

Reforma a la justicia tributaria

Rodrigo Ugalde Prieto

Profesor

UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

Por muchos años se ha hablado de la necesidad de reformar nuestro sistema de **justicia tributaria** en primera instancia. Sin duda que se trata de un cambio necesario, más aún, **imprescindible**, pues no existe en esta materia una adecuación de la normativa legal a lo que dispone la Constitución Política de 1980, que asegura a todas las personas, sin distinción, el derecho a un proceso racional y justo, legalmente tramitado, lo que necesariamente implica que las respectivas resoluciones sean dictadas por tribunales independientes. Así se desprende del inciso 5° del N° 3° del artículo 19 de la Constitución Política de 1980, que dispone:

“Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos”.

Esta normativa constitucional no hace más que recoger los principios universales sobre la materia consagrados en la **Declaración Universal de Derechos Humanos**, cuyo artículo 10° dispone:

“Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal”.

Por su parte, el artículo 8° de la **Convención Americana sobre Derechos Humanos**, “Pacto de San José de Costa Rica”, expresa en su N° 1:

“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

En materia tributaria este principio **universal** y reconocido constitucionalmente en nuestro país no se cumple cabalmente, pues las reclamaciones sobre impuestos e infracciones a la legislación tributaria que no sean sancionadas con pena corporal son resueltas –en primera instancia– por funcionarios de la propia Administración Tributaria, los que forman parte del mismo organismo que determina las diferencias de impuestos o que notifica las infracciones.

Así, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 115 del Código Tributario, son los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos los que conocen y resuelven de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias no sancionadas con pena corporal, pudiendo los Directores Regionales autorizar a otros funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando “por orden del Director Regional”. Es decir, el Código Tributario autoriza a estos funcionarios para delegar **facultades jurisdiccionales**, delegación que se encuentra generalizada en todas las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos a partir del año 1993, a pesar de ser abiertamente inconstitucional de acuerdo a lo establecido en el artículo 73 de la Constitución Política de 1980, según el cual:

“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**. Ni el Presidente de la República ni el Congreso pueden, en caso alguno, ejercer funciones judiciales, avocarse causas pendientes, revisar los fundamentos o contenido de sus resoluciones o hacer revivir procesos fenecidos”.

O sea, de acuerdo a la Carta Fundamental, todas las causas civiles y criminales deben ser resueltas **exclusivamente** por los tribunales establecidos por la ley, es decir, de acuerdo a la Constitución Política el conocimiento y fallo de las causas civiles y criminales les corresponde **sólo a los tribunales establecidos por la ley**, con **exclusión** de cualquier otro órgano o persona. Obviamente ello incluye aquellas controversias que se presenten entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

En materia tributaria no ocurre así, pues la **jurisdicción** ha sido delegada por el Juez establecido por la ley, esto es, el **Director Regional**, en los Jefes de los Departamentos Jurídicos.

Tanto es así que mediante el resolutivo **segundo** de la Resolución N° EX. 6288, de 27 de octubre del año 1998, el Director Nacional del S.I.I. autorizó a los Directores Regionales para delegar en el Jefe del Departamento Tribunal Tributario la facultad de conocer y resolver las reclamaciones de

los contribuyentes en contra de las liquidaciones, giros, pagos y resoluciones, que deban tramitarse con arreglo a los procedimientos establecidos en el Título II y en el Párrafo 1° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario y de conocer y resolver todas las denuncias por infracciones que deban tramitarse de acuerdo a los procedimientos contemplados en los Párrafos 1° y 2° del Título IV del mencionado Libro Tercero.

Previamente en el resolutivo **primero** de la misma resolución se estableció que: "El "Departamento Jurídico", establecido en las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos por el dispositivo B de la Resolución N° 379, de 4 de diciembre de 1991, pasará a denominarse "Departamento Tribunal Tributario". El Jefe del Departamento Tribunal Tributario podrá ser denominado también "Juez Tributario".

