias tributarias.

Para optar al cargo de personal resolutor se requiere poseer un título profesional otorgado por alguna Universidad o Instituto Profesional, ya sea administrador público, contador, arquitecto, ingeniero, entre otros, según sean las necesidades del cargo.

iii) Atribuciones: El Tribunal Tributario tendrá la facultad de conocer las reclamaciones deducidas en contra de las actuaciones del Servicio a que se refieren los artículos 124, 149 y 150 del Código Tributario (nuevos), las denuncias sometidas al procedimiento del artículo 161, y los reclamos de denuncias que se tramiten conforme al artículo 165 del mismo Código.

Una modificación importantísima dice relación con la independencia de los jueces tributarios respecto de toda autoridad del Servicio de Impuestos Internos, no estando sujetos a la interpretación que dicho organismo realice.

iv) Supervigilancia y Calificación: Los jueces tributarios estarán sometidos a la supervigilancia directiva, correccional y económica de la Corte de Apelaciones que ejerza jurisdicción en el lugar donde aquel tenga su asiento.

Además, serán calificados la primera quincena del mes de enero por la Corte de Apelaciones citada. Para estos efectos, el Servicio de Impuestos Internos antes del 15 de diciembre de cada año, deberá emitir un informe fundado a la Corte de Apelaciones con la apreciación que le merezca el juez tributario, atendida la eficiencia demostrada en el desempeño de su cargo.

Los demás funcionarios del tribunal serán precalificados por el juez tributario respectivo. La calificación propiamente tal se realizará por una Junta Calificadora Central y la apelación a esta calificación se interpondrá para ante el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

vi) Remoción: Los jueces tributarios durarán indefinidamente en sus cargos y no podrán ser removidos ni separados por el Servicio. Al respecto, son plenamente aplicables los artículos 76, 77 y 79 de la Constitución Política.

B.1.c. **Observaciones**

El presente proyecto en este punto nos parece sumamente cuestionable, ya que varias de sus propuestas atentan seriamente contra los principios de igualdad ante la ley, independencia e imparcialidad y contra el Estado de Derecho que debe imperar en toda Nación moderna. Entre los reparos más importantes, podemos señalar los siguientes:

i) De acuerdo a este proyecto, los tribunales tributarios siguen formando parte del Servicio de Impuestos Internos, creándose incluso una planta especial al interior de este órgano, siendo esto inconcebible, haciendo caso omiso a los principios de independencia e imparcialidad explicados detalladamente en el capítulo II.

De acuerdo con lo anterior, los jueces tributarios van a ser funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, significando esto un desplazamiento injustificado de magistrados que podrían postular a los referidos cargos.

Este es el momento ideal para estudiar y discutir mas a fondo el proyecto, proponiendo la creación de tribunales letrados, especializados, que formen parte del Poder Judicial, ajenos totalmente al Servicio o al Poder Ejecutivo.

ii) Relacionado con lo anterior, el mecanismo de designación de los jueces con participación del Poder Ejecutivo e indirectamente del Servicio, nos parece sumamente criticable, siendo incluso inconstitucional.

Conforme al artículo 75 inciso cuarto de nuestra Carta Fundamental, los jueces deben ser designados por el Primer Mandatario sobre la base de una terna propuesta por la Corte de Apelaciones. Con el proyecto, se contraviene

expresamente este mandato constitucional, quebrantándose los principios de autogeneración incompleta y de separación de los Poderes del Estado, debiendo el Poder Ejecutivo abstenerse de participar en dicha designación.

En la práctica, si no se cuenta con la aprobación y agrado de este poder del Estado, va a ser imposible optar a la carrera judicial tributaria. Además, como en el proyecto se señala que se deben proponer **hasta** diez nombres, perfectamente se podrían nombrar a tres candidatos, siendo el Ministerio de Hacienda el que estaría eligiendo a los jueces y a los abogados resolutores.

También nos parece altamente inconveniente que el Servicio provea el personal necesario para el funcionamiento del tribunal, siendo en la práctica el Director Nacional la persona facultada para nombrar a los funcionarios restantes. Todos los funcionarios del tribunal debieran integrar el Poder Judicial.

Estas ideas cobran mas fuerza aun si comparamos este sistema de nombramiento con la situación de las legislaciones foráneas tratadas en el capítulo III, ya que en la mayoría de ellas es el presidente de la República, sin intervención del órgano fiscalizador, el que nombra a los jueces.

iii) Además, no se deberían aplicar a los jueces y abogados resolutores las inhabilidades y prohibiciones que afectan a los funcionarios del Servicio. Esto,

en razón de que no deberían incorporarse como funcionarios de este órgano fiscalizador, afectándoles, por lo tanto, solo las inhabilidades y prohibiciones aplicables a los funcionarios de la judicatura ordinaria.

iv) Por otro lado, nos parece casi irrisorio el sistema de evaluación anual que tendrán los jueces tributarios y los abogados resolutores. No conocemos en la historia judicial de Chile un sistema en el cual los Tribunales Superiores de Justicia, para calificar a miembros del Poder Judicial, deban escuchar obligadamente el informe de una de las partes respecto del desempeño que ha tenido el tribunal. Este punto merece un análisis más serio y profundo, debiendo ser evaluados solamente por las Cortes de Apelaciones y Suprema.

v) Relacionado con lo anterior, un aspecto positivo nos parece el sistema de remoción de los jueces tributarios, asemejándose a lo que sucede en el sistema jurisdiccional tributario mexicano. Con ello se está dando una correcta aplicación a la base de la inamovilidad relativa establecida en nuestra Constitución Política.

En defecto de la propuesta anterior, otro sistema que eventualmente se podría aplicar en Chile sería el estadounidense, el cual otorga al Presidente de la Nación la facultad de nombrar a los jueces tributarios, teniendo estos una duración de 15 años en sus cargos.

vi) En el proyecto no se menciona cual va ser la fuente de financiamiento de los gastos que irrogará la aplicación del sistema, conforme lo exige la Constitución Política. Además, los sueldos de los integrantes de la citada magistratura debieran concordarse con los aplicables a los tribunales ordinarios.

vii) Todo lo anterior nos permite aseverar que, en este primer punto, no se está cumpliendo con varios de los principios y normas constitucionales expresados en los capítulos anteriores de esta Memoria, especialmente los referidos a la igualdad, independencia, imparcialidad y autogeneración incompleta. Además, se está pasando a llevar los tratados internacionales ratificados por Chile, que consagran expresamente los principios y bases aplicables a los órganos que ejercen jurisdicción.

B.2. **Especialización de las Cortes de Apelaciones**

B.2.a. **Proyecto de ley**

En segundo término, se propone la especialización de las Cortes de Apelaciones, a fin de que cuenten con salas que conozcan las materias tributarias en forma exclusiva o preferente, las que además, estarán integradas por personas con conocimientos especializados en estas materias.

Para ello, se pretende incorporar a tres Ministros en cada una de las Cortes de Apelaciones de Valparaíso, Concepción, San Miguel y Santiago, y a un nuevo Relator, especialista en materias tributarias, en las diecisiete Cortes de Apelaciones del país.

Por otro lado, se propone que el recurso de apelación que verse sobre materias tributarias se tramite en forma preferente, en cuenta y de conformidad a las normas prescritas para los incidentes.

B.2.b. **Observaciones**

i) En esta parte, el proyecto nos parece un positivo avance hacia una justicia tributaria más especializada, eficiente y expedita. Es así como las normas tributarias, al poseer un tecnicismo elevado, muchas veces escapan del conocimiento íntegro de los Sres. Ministros, los cuales, no obstante tener un excelente dominio respecto de la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, muchas veces necesitan a un especialista tributario a fin de dilucidar el problema de una mejor forma.

ii) Sin embargo, creemos inconveniente que la apelación en estos juicios se tramite conforme a las normas establecidas para los incidentes, es decir, que se conozcan sin relación y sin alegatos de las partes. Una materia tan importante

como la tributaria, con tantas aristas, tecnicismos y complejidad en su comprensión, necesita un mayor estudio a la hora de emitir un pronunciamiento judicial. Además, con la propuesta se está coartando al contribuyente en su derecho de defensa, ya que aquí estamos hablando de la apelación de un juicio principal y no de una incidencia dentro en él.

