

David Ibaceta Medina* – Bárbara Meza Encina**

Mecanismos de Control del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria. Dos Casos Constitucionales, un Caso Legal

El presente estudio pretende explicar cómo operan algunos de los órganos partícipes del control de la Legalidad Tributaria, sean de origen constitucional o legal, tratando de establecer su intervención en esta tarea de garantes del ordenamiento constitucional.

A.– Defensa del Ordenamiento Jurídico en General

El ordenamiento jurídico ha configurado en las últimas décadas una serie de formas, mecanismos y figuras que buscan su permanente vigencia y adecuada protección, sea frente a abusos de la autoridad, sea frente a abusos de los particulares.

Principalmente tres han sido los mecanismos a través de los cuales se protege el ordenamiento jurídico en general, como el ordenamiento tributario en particular, todo ello con la especial finalidad de dar efectivo amparo y respeto al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria:

i) En primer lugar el **control de Constitucionalidad o Juridicidad de las Leyes**¹, sistema que se incorporó en Chile, "(....) casi sin historia fidedigna que demuestre cual fue su criterio, racional y meditado, que se siguió por la comisión de estudio

* Abogado.
Ayudante Adjunto,
Departamento de
Derecho Público,
Facultad de
Derecho,
Universidad de
Chile.

** Egresada de
Derecho, Facultad
de Derecho,
Universidad de
Chile

¹ Se ha señalado que "(....) puede afirmarse que la revisión de la constitucionalidad de las leyes, aunque no contemplada expresamente en la Constitución de 1787, nació en Estados Unidos en 1803 de la mano del juez Jonh Marshall, presidente del Tribunal Supremo, en el famoso pleito del juez de paz William Mardbury contra James Madison, a la sazón Secretario de Estado del Presidente Jefferson. Pero no hay que pensar que la *judicial review* (revisión judicial) naciese como por generación espontánea. Muy al contrario, diversas circunstancias constitucionales americanas daban pie para que, si se planteaba el problema, fuese resuelto mediante la solución judicialista que luego efectivamente se adoptó. Esas circunstancias eran: 1º. El clasicismo judicialismo anglosajón; 2º. El hecho de ser la Constitución Federal, escrita y rígida; y 3º. El carácter judicial de la revisión está implícito en la Constitución (....)", **Pereira Menaut, Antonio – Carlos**; en *Teoría Constitucional*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, Chile, año 1998, pp. 297.

(...) ², en la Constitución de 1925, entregando a la Corte Suprema, como atribución especial, el control de constitucionalidad de las leyes consistente en revisar, a propósito de casos concretos y con efectos relativos, si determinados preceptos legales eran contrarios a la Constitución, sea de forma, sea de fondo.

Este sistema de resguardo de la Constitución se ha configurado de manera más precisa con el actual texto constitucional, principalmente con el establecimiento del Tribunal Constitucional. Este órgano, establecido y consagrado en el Capítulo VII del Texto Constitucional³, tiene como principal función el control de constitucionalidad, a priori o preventivo; sea obligatorio, tratándose de Leyes Orgánicas Constitucionales o Interpretativas de la Constitución; sea por vía de requerimiento del Presidente de la República o de Diputados que constituyan la cuarta parte de sus miembros en ejercicio. Además la Corte Suprema refuerza la atribución ya entregada por la Carta Constitucional del año 1925, pues el máximo tribunal de la Nación ha de mantener un permanente y estricto control de la constitucionalidad, lo que en nuestro sistema jurídico se manifiesta a través del Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad, control de carácter represivo, ex post o a posteriori, de las normas contrarias a la Constitución, con validez relativa, ello desde el momento en que sus efectos sólo han de aplicarse al caso concreto al que se refiere⁴⁻⁵.

Finalmente, en este ámbito, debe agregarse la función que debe cumplir todo órgano que ejerza jurisdicción, ya que éstos son llamados a dar fiel cumplimiento al Principio de Fuerza Normativa Constitucional.⁶

ii) En segundo lugar, el sistema de **Control de Constitucionalidad o Legalidad de los Actos Administrativos**, entre los cuales se encuentran evidentemente los actos de la administración tributaria; con lo que se complementan y aseguran fuertemente los derechos fundamentales de las personas, frente a los excesos de poder de la administración en el ejercicio de sus funciones.

En nuestro sistema jurídico esta actividad se encuentra encomendada a diversos órganos por medio de variados mecanismos, así, el Poder Judicial, por medio de los Tribu-

² **Cea Egaña, José Luis**; en *Jurisdicción Ordinaria y Jurisdicción Constitucional*, en *Revista de Derecho Público*, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1998-1999, pp. 19.