O sea, no sólo estamos frente a un caso de **delegación de facultades jurisdiccionales**, sino que, además, de la creación de un **tribunal** y de un **juez** por vía de **resolución administrativa**.

Más allá de la inconstitucionalidad de la delegación de facultades jurisdiccionales que opera en esta materia, pues la **jurisdicción es indelegable**, lo cierto es que a todos estos funcionarios el sistema legal imperante les impide resolver las reclamaciones al margen de las instrucciones del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos –que no es juez–, ya que de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario y en la Ley Orgánica de dicho organismo (D.F.L. N° 7 de 1980) la resolución de este tipo de causas debe efectuarse de acuerdo a: "las instrucciones del Director". Así resulta de lo dispuesto en el inciso final de la letra B del artículo 6° del Código Tributario y de lo previsto en la letra b) del artículo 19 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

O sea, si sobre la materia controvertida en el reclamo tributario respectivo existe un criterio prefijado por la Dirección Nacional de Impuestos Internos –por ejemplo en una Circular, en una Resolución o en un Oficio–, el juez tributario debe resolver la reclamación aplicando el señalado criterio de la Dirección, aun cuando en el juicio haya sido probado lo contrario.

Una situación como ésta hace que la normativa tributaria contradiga el principio constitucional precitado y, además, coloca a nuestro país en una muy mala situación frente a los restantes países de Latinoamérica (para no compararnos con Europa), puesto que en la gran mayoría de los países latinoamericanos sus legislaciones consagran la **independencia** respecto del Poder Ejecutivo de los tribunales encargados de la resolución de las controversias tributarias.

Para probar lo que se afirma, a continuación citamos la autorizada opinión del profesor uruguayo de Derecho Tributario don **Ramón Valdés Costa**, el que refiriéndose a las **cuestiones fundamentales de la justicia administrativa** señala:

“La independencia funcional de los tribunales.

Es sin duda la cuestión fundamental, no sólo por las razones de orden general a favor de la independencia de los jueces, sino también por la específica de que el Poder Ejecutivo es parte en el proceso sometido al fallo de aquéllos.

Existe acuerdo unánime al respecto, pero las soluciones legislativas difieren y en la doctrina se registran distintas concepciones de esa independencia.

En la consideración del tema hay que distinguir dos problemas: el de la ubicación del órgano dentro de la estructura estatal y el de la efectiva independencia de sus integrantes con relación al Poder Ejecutivo y muy especialmente a la administración activa. Acerca de este último aspecto no existen discrepancias doctrinales y la recomendación no puede ser otra que la de asegurar esa independencia en el mayor grado posible.

La mayoría de los derechos positivos latinoamericanos consagran la independencia con respecto al Poder Ejecutivo. De los catorce países analizados, ocho así lo establecen: cinco, Bolivia, Brasil, Panamá, Paraguay y Venezuela, ubican esta jurisdicción dentro del clásico Poder Judicial; los cuatro restantes, 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. Las críticas formuladas al régimen de Chile por su propia doctrina son bien elocuentes y se puede decir que en ambos hay una confusión de juez y parte. Argentina y Costa Rica, al contrario, han asegurado por distintas vías la independencia con respecto a la administración activa, especialmente la segunda, por el deber que impone al tribunal de no aplicar los actos administrativos, incluso reglamentos, ilegales”.

(Cita de la página 305 de la obra *Instituciones de Derecho Tributario*, del Profesor Valdés Costa. Editorial Depalma, Buenos Aires).

De ahí que urge que en nuestro país sea realizada una modificación legislativa que garantice la **independencia** de quienes están encargados de la resolución de las controversias tributarias, a fin de que nuestro sistema de justicia tributaria en primera instancia cumpla con el principio constitucional comentado y, además, coloque a Chile a tono con el resto de los países latinoamericanos.

El ideal sería que fueran creados los Tribunales Tributarios como organismos absolutamente independientes de Impuestos Internos.