Los juicios tributarios debieran tramitarse previa vista de la causa, lo que si bien por un lado implica mayor demora, asegura el derecho a defensa de los contribuyentes.

iii) Una critica menor realizada recientemente por nuestra Excma. Corte Suprema, dice relación con la especialización parcial de las Cortes de Apelaciones. Al respecto, la especialización de las salas de una Corte debería establecerse respecto de toda clase de materias. Además, nuestro Tribunal Supremo ha señalado que el nuevo incremento de tres Ministros en las Cortes de Apelaciones ya señaladas puede facilitar su especialización en materias tributarias, pero también puede llegar a agudizar las dificultades que origina el excesivo número de magistrados y existente.

iv) Por último, nos parece necesario un pronunciamiento expreso respecto de la forma de conceder el recurso, ya sea en el solo efecto devolutivo, o en el efecto suspensivo y devolutivo.

Esto se relaciona con un problema práctico de gran importancia que se produce al interponer el recurso de apelación en las causas tributarias, ya que actualmente, la interposición de este recurso no suspende el giro de los impuestos adeudados, iniciando el Fisco generalmente el procedimiento ejecutivo de cobro establecido en el Código Tributario, conformando la Tesorería una nómina de deudores morosos, que tiene mérito ejecutivo por el sólo ministerio de la ley, pudiendo llegar incluso al remate de bienes del contribuyente. A fin de remediar esto, el afectado puede solicitar la suspensión de cobro a la Corte de Apelaciones que está conociendo del recurso, concediéndose generalmente por periodos de seis meses, debiendo renovarse hasta el fallo del recurso.

La apelación de las sentencias definitivas, conforme a lo dispuesto por los artículos 194 y 195 del Código de Procedimiento Civil, se concede en ambos efectos, debiendo suspenderse los efectos de la sentencia definitiva dictada.

Consideramos que las sentencias dictadas en juicios tributarios no debieran ser la excepción a esta regla general, lo cual no implica eliminar la posibilidad del Servicio de Tesorería para confeccionar la nómina de deudores morosos, pero si suspender los efectos de ella en cuando el contribuyente deduzca el recurso de apelación.

B.3. **Etapa de Reconsideración Administrativa obligatoria**

B.3.a. **Proyecto de ley**

La presente iniciativa propone establecer la obligatoriedad del recurso de reconsideración administrativa, con el objeto de implementar efectivamente una instancia que permita al Servicio resolver administrativamente el conflicto, evitando la "judicialización" innecesaria de los casos que impliquen la existencia de un conflicto entre el aparato fiscalizador y los contribuyentes.

Lo anterior permitirá a la administración tributaria establecer un mecanismo prejudicial de revisión de la calidad jurídica de sus actuaciones, favoreciendo con ello:

i) Al contribuyente, el cual no se verá obligado a recurrir a los Tribunales de Justicia en los casos en que la administración se encuentre conteste en la existencia de errores o vicios en las actuaciones;

ii) A la administración de justicia, la que no se verá congestionada por procesos en los que no existe un verdadero conflicto de intereses;

iii) A la propia administración tributaria, la que no deberá distraer recursos en el sostenimiento de acciones viciadas desde su nacimiento.

De este modo, el recurso de reconsideración administrativa tendrá el carácter de obligatorio y constituirá un requisito de procesabilidad previo para la interposición del reclamo en sede jurisdiccional.

El presente recurso administrativo deberá interponerse en el plazo de 30 días, contados desde la notificación del acto que se pretende impugnar, debiendo cumplir con los requisitos de forma y de fondo establecidos en el artículo 125 del Código Tributario para el reclamo. La interposición del recurso tendrá el efecto de suspender las consecuencias del acto impugnado hasta la resolución del mismo, salvo que se resuelva en contra de los intereses del contribuyente y este interponga el reclamo ante el tribunal tributario competente, caso en el cual se prorrogará la suspensión.

Una vez presentada reconsideración, la autoridad administrativa deberá resolverlo, sin forma de juicio, en el plazo de 45 días. Si no lo hiciere, operará la institución del "silencio administrativo negativo", en virtud del cual se entenderá rechazada la solicitud del contribuyente, teniendo la posibilidad de deducir el reclamo judicial.

B.3.b. **Observaciones**

Al introducirse el sistema de reconsideración administrativa hace un par

de años atrás, nos pareció un muy buen mecanismo para solucionar el litigio tributario tempranamente, evitando entrar a un juicio de reclamo que presenta numerosos defectos, todos ya tratados en esta Memoria.

Sin embargo, con la introducción de la reforma a la justicia tributaria, el escenario cambia bastante, debiendo adecuarse y perfeccionarse este recurso.

A nuestro juicio, se debería armonizar el sistema de fiscalización previa, compatibilizando los actos administrativos de citación y liquidación con el recurso de reconsideración administrativa. Nos parece positivo la existencia de una instancia administrativa previa a la judicial, a fin de ciertos "vicios formales" que son fáciles de corregir, como por ejemplo ciertas diferencias de impuestos, devoluciones, retenciones indebidas, entre otros, sean subsanados y corregidos, ya sea por la administración o por el contribuyente, cumpliendo así con el llamado *"agotamiento de la vía administrativa".*

Sin embargo, si se trata de vicios de fondo o de diferencias en cuanto a la interpretación de una norma tributaria, el Servicio de Impuestos Internos va a seguir adoleciendo de todas las críticas señaladas que han motivado la presente reforma, siendo en la práctica muy difícil que le den la razón al contribuyente, debiendo en ese caso recurrir por medio del reclamo a un órgano imparcial e independiente, como debiera ser, después de subsanar los vicios

que presenta el proyecto, el juez tributario. En este caso se hace casi innecesario recurrir a la vía administrativa, debiendo establecerse el derecho del contribuyente para recurrir directamente a la vía judicial.

En mérito de lo expuesto, consideramos que debiera mantenerse la reconsideración administrativa, pero voluntaria, sin tener el carácter de requisito de procesabilidad previa que plantea el proyecto. Esta afirmación descansa además en lo previsto por el articulo 19 N° 14 de la Constitución Política, el cual consagra *el derecho y no el deber* de presentar peticiones a la autoridad.

Por lo demás, así se ha establecido en el Derecho Comparado, citando por ejemplo, los casos de México y España. En el primero de estos países, existe la posibilidad de interponer el recurso de revocación o revisión, antes de recurrir ante el Tribunal Fiscal de la Federación, siendo esto optativo. En el caso de España, se establece la existencia de una vía administrativa previa a la judicial voluntaria, la cual puede darse excepcionalmente de oficio, o por medio del recurso de reposición o la reclamación económica administrativa. Así lo ha establecido el Tribunal Constitucional español, fallando en numerosas ocasiones que la Constitución ni impone ni prohíbe la existencia de esta vía previa administrativa, siendo una mera opción del legislador.[22]

[22] Queralt, Juan Martín y otros, obra cit. pág. 540.

Al respecto cabe tener presente que, por regla general, cuando se hace uso de esta instancia, los ordenamientos jurídicos contemplan la existencia de órganos jurisdiccionales, los cuales si bien en muchos casos están insertos dentro del Poder Ejecutivo, gozan de independencia respecto del órgano fiscalizador, siendo sus fallos imparciales y ajustados a derecho. Esto con el proyecto presentado no se estaría logrado, siendo este otro argumento para sostener la eliminación de obligatoriedad de la reconsideración administrativa.

B.4. **Análisis de las reformas en el Proceso Tributario**

B.4.a. **Proyecto de ley**

Sin ser el objeto de esta memoria referirse a los procedimientos tributarios, creemos conveniente analizar el proyecto en su integridad, refiriéndonos brevemente a las reformas que se proponen en esta materia.

Al respecto, podemos señalar que se mantienen los procedimientos que actualmente contempla el Código Tributario, pero se introducen diversas modificaciones, las cuales tienden principalmente a propender la agilización de su tramitación, consagrando plazos más breves en cada una de las etapas del procedimiento.