³ Las normas constitucionales del Título VII, artículos 81 al 83 inclusive, deben complementarse con la Ley Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional, Ley N° 17.997, de fecha 19 de mayo del año 1981.

⁴ Artículo 80 de la Constitución Política de la República.

⁵ La tramitación del Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad se encuentra reglamentada en Auto Acordado de la Corte Suprema, de 22 de marzo del año 1932.

⁶ Se ha señalado, con acierto, sobre el particular que, "(...) todos los Tribunales deben preterir cualquier norma infraconstitucional, (...), que sea contraria a la Carta Fundamental, atendido que no hay duda alguna que el artículo 6° inciso 2° de la Carta Fundamental se aplica también a los Órganos Jurisdiccionales, sean éstos los que integran el Poder Judicial, aquellos que no quedan, conforme al artículo 79 inciso 1° del Código Político, sujetos a la superintendencia de la Corte Suprema, o aun los de carácter especial como son los que emanan de la denominada Jurisdicción Doméstica o los de naturaleza arbitral", **Fernández González, Miguel Ángel**, en *Fundamentos Constitucionales del Derecho de los Contratos: Intangibilidad, Autonomía de la Voluntad y Buena Fe*, Cuadernos de Extensión Jurídica, N° 6, Universidad de Los Andes, Santiago, Chile, año 2002, pp. 19 - 20.

nales Ordinarios de Justicia, quienes conocerán principalmente de la Acción de Nulidad de Derecho Público, medio por el cual se dejarán sin efecto actos administrativos que contravengan los requisitos formales o esenciales que la propia Constitución se encarga de establecer, principalmente en sus artículos 6º y 7º.

Es importante además considerar la labor de los Tribunales Superiores de Justicia, quienes conociendo de la Acción de Protección⁷, resguardan a los particulares, personas naturales o jurídicas o simples agrupaciones, frente a las acciones u omisiones arbitrarias o ilegales, sea de los órganos del Estado, entre ellos de la administración tributaria; sus titulares o componentes; sea de los particulares, cuando ello signifique privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de los derechos que la Constitución misma se encarga de señalar. Por ello y de esta forma podemos definir a la Acción de Protección, o mejor aún, a la Acción Constitucional de Protección, y en esto seguimos al profesor Nogueira, como “(...) un derecho y acción constitucional destinada a poner en ejercicio las facultades jurisdiccionales de los Tribunales de Justicia con el objeto de salvaguardar los derechos de las personas de un modo directo e inmediato⁸”.

Por otro lado el Control de Legalidad de los Actos Administrativos se ejerce por otros órganos del Estado, independientes del Poder Judicial, este es el caso de la Contraloría General de la República. Este órgano, consagrado y regulado en el Capítulo IX de la Constitución, entre las diversas funciones que le encomienda el artículo 87, se encuentra el ejercicio del Control de Constitucionalidad y Legalidad de los Actos de la Administración, en virtud de lo cual, y con apego a lo señalado en el artículo 88 del Texto Constitucional, tomará razón de los decretos y resoluciones que deban tramitarse por la Contraloría, como asimismo representará la Illegalidad de que puedan adolecer; situación que es permanente tratándose de las circulares del Servicio de Impuestos Internos. También le corresponde a la Contraloría representar la Inconstitucionalidad de los Decretos con Fuerza de Ley, de los Decretos Promulgatorios de una Ley o de una Reforma Constitucional por apartarse del texto aprobado y de los Decretos o Resoluciones.

⁷ Es importante tener en cuenta que cuando hablamos de Protección no estamos frente a un “Recurso”, sino más bien frente a una Acción Jurisdiccional, ello por cuanto su finalidad no es la impugnación de una resolución judicial, sino más bien poner en ejercicio o movimiento a la actividad jurisdiccional para que restablezca el imperio del Derecho o dé la debida protección al afectado por una acción u omisión ilegal o arbitraria que prive, perturbe o amenace el ejercicio de un derecho establecido por el texto Constitucional. En conclusión, su objetivo esencial y determinante es totalmente distinto, se trata de un mecanismo rápido y sencillo que tienen las personas para obtener un real y efectivo resguardo de los derechos más importantes de que las personas gozan. Sobre el particular resulta interesante el trabajo del profesor de Derecho Procesal de la Universidad de Chile y de Valparaíso, Raúl Tavolari Oliveros, en *El Proceso en Acción*, Editorial Libromar Ltda., Valparaíso, Santiago, año 2001, pp.520 ss.

