

# El Estado de Derecho y la justicia tributaria

**Patricio Figueroa Velasco**

Profesor

Facultad de Derecho

UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

Es motivo de legítimo orgullo para los chilenos el asegurar que en nuestro país se vive en un Estado de Derecho, en forma tal que todos los órganos del Estado quedan sometidos a la Constitución y deben respetar las garantías constitucionales que ella consagra. Esta "supremacía constitucional" recibe su aplicación en dos principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico, que son: a) El principio de la "reserva legal", en cuya virtud las materias que según la Constitución deben ser reguladas por la ley escapan absolutamente de las atribuciones de cualquiera otra autoridad, incluido el Presidente de la República; y b) El principio del "debido proceso", conforme al cual todas las personas quedan protegidas judicialmente en el ejercicio de sus derechos, en forma que cualquier juicio que les pueda afectar debe emanar de un órgano que, conforme a la ley, ejerza jurisdicción y debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. "Corresponderá al legislador –dice la Constitución– establecer siempre las garantías de un procedimiento y de una investigación racionales y justos", lo que involucra que el juez deberá necesariamente ser imparcial, independiente y gozar de inamovilidad. Cabe señalar que entre las que necesariamente deben ser materia de ley conforme al texto constitucional, están las relativas a los tributos, tanto en cuanto a su creación, supresión o reducción.

Después de haber señalado, en breve síntesis, los principios jurídicos más relevantes que rigen nuestro **Estado de Derecho**, cabe preguntarse si nuestro sistema tributario se enmarca o no en tales principios, o, dicho en otros términos, si el contribuyente tiene efectivamente las garantías que debiera proporcionarle el sistema jurídico establecido por la Constitución Política.

La respuesta a la consulta anterior, a nuestro juicio, resulta negativa, si consideramos las siguientes circunstancias:

1. Es efectivo que las obligaciones tributarias están establecidas en la ley, pero en la práctica el alcance de las obligaciones tributarias lo fija el Director del Servicio de Impuestos Internos, quien –muchas veces–, llevado por su rol de recaudador tributario, emite resoluciones, instrucciones y circulares que exceden de sus atribuciones legales, como tuviera oportunidad de señalarlo públicamente hace algún tiempo el Consejo General del Colegio de Abogados de Chile;

2. Las facultades que el Código Tributario ha entregado al Director de Impuestos Internos son de una amplitud incompatible con el sistema constitucional del tributo-ley, ya que este funcionario no sólo está facultado para interpretar las disposiciones tributarias, fijar normas e impartir instrucciones, sino que puede **“dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos”** (art. 6° C. Trib.), con lo que se transforma en el autor de la **“letra chica”** de las leyes tributarias y todos sabemos que lo que mata es la **“letra chica”**;

3. Las facultades interpretativas y fiscalizadoras de las leyes tributarias por parte del Director del Servicio de Impuestos Internos suelen representar un grave peligro para los contribuyentes, que se ven afectados en sus actividades económicas o en sus derechos con tales actuaciones, especialmente si se tiene presente que la ley establece: **“En ningún caso serán reclamables las circulares o instrucciones impartidas por el Director o por las Direcciones Regionales al personal, ni las respuestas dadas por los mismos o por otros funcionarios del Servicio a las consultas generales o particulares que se les formulen sobre aplicación o interpretación de las leyes tributarias”** (art. 126 C. Tributario), agregando el inciso final: **“Tampoco serán reclamables las resoluciones dictadas por el Director Regional o por la Dirección Regional sobre materias cuya decisión este Código u otros textos legales entreguen a su juicio exclusivo”**;

4. La disposición legal antes transcrita se fundamentaría en la circunstancia de que las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos sólo son obligatorias para los funcionarios del Servicio, pero no para los contribuyentes, quienes frente a una liquidación o giro tributario en su contra podrían reclamar ante el tribunal competente; sin embargo, este argumento carece de realidad, si se considera:

a) Que el contribuyente que no se ajusta a la interpretación de la ley tributaria emanada del Servicio queda expuesto a que se le cobren los tributos según el criterio del Servicio, con multas, intereses penales (1,5% mensual) y reajustes; y

b) Que si bien el contribuyente puede reclamar concretamente de una liquidación, giro o resolución de impuesto que le afecte, ¿ante quién debe presentar su reclamo? Debe presentarlo ante el juez tributario de Impuestos Internos, es decir, ante un funcionario comprometido con su Servicio, que no será imparcial ni independiente. Fácil es comprender el resultado que aguardará a su reclamo. De este fallo podrá apelarse ante la C. de Apelaciones respectiva, pero el término definitivo del juicio, aparte de sus elevados costos, podrá significar una espera de 3 años o más, y si el resultado fuere negativo para el contribuyente, la deuda habrá alcanzado proporciones gigantescas y ruinosas;

5. La interpretación de las leyes tributarias por parte del Servicio de Impuestos Internos en muchos casos extrapola la norma legal, la extiende a casos no contemplados expresamente en ella, amplía el hecho gravado o incluye nuevos sujetos del impuesto, resultando tremendamente injusto que tales interpretaciones no sean reclamables mientras no se transformen en un cobro directo al contribuyente, ya que si éste rechaza la interpretación del Servicio, tendrá todos los gastos, riesgos e inconvenientes que acabamos de señalar. Si realmente estamos en un **Estado de Derecho**, el legislador debería arbitrar y regular medios para que los contribuyentes, ya sea particularmente o a través de entes gremiales, profesionales o de distintas actividades económicas, pudieran impugnar ante un tribunal de derecho las normas que estimen ilegales. El ordenamiento jurídico permite impugnar la constitucionalidad de una ley, pero no permite impugnar la "letra chica" de las leyes tributarias contenidas en las circulares e instrucciones de Impuestos Internos.