Entre los cambios más importantes, podemos señalar los siguientes:

i) Se modifica el plazo para reclamar, debiendo hacerlo dentro de 45 días contados desde la notificación de la resolución que se pronuncia sobre la reconsideración administrativa.

ii) Se agregan dos requisitos formales al escrito de reclamo, que como ya señalamos al referirnos a la reconsideración administrativa, son aplicables también a ella. Estos dicen relación con la designación autoridad ante quien se deduce y el nombre, número de Rol Único Tributario, domicilio, profesión u oficio del contribuyente y, en su caso, de la o las personas que lo represente y la naturaleza de la representación.

iii) Se consagra expresamente que el Servicio tendrá la calidad de parte en la primera instancia para todos los efectos legales.

iv) Una vez interpuesto el reclamo, se concederá traslado al Servicio por 10 días. Vencido ese plazo, haya contestado o no, el tribunal "*deberá"* recibir la causa a prueba si hay controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente.

v) Se establece un término probatorio de 15 días para rendir prueba, ampliable por una sola vez cuando deba rendirse prueba fuera del lugar en que se sigue el juicio.

vi) En el caso de la testimonial, deberá presentarse la lista de testigos dentro de los 2 primeros días, admitiéndose 2 testigos por cada punto de prueba. Además, se exime a los funcionarios del Servicio de declarar bajo juramento sobre hechos pertenecientes al mismo juicio

vii) La prueba será apreciada por el tribunal conforme a las "*reglas de la sana crítica"*, tomando en cuenta la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso.

viii) Una vez vencido el término probatorio, el tribunal citará a las partes a oír sentencia.

ix) Se entrega al Servicio la facultad para impetrar, en los procesos de reclamo, la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes y/o derechos específicos del contribuyente suficientes para responder de las resultas del juicio. Esta solicitud se tramitará ante el tribunal tributario en forma de incidente, siendo procedente respecto de la decisión adoptada solamente el recurso de reposición.

x) Los fallos del tribunal tributario deberán ser fundados.

Además, una vez notificada la sentencia, deberán girarse los impuestos y multas correspondientes a las partidas impugnadas.

B.4.b. **Observaciones**

En general, nos parecen positivas las modificaciones propuestas, teniendo en consideración que el principal defecto del sistema actual pasa más por el órgano que ejerce jurisdicción y no por el procedimiento, que presenta vicios menores.

Consideramos muy positivo el hecho de que consagre al Servicio como parte para todos los efectos legales, imponiéndose con esto el principio de igualdad ante la ley establecido por nuestra Constitución Política. Esto trae como consecuencia la posible procedencia de la absolución de posiciones como medio de prueba.

Además, otro aspecto positivo dice relación con la eliminación del informe del funcionario fiscalizador, dándose traslado del reclamo al Servicio por una vez a fin de que sea ésta la oportunidad en que presente sus observaciones, dentro del plazo de 10 días, concentrándose y aplicándose de una mejor forma al principio de bilateralidad de la audiencia.

Otro avance significativo dice relación con la recepción de la causa a prueba, ya que el actual artículo 132 inciso primero del Código Tributario señala que el Director Regional **podrá** recibir la causa a prueba si estima que hay o puede haber controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente. Con el proyecto se modifica esta norma, señalándose que el Tribunal, de oficio o a petición de parte, **deberá** recibir la causa a prueba, frente a la controversia sobre algún hecho pertinente y sustancial, subsanándose este importante defecto.

Sin embargo, nos parece inconveniente que a los funcionarios del Servicio se les exima de declarar bajo juramento sobre hechos pertenecientes al mismo juicio. Con ello, se coloca a las partes en evidente desigualdad, pues Impuestos Internos también será parte en los juicios.

Se mantiene la posibilidad de comparecer personalmente ante el juez tributario, sin exigir el patrocinio de un abogado. Esto, según el proyecto, a fin de reafirmar el principio de gratuidad y de libre acceso a la justicia. Sin embargo, esta igualdad podría transformarse en la práctica en desigualdad, ya que claramente un contribuyente que tiene los medios económicos para contratar un abogado, tiene una clara ventaja respecto del que se defiende personalmente contra el Servicio de Impuestos Internos, que cuenta con buenos abogados, especialistas en estas materias. Podría discutirse la posibilidad de establecer un sistema en el cual si la persona quiere contar con un abogado, pero no tiene los medios, el Estado le proporcione uno mediante el sistema del turno.

Echamos de menos también un pronunciamiento respecto de la "*carga de la prueba u onus probandi"*, ya que ésta, conforme al actual artículo 21 del Código Tributario, recae exclusivamente en el contribuyente, norma que podría entenderse aplicable a la reconsideración administrativa pero no al juicio de

reclamo seguido ante el tribunal tributario, debiendo aplicarse las reglas generales.

B.5. **Aplicación gradual de la reforma**

B.5.a. **Proyecto de ley**

Finalmente, se establece la aplicación gradual de la reforma propuesta, a partir de un año desde la publicación de la ley en el Diario Oficial. Ello, con el objeto de contar con el tiempo y los recursos necesarios para su implementación en cada una de las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos, estando implementada en todo Chile en 4 años.

Se considera primero a las regiones que tienen menos contribuyentes y de causas, dejando para el final a las regiones con mayor densidad poblacional y número de litigios, en un proceso que servirá, además, para evaluar el cumplimiento de los objetivos que se han enunciado. Es así como el orden de aplicación será el siguiente:

- VII Región del Maule: Un año desde su publicación en el Diario Oficial.
- II Región de Antofagasta, III Región de Atacama, XI Región de Aysén del General Carlos Ibañez del Campo, XII Región de Magallanes y Antártica chilena: 2 años desde su publicación en el Diario Oficial.

- I Región de Tarapacá, IV Región de Coquimbo, VI Región del Libertador Bernardo O' Higgins, IX Región de la Araucanía y X Región de los Lagos: 3 años desde su publicación en el Diario Oficial.
- V Región de Valparaíso, VIII Región del Bio-Bio y Región Metropolitana: 4 años contados desde su publicación en el Diario Oficial.

B.5.b. **Observaciones**

Respecto a este punto, consideramos necesario y pertinente establecer la aplicación gradual de la reforma, sin embargo, podría perfectamente establecerse un menor lapso de tiempo, ya que cuatro años desde la publicación de la ley nos parece un poco excesivo.

La anterior aseveración cobra mayor importancia debido al incierto futuro que podrían tener miles de causas frente al reciente pronunciamiento de nuestra Corte Suprema, la cual debe decidir que hacer respecto de los juicios tributarios que actualmente están paralizados en la Corte de Apelaciones de Santiago. Esto hace urgente una modificación e implantación de este proyecto de ley.

Por otro lado, la futura puesta en marcha de este nuevo sistema va a traer como consecuencia necesariamente el funcionamiento paralelo de dos

sistemas judiciales tributarios, mientras se agotan las causas que comenzaron durante el antiguo régimen.

Por último, creemos improcedente la posibilidad de aplicar los nuevos tribunales tributarios en la totalidad de las causas, ya que con ello se estaría contraviniendo claramente lo dispuesto en el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política, el cual exige que los tribunales estén constituidos con anterioridad al hecho que origina el conflicto.

VI. CONCLUSIONES

Como hemos podido constatar durante el presente estudio, nuestro sistema jurisdiccional tributario adolece de gravísimas falencias que requieren un cambio profundo. Esta modificación debe partir por la estructura del sistema, que es sin lugar a dudas la que presenta mayores problemas, sin pasar por alto el procedimiento tributario, debiendo crearse un órgano independiente e imparcial que imparta justicia en materia tributaria en concordancia con una regulación legal que contemple la igualdad de armas o bilateralidad de la audiencia en el juicio tributario.

El proyecto de ley presentado por el Poder Ejecutivo pareciera ser la gran solución a este cada vez más desgastado sistema. Sin embargo, del análisis de éste, se constata que si bien esta propuesta constituye un importante paso, no cumple con los objetivos necesarios para que en materia tributaria exista un órgano jurisdiccional completamente independiente de la Administración.

Por lo anterior es que creemos que debe realizarse un estudio serio y profundo del mismo en la Cámara de Diputados y en el Senado, a fin de salvar las numerosas deficiencias que presenta, para así cumplir con la gran tarea pendiente que existe en esta materia.

