

# Estudio jurisprudencial del Tribunal Tributario

**Jaime García Escobar**

Profesor de Derecho Tributario  
UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

El presente trabajo tiene por finalidad realizar un breve estudio jurisprudencial sobre el tema de la constitucionalidad del Tribunal Tributario, desde sus orígenes hasta las últimas resoluciones que han dictado los tribunales superiores de justicia referidas al problema en cuestión.

## I. Facultades jurisdiccionales de los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos

Los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos poseen la facultad de "Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes de conformidad a las normas del Libro Tercero", según dispone el art. 6° letra B N° 6 del Código Tributario. A mayor abundamiento, el art. 115 del referido cuerpo legal establece que: "El Director Regional conocerá en primera o en única instancia, según proceda, 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".

Ambas normas otorgan al Director Regional el carácter de Juez Tributario para la resolución de las reclamaciones que deduzcan los contribuyentes, tanto en el procedimiento general de reclamo tributario de los arts. 123 y siguientes, cuanto en los procedimientos especiales de los arts. 149 y siguientes, así como de los procedimientos infraccionales de los arts. 161 y 165, todos del Código Tributario.

Parte de la doctrina ha estimado que esta estructura jurisdiccional no cumpliría con los requisitos de imparcialidad e independencia exigibles a todo juez. Lo anterior, toda vez que el Director Regional, en último término, es el jefe superior de los fiscalizadores que emitirán las liquidaciones y denuncias, de forma tal, que deberá resolver acerca del trabajo de sus propios subordinados.

Por otra parte, en su relación con el Director del Servicio de Impuestos Internos, el art. 19 letra b) del D.F.L. N° 7, de 1980, sobre Ley Orgánica de

esta Institución, dispone que: "Les corresponde a los Directores Regionales dentro de sus respectivas jurisdicciones: ... b) Resolver las reclamaciones tributarias que presenten los contribuyentes y las denuncias por infracción a las leyes tributarias, en conformidad al Libro III del Código Tributario y a las instrucciones del Director". Vale decir, piensan algunos, se trataría de un juez que dicta su sentencia, no de acuerdo al mérito del proceso y a lo dispuesto por la ley, sino que a las instrucciones de un tercero, como es el Director del Servicio, su jefe superior, de quien es, a su vez, funcionario de su exclusiva confianza.

Criticando esta situación, el destacado tratadista de Derecho Tributario don Ramón Valdés Costa, en su obra *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial Depalma, 1992, página 298, señala: "...Los tribunales administrativos de Chile tienen, en cambio, vinculaciones tan estrechas con la administración activa que no permiten considerarlos como órganos jurisdiccionales independientes, lo que indudablemente disminuye la garantía jurisdiccional".

En un fallo dictado por la I. Corte de Apelaciones de Santiago, de 30 de noviembre de 1979, redactado por el Sr. Ministro don Ricardo Gálvez Blanco, en su considerando decimonoveno se señala:

"Que la dificultad del sentenciador de primera instancia estriba en su doble condición de miembro de un Servicio, dentro de una jerarquía y obediencia internos, y de tribunal de primera instancia que resuelve reclamaciones.

Como funcionario administrativo, el Director Regional debe cumplir instrucciones, normas y órdenes de su superior, actuando dentro de ese plano las interpretaciones administrativas del Director del Servicio; pero como tribunal, su papel jurisdiccional lo desliga de su dependencia administrativa y lo obliga a aplicar las reglas de hermenéutica que establecen los preceptos legales sobre la materia en el párrafo 4° del Título Preliminar del Código Civil, para que soberanamente y como intérprete fiel aplique una ley en su genuino sentido.

Si al fallar un reclamo se acoge sin más una interpretación administrativa, otorgándole la calidad de norma con valor igual o superior a una ley, estaría renunciando a su función fundamental de juzgador y, al mismo tiempo, reconocería su falta de independencia para impartir justicia, ya que acataría la posición de uno de los contendientes con el solo argumento de su autoridad jerárquica superior".<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Revista Gaceta Jurídica, N° 29, página 5.

Por otra parte, también se critica la estructura judicial tributaria que establece el Código Tributario, en el sentido que se entrega el ejercicio de funciones jurisdiccionales a profesionales que carecen de criterio jurídico, toda vez que no se trata de un tribunal de derecho servido por un abogado.

Ahora bien, justificando la situación actual, (aun cuando ya se habían dictado resoluciones delegatorias de las facultades en los Jefes de los Departamentos Jurídicos), en el mensaje enviado a la Cámara de Diputados por el Sr. Presidente de la República, que posteriormente se transformaría en la Ley N° 19.738, de 19.06.01, se señala que la referida delegación "...ha permitido conformar tribunales tributarios dotados de personal técnico, contar con mejores fallos y con una reducción del tiempo de duración de los procesos".

"El sistema reseñado ha resultado, en general, eficiente. Así, en los reclamos de liquidaciones, en el curso del año 1999, los tribunales tributarios, en un 58% de los casos, han aceptado parcial o totalmente la posición del contribuyente. En cuanto a los reclamos de denuncios, le han dado lugar al 24% de ellos".