6. Extraordinariamente elocuente sobre esta materia resulta la opinión del distinguido tratadista uruguayo de Derecho Tributario, profesor don Ramón Valdés Costa, quien en su obra *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano* (Montevideo, 1982), refiriéndose a los distintos tribunales tributarios existentes en los países de Latinoamérica, expresa que **"el chileno es el que ofrece más blanco a las críticas"** (pág. 213), señalando más adelante que hay **"una tendencia generalizada en los derechos positivos y casi unánime en la doctrina, en favor del establecimiento de una justicia especializada en materia tributaria, de plena jurisdicción, organizada en base al principio de la igualdad de las partes, lo que implica su total independencia del Poder Ejecutivo, y que además reúna características de eficiencia a través de la idoneidad de los magistrados y de un procedimiento sencillo, breve e inquisitivo"** (pág. 229). En verdad, estamos lejos en nuestro país del cumplimiento de estos principios básicos de justicia tributaria;

7. Las consideraciones anteriores hacen especialmente relevante la declaración pública que hiciera el Consejo General del Colegio de Abogados de Chile –a que ya nos referimos– cuando expresa: **“Finalmente, hacemos presente a la opinión pública, al Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial, la necesidad de retomar a la brevedad el estudio de un proyecto de ley que cree los Tribunales Tributarios independientes de la administración, con el objeto de garantizar efectivamente el derecho a la defensa jurídica que tiene toda persona”**.

La creación en nuestro país de tribunales independientes e idóneos constituye una muy antigua aspiración ciudadana, que a decir verdad ningún Gobierno se ha interesado seriamente en llevar a efecto. Los encargados de las finanzas públicas se han sentido tradicionalmente mucho más inclinados a la mantención de un sistema injusto, pero que evidentemente facilita la recaudación tributaria, desanimando al contribuyente para hacer valer sus derechos. Parece poco realista interesar a un Ministerio de Hacienda y al Servicio de Impuestos Internos a renunciar a la posición privilegiada que les otorga el sistema tributario chileno para cobrar impuestos. Creemos que se trata de un criterio de corto plazo, ya que un sistema tributario justo incentiva la inversión, la actividad económica y el afianzamiento de los valores de una democracia. Otra dificultad adicional para cambiar el actual sistema radica en el costo económico que tendría la creación de este tipo de tribunales a lo largo del país, como también la dificultad de tener jueces idóneos en una especialidad tan compleja como la tributaria.

En razón de lo anterior, y sin perjuicio de abogar por el éxito de la labor actualmente encomendada a una comisión designada por el Gobierno para estudiar los cambios al sistema de justicia tributaria, creemos que algunas medidas de fácil implementación podrían aminorar los graves defectos que hemos señalado tiene nuestra justicia tributaria. Estas medidas podrían ser: a) Establecer un mecanismo que permita someter a un control de juridicidad las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos relacionadas con las leyes tributarias, que evitara que el contribuyente tuviera que accionar individualmente frente al hecho consumado de que el Servicio le aplique injustificadamente una norma tributaria; y b) Permitir a los contribuyentes someter sus demandas o reclamaciones tributarias a la decisión de un juez independiente, con la calidad de árbitro de derecho en cuanto al fondo y de arbitrador en cuanto al procedimiento. Creemos que en esta forma podría crearse un Cuerpo de Arbitros idóneos en las principales ciudades del país, especializados en materias tributarias, que irían estableciendo con los años una interesante jurisprudencia. Alternativamente a la vía arbitral, el contribuyente podría optar por el sistema de “reclamos tributarios” que contempla la actual legislación, considerando que es gratui-

to para el contribuyente. Este procedimiento permitirá que la justicia tributaria de segunda instancia, constituida actualmente por las Cortes de Apelaciones, pueda recurrir no sólo –como ocurre ahora– a la interpretación interesada y única del Servicio de Impuestos Internos, sino que a la interpretación que emanare de los fallos de estos árbitros tributarios. Pensamos que debería complementarse este sistema estableciendo en las principales Cortes de Apelaciones del país una sala especializada para conocer de materias tributarias, cuyo fallo podría, al igual que ahora, ser materia del recurso de casación ante la Corte Suprema. Las medidas propuestas no irrogarían gastos al erario nacional y pueden implementarse muy rápidamente. “Los contribuyentes no pueden seguir esperando”.