Para concluir quisiéramos poner énfasis en que el proyecto de ley que crea los tribunales tributarios es sólo parte del la transformación que debe realizarse a nuestro sistema tributario jurisdiccional actual, el que sin lugar a dudas debe ser el fiel reflejo de una nación que aspira a garantizar a todos sus habitantes una igualitaria y racional justicia tributaria.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

1. ÁLAMOS VERA, EDUARDO. 1993. Juicio Tributario. Editorial Jurídica Conosur.
2. BARRIENTOS OSSA, MARIO. 2002. Bases Constitucionales para la creación de Tribunales Tributarios. Diario La Semana Jurídica, Nº 88, 15 de Julio.
3. COLOMBO CAMPBELL, JUAN. 1991. La Jurisdicción en el Derecho Chileno. Editorial Jurídica de Chile, pág. 51.
4. CORTE DE APELACIONES DE CHILLÁN. 2000. Recurso de Apelación de sentencia definitiva caratulado “Ricardo Letelier Pardo con SII”, causa Rol Nº 23.638.
5. CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. 2002. Recurso de Apelación caratulado “Fernando Wedeles con SII”, causa Rol Nº 6.689-1996.
6. CORTE DE APELACIONES DE TEMUCO. 1985. Apelación de sentencia definitiva, causa Rol Nº 340-85.
7. CORTE DE APELACIONES DE VALPARAÍSO. 2001. Recurso de Apelación caratulado “Fernando Maurel Wilson con SII”. Rol Nº 2353- 2001.
8. CORTE SUPREMA. 2002. Recurso de Casación en el Fondo e Inaplicabilidad de oficio. Causa Rol Nº 3419-2001.

9. COUTURE, EDUARDO J. 1974. Fundamentos de Derecho Proceso Civil. Editorial Depalma. Buenos Aires. 34 y ss. p.

10. CHILE. CÓDIGO TRIBUTARIO, 1974. DL Nº 830. Editorial Jurídica de Chile.

11. DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. 1992. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrrúa S.A., 17ª ed. 806, 856 pp.

12. EMILFORK SOTO, ELIZABETH. 1999. La Justicia Tributaria. Ediciones Congreso, Temas Tributarios. 1º ed.

13. FIGUEROA YAVAR, JUAN AGUSTÍN. 1999. Apuntes de Derecho Procesal, Facultad de Derecho, Universidad de Chile.

14. LÖEWENSTEIN, KARL. 1983. Teoría de la Constitución. 3º ed. Traducido por Alfredo Gallego Anabitarte. Editorial Arial, Barcelona, 294 p.

15. MATURANA MÍQUEL, CRISTIAN. 1998. Bases del Ejercicio de la Jurisdicción. Apuntes. Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.

16. MAZZ, ADDY. 1991. Curso de Derecho financiero y Finanzas. Tomo I Volumen II. Fundación de Cultura Universitario, 3º ed. Montevideo. 173, 176 pp.

17. QUERALT, JUAN MARTIN Y OTROS. 1999. Curso de Derecho financiero y Tributario. 10ª ed. Editorial Tecnos S.A. pp 540, 569.

18. SELAMÉ MARCHANT, FRANCISCO. 2001. La Justicia Tributaria. Reportaje del Diario El Mercurio, 08 de Abril.

19. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2000.CIRCULAR Nº 56. "Descripción del Procedimiento General de Reclamaciones".

20. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, SUBDIRECCIÓN DE ESTUDIOS. 2002. La Justicia Tributaria en Chile.

21. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2002.CIRCULAR Nº 54. "Imparte Instrucciones sobre la Comparecencia en Juicio".

22. SILVA BASCUÑAN, ALEJANDRO. 1925. Tratado de Derecho Constitucional: La Constitución de 1925. Tomo II. 412-413 p.

23. SILVA CIMMA, ENRIQUE. 1959. Derecho Administrativo, Editorial Universitaria.

24. U.S. COURTS, Understanding the Federal Courts, (organización de los tribunales en Estados Unidos), The Federal Judiciary, consulta 3 de marzo 2003, www.uscourts.gov/underrstanding_courts/89922.htm

25. VALDÉS COSTA, RAMÓN. 1992. Instituciones de Derecho Tributario. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 305 p.

P R O Y E C T O D E L E Y:

Articulo 1º.- Introdúcese las siguientes modificaciones al texto del Código Tributario, contenido en el Artículo primero del Decreto Ley N° 830, de Diciembre de 1974.

1) Modifícase el Artículo 6º de la siguiente manera:

a) Sustitúyese en la letra B, el N° 6, por el siguiente:

"6°.- Resolver las solicitudes de reconsideración administrativa que presenten los contribuyentes, de conformidad al artículo 123 bis.".

b) Agrégase la siguiente letra "C", nueva:

"C.- A los Jueces Tributarios, en la jurisdicción de su territorio:

1°.- Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad al Libro Tercero.

2°.- Conocer y fallar las denuncias a que se refiere el artículo 161 y los reclamos por denuncias o giros contemplados en el número 3° del artículo 165.

3°.- Disponer en los fallos que se dicten la devolución y pago de las sumas solucionadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, reajustes, intereses, sanciones o costas.".

2) Modifícase el artículo 8°, en los términos siguientes:

a) Suprímase en el número 1°, la letra “y”, que sigue a la expresión "Director de Impuestos Internos" y agrégase a continuación de la palabra "correspondiente.", reemplazando el punto final (.) por una coma (,), la frase "y por "Juez Tributario", aquél que corresponda al territorio jurisdiccional respectivo.".

b) Suprímase en el número 2°, la letra "y", que sigue a la expresión "Dirección Nacional de Impuestos Internos" y agrégase a continuación de la palabra "respectivo", reemplazando el punto final (.) por una coma (,) la frase "y por Tribunal Tributario", el órgano encargado de conocer las reclamaciones deducidas en contra de las actuaciones del Servicio a que se refieren los artículos 124, 149 y 150, las denuncias sometidas al procedimiento del artículo 161, y los reclamos de denuncias que se tramiten de acuerdo al artículo 165 en ese territorio.".

3) Sustitúyase el inciso segundo del Artículo 24, por el siguiente:

"Salvo disposición en contrario, los impuestos determinados en la forma indicada en el inciso anterior y las multas respectivas, se girarán transcurrido el plazo señalado en el inciso primero del artículo 123 bis. Sin embargo, si el contribuyente hubiere interpuesto una solicitud de reconsideración administrativa, los impuestos y multas correspondientes a la parte impugnada de la liquidación se girarán sólo una vez vencido el plazo para

reclamar a que se refiere el artículo 124. Si se dedujere reclamo, el giro de los impuestos y multas reclamadas, si procediere, se efectuará notificado que sea el fallo pronunciado por el Juez Tributario. Para el giro de los impuestos y multas correspondientes a la parte no impugnada de la liquidación, dichos impuestos y multas se establecerán provisionalmente con prescindencia de las partidas o elementos de la liquidación que hubieren sido objeto de la solicitud de reconsideración o reclamación.".

4) Reemplázase en el Artículo 25, la expresión "sea con ocasión de un reclamo," por "conociendo de la solicitud de reconsideración a que se refiere el artículo 123 bis,".

5) Sustitúyase en el Artículo 54, la palabra "sesenta", por "ciento veinte".

6) Reemplázase en el inciso sexto del Artículo 64, la oración que sigue al punto seguido, por la siguiente: "La tasación y giro podrán ser impugnadas, en forma simultánea, a través del procedimiento a que se refiere el Título II del Libro Tercero.".

7) Reemplázase en el Artículo 105, inciso primero, la frase " por el Servicio", por la expresión "administrativamente por el Director Regional o por el Juez Tributario,".

8) Reemplázanse en el Artículo 107, las palabras "Servicio imponga" por la expresión "Director Regional o el Juez Tributario impongan".

9) Sustitúyanse en el Artículo 113, las palabras "Director Regional" por "Juez Tributario" y reemplázase la expresión " que haya impuesto" por "impuestas".

10) Reemplázase la denominación del LIBRO TERCERO, por la siguiente: "De la competencia para conocer de los asuntos contenciosos tributarios, de la reconsideración administrativa, de los procedimientos y de la prescripción". Asimismo, sustitúyese la denominación del TITULO I del LIBRO TERCERO, por la siguiente: "De la competencia para conocer de los asuntos contenciosos tributarios.".

11) Modifícase el Artículo 115, de la siguiente manera:

a) Reemplázase en el inciso primero, la expresión "Director Regional", por las palabras "Juez Tributario" y suprímese la expresión "y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias".

b) Sustitúyase en el inciso segundo, la expresión "Director Regional", las tres veces que aparece en el texto, por las palabras "Juez Tributario".

c) Sustitúyase en el inciso tercero, la expresión "Director Regional" por "Juez Tributario", y agrégase, a continuación del punto final (.) que pasa a ser punto seguido (.), lo siguiente: "Sin embargo, en los casos a que se refieren los números 1° y 2° del artículo 165, la aplicación administrativa de las sanciones corresponderá al Director Regional del domicilio del infractor.".

d) Intercálase en el inciso cuarto, a continuación de la palabra "Regional" la expresión "o Juez Tributario, según corresponda,".