"De los reclamos de liquidaciones y denuncios en que el tribunal tributario no ha dado lugar al reclamo del contribuyente, aproximadamente el 10% han sido apelados ante las Cortes de Apelaciones. De estos casos, la Corte ha fallado parcial o totalmente a favor del contribuyente en un 53% de los casos de denuncios y 26% de los casos de liquidaciones".

"El sistema ha originado diversas ventajas en la primera instancia. Desde luego, nos encontramos en presencia de un tribunal de derecho, que debe ceñirse estrictamente a la ley en sus procedimientos y resoluciones y que es servido por un juez letrado, respaldado por conocimientos especiales y relevantes de aspectos jurídico-tributarios y contables. Se entrega, además, una justicia de acceso gratuito, pues para reclamar no se requiere patrocinio de abogado, pudiendo comparecer y actuar el contribuyente personalmente".<sup>2</sup>

"No obstante lo anterior, un adecuado sistema de justicia tributaria requiere de instancias de revisión que garanticen plenamente los derechos

---

<sup>2</sup> Me parece que se le hace un flaco favor al contribuyente cuando se le permite defenderse personalmente. En efecto, como bien lo señala el Mensaje del Sr. Presidente de la República, las cuestiones tributarias normalmente resultan ser de "alta complejidad", y por lo mismo, para su acertada defensa se requiere de la asesoría jurídica que sea menester, otorgada por profesionales abogados, y no por otros asesores que, no siendo abogados, pueden carecer del criterio jurídico y conocimiento necesarios para la acertada defensa del contribuyente.

del contribuyente. En la actualidad, las Cortes de Apelaciones cuentan con algunas limitaciones importantes para ejercer ese rol, por verse obligadas a resolver sobre materias de alta complejidad, sin contar con una especialización y un respaldo técnico adecuado”.

“Mi Gobierno se propone enfrentar esta situación, estableciendo una instancia independiente del Servicio de Impuestos Internos que pueda resolver de manera expedita y con el adecuado respaldo técnico, las apelaciones de las resoluciones administrativas y de los fallos de primera instancia de los jueces tributarios. Para este efecto, es fundamental que dicha instancia cuente con un adecuado nivel de especialización y que las apelaciones sean resueltas a través de un procedimiento expedito”.

“Para hacer efectivo este objetivo y asegurar de un mejor modo los derechos de los contribuyentes, mi Gobierno propiciará, en un plazo no superior a seis meses, una iniciativa legal que perfeccione la justicia tributaria”.<sup>3</sup>

## **II. La delegación de facultades**

En el año 1993, por instrucciones del Director del Servicio de Impuestos Internos, los Directores Regionales del Servicio delegaron sus facultades para resolver reclamaciones y denuncias en los Jefes de los Departamentos Jurídicos de la época, evidentemente profesionales abogados. El marco normativo que permitió realizar la delegación está dado por el art. 6° letra B N° 7, del Código Tributario, norma que faculta a los Directores Regionales para autorizar a otros funcionarios para resolver determinadas materias, aun las de su exclusiva competencia, o para hacer uso de las facultades que le confiere el Estatuto Orgánico del Servicio, actuando por “orden del Director Regional”.

Por otra parte, el art. 116 del referido cuerpo legal señala que: “El Director Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando “por orden del Director Regional”.

Finalmente, el art. 20 del D.F.L. N° 7, de 1980, sobre Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, dispone que: “Los Directores Regionales

---

<sup>3</sup> El Mensaje en cuestión fue enviado a la Cámara de Diputados en el mes de agosto del año 2000. A la fecha, el Gobierno no ha propiciado una iniciativa legal que perfeccione la justicia tributaria. Ahora bien, extraoficialmente se tiene información en cuanto a que en el Ministerio de Justicia se está trabajando en un anteproyecto referido al tema.

podrán, de acuerdo a las normas impartidas por el Director, autorizar a funcionarios de su dependencia, para resolver determinadas materias o para hacer uso de alguna de sus atribuciones, actuando "por orden del Director Regional".

Un ejemplo de estas resoluciones es la N° 4.031, de 03 de junio de 1993, dictada por el Director de la XIII Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro del Servicio de Impuestos Internos, cuyo texto es el siguiente:

"Vistos: lo dispuesto en los artículos 6°, letra B, N°s 6 y 7, y 116 del Código Tributario y 20 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, y en la resolución N° Ex. 3.472, de fecha 25 de mayo de 1993, del señor Director del Servicio.

Considero:

1. Que los artículos citados en los Vistos me facultan para delegar en el Jefe del Departamento Jurídico Regional de mi dependencia, las facultades para conocer y fallar las reclamaciones de los contribuyentes en contra de liquidaciones, giros, pagos, resoluciones y denuncias.

2. Que se considera necesario establecer procedimientos que permitan una más pronta resolución de los mencionados reclamados.