Si ello no es posible, a lo menos se les debe dotar a los funcionarios que resuelven este tipo de controversias de **independencia** para resolver las reclamaciones tributarias, de modo que no tengan que ajustarse en sus fallos a las instrucciones de la Dirección Nacional de Impuestos Internos y tengan su carrera funcionaria garantizada.


La discusión acerca de la necesidad de reformar la justicia tributaria se retomó al tratarse en el H. Congreso Nacional el proyecto de ley sobre **Normas para combatir la evasión tributaria**, aprobado en virtud de la Ley 19.738, de 19 de junio del año 2001. Ante las múltiples intervenciones que hacían ver la **desproporción** entre las facultades de Impuestos Internos y los derechos de los contribuyentes, que pusieron en cierto riesgo la aprobación de este proyecto, el Sr. Ministro de Hacienda señaló textualmente:

“En todo caso, quiero insistir en que el Ejecutivo comparte la apreciación formulada por distinguidos miembros del Congreso, en el sentido que en la actualidad existe asimetría entre el poder que pudieren tener los servicios fiscalizadores, incluyendo el Servicio de Impuestos Internos, y los derechos de las personas para reclamar o pedir el conocimiento de sus causas por tribunales independientes”.

“Por esta razón, el señor Ministro de Justicia, que me acompaña, presidirá una comisión de alto nivel, designada por el Presidente de la República, la cual contará con 14 miembros, cuyos nombres serán dados a conocer probablemente la próxima semana. Su obligación será evacuar un proyecto de tribunales especializados no sólo en el ámbito tributario, sino que en el de lo contencioso-administrativo, en un plazo fatal de 180 días, a contar de la aprobación de esta iniciativa de ley”.

(Intervención del Sr. Ministro de Hacienda don **Nicolás Eyzaguirre** en la Sesión N° 36 de la H. Cámara de Diputados celebrada el día 17 de enero del año 2001).

El plazo señalado por el Sr. Ministro de Hacienda vence el día 19 de diciembre del año 2001 y es de esperar que en la señalada fecha el proyecto de ley prometido sea ingresado para su discusión en el H. Congreso Nacional.



A la fecha de redacción de este comentario (19 de noviembre del año 2001) aún no ingresaba al H. Congreso Nacional el referido proyecto de ley y solamente se contaba con un documento denominado **Bases generales para el establecimiento de una justicia tributaria independiente y acorde con los requerimientos del debido proceso**, el que se elaboró por la Comisión Ejecutiva integrada por representantes del Ministerio de Hacienda, Economía, Secretaría General de la Presidencia y Justicia y del Servicio de Impuestos Internos.

Por ser de interés para el estudio que se realice del proyecto de ley, una vez que sea ingresado al H. Congreso Nacional, a continuación se transcribe dicho documento:

Bases generales para el establecimiento de una justicia tributaria independiente y acorde a los requisitos del debido proceso¹

1. Generalidades

El establecimiento de una justicia tributaria independiente y acorde a los requerimientos de la garantía constitucional que exige la existencia de un justo y racional procedimiento persigue dos objetivos básicos: el primero, la creación de tribunales tributarios independientes, el segundo, la estructuración de un procedimiento tributario.

En este marco se construirá una nueva y moderna justicia tributaria, en la cual los asuntos que versen sobre materias tributarias serán resueltos por un tribunal especializado, tanto en primera como en segunda instancia, que desempeñará su cargo con independencia e imparcialidad. Estos asuntos se someterán a un procedimiento tributario único, simplificado y expedito, que permita a las partes (contribuyentes y SII) hacer sus alegaciones y defensas y producir la prueba en un pie de igualdad procesal. Todo ello una vez agotada la vía administrativa previa que siempre procede y que permite evitar el surgimiento de un procedimiento jurisdiccional.