12) Sustitúyase en el Artículo 116, la parte final, que comienza con la expresión "conocer y fallar" por la frase "aplicar las sanciones que correspondan a su competencia.".

13) Modifícase el Artículo 120, de la siguiente forma:

a) Reemplázase en el inciso primero, la expresión "Director Regional" por "Juez Tributario".

b) Intercálase en el inciso segundo, a continuación de la expresión "Dirección Regional" la frase "a que pertenezca el Juez Tributario".

14) Reemplázase en el Artículo 121, inciso primero, la expresión "Director Regional o quien haga sus veces" por "Juez Tributario".

15) Agrégase el siguiente Artículo 123 bis:

"Artículo 123 bis**.-** Para presentar el reclamo a que se refiere el artículo 124, en contra de las actuaciones señaladas en dicho artículo, el contribuyente, previamente, deberá solicitar la reconsideración administrativa de aquéllas. Este recurso deberá presentarse en el plazo de treinta días, contado desde la notificación del acto que se pretende impugnar.

El Director Regional resolverá la solicitud de reconsideración, sin forma de juicio, en el término de cuarenta y cinco días.

Si transcurriere dicho plazo, sin que se hubiere resuelto la solicitud, ésta se entenderá rechazada en todas sus partes. El Servicio deberá notificar al interesado de la ocurrencia de cualquiera de estos hechos. Los Directores Regionales informarán mensualmente a la Dirección las causas en que se haya producido el rechazo de una solicitud de reconsideración administrativa por falta de resolución oportuna de la misma.".

16) Modifícase el artículo 124, en la forma que sigue:

a) Reemplázase en el inciso tercero, la primera vez que se utiliza, la expresión "sesenta días, contado desde la notificación correspondiente.", por la oración "cuarenta y cinco días, contado desde la notificación a que se refiere el inciso final del artículo 123 bis.".

b) Sustitúyase en el mismo inciso, la expresión "de sesenta días, contado desde la notificación correspondiente", la segunda vez que se emplea, por "señalado en el artículo 54.".

17) Modifícase el Artículo 125, en la forma siguiente:

a) Efectúanse las siguientes enmiendas al inciso primero:

i) En el encabezado, entre el artículo "La" y la palabra "reclamación", intercálase la frase "solicitud de reconsideración administrativa y la", y reemplázase la palabra "deberá" por "deberán".

ii) Agréganse los siguiente numerandos 1° y 2°, nuevos, pasando los actuales 1°, 2° y 3°, a ser 3°, 4° y 5°, respectivamente:

"1°.- La designación de la autoridad ante quien se deduce".

2°.- El nombre, número de Rol Unico Tributario, domicilio, profesión u oficio del contribuyente y, en su caso, de la o las personas que lo representan y la naturaleza de la representación.".

b) Intercálase en el inciso final, a continuación de la expresión "Director Regional" la frase "o el Juez Tributario en su caso" y agrégase entre la expresión "presentada la" y la palabra "reclamación" los vocablos "solicitud de reconsideración o la".

18) Modifícase el Artículo 127, en la forma que sigue:

a) Reemplázase en el inciso primero, la palabra "reclame" por "solicite la reconsideración administrativa o reclame"; suprímese la frase "de conformidad al artículo 124", e intercálase a continuación de la coma que sigue a la palabra "plazo" la frase "y conjuntamente con la solicitud de reconsideración o reclamación,".

b) Reemplázase en el inciso tercero, la expresión "reclamación" por la frase "solicitud de reconsideración o reclamación".

19) Agrégase en el Artículo 129, los siguientes incisos segundo y tercero, nuevos:

"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.".

20) Modifícase el Artículo 130, en los siguientes términos:

a) Reemplázase la frase "La Dirección Regional" la primera vez que aparece, por "El Tribunal".

b) Reemplázase la expresión "El reclamante podrá", por "Las partes podrán".

c) Sustitúyese la expresión “la Dirección Regional”, la segunda vez que se emplea, por "el Juez Tributario".

21) Reemplázase el Artículo 132, por el siguiente:

"Artículo 132.- Del reclamo del contribuyente, se conferirá traslado al Servicio por el término de 10 días.

Vencido el plazo a que se refiere el inciso anterior, haya o no contestado el Servicio, el Tribunal, de oficio o a petición de parte, deberá recibir la causa a prueba, si hay controversia sobre algún hecho substancial y pertinente. La resolución que se dicte al efecto, señalará los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba. En su contra sólo procederá el recurso a que se refiere el artículo 133.

El término probatorio será de quince días, y dentro de él se deberá rendir la prueba testimonial y se justificarán las tachas a los testigos, si hay lugar a ellas. Dentro de los primeros dos días del probatorio, deberá acompañar cada parte una nómina de los testigos de que piensa valerse, con expresión del nombre y apellido, domicilio y profesión u oficio. Sólo se examinarán testigos que figuren en dicha nómina.

Se admitirá hasta un máximo de 2 testigos por punto de prueba.

Se podrá solicitar la exhibición de instrumentos que existan en poder de la otra parte o de un tercero, en los términos de los incisos primero, segundo y cuarto del artículo 349 del Código de Procedimiento Civil. En todo caso, el tribunal deberá cuidar la celeridad del procedimiento.

El tribunal sólo dará lugar a la petición de oficios, cuando se trate de requerir información objetiva sobre los hechos materia del juicio y se solicite respecto de autoridades públicas o representantes de instituciones o empresas públicas o privadas. El oficio deberá señalar específicamente el o los hechos sobre los cuales se pide el informe.

Tratándose de solicitudes de oficios a las que acceda el tribunal, éste deberá disponer su despacho inmediato a las personas o entidades públicas o privadas requeridas, quienes estarán obligadas a evacuar la respuesta dentro del plazo que al efecto fije el tribunal, el que en todo caso no podrá exceder de 15 días. A petición de la parte que lo solicita o de la persona o entidad requerida, el plazo para evacuar el oficio podrá ser ampliado por el tribunal cuando existan antecedentes fundados que lo aconsejen.

Los mismos plazos indicados en el inciso precedente regirán para los peritos, en relación a sus informes, desde la aceptación de su cometido.

El Tribunal, en cualquier estado de la causa podrá requerir informe de los funcionarios del Servicio que hayan participado en los procesos administrativos previos a la interposición de la acción que haya dado origen al reclamo. Del informe evacuado se dará traslado al reclamante, quién podrá formular observaciones dentro del plazo de cinco días. Las aseveraciones contenidas en dicho informe, que recaigan sobre hechos que el ministro de fe que lo evacua haya percibido directamente, se considerarán como antecedentes calificados.

Cuando hayan de practicarse diligencias probatorias fuera del lugar en que se sigue el juicio, podrá el Tribunal, por motivos fundados, ampliar por una sola vez el término probatorio, por el número de días que estime necesarios, no excediendo en ningún caso de veinticinco días, contados desde la fecha de notificación de la resolución que recibió la causa a prueba.

La prueba será apreciada por el Juez Tributario de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas según la

sana crítica, el tribunal deberá expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en cuya virtud les designe valor o las desestime. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador.

Vencido el término de prueba, háyanla o no rendido las partes, el Tribunal las citará para oír sentencia.

22) Derógase el Artículo 135.

23) Introdúcese las siguientes modificaciones en el artículo 136:

a) Agrégase en el inciso primero, a continuación de la expresión "El Director Regional", la frase, antecedida de una coma (,) "conociendo de la solicitud de reconsideración administrativa o el Juez Tributario en la reclamación,".

b) Reemplázase en el inciso segundo, la expresión "al contribuyente cuyo reclamo haya sido rechazado en todas sus partes" por "a la parte cuya pretensión haya sido desechada completamente". Asimismo, sustitúyese la palabra "eximirlo" por "eximirla".

24) Reemplázase el Artículo 137, por el siguiente:

"Artículo 137.- El Servicio podrá impetrar, en los procesos de reclamación a que se refiere este Título, la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes y/o derechos específicos del contribuyente.

Esta medida cautelar se limitará a los bienes y/o derechos suficientes para responder de los resultados del proceso.