⁸ Nogueira Alcalá, Humberto; en *Acciones Constitucionales de Amparo y Protección: Realidad y Prospectiva en Chile y América Latina*; Editorial Universidad de Talca, Talca, Chile, año 1999, p. 45.

iii) Finalmente, y en tercer lugar, ha de considerarse la tendencia, importante en Derecho Comparado pero aún lejana en nuestro País, de consagrar un sistema de tutela jurisdiccional en materia tributaria, a órganos especializados, constitucionalmente independientes o integrantes del Poder Judicial, pero con caracteres de diferenciación y especialización, atendido el ámbito de su competencia.

Actualmente en nuestro País, el conocimiento de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, de acuerdo con la relación de los artículos 6º letra b) número 6 y 115 y siguientes del Código Tributario, corresponde al **Director Regional de Impuestos Internos**, quien tiene la facultad de conocer y fallar estos reclamos y denuncias.

Sin embargo, en la práctica este juez ha delegado sus facultades en el **Jefe del Departamento Jurídico de la Dirección Regional**, hoy denominado al interior de Impuestos Internos como **Juez Tributario**. Esta práctica se presenta del todo inconstitucional por contravención expresa de los artículos 6º y 7º, ello pues, los órganos del Estado, entre ellos el Servicio de Impuestos Internos, deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, como asimismo deben actuar previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley, todo ello so pena de adolecer todas las actuaciones en contravención a estas normas de nulidad de derecho público.

Es importante considerar que el fundamento de estas modificaciones en el panorama de los mecanismos de protección del ordenamiento jurídico y en especial del tributario, es el perfeccionamiento de la protección de los derechos esenciales de las personas, fundamentalmente frente a la actividad del Estado, principalmente legislativa y administrativa; por lo demás es importante considerar que “(...) **no se puede ignorar que las experiencias dictatoriales sufridas por Europa y América Latina han sido el factor desencadenante de esas modificaciones**”⁹.

De esta forma se estructura un sistema coherente de protección, en primer lugar de los derechos de los contribuyentes, y en segundo lugar, de un principio básico en el sistema constitucional-tributario chileno, como es el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

B.— Particularidades de la defensa del Ordenamiento Jurídico Tributario y su relación con la Legalidad Tributaria

Es importante consignar las particularidades propias y que definen los caracteres elementales del Derecho Tributario Constitucional en cuanto al respeto por los derechos que emanan de la naturaleza humana.

⁹ Valdés Costa, Ramón; en *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones Depalma; Buenos Aires, Argentina, año 1996, p. 271.

1.- Protección de las partes de la relación jurídico tributaria.

En relaciones de tan complejo desarrollo como las existentes entre el contribuyente y el Estado –Fisco– Acreedor de la obligación tributaria, y considerando que ambas partes siempre buscan obtener el mejor resultado económico, se requiere de un sistema eficiente y eficaz de protección.

Aquella circunstancia se produce en el ámbito del contribuyente pagando menos impuestos, lo que redundará en la realización de actos ilegítimos, sean de evasión o de elusión tributaria; mientras que el Fisco en la búsqueda de una mayor recaudación de ingresos que permitan la realización de los fines, legítimos o ilegítimos que se ha propuesto, dicta leyes inconstitucionales o realiza actos administrativos ilegales, v.gr., resoluciones, circulares o instrucciones.

De esa forma la protección jurisdiccional y contralora en defensa del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, debe cubrir a ambas partes de la relación jurídica tributaria.

2.- La Triple Condición del Estado

El Estado presenta tres caras, tratándose del Derecho Constitucional Tributario; en palabras de Valdés Costa: “(...) el Estado es quien crea, mediante la ley, la obligación a su favor; la hace efectiva mediante la actividad administrativa –sea de fiscalización o de cobro– y resuelve las controversias que se plantean, mediante sus órganos jurisdiccionales¹⁰”; es decir, el Estado crea el tributo; el Estado fiscaliza el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sean primarias, sean secundarias; y finalmente, el Estado actúa como juez en las controversias que se produzcan.