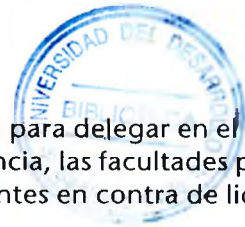
Resuelvo:

1° Delega en el Jefe del Departamento Jurídico de este Regional las facultades para conocer y fallar todas las reclamaciones que presenten los contribuyentes y que deban tramitarse con arreglo a los procedimientos establecidos en el Título II, en el párrafo 1° del Título III y en los párrafos 1° y 2° del Título IV del Libro Tercero del Código Tributario, sin perjuicio de las facultades delegadas en la resolución N° 11.293, de 16 de septiembre de 1992, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 1992.

2° Deróganse las delegaciones de facultades que sobre esta misma materia se hayan efectuado con anterioridad en el Jefe del Departamento de Resoluciones.

Anótese, comuníquese y publíquese en extracto en el Diario Oficial. Héctor Rodríguez Villalobos, Director Regional".

De esta forma, nace el Tribunal Tributario, ante quien se tramitan las reclamaciones y denuncias tributarias y quien debe resolver las mismas.



Parte de la doctrina estima que, si bien la situación ha mejorado respecto a lo que existía antes, no se ha resuelto cabalmente el problema, ello se ve refrendado de acuerdo a lo señalado por el Sr. Presidente de la República y a través del anteproyecto que se estudia en el Ministerio de Justicia, referidos anteriormente. Se ha mejorado en el sentido que hoy día los jueces tributarios son letrados, vale decir, profesionales abogados con un desarrollado criterio y conocimiento jurídicos, lo que en principio permite la dictación de sentencias técnicamente mejores, toda vez que el antiguo juez tributario era un contador auditor o un ingeniero comercial que carecía de aquéllos.

Pero a despecho de lo señalado por el Sr. Presidente en el Mensaje de lo que se transformaría en la Ley N° 19.738, aun se encuentra en aplicación la norma del art. 19 letra b) del D.F.L. N° 7, de 1980, sobre Ley Orgánica del Servicio, en el sentido que el juez tributario debe fallar de acuerdo a las instrucciones del Director. Además, permanece vigente la situación administrativa en cuanto a que los Jueces Tributarios son funcionarios de la exclusiva confianza del Director del Servicio. Algunos estiman que estas situaciones podrían afectar a la independencia de los Jueces Tributarios.

### **III. Recursos en contra de las resoluciones delegatorias**

En contra de las resoluciones delegatorias se interpusieron diversos recursos, que fueron resueltos en favor de la juridicidad de la delegación de facultades. A título meramente ejemplar, citaremos las siguientes sentencias:

1. Recurso de protección interpuesto por don Javier Echeverría Alessandri, Ingreso I. Corte de Apelaciones de Santiago N° 1.174-94. Con fecha 24 de mayo de 1994, éste fue rechazado en virtud de las siguientes consideraciones:

“2°... En efecto, se le objeta a este último el haberse atribuido una calidad que no tendría, cual es, la de Juez Tributario. Ello, habría quedado de manifiesto al aceptar la comparecencia y la calidad de parte del Director Regional en un proceso que tramita por delegación de facultades de dicho funcionario y en el que debe actuar “por orden” del mismo, lo que a juicio del recurrente no era posible, precisamente, porque el Director Regional es el Juez Tributario, y el recurrido, sólo un delegatario de sus facultades...”.

“... En cuanto a la garantía constitucional infringida por las actuaciones descritas, se sostiene que ésta es la del artículo 19 N° 3 de la Constitución

Política de la República, esto es, la de 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”.

“4° Que de las disposiciones legales infraescritas<sup>4</sup> se infiere inequívocamente que el Director Regional se encuentra facultado por la ley para hacer delegación de sus facultades jurisdiccionales, y particularmente, de aquellas necesarias para conocer y fallar reclamaciones y denuncias “obrando por Orden del Director Regional”.

“5° Que habiendo quedado zanjado que, en la especie, el recurrido es el Juez Tributario establecido por la ley, ciertamente no puede cuestionar ni anular dicha calidad –que es lo que en definitiva se pretende por el recurrente–, la circunstancia de que éste haya dictado una resolución aceptando en el proceso que substancia la comparecencia y la calidad de parte del Director Regional, el que ha delegado previamente sus facultades jurisdiccionales, precisamente en el funcionario recurrido”.

“Si bien pudiera discutirse la pertinencia y procedencia de dicha actuación, ella no desdice en caso alguno la calidad de Juez Tributario que el recurrido tiene en la especie –que es el problema de fondo–, y en todo caso, no tiene el alcance de poder vulnerar la garantía constitucional cuya protección se ha impetrado a través del presente recurso, cual es, la del artículo 19 N° 3, inciso cuarto, de la Carta Fundamental”.