La solicitud de medida cautelar se tramitará incidentalmente por el Tribunal, en ramo separado. Las resoluciones que se dicten en este incidente sólo serán impugnables por el recurso a que se refiere el Artículo 133.".

25) Reemplázase en el Artículo 138, inciso segundo, la frase "el Director Regional alterarla o modificarla, salvo en cuanto deba" por "modificarse o alterarse, salvo en cuanto se deba".

26) Suprímase en el Artículo 139, inciso final, la frase "dictado por el Director Regional.", y colócase un punto final (.) a continuación de la palabra "fallo".

27) Intercálase en el inciso primero, del Artículo 141, entre las palabras "Regional" y "que", la expresión "del Juez Tributario".

28) Sustitúyase en el Artículo 142, la frase "La Dirección Regional", por "El Tribunal".

29) Sustitúyese el artículo 143, por el siguiente:

"Artículo 143.- El recurso de apelación se tramitará en forma preferente, sin esperar la comparecencia de las partes y de

conformidad a las normas prescritas para los incidentes, en lo que fuere pertinente.”.

30) Reemplázase el Artículo 144 por el siguiente:

"Artículo 144.- Los fallos pronunciados por el tribunal tributario deberán ser fundados. La omisión de este requisito será corregida de conformidad con lo dispuesto en el artículo 140.".

31) En el Artículo 145, suprímese el inciso tercero.

32) Derógase el inciso segundo del Artículo 147.

33) Reemplázase en el inciso primero, del Artículo 149, la expresión "Director Regional" por "Juez Tributario".

34) Sustitúyase en el Artículo 152, inciso primero, la expresión "Director Regional, pero", por "Juez Tributario, para".

35) Modifícase el Artículo 161, de la siguiente forma:

a) Sustitúyase en el inciso primero, la oración "Director Regional competente, o por los funcionarios que designe conforme a las instrucciones que al respecto imparta el Director" por las palabras "Juez Tributario".

b) Reemplázase en el párrafo segundo del número 4°, la expresión "funcionario competente" por "Juez Tributario".

36) Modifícase el Artículo 162, de la siguiente manera:

a) En el inciso tercero, reemplázase la expresión "aplique la", por "persiga la aplicación de".

b) En el inciso cuarto, sustitúyese la expresión "Director Regional" por "Juez Tributario".

c) En el inciso quinto, intercálase a continuación de la palabra "Regional", la expresión "ni al Juez Tributario" y, después de la palabra "fallar", la frase "el recurso de reconsideración administrativa o".

37) Introdúzcanse en el Artículo 165, las siguientes modificaciones:

a) En el encabezado del inciso primero, intercálase después de la coma (,) que sigue al numeral "2°", el numeral "3°" seguido de una coma (,); a continuación de la coma (,) que sigue al número "11", intercálase los numerales "15" y "16", ambos seguidos de una coma y después de la expresión "Artículo 97," agrégase la frase "y en el Artículo 109,".

b) En el numeral 2°, sustitúyese la frase "números 1°, incisos segundo y final," por "números 1°, inciso segundo, 3°,"; a continuación de la coma que sigue al dígito "10°," intercálase los numerales "15" y "16", ambos seguidos de una coma (,) y después de la coma que sigue a la expresión "Artículo 97," agrégase la frase "y Artículo 109,".

c) Suprímese el número 8°.

d) Intercálase el siguiente número 4°, nuevo, pasando los actuales números 4°, 5°, 6° y 7° a ser 5°, 6°, 7° y 8°, respectivamente:

"4°.- Si la infracción denunciada consistiere en la falta de declaración o declaración incorrecta que hubiere acarreado el no pago total o parcial de un impuesto, el contribuyente podrá, al reclamar, hacer la declaración omitida o rectificar la errónea. Si esta declaración fuere satisfactoria, se liquidará de inmediato el impuesto y podrá absolverse de toda sanción al inculpado si no apareciere intención maliciosa.".

e) Reemplázase en el numeral 3°, las palabras "Director Regional" por "Juez Tributario".

f) Modifícase el actual número 4º, que ha pasado a ser 5°, de la siguiente manera:

i) Reemplázase en su párrafo primero, las palabras "Director Regional" por "Juez Tributario".

ii) Sustitúyese el párrafo segundo, por el siguiente:

"Las resoluciones dictadas en primera instancia, con excepción de la sentencia, se entenderán notificadas a las partes desde que se incluyan en un estado que deberá formarse y fijarse diariamente en el Tribunal. El estado se ajustará a las formalidades expresadas en el Artículo 50 del Código de Procedimiento Civil, en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de este procedimiento.".

g) Reemplázase en el párrafo primero del actual numeral 5º, que ha pasado a ser numeral 6°, las palabras "Director Regional" por "Juez Tributario".

38) Agrégase en el inciso quinto del Artículo 201, entre la frase "objeto de una" y la expresión "reclamación tributaria", las palabras "solicitud de reconsideración administrativa o de una".

Artículo 2.- Introdúcese las siguientes modificaciones a la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el Artículo Primero del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda.

1) Agrégase el siguiente inciso cuarto al Artículo 4°:

"En cada una de las Direcciones Regionales existirá un Tribunal Tributario, el que ejercerá su competencia sobre todo el territorio jurisdiccional de aquélla".

2) Agrégase en el Artículo 5°, los siguientes números 10 y 11, nuevos:

"10°.- Por "Juez Tributario", el Titular del Tribunal Tributario correspondiente a la respectiva Dirección Regional.".

"11°.- Por "Tribunal Tributario", el órgano encargado de conocer las reclamaciones deducidas en contra de las actuaciones del Servicio a que se refieren los Artículos 124, 149 y 150 del Código Tributario, las denuncias sometidas al procedimiento del artículo 161, y los reclamos de denuncias que se tramiten de acuerdo al artículo 165 del mismo Código.".

3) Modifícase el artículo 7°, en la forma siguiente:

a) En la letra "k)", reemplázase el punto y coma (;) que sigue a la palabra "Servicio" por un punto aparte (.) y agrégase el siguiente inciso segundo:

"Lo señalado en el inciso precedente no será aplicable respecto de los funcionarios que desempeñen el cargo de Juez Tributario o Abogado Resolutor;".

b) Agrégase en la letra "l)", a continuación de su actual inciso único, después del punto y coma(;), que se reemplaza por un punto aparte(.), el siguiente inciso segundo, nuevo:

"Sin perjuicio de lo anterior, la subrogancia del Juez Tributario corresponderá al funcionario que se desempeñe como Abogado Resolutor del Tribunal en la respectiva Dirección Regional. A falta o inhabilidad de éste, corresponderá la subrogancia, en forma recíproca, al Abogado Resolutor del Tribunal Tributario de la Dirección Regional que se indica en la tabla siguiente. A falta o inhabilidad del Abogado Resolutor de este último Tribunal, subrogará el Juez de éste;".

I	DIRECCIÓN REGIONAL	II	DIRECCIÓN REGIONAL
III	DIRECCIÓN REGIONAL	IV	DIRECCIÓN REGIONAL
V	DIRECCIÓN REGIONAL	VI	DIRECCIÓN REGIONAL
VII	DIRECCIÓN REGIONAL	VIII	DIRECCIÓN REGIONAL
IX	DIRECCIÓN REGIONAL	X	DIRECCIÓN REGIONAL
XI	DIRECCIÓN REGIONAL	XII	DIRECCIÓN REGIONAL
XIII	DIRECCIÓN REGIONAL	XIV	DIRECCIÓN REGIONAL
XV	DIRECCIÓN REGIONAL	XVI	DIRECCIÓN REGIONAL

4) Introdúcese el siguiente artículo 7°, bis, nuevo:

"Artículo 7° bis.- Sin perjuicio de lo señalado en la letra ñ) del artículo precedente, los Tribunales Tributarios tendrán las siguientes dotaciones garantizadas:

TRIBUNAL TRIBUTARIO II Y XII DIRECCIÓN REGIONAL

CARGO	GRADO	CALIDAD JURÍDICA
1 Juez Tributario	8	PLANTA
1 Abogado resolutor	11	PLANTA
1 Resolutor	14	CONTRATA
1 Administrativo	18	CONTRATA

TRIBUNAL TRIBUTARIO III Y XI DIRECCIÓN REGIONAL

CARGO	GRADO	CALIDAD JURÍDICA
1 Juez Tributario	8	PLANTA
1 Abogado resolutor	11	PLANTA