2. Resolución de conflictos tributarios en sede administrativa

La actividad del Servicio de Impuestos Internos se traduce en actos administrativos, de los cuales y por voluntad del legislador en la Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, se puede reclamar mediante la interposición de recursos administrativos.

En este caso, el agotamiento previo de la vía administrativa será obligatorio para el particular que pretenda interponer una reclamación tributaria. Con todo y como contrapartida de esta obligación que pesa sobre el contribuyente, la interposición de estos recursos suspenderá el plazo para interponer dicha reclamación, es decir, para dar inicio al procedimiento tributario.

¹ Documento elaborado por la comisión ejecutiva integrada por representantes de los Ministerios de Hacienda, Economía, Secretaría General de la Presidencia y Justicia, y del Servicio de Impuestos Internos.

3. Tribunales tributarios independientes

a) Tribunal tributario independiente

Se creará el cargo de juez tributario, existiendo un juzgado tributario por cada Dirección Regional. Con ello dejará de estar radicada la competencia en materia de jurisdicción tributaria en el Director Regional del SII o en sus delegados. Esta independencia jurisdiccional trasunta en el hecho que estos tribunales quedan sometidos a la superintendencia directiva, correccional y económica de la Corte Suprema.

Sin embargo, estos jueces continuarán perteneciendo al Servicio, desde el punto de vista administrativo. Además, los funcionarios del tribunal, salvo el secretario, y los recursos materiales serán proporcionados por el Servicio.

b) Nombramiento de los jueces tributarios

El procedimiento de nombramiento de los jueces tributarios será de naturaleza mixta, interviniendo el Poder Judicial y el Presidente de la República.

Será la Corte de Apelaciones quien propondrá una terna compuesta por personas que, además de los requisitos para ser juez, acrediten tener conocimientos especializados en materia tributaria. Esta terna se presentará al Presidente de la República para que designe de entre ellos a quien servirá el cargo.

Para la implementación de esta nueva justicia, considerando que el SII mantendrá dentro de su organización a los jueces tributarios, en la primera designación será el propio servicio el organismo encargado de elaborar una lista. Esta lista se remitirá a la Corte de Apelaciones, la que confeccionará una terna basándose en la propuesta del SII. Integrará la terna por derecho propio quien actualmente se esté desempeñando como juez tributario al interior del servicio. Posteriormente, esta terna se remitirá el Presidente de la República para que efectúe la designación.

Los jueces tributarios estarán sujetos a los mismos deberes y prohibiciones que afectan a los funcionarios del SII, como asimismo a los que afectan a los miembros del Poder Judicial, según lo dispuesto en los artículos 311 y siguientes del Código Orgánico de Tribunales.

En cuanto a su responsabilidad, estarán sometidos a lo dispuesto en los artículos 324 y siguientes del Código Orgánico de Tribunales.

c) Inamovilidad en el cargo de juez tributario

El cargo de juez tributario pertenecerá a una planta especial, quedando, desde el punto de vista de sus remuneraciones, al mismo nivel que un directivo. Esta planta especial se justifica por existir una provisión de los cargos distinta que la contemplada para los otros profesionales y por la importancia de otorgar independencia a estos jueces por lo menos al nivel de directivos.

Dejarán de ser funcionarios de la exclusiva confianza del Director, con ello adquieren inamovilidad, toda vez que no pueden ser cesados en sus cargos discrecionalmente, salvo que se configure a su respecto una causa legal.

Esta inamovilidad no implica irresponsabilidad. Los jueces tributarios, en su calidad de tales como lo expresamos precedentemente, serán responsables de toda prevaricación o torcida administración de justicia, según lo dispuesto en los artículos 324 y siguientes del Código Orgánico de Tribunales.

d) Subrogación de juez tributario

Con el mismo criterio de independencia que inspira la creación del cargo de juez tributario, quien lo subrogue contará con las mismas atribuciones y se le exigirán los mismos requisitos.