Más que nunca resulta sumamente importante resaltar esta triple condición del Estado–Fisco, pues, partiendo de aquella base es posible establecer un eficaz sistema de resguardo de los derechos de los contribuyentes como asimismo establecer adecuados sistemas de control del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

C.- Protección Constitucional de los Contribuyentes, respeto fiel al Principio Constitucional de Legalidad Tributaria

Algo importantísimo de tomar en cuenta antes de desarrollar este tópico de nuestro estudio son las interrogantes que hace con gran acierto, a nuestro parecer, el autor español José Juan Ferreiro Lapatza, al decir: “(...) por qué tales excesos se producen con más frecuencia e intensidad en este ámbito que en los otros en los que el Estado, también, actúa. Por qué en este ámbito más que en los otros resulta más necesaria la

¹⁰ Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 9, p. 277.

defensa de los derechos del ciudadano que están en la base misma de toda democracia. Por qué resulta especialmente dificultoso en este ámbito el sometimiento pleno del poder al Derecho. Por qué, en fin y con toda seguridad, será en este ámbito el último en que la democracia se asiente y madure definitivamente en el futuro, trayendo al Estado desde el plano superior y distinto en el que aún hoy está situado al plano igual a aquel en que se mueven los ciudadanos que le dan vida y que constituyen su última y única razón de ser¹¹”. Las palabras del profesor Ferreiro grafican la forma como actúa el Estado frente al contribuyente y, principalmente, las dificultades que en esa relación se producen.

La protección de los contribuyentes en materia tributaria se hace efectiva a través de las garantías: “(...) lo demuestra la circunstancia que desde el nacimiento del Estado de Derecho y del Constitucionalismo, llamado liberal, al tiempo que se declaran los derechos se establece la tutela o garantía para su defensa, de manera que cuando ellos son afectados o es impedido su ejercicio, en el mismo momento **nace la garantía, es decir, la posibilidad de obtener su restitución**¹²”.

Es importante diferenciar el concepto de garantía del concepto de derecho, ella debe entenderse como “(...) **las acciones y recursos procesales, cuya eficaz deducción, decisión y cumplimiento por la Magistratura, en virtud de su Poder de Imperio, permite que cobren seguridad y realidad las Declaraciones y Deberes Fundamentales**¹³”; de este modo la garantía se configura como el medio idóneo, adecuado y preciso para obtener un verdadero resguardo de los más importantes Derechos Fundamentales.

De esta forma se analizarán algunos de los principales medios de control del Principio Constitucional de Legalidad manifestados básicamente a través de acciones y garantías, sean de orden constitucional o de origen legal, que buscan principalmente un restablecimiento de los derechos cuando estos han sido vulnerados por normas, actos u omisiones de la Administración general o tributaria.

D.— Mecanismos de Control del Principio de Legalidad Tributaria. Dos Casos Constitucionales, Un Caso Legal

Corresponde en este acápite revisar algunos de los diversos mecanismos –acciones, recursos, reclamaciones– a través de los cuales se resguarda con eficiencia y eficacia el fiel cumplimiento por las directrices máximas que determinan la validez del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria en nuestro ordenamiento jurídico.

¹¹ Ferreiro Laparza, José Juan; en Prólogo de Protección Constitucional de los Contribuyentes, Director Rubén O. Asorey, Ediciones de la Universidad Católica Argentina, Ediciones Jurídicas y Sociales Marcial Pons S.A., Madrid – Barcelona, España, año 2000, p. 17.

¹² Modiglia, Roberto Mario; en Principios Tributarios y Garantías de los Contribuyentes: La Experiencia Argentina (Doctrina y Jurisprudencia), artículo publicado en Protección Constitucional de los Contribuyentes Ediciones Jurídicas y Sociales Marcial Pons S.A., Madrid – Barcelona, España, año 2000, p. 167.

Estos mecanismos, atendido el cuerpo normativo que los enuncia o regula, pueden ser de origen constitucional o legal, aquí nos referiremos a tres de sus principales modalidades, dos de origen constitucional y uno, de gran importancia, de naturaleza legal.

1.- Mecanismos Constitucionales de Control¹⁴

a) Control de Constitucionalidad por el Tribunal Constitucional

El primer mecanismo de control de la Legalidad Tributaria se encuentra radicado en el Tribunal Constitucional, órgano consagrado en el Capítulo VII de la Constitución Política de la República, artículos 81 y siguientes; y que forma parte del denominado sistema de control de supremacía o de constitucionalidad mixto¹⁵ o compartido¹⁶, generalmente obligatorio, tratándose de las leyes orgánicas constitucionales y de las leyes interpretativas de la Constitución¹⁷.

El Tribunal Constitucional ha realizado un importante trabajo de interpretación y explicación del texto constitucional. Las más importantes funciones de este órgano se pueden reducir a las siguientes¹⁸: i) Control Preventivo de Constitucionalidad de la Leyes. El Tribunal se pronuncia sólo sobre los proyectos de ley, no correspondiéndole, al tenor de lo establecido en la Constitución, decidir sobre leyes vigentes. ii) Resolver sobre las Cuestiones de Constitucionalidad. iii) Resolver la Constitucionalidad de Decretos o Resoluciones del Presidente de la República representados por la Contraloría General de la República. iv) Declarar la Inconstitucionalidad de las organizaciones, de

¹³ Cea Egaña, José Luis; en *El Sistema Constitucional de Chile: Síntesis Crítica*; Ediciones Universidad Austral de Chile, Valdivia, Chile, año 1999, p. 84. También, del mismo autor, en *Derecho Constitucional Chileno*, tomo I, Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago, Chile, año 2002, p. 188.