“6° Asimismo, y en cuanto a la objeción formulada en el recurso de no haber actuado el recurrido al dictar la resolución impugnada haciendo formalmente referencia a que lo hacía “por orden del Director Regional”, debe tenerse presente que no es dable, en el actual estado del desarrollo jurídico cultural del país, hacer depender la eficiencia jurídica de una actuación del uso de frases o fórmulas sacramentales, las que tienen por objeto sólo dejar de manifiesto que el delegado está actuando en virtud de una delegación de atribuciones y que no significan en caso alguno que las facultades jurisdiccionales permanezcan en el delegante; bastando al efecto, que resulte de manifiesto, en forma precisa y auténtica, la circunstancia de existir una delegación de atribuciones, lo que evidentemente ha sucedido en la especie”.

2. Recurso de queja interpuesto por doña Eugencia Adriana Zamorano Soto, rechazado por la Excma. Corte el 01.06.1994, sobre la base de los mismos argumentos detallados en el punto anterior, esto es, que de acuerdo a lo

<sup>4</sup> Los arts. 6° letra B N° 7 y 116 del Código Tributario y 20 del D.F.L. N° 7, de 1980.

dispuesto en el art. 6° letra B N° 7 y 116 del Código Tributario, y art. 20 del D.F.L. N° 7, de 1980, los Directores Regionales del Servicio pueden delegar sus facultades jurisdiccionales, de modo que la sentencia pronunciada por el Abogado Jefe del Departamento Jurídico ha sido dictada conforme a derecho.

3. Recurso de inaplicabilidad interpuesto por don Patricio Junemann, ingreso Excma. Corte N° 2979-97, fallado el 6 de agosto de 1999. La sentencia en cuestión rechaza el recurso de acuerdo a las siguientes consideraciones:

“3° Que, según se dejó consignado en la parte expositiva de este fallo, el recurrente tacha de inconstitucional las normas contenidas en los artículos 6° letra B número 7 y 116 del Código Tributario y 20 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, en virtud de las cuales el Director de la Regional Metropolitana Santiago-Centro del Servicio de Impuestos Internos dictó la Resolución Exenta N° 4031, de 2 de julio de 1993, por la cual delegó en el Jefe del Departamento Jurídico de dicha Regional las facultades para conocer y fallar todas las reclamaciones que presenten los contribuyentes; funcionario que se encuentra tramitando el reclamo que el recurrente presentó, en contra de la liquidación signada con el N° 889, de fecha 17 de junio de 1997, por impuesto global complementario, Año Tributario 1995, el que se encuentra en estado de que se resuelva la solicitud de reposición, que aquél planteó en contra de la resolución que recibió la causa a prueba, según consta en el atestado que rola a fojas 84”.

“Que, en consecuencia, las normas legales que se cuestionan por la presente vía no dicen relación con las materias substantivas que fundamentan la reclamación tributaria que el recurrente formuló respecto de la liquidación de impuestos que se cursó por el funcionario fiscalizador, o alguna incidencia de ese juicio que esté por resolverse. En efecto, los impugnados son preceptos de carácter orgánico, que regulan las funciones y atribuciones del Servicio de Impuestos Internos y, en especial, la facultad de que se encuentran investidos los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, que les permiten autorizar a un funcionario determinado para que conozca de las reclamaciones que han deducido los contribuyentes. En esas condiciones, se debe necesariamente concluir que lo que se pretende por esta vía no es evitar que se apliquen determinados preceptos en la resolución del asunto que se sometió a la consideración del juez tributario, por ser contrarios a normas de rango constitucional, sino que impedir que aquél cumpla su cometido y que se anule, en definitiva, todo lo actuado por y ante él. Como dicha pretensión se aparta de la finalidad que tuvo



presente el constituyente al instituir el recurso de inaplicabilidad, el deducido en autos debe ser declarado inadmisibles”.

La sentencia en cuestión se acordó contra el voto de los Ministros señores Correa, Libedinsky, Ortíz, Tapia, Chaigneau, Pérez y Alvarez H., quienes fueron de la opinión de declarar admisible el recurso, en virtud de los siguientes argumentos:

“1°. Que si bien es efectivo que las normas legales que se impugnan por la presente vía no tienen atinencia con la materia sustantiva que se discute en la reclamación deducida, en contra de liquidaciones por supuestas diferencias en el pago de determinados tributos; no es menos cierto que revisten la naturaleza de normas procesales de carácter orgánico, que necesariamente deben incidir en la decisión de la gestión que se encuentra pendiente y, como tales, son susceptibles de ser impugnadas como inconstitucionales”.

“2°. Que, por consiguiente, atendida la naturaleza procesal de las normas legales que se tachan de inconstitucionales, es efectivo que ellas no van a determinar el contenido del fallo, en lo referente a si deben o no ser dejadas sin efecto las liquidaciones reclamadas por el contribuyente; pero sí deberán ser necesariamente aplicadas por los sentenciadores para llegar a decidir aspectos tan fundamentales, previos a toda posible decisión sobre el fondo, como si es nulo o válido el fallo apelado, si dicho fallo fue o no pronunciado por el juez que constitucional y legalmente correspondía, y, en último término, para resolver si, en el caso de que se trata, se ha vulnerado o no la garantía del debido proceso, que exige, indudablemente, como primer y fundamental requisito, que el órgano jurisdiccional que decide el juicio haya sido creado por una norma con rango de ley. Por consiguiente, como concurren en el presente recurso todos los requisitos que lo hacen procedente, no correspondería declararlo inadmisibles”.