Es por ello que el cargo de secretario del tribunal pertenecerá a la misma planta que el del juez tributario, pero se encontrará un grado por debajo de éste, quien será su superior directo. El secretario reemplazará y subrogará al juez tributario, en caso de ausencia.

Si el secretario se ausentare y se hiciese necesario subrogarlo, esta subrogación recaerá en el juez tributario del territorio jurisdiccional más cercano y que tenga mejores vías de comunicación (ambos son criterios generales que deberán ser afinados según el caso).

e) Competencia del tribunal tributario

El tribunal tributario será competente para conocer de los litigios que se susciten entre los contribuyentes y el Servicio dentro del territorio jurisdiccional que detente la Dirección Regional en la que el juez ejerza sus funciones.

Conocerán, en general, de las reclamaciones que interpongan los contri-

buyentes en contra de liquidaciones, giros, resoluciones, avalúos o sanciones infraccionales que les sean notificados por el SII.

f) Independencia en la interpretación de la legislación tributaria

El juez tributario, no obstante su calidad de funcionario del SII, queda eximido en el ejercicio de sus facultades jurisdiccionales de la obligación de adecuarse a las instrucciones impartidas por el Director Nacional. Pasando a ser independiente en la interpretación de la ley tributaria y en la resolución de los asuntos que sean de su conocimiento.

g) Tribunal de segunda instancia

Se contempla la existencia de salas especializadas en cada una de las Cortes de Apelaciones del país, integradas por ministros y abogados integrantes que posean conocimientos específicos en materia tributaria. Sin perjuicio de ello y para una mayor especialización, esta sala deberá integrarse preferentemente por ministros titulares.

Con esto se pretende que los recursos que se interpongan en contra de las resoluciones dictadas por los tribunales tributarios sean resueltos en forma expedita y por un tribunal especializado.

Sin embargo debemos considerar que esto no implica necesariamente la creación de nuevas salas en las Cortes de Apelaciones, sino que más bien una adecuación en su funcionamiento. Es decir, en aquellas cortes en que el número de salas y de ingresos lo justifique, una de las salas conocerá exclusivamente de estas materias, sin perjuicio de la posibilidad que conozca de otras, caso en el cual las causas tributarias gozarán de preferencia para su vista y fallo, y donde sólo exista una sala gozarán de preferencia.

4. Procedimiento tributario

a) Materias y plazos para reclamar de actuaciones del SII

La vía administrativa termina una vez resueltos y rechazados los recursos administrativos interpuestos por el contribuyente, cuando éste reclama derechamente del acto administrativo emanado del SII, ya se trate de una liquidación, de una sanción por infracción a la legislación tributaria, de un avalúo o de una resolución del Servicio.

Se fijarán distintos plazos para interponer el reclamo, dependiendo de la naturaleza del acto administrativo reclamado.

b) Procedimiento tributario

El procedimiento tributario deberá propender a dos finalidades esenciales, la celeridad y la simplificación de las etapas procesales.

En líneas generales y en cumplimiento de dichos fines, el procedimiento contemplará las siguientes etapas procesales, cada una de ellas con sus respectivos plazos legales y fatales.

El reclamo tributario que interponga el contribuyente deberá cumplir con los requisitos del artículo 254 del CPC.

Presentada la reclamación por el contribuyente dentro de plazo, se da inicio al procedimiento tributario. Esta se notifica al SII, remitiéndole copia íntegra de la presentación del contribuyente y de su proveído. La interposición del reclamo tributario suspende la ejecución y todos los efectos del acto impugnado (se suspende el cobro del tributo).²

Al SII se le concederá un plazo legal, de días hábiles, fatales, no prorrogables, para evacuar el traslado, escrito en el que deberá hacer valer todas sus alegaciones y defensas y cumplir con los requisitos contemplados en el artículo 309 del Código de Procedimiento Civil.

Posteriormente el tribunal procederá, si fuere necesario, a recibir la causa a prueba. La resolución que reciba la causa a prueba fijará los hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos sobre los que deba recaer, y será notificada a las partes en la forma que determine la ley.