¹⁴ En la doctrina constitucional argentina destaca el trabajo de Juan Vicente Sola, *Control Judicial de Constitucionalidad*, Editorial Albeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, año 2001, en especial pp. 152 – 203.

¹⁵ Cea Egaña, José Luis; en obra citada supra nota 2, pp. 17 ss.

¹⁶ Buñes Aldunate, Luz; en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Chile sobre Control de Constitucionalidad de la Ley y las Cuestiones de Constitucionalidad*, en *Revista de Derecho Público*, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1998/1999, pp. 29 ss.

¹⁷ De acuerdo con lo señalado en el considerando 6º de la sentencia del Tribunal Constitucional, en los autos Rol número 158, que se pronunció sobre el oficio número 3.606 de 13 de octubre de 1992, por el cual el Honorable Senado envió al Tribunal Constitucional el proyecto aprobado por el Congreso Nacional en el cual se establecía la fecha de la primera elección de los miembros de los Consejos Regionales, ello en virtud de lo dispuesto en el número 1 del artículo 82 de la Constitución Política de la República; debe entenderse por Ley Interpretativa de la Constitución:

“6º. (...) Por medio de una ley interpretativa sólo cabe proporcionar claridad o precisión a la redacción de una norma constitucional, cuando su propio texto sea susceptible de originar confusión o desentendimiento, para asegurar con esa interpretación su correcta, uniforme, armónica y general aplicación”; agregando en su considerando 7º, lo que sigue: “7º. Que tanto la doctrina nacional como fallos reiterados de la Corte Suprema han sido contestes en rechazar como normas interpretativas aquellas disposiciones legales que contienen elementos o requisitos nuevos no contemplados en la norma legal interpretada como también cuando el texto de la ley que se pretende interpretar no contiene nada ininteligible u oscuro que amerite su interpretación por una ley posterior”.

¹⁸ Véase el artículo 82 de la Constitución Política de la República.

los movimientos y partidos políticos que vulneren lo dispuesto en el artículo 19 número 15 de la Constitución.

Corresponde ahora analizar el mecanismo a través del cual el Tribunal Constitucional vela por el fiel cumplimiento de la Legalidad Tributaria; este, como ya señalamos, puede conocer obligatoria o facultativamente, como veremos a continuación:

1) **Actuación obligatoria.** Tratándose de las leyes interpretativas de la Constitución u Orgánicas Constitucionales, el conocimiento del Tribunal es obligatorio, debiendo la Cámara de origen remitir el proyecto de ley, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que ha quedado totalmente tramitado por el Congreso Nacional¹⁹.

2) **Requerimiento.** Otra forma de conocimiento que posee el Tribunal Constitucional es el requerimiento que pueden efectuar diversas personas, para que se resuelva sobre la constitucionalidad de un proyecto de ley ordinaria, de reforma constitucional o de los tratados internacionales que se sometan a aprobación del Congreso, a saber: el Presidente de la República, el Presidente de cualquiera de las Cámaras como asimismo los miembros de cualquiera de las Cámaras que representen una cuarta parte de sus miembros en ejercicio, requerimiento que debe presentarse antes de la promulgación de la ley respectiva; todo ello, según el artículo 82 inciso cuarto de la Constitución²⁰.

Este control de constitucionalidad ex post, sea obligatorio o a solicitud de parte, ejercido por el Tribunal Constitucional, ha tenido criterios diversos, pronunciándose en algunos casos a favor de declarar inconstitucional proyectos de ley que puedan contravenir el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, como en otros ha señalado que no existe contravención a este importante Principio.

i) **Casos en que NO ha declarado la inconstitucionalidad de un proyecto de ley.** Se ha pronunciado en orden a **no declarar inconstitucional proyectos de ley por no contravenir el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria**, fundamentalmente en los siguientes casos:

* **Sentencia de fecha 17 de mayo de 1994, en autos rol 183²¹**, la cual recayó sobre un requerimiento de 32 Diputados, de acuerdo a lo previsto en el artículo 82 número 5

¹⁹ La norma del artículo 82 inciso 3º de la Constitución debe entenderse relacionado y complementado por el párrafo 1, *Control Obligatorio de Constitucionalidad*, del Título II (Normas Especiales de Procedimiento