1 Administrativo	18	CONTRATA

TRIBUNAL TRIBUTARIO IV Y VI DIRECCIÓN REGIONAL

CARGO	GRADO	CALIDAD JURÍDICA
1 Juez Tributario	8	PLANTA
1 Abogado resolutor	11	PLANTA
1 Resolutor	13	PLANTA
1 Administrativo	18	CONTRATA

TRIBUNAL TRIBUTARIO V Y VIII DIRECCIÓN REGIONAL

CARGO	GRADO	CALIDAD JURÍDICA
1 Juez Tributario	7	PLANTA
1 Abogado resolutor	10	PLANTA
1 Resolutor	10	PLANTA
1 Resolutor	12	PLANTA
1 Resolutor	13	PLANTA
1 Administrativo	16	CONTRATA
1 Administrativo	17	CONTRATA

TRIBUNAL TRIBUTARIO XIII Y XV DIRECCIÓN REGIONAL

CARGO	GRADO	CALIDAD JURÍDICA
1 Juez Tributario	7	PLANTA
1 Abogado resolutor	10	PLANTA
2 Resolutor	10	PLANTA
3 Resolutor	11	PLANTA
2 Administrativo	16	CONTRATA
2 Administrativo	17	CONTRATA

TRIBUNAL TRIBUTARIO XIV Y XVI DIRECCIÓN REGIONAL

CARGO	GRADO	CALIDAD JURÍDICA
1 Juez Tributario	7	PLANTA
1 Abogado resolutor	10	PLANTA
2 Resolutor	10	PLANTA
2 Resolutor	11	PLANTA
1 Resolutor	12	PLANTA
2 Administrativo	16	CONTRATA
2 Administrativo	17	CONTRA

5) Modifícase el artículo 19 de la forma siguiente:

a) Sustitúyese la letra "b)", por la siguiente:

"b) Resolver las denuncias y aplicar y girar multas por infracción a las leyes tributarias que se sometan al procedimiento del artículo 165 del Código Tributario, que no hayan sido objeto de reclamo de conformidad con lo dispuesto en el número 3° de dicha disposición legal;".

b) Agrégase la siguiente letra "c)", nueva, pasando las actuales letras "c)", "d)" y "e)", a ser "d)", "e)" y "f)", respectivamente.

"c) Resolver los recursos de reconsideración administrativa que se interpongan de conformidad con lo que dispone el artículo 123 bis del Código Tributario;".

6) Reemplázase el Artículo 22, por el siguiente:

"Artículo 22.- Los funcionarios del Servicio serán nombrados por resolución dictada por el Director.

Sin perjuicio de lo anterior, el Juez Tributario y el Abogado Resolutor del Tribunal, serán nombrados, por el Presidente de la República, a propuesta en una terna que le será sometida por la respectiva Corte de Apelaciones. La Corte deberá formar la terna correspondiente de una lista de un máximo de diez nombres que le será propuesto por el Ministro de Hacienda.

Para los fines del inciso precedente, producida la vacante, el Servicio abrirá un concurso por un plazo no inferior a diez días. Los interesados deberán hacer valer los antecedentes justificativos de sus méritos y poseer los requisitos que se exigen para optar al cargo. Si al concurso no se presentaren candidatos con los requisitos exigidos, la Corte podrá formar la terna libremente.

La designación deberá ser materializada dentro de los treinta días siguientes a la recepción de la terna. Si transcurriere dicho plazo sin que se haya efectuado la designación, se entenderá nombrada en el cargo la persona que ocupe el primer lugar en la terna de que se trate.

7) Agrégase en el Artículo 25, la siguiente letra f), nueva:

"f) Los Jueces Tributarios y Abogados Resolutores deberán acreditar poseer especialización y experiencia en materias tributarias.".

8) Agrégase en el Artículo 27, la siguiente letra "b)", nueva, pasando las actuales letras "b)", "c)", "d)", "e)" y "f)", a ser "c)", "d)", "e)", "f)" y "g)", respectivamente:

"b) del Tribunal Tributario;".

9) Agrégase en el Artículo 28, la siguiente letra "b)", nueva, pasando las actuales letras "b)", y "c)", a ser "c)", y "d)", respectivamente:

"b) Escalafón Tribunal Tributario: El Juez Tributario y el Abogado Resolutor deberán poseer Titulo de Abogado. El personal resolutor, título profesional en alguna de las siguientes especialidades:

abogado
administrador público
arquitecto
constructor civil
contador auditor
ingeniero agrónomo
ingeniero civil
ingeniero comercial
ingeniero forestal.".

10) Agrégase en el Artículo 29, el siguiente inciso segundo:

"Lo dispuesto en el inciso anterior no será aplicable respecto de los funcionarios que deban ocupar el cargo de Juez Tributario o Abogado resolutor.".

11) Intercálase en el Artículo 30, el siguiente inciso cuarto, nuevo, pasando los actuales incisos cuarto, quinto, sexto y séptimo, a ser quinto, sexto, séptimo y octavo, respectivamente:

"Pertenecerán al escalafón Tribunal Tributario, los funcionarios que ocupen el cargo de Juez Tributario, de Abogado Resolutor, y los que sean nombrados como resolutores en los Tribunales Tributarios.".

12) Suprímase en la letra "c)" del inciso primero del Artículo 40, la letra “y” que sigue al punto y coma (;), la que se agrega después del punto y coma (;) con que termina la letra "d)" y agrégase la siguiente letra e), nueva:

"e) A los Jueces Tributarios y Abogados Resolutores, le son aplicables, además, las prohibiciones e inhabilidades a que se refiere los artículos 316 a 323 bis del número 7 del Título X del Código Orgánico de Tribunales.".

13) Introdúcese el siguiente artículo 41 bis:

"Artículo 41 bis.- 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.".

14) Modifícase el Artículo 46, en los aspectos siguientes:

a) Sustitúyese la expresión "Tribunales de Justicia" por la frase "Tribunales de cualquier denominación" y reemplázase la expresión "artículo 41 de la Ley sobre Colegio de Abogados" por la frase "inciso primero del Artículo 2° de la ley 18.120.".

b) Intercálase en el Artículo 46, el siguiente inciso segundo, pasando el actual inciso segundo a ser tercero:

"Lo dispuesto en el inciso anterior no será aplicable respecto de los abogados que ocupen el cargo de Juez Tributario o Abogado Resolutor en las Direcciones Regionales.".

15) En el Artículo 47, reemplázase la expresión "el artículo 28" por la frase "los artículos 28 y 385".

16) Agrégase el siguiente artículo 54:

"Artículo 54.- Para los fines de la calificación del personal perteneciente al escalafón “Tribunal Tributario”, ésta se regirá por las normas siguientes:

El Juez Tributario será calificado dentro de la primera quincena del mes de enero de cada año por la Corte de Apelaciones que ejerza jurisdicción en el lugar donde el Juez Tributario tenga su oficio. Para los efectos de esta calificación, el Servicio, antes del 15 de diciembre de cada año, remitirá a la Corte respectiva un informe fundado con la apreciación que le merezca el Juez Tributario, atendida la eficiencia demostrada en el desempeño de su cargo. En contra de la calificación efectuada por la Corte, procederá el recurso de apelación para ante la Corte Suprema dentro del plazo de cinco días hábiles. Una vez firme la resolución de calificación, las Cortes de Apelaciones enviarán los antecedentes respectivos a la Corte Suprema para que, cuando proceda, formule la declaración de mal comportamiento a que se refiere el inciso tercero del artículo 77 de la Constitución Política de la República y acuerde la remoción del juez afectado.

Los demás funcionarios del Tribunal, serán precalificados por el Juez Tributario respectivo, de conformidad con las normas y procedimientos contenidos en el Reglamento de Calificaciones del Personal afecto al Estatuto Administrativo; Decreto Supremo de Interior, N° 1.229, de 23 de septiembre de 1992, en lo que fueren aplicables. La calificación de estos funcionarios será efectuada por la Junta Calificadora Central y la apelación a la calificación efectuada por ésta se interpondrá para ante el Director.

La calificación definitiva de los Jueces Tributarios deberá ser comunicada al Servicio para los fines de la confección de los escalafones respectivos.