Se abrirá un término probatorio para que las partes aporten las pruebas que estimen necesarias para acreditar los hechos fijados en la resolución que recibe la causa a prueba.

Vencido el probatorio, las partes tendrán un plazo legal, fatal y de días hábiles para presentar observaciones a la prueba. Además dentro de este plazo deberán rendirse todas las pruebas que quedaron pendientes en el probatorio (ofrecidas, decretadas y no rendidas).

Vencido este plazo, el tribunal dictará la resolución autos para fallo, fecha desde la cual tendrá un plazo determinado para dictarlo.

² La suspensión del cobro del impuesto debe tener como correlato el reconocimiento al Servicio de Impuesto Internos del derecho a impetrar medidas cautelares, para evitar de esta forma que el contribuyente enajene u oculte sus bienes. Además, si la suspensión se mantiene durante la segunda instancia dichas medidas también deberán mantenerse.

La valoración de la prueba se sujetará al principio de la apreciación de la prueba en conciencia o sana crítica. Sin perjuicio de conferir a la documentación contable un tratamiento especial.

Notificado el fallo a las partes, éstas podrán deducir recurso de apelación ante la Corte de Apelaciones respectiva.

Durante la tramitación del juicio se podrá deducir siempre recurso de reposición en contra de las resoluciones que se dicten. Pero sólo para el caso que se deduzca apelación de la sentencia definitiva, la parte podrá reclamar de los vicios procesales que a su juicio se hayan incurrido en la substanciación de la causa.

c) Notificaciones judiciales

Si lo que se persigue es una justicia tributaria moderna y expedita, las notificaciones se efectuarán por cualquier vía que a juicio del tribunal asegure que la persona notificada tome efectivamente conocimiento de la resolución.

Dentro de las formas de notificación podemos contemplar la carta certificada e, incluso, el fax. La sentencia definitiva, sin embargo, deberá notificarse, a lo menos, por cédula a ambas partes. Las formas de notificación más perfectas reemplazarán a las menos perfectas.

d) Naturaleza de la actuación del SII

En los juicios tributarios el SII tendrá la calidad de parte. En primera instancia se hará representar por el abogado regional correspondiente. En segunda instancia, esta representación corresponderá al mismo Servicio o al Consejo de Defensa del Estado.

En tal calidad el SII podrá solicitar se decreten por el tribunal las medidas cautelares necesarias que eviten la distracción de bienes por el contribuyente, producir e impugnar pruebas, recurrir en contra de las resoluciones que dicte el juez tributario y, en general, hacer todas las alegaciones y defensas que sean procedentes y necesarias para una adecuada defensa de los intereses fiscales.

5. Conclusiones

- El establecimiento de esta nueva justicia tributaria es un avance desde el punto de vista procesal importante. El Servicio de Impuestos Internos deja de ser juez y parte en la resolución de los asuntos tributarios y en el procedimiento tributario se respetan los principios de la bilateralidad de la audiencia, publicidad y celeridad, expresiones del concepto del debido proceso.
- Por otra parte, se asegura la independencia e imparcialidad del juzgador, al atribuirse al juez tributario la facultad de interpretar libremente la legislación tributaria, al modificarse el procedimiento de nombramiento y conferírsele inamovilidad en el cargo.
- Este sistema normativo que se implementaría en materia tributaria, que como lo decíamos constituye un avance, deberá en el futuro perfeccionarse con la creación de tribunales contenciosos administrativos en primera instancia, que dentro de las materias de su competencia conocerán de las causas tributarias.
- Por último, dejamos constancia que éste es el planteamiento por el que se inclina el Servicio de Impuestos Internos. En una primera etapa los tribunales tributarios deberían permanecer dentro de la estructura orgánica del Servicio, con independencia en la interpretación de la legislación tributaria y con un procedimiento acorde a los requerimientos del debido proceso.