#### **IV. Las nulidades de derecho público**

En el mes de agosto del año 2000, algunas salas de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, omitiendo pronunciarse sobre el fondo de los recursos de apelación sometidos a su conocimiento, invalidaron las sentencias apeladas, reponiendo las causas al estado de que el Juez Tributario competente otorgase el debido trámite a las reclamaciones. La síntesis de los fundamentos de estas resoluciones es la siguiente:

1. El Código Tributario en el art. 6° letra B N° 6 y el art. 18 b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos establecen que a los Directores Regionales les corresponde resolver las reclamaciones que presenten

los contribuyentes, coincidiendo con lo establecido en el art. 115 del Código Tributario.

Tales disposiciones entregan el ejercicio de la función pública de conocer los conflictos jurídicos surgidos entre particulares y el ente fiscalizador, a los Directores de las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos.

2. La potestad antes indicada corresponde a la función jurisdiccional. No se trata del agotamiento de la vía administrativa previa antes de recurrir a los tribunales, puesto que concurren las exigencias requeridas por la doctrina a este respecto: la forma (procedimientos, partes y juez), el contenido (controversia con relevancia jurídica, una pretensión procesal concreta) y la función (asegurar la paz social por medio de decisiones justas y eventualmente coercibles).

3. Los artículos 6° letra B N° 7 y 116 del Código Tributario, y 20 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, autorizan a los Directores Regionales a delegar el conocimiento y fallo de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes, a funcionarios de su dependencia, quienes deberán observar en su labor las normas impartidas por el Director.

4. La Constitución Política establece una serie de principios en materia tributaria. Uno de ellos es el del debido proceso (obviamente no sólo aplicable a la cuestión impositiva), que comprende la existencia de tribunales permanentes y establecidos antes de la iniciación del juicio; así como que el juez sea imparcial, que el procedimiento sea contradictorio, bilateral y con igualdad de derechos para las partes, y finalmente, que la decisión sea imparcial e independiente. En tal sentido, se citan un conjunto de normas constitucionales, tales como: el art. 19 N° 3, el art. 61, el art. 63, el art. 73 y el art. 74.

Se agrega que todo juzgamiento debe emanar de un órgano objetivamente independiente y subjetivamente imparcial, elementos esenciales del debido proceso, según sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de diciembre de 1987.

5. Nuestro ordenamiento constitucional dispone que la facultad de crear tribunales corresponde exclusiva y excluyentemente a una ley orgánica constitucional. De esta forma, el establecimiento de Tribunales Tributarios ha sido materia de ley. Las mismas a las que se aplica la norma quinta transitoria de la Constitución Política, en cuanto ordena que las leyes que regían a la fecha de su entrada en vigencia, se entiende, satisfacen las

exigencias que se establecen para las leyes orgánicas constitucionales, entre tanto no se dicten los textos legales correspondientes y, por lo mismo, seguirán aplicándose en lo que no sean contrarias a la Constitución.

6. Por el contrario, la determinación de las atribuciones jurisdiccionales de que se ha dotado a los Jefes de Departamentos, subordinados del Director Regional, emanan de resoluciones por las cuales esta última autoridad se las delega, sin que su competencia se encuentre precisada en normas de rango legal.

Esta circunstancia ha permitido que una autoridad administrativa, por medio de resoluciones exentas, delegue 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 tribunales, transgrediéndose la garantía del debido proceso, en lo relativo a la estabilidad, certidumbre, independencia e imparcialidad del juzgador.

7. Entre las normas legales y constitucionales en análisis existiría evidentemente antinomia, la cual debe ser resuelta conforme al principio que la ley posterior deroga a la anterior en todo aquello en que no exista armonía entre ambas. De esta forma, cabría tener presente que el Decreto Ley N° 830, sobre Código Tributario, se publicó el 31 de diciembre de 1974. Por su parte, el Decreto con Fuerza de Ley N° 7, sobre Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, entró a regir el 15 de octubre de 1980. Por su parte, la Constitución Política de la República, rige desde el 11 de marzo de 1981.

8. De acuerdo a lo anterior, los arts. 6° letra B N° 7 y 116 del Código Tributario y 20 de la Ley Orgánica del Servicio, se encontrarían tácitamente derogados por la Constitución de 1980.

9. En todo caso, de estimarse vigentes 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. Este razonamiento debe llevar –a la autoridad administrativa pertinente del Servicio– a restarles fuerza vinculante a las autorizaciones dispuestas por el legislador para delegar sus facultades jurisdiccionales.

10. Que los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución Política y a las normas dictadas conforme a ella, actuando válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que precise la ley respectiva. La infracción a estas disposiciones genera las responsabilidades y sanciones consiguientes, entre ellas, la nulidad del acto o resolución (arts. 6° y 7° de la Constitución); nulidad que el juez puede y debe declarar de oficio, cuando aparece de manifiesto en el procedimiento de que conoce, privando de eficacia a las resoluciones delegatorias, toda vez que se fundamentan en normas legales derogadas, como por estar en contradicción con las normas, principios y garantías individuales que nuestra Carta Fundamental establece sobre la jurisdicción.

## **V. Recursos interpuestos por el Fisco**

En contra de las resoluciones que invalidaban las sentencias de primera instancia, ordenando se volvieran a tramitar las reclamaciones ante el tribunal competente, el Fisco interpuso diversos recursos. Los fundamentos de ellos son los siguientes:

1. Recursos de casación en la forma y en el fondo. Los vicios de casación en la forma alegados son los siguientes:

a) Haber sido dictadas por tribunales incompetentes. Esta causal está establecida en el art. 768 N° 1 del Código de Procedimiento Civil, con relación a lo dispuesto en el art. 140 del Código Tributario. Esta norma privaría de competencia a las I. Cortes de Apelaciones para emitir el pronunciamiento de la invalidación del fallo de primera instancia, toda vez que dispone: "En contra de la sentencia de primera instancia no procederá el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio".

b) Haber incurrido en el vicio de ultra petita. Esta causal se encuentra prevista en el art. 768 N° 4 del Código de Procedimiento Civil. Las sentencias recurridas se habrían extendido a puntos no sometidos a su decisión, toda vez que los contribuyentes no impugnaron la competencia del Juez Tributario que conoció de los reclamos.

c) Haber sido dictadas sin resolver el asunto controvertido. Causal establecida en el art. 768 N° 5 del Código de Procedimiento Civil. Esta se produjo por cuanto lo que se encontraba sometido a la decisión de los sentenciadores eran los recursos de apelación interpuestos por los contribuyentes mismos, que no fueron resueltos.

Los fundamentos de los recursos de casación en el fondo que se dedujeron son los siguientes:

a) Errores de derecho: Las sentencias vulneraban los artículos 19 N° 3, 38, 61 incisos 2° y 3°, 63 incisos 2° y final, 73, 74 y artículo 5° transitorio de la Constitución Política del Estado; los artículos 1° y 5° del Código Orgánico de Tribunales; los artículos 6° letra B N°s 6 y 7, 115 y 116 del Código Tributario; los artículos 19 y 20 del D.F.L. N° 7 y el artículo 52 del Código Civil.

b) Forma como se produjo la infracción: A las normas legales y constitucionales citadas se les ha otorgado un alcance que contraviene su sentido claramente expresado en ellas y en su contexto.

De acuerdo a ellas, las facultades jurisdiccionales pertenecen exclusivamente a los tribunales establecidos por la ley.

Según las sentencias recurridas, los artículos 6° letra B N° 7 y 116 del Código Tributario y art. 20 del D.F.L. N° 7, de 1980, contravendrían la Constitución Política afectando el principio de legalidad, por cuanto una autoridad administrativa –el Director Regional del Servicio– sería quien establece los tribunales tributarios por medio de una resolución de delegación de facultades, de modo tal, que éstos no estarían establecidos por la ley.

Lo anterior no sería así, por cuanto los Tribunales Tributarios se encuentran creados por la ley (que tiene rango de orgánica constitucional) y no por la decisión de los Directores Regionales. El tribunal creado por la ley es el Director Regional o el funcionario dependiente a quien éste autorice. Por lo tanto, la ley radica la jurisdicción tanto en el Director Regional como en el funcionario a quien aquél designe.

Por otra parte, la situación descrita y la forma utilizada por el legislador que crea este tribunal especial, para el procedimiento de designación de quien ejerce el cargo de juez, se da en otros diversos casos en que el legislador faculta igualmente a determinados funcionarios para designar a la persona que ejerza el cargo de juez, en el tribunal creado por la ley.

El art. 213 del Código Orgánico de Tribunales establece que en las comunas o agrupaciones de comunas en que haya un solo juez de letras, cuando se dan las circunstancias que señala la norma, el cargo será desempeñado por alguno de los abogados de la terna que anualmente formará la Corte de Apelaciones respectiva.

Los arts. 215 y 217 del citado cuerpo legal, crean el sistema de integración

de las Salas de las Cortes de Apelaciones y Corte Suprema, con abogados que no integran el Poder Judicial, designados por el Presidente de la República sobre la base de una terna formada por la respectiva Corte.

El art. 561 del Código Orgánico de Tribunales establece el nombramiento de un ministro en visita extraordinaria. Dicha norma autoriza a las Cortes de Apelaciones a decretar visitas extraordinarias, para objetos determinados, disponiendo que sus facultades serán las del juez de primera instancia y que en contra de las resoluciones que dicten podrán deducirse los recursos legales. Vale decir, ejerce facultades jurisdiccionales una persona distinta del juez visitado.

El art. 222 del citado Código permite a las partes o a la autoridad judicial designar un sentenciador mediante el nombramiento de jueces árbitros para resolver asuntos litigiosos.

Finalmente, los recursos en cuestión efectuaban un análisis en cuanto a la naturaleza jurídica de la sentencia contra la que se recurría. Llegando a la conclusión que se trataba de una sentencia interlocutoria que ponía término al procedimiento. Ello porque al anular el fallo, establecía el derecho permanente para el contribuyente en cuanto a que éste ya no tenía eficacia en su contra. Por otra parte, al disponer la sentencia que se repusiese al estado que el juez tributario diere el debido trámite a la reclamación, estaba resolviendo u ordenando la realización de un conjunto de trámites que servirían de base para el pronunciamiento de la sentencia definitiva.

Los recursos de casación interpuestos fueron declarados inadmisibles, toda vez que la sentencia recurrida obviamente no era definitiva y tampoco era sentencia interlocutoria que pusiese término al juicio o hiciese imposible su continuación.

2. El Fisco dedujo queja disciplinaria en contra de los ministros de la I. Corte de Apelaciones de Santiago que suscribieron las resoluciones que invalidaban las sentencias de primera instancia. Las graves faltas en que habrían incurrido los señores ministros serían las siguientes:

a) Se habría transgredido lo dispuesto en el art. 140 del Código Tributario, norma que impide la interposición de recursos de casación en la forma en contra de la sentencia de primera instancia, así como su anulación de oficio.

Al invalidar las sentencias, los señores ministros habrían contravenido expresamente esta disposición.

b) El art. 10 del Código Orgánico de Tribunales señala: "Los Tribunales no podrán ejercer su ministerio sino a petición de parte, salvo los casos en que la ley los faculte para proceder de oficio". También habrían infringido esta norma, toda vez que no existía ley alguna que los facultara para actuar de oficio al declarar la nulidad de la resolución apelada, sino por el contrario, existe una disposición que les prohíbe declarar nulidades de oficio.

c) Los señores ministros habrían desconocido el régimen orgánico establecido en el Código Tributario, normas que de acuerdo a lo dispuesto en el art. 5° transitorio de la Constitución, tienen el carácter de orgánicas constitucionales. No son las resoluciones de los Directores Regionales las que crean los tribunales tributarios, sino el art. 116 del Código Tributario, no haciendo éste nada más que poner en actividad la ley.

d) Los señores ministros ven una antinomia, que no existiría, entre los preceptos del Código Tributario y los arts. 19 N° 3, 38, 61, 73 y 74 de la Carta Fundamental, y por lo mismo concluyen que aquellos se encuentran tácitamente derogados. Cercenan, de ese modo, la facultad exclusiva y excluyente que el art. 80 de la Constitución Política entrega a la Excma. Corte Suprema, en cuanto a resolver y declarar inaplicable, para casos particulares, todo precepto legal contrario a la Constitución, sin distinción alguna, norma constitucional que no puede ser evadida bajo el sofisma de tratarse de un simple asunto de derogación.

e) Los señores ministros habrían incumplido su obligación de emitir pronunciamiento sobre el asunto sometido a su decisión, violando el principio básico del derecho procesal y constitucional, como es el de la inexcusabilidad, contenido en el art. 73 inciso 2° de la Carta Fundamental: "Reclamada su intervención en forma legal y en negocios de su competencia, no podrán excusarse de ejercer su autoridad, ni aun por falta de ley que resuelva la contienda o asunto sometido a su decisión".

Ahora bien, la referida queja disciplinaria fue declarada sin lugar, sin expresión de causa.

3. Existe, en el tema que nos ocupa, una especial situación, consistente en que, con fecha 5 de junio del presente año, la I. Corte de Apelaciones de Santiago revocó la sentencia de primera instancia dictada en la reclamación tributaria deducida por la contribuyente "Guillermo Verdugo P. Y Cía. Ltda.", en cuanto se rechaza el reclamo interpuesto contra las liquidaciones N° 1038 a la 1040, dejando subsistente la liquidación N° 1041.

Pero el fallo en cuestión además señala que se habría producido un vicio de nulidad que afecta a todo lo obrado en autos, toda vez que la sentencia de primera instancia habría sido dictada por quien carecía de jurisdicción, entendiéndose por tanto tácitamente derogados los arts. 6° letra B N° 7 y 116 del Código Tributario, y art. 20 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos. De esta forma, la sentencia concluye que el procedimiento y la misma han sido sustanciados y dictados por autoridades administrativas sin jurisdicción.

Posteriormente, conociendo la Excm. Corte Suprema de un recuso de casación en el fondo deducido por el Fisco contra la sentencia de segunda instancia dictada por la I. Corte de Apelaciones, advirtió, durante el estado de acuerdo, que en la segunda instancia, y consecuentemente, en el escrito de casación, se había planteado oposición entre disposiciones constitucionales y legales, siendo una materia que debía resolver el Pleno del Excelentísimo Tribunal, competencia que éste aceptó con posterioridad.

El Fisco evacuó el traslado conferido en autos, manifestando que a las normas legales tantas veces citadas se les imputa ser contrarias a la Constitución Política de la República.

La primera disposición constitucional que se vería afectada es el inciso 4° del N° 3 del artículo 19 de la Constitución, norma que dispone 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 Fisco estima que siendo un "hecho imposible de refutar que la facultad que le otorga el art. 116 del Código Tributario al Director Regional para autorizar a un funcionario del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias, no es una comisión especial de ninguna manera y menos en el sentido que le da la disposición constitucional. En efecto, las facultades del Director emanan de la ley, es decir, de las mismas disposiciones que se pretenden inconstitucionalizar y que ya han sido anteriormente transcritas. Es así como el artículo 115 del C.T. le otorga plena competencia al Director Regional para conocer en primera o única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias; a su vez, el artículo 116 del mismo cuerpo legal, autoriza al Director Regional para que designe a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamos y denuncias. Al respecto debe tenerse presente que en el propio Código Orgánico de Tribunales se reconoce la existencia de tribunales especiales regidos por leyes propias, lo que sucede con los que reglamenta el Código Tributario..."

"La segunda exigencia constitucional, esto es, que el tribunal se halle establecido con anterioridad, es aún más evidente. En efecto, el Tribunal Tri-



butario como tal y el juez sustanciador fueron establecidos por el Código Tributario y por la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos con mucha anterioridad a la ocurrencia de los hechos de los cuales les corresponde conocer. Este hecho le quita al Tribunal todo carácter de comisión especial”.

“La otra norma supuestamente infringida sería, según lo señala la resolución de la Corte de Apelaciones, el art. 73 de la Constitución Política de la República, disposición esta que tiene una profunda relación con el inciso 4° N° 3 del art. 19 de la Carta Fundamental. En efecto, esta disposición reitera lo ya dicho por la precitada disposición, es decir, 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”.

“Hemos visto que las disposiciones legales antes citadas establecen claramente los tribunales que deben conocer de ellas”.

“En el caso de los tribunales tributarios cuyo juez es la persona autorizada por el Director Regional para conocer y fallar reclamaciones y denuncias (art. 116 D.T.), resulta evidente que no se está ante un juzgamiento efectuado por una comisión especial, sino por el tribunal establecido por la ley y creado con anterioridad al hecho del cual conoce”.

“En cuanto a la circunstancia que el Juez Tributario hubiere sido designado con posterioridad a la ocurrencia del hecho del cual conoce, no constituye tampoco una excepción dentro de nuestro sistema judicial. Es así como en el caso de arbitrajes obligatorios los jueces árbitros son designados, por las partes, con posterioridad a la concurrencia de los hechos de los cuales están llamados a conocer, por disposición de la ley”.

“Igual cosa ocurre en los casos señalados en los artículos 215 y 217 del Código Orgánico de Tribunales...”.

“Ahora bien, la facultad de conocer y fallar las reclamaciones y denuncias que ostenta el Director Regional y su autorización a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias, no solamente está amparada en la ley tributaria –artículos 115 y 116 del Código Tributario–, sino también en el artículo 7° de la propia Constitución Política de la República. Este establece que los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley”.

“De acuerdo a lo señalado, el tribunal creado por la ley es el Director Regional y el funcionario dependiente a quien éste autorice. La jurisdicción

–facultad de “decir el derecho”– la ley la radica en el Director Regional y también en el funcionario a quien éste autorice para conocer y fallar reclamaciones y denuncias. No hay por lo tanto “delegación de facultades jurisdiccionales” o “delegación de jurisdicción”, ya que el Director Regional no ha traspasado su facultad jurisdiccional, sino sólo ha designado al funcionario destinado a ejercer su propia facultad jurisdiccional prevista en la ley”.

## **VI. Últimas resoluciones que se han dictado**

Finalmente, algunas Cortes de Apelaciones del país han dictado resoluciones rechazando las nulidades de derecho público. Puede citarse, al efecto, la sentencia dictada por la I. Corte de Apelaciones de Valparaíso, en recurso de apelación interpuesto por don Fernando José Maurel Willson, ingreso 2353-01, de 25 de julio del presente año; sentencia dictada por la I. Corte de Apelaciones de La Serena, en recurso de apelación interpuesto por don Raúl Gálvez Muñoz, ingreso 25.065-2001. Ambas sentencias hacen suyos los argumentos esgrimidos por el Fisco.

## **VII. Conclusiones**

Reconociendo que se trata de un tema complejo, resulta bastante sustentable la tesis del Fisco, en cuanto a que no se trata de un problema de delegación de jurisdicción, sino de integración del tribunal establecido por la ley. En tal sentido, se tienen diversos casos, tales como los abogados integrantes en las Cortes de Apelaciones y Excm. Corte Suprema, los ministros en visita, los jueces árbitros, etc.

Ahora bien, de prosperar la tesis de la invalidación de los fallos de primera instancia, a juicio del suscrito, “el remedio será peor que la enfermedad”, en cuanto a que las facultades jurisdiccionales las tendrían que volver a ejercer los Directores Regionales, esto es, un tribunal lego en derecho, con la segura posibilidad que las sentencias vuelvan a ser técnicamente deplorables, como lo eran antaño.

Evidentemente, se trata de un problema grave, que urge ser resuelto por V.S. Excm., a través del fallo de la inaplicabilidad a que se ha hecho referencia.