Artículo 3º.- Introdúcese las siguientes modificaciones al Decreto con Fuerza de Ley N° 1.368, que fija el texto refundido y actualizado de las plantas de personal del Servicio de Impuestos Internos y de los respectivo requisitos de ingreso y promoción:

1) Créase en el artículo 1º, la planta denominada "TRIBUNAL TRIBUTARIO", con los siguientes cargos:

a) 6 cargos de juez tributario, grado 7.
b) 10 cargos de juez tributario, grado 8.
c) 6 cargos de abogado resolutor, grado 10
d) 10 cargos de abogado resolutor, grado 11
e) 10 cargos de resolutor, grado 10
f) 10 cargos de resolutor, grado 11
g) 4 cargos de resolutor, grado 12
h) 4 cargos de resolutor, grado 13

2) En la planta "PROFESIONALES", del artículo 1°, créanse 12 cargos grado 10 y 18 cargos grado 11.

3) Incorpórese en el artículo 2º el siguiente número "2.-", pasando los actuales números "2.-", "3.-", "4.-", "5.-" y "6.-", a ser "3.-", "4.-" "5.-", "6.-" y "7.-", respectivamente:

"2.- PLANTA DE TRIBUNAL TRIBUTARIO: Estar en posesión de los títulos profesionales que se indican para cada grado:

Juez Tributario y Abogado Resolutor, grados 7, 8, 10 y 11: los cargos deberán ser ejercidos por abogados.

Resolutor grados 10, 11, 12 y 13: abogado, administrador público, arquitecto, constructor civil, contador auditor, ingeniero agrónomo, ingeniero civil, ingeniero comercial o ingeniero forestal.".

Artículo 4º.- Introdúcese al Código Orgánico de Tribunales las siguientes modificaciones:

1) Modificase el artículo 56, de la siguiente forma:

a) Reemplázase en el número 3°, la palabra "dieciséis" por "diecinueve".

b) Sustitúyese en el número 4°, la palabra "diecinueve" por "veintidós".

c) Reemplázase en el número 5°, la palabra "treinta y un" por "treinta y cuatro".

2) En el artículo 59, sustitúyese las palabras "dos", "cuatro", "diez", "doce" y "veintidós", por "tres", "cinco", "once", "trece" y "veintitrés", respectivamente.

3) Modificase el artículo 61, en lo siguiente:

a) Reemplázase las palabras "cinco", "seis" y "nueve" por "seis", "siete" y "diez", respectivamente.

b) Agrégase el siguiente inciso segundo:

"No obstante, para los efectos de lo dispuesto en los incisos 7º y 9º del artículo 66, las Cortes de Apelaciones designarán cada dos años, mediante auto acordado, los miembros del tribunal que deberán integrar la sala a la que les corresponda el conocimiento, en forma exclusiva o preferente, de los asuntos tributarios. Se preferirá para su integración a aquellos ministros que posean conocimientos especializados en esta materia.".

c) Agrégase el siguiente inciso final:

"Para la acreditación de los conocimientos especializados a que se refiere el inciso anterior se deberá considerar la participación en los cursos de perfeccionamiento que sobre la materia deberá impartir la Academia Judicial".

4) Agrégase al artículo 66, los siguientes incisos finales nuevos:

"Las Cortes de Apelaciones que consten de dos o más salas en funcionamiento ordinario, designarán una de ellas para que conozca exclusivamente de los asuntos tributarios que se promuevan. Dicha designación se efectuará mediante auto acordado que se dictará cada dos años.

Con todo, en aquellas Cortes de Apelaciones en que, por el número de causas tributarias que se conozcan, no se justifique la implementación de una sala especializada, se deberá designar una sala para que conozca en forma preferente de esta materia en uno o más días a la semana.

El relator que se designare para las salas a que se hace referencia en los incisos precedentes, deberá contar con la especialización en materias tributarias, la que deberá acreditarse preferentemente sobre la base de la participación en los cursos de perfeccionamiento que sobre la materia deberá impartir la Academia Judicial".

5) Agrégase en el inciso segundo del artículo 69, a continuación del punto final, que pasa a ser punto seguido, la siguiente oración:

"Sin perjuicio de lo anterior, los asuntos que según la materia deban ser conocidos por las salas a que se refiere los incisos 7º y 8º del artículo 66, serán asignados a éstas por el Presidente del tribunal, quien lo determinará sin ulterior recurso".

6) Agrégase el siguiente inciso cuarto al artículo 215:

"Si por falta o inhabilidad de algunos de sus miembros quedare la sala que deba conocer de los asuntos tributarios sin el número de jueces necesario para el conocimiento y resolución de las causas que les estuvieren sometidas, se integrará únicamente con los miembros no inhabilitados del mismo tribunal.

7) En el Artículo 284, a continuación de la expresión "juez de letras", precedidas de una coma (,), intercálanse las palabras "el juez tributario".

ARTICULOS TRANSITORIOS

Artículo 1° transitorio.- La presente ley entrará en vigor de acuerdo con el siguiente calendario de aplicación gradual:

VII REGION DEL MAULE: Un año contado desde la fecha de publicación de esta Ley en el Diario Oficial.

II REGION DE ANTOFAGASTA, III REGION DE ATACAMA, XI REGION DE AYSEN DEL GENERAL CARLOS IBÁÑEZ DEL CAMPO, XII REGION DE MAGALLANES Y ANTÁRTICA CHILENA: Dos años, contados desde la fecha de publicación de esta Ley en el Diario Oficial.

I REGION DE TARAPACÁ, IV REGION DE COQUIMBO, VI REGION DEL LIBERTADOR BERNARDO O'HIGGINS, IX REGION DE LA ARAUCANIA, X REGION DE LOS LAGOS: Tres años, contados desde la fecha de publicación de esta Ley en el Diario Oficial.

V REGION DE VALPARAÍSO, VIII REGION DEL BIO BIO Y REGION METROPOLITANA DE SANTIAGO: Cuatro años, contados desde la publicación de esta ley en el Diario Oficial.

Artículo 2° transitorio.- Las modificaciones introducidas por esta ley al Artículo 162 del Código Tributario, no rigen respecto de las Regiones en que no está en aplicación el Código Procesal Penal, en las cuales, la disposición en actual vigencia, se modifica como sigue:

a) En el inciso octavo, sustitúyese la expresión "Director Regional", por "Juez Tributario".

b) En el inciso noveno, intercálase a continuación de la palabra "Regional", la expresión "ni al Juez Tributario" y, después de la palabra "fallar", la frase "el recurso de reconsideración administrativa o".

Artículo 3º transitorio.- Las causas que a la fecha de entrada en funciones de los Tribunales Tributarios que crea esta ley se encontraren pendientes de resolución, serán resueltas por el Director Regional respectivo de conformidad con el procedimiento vigente a la fecha de la interposición del reclamo.

Artículo 4° transitorio.- La provisión de los cargos vacantes en el Escalafón Tribunal Tributario, deberá efectuarse con no más de cuarenta y cinco ni menos de treinta días de antelación a la fecha que señala para la respectiva región el artículo precedente.

En los mismos plazos deberá efectuarse la provisión de los nuevos cargos que se crean y la instalación de las nuevas salas en las respectivas Cortes de Apelaciones.

De esta forma, la provisión de los cargos establecidos en esta ley, procederá en la forma siguiente:

CARGO	1° AÑO	2° AÑO	3° AÑO	4° AÑO	TOTAL		
JUEZ	1	4	5	6	16		
ABOGADO RESOLUTOR	1	4	5	6	16		
RESOLUTOR	2	2	8	26	38		TRIBUNALES
ADMINISTRATIVO	1	4	5	20	30	100	TRIBUTARIOS
							SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS
ABOGADO	2	8	10	10	30	30	
MINISTRO				12	12		CORTES DE
RELATOR	1	4	6	6	17	29	APELACIONES
TOTAL	9	26	39	86	159	159	

Artículo 5° transitorio.- Para los fines de lo dispuesto en el inciso segundo de la letra l) del artículo 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, incorporado por la letra B. del N° 3 del artículo 2° de esta ley, en los casos que la subrogancia de un Juez Tributario deba ser asumida por un funcionario de un tribunal que, de conformidad con la norma de aplicación gradual establecida en el artículo 1 transitorio, no se encuentra aún en funciones, aquélla será asumida por el resolutor de mayor grado del tribunal respectivo.

Artículo 6° transitorio.- Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 1º transitorio, el artículo 3° de esta Ley, regirá a contar de la fecha de su publicación en el Diario Oficial.".

Dios guarde a V.E.,

RICARDO LAGOS ESCOBAR
Presidente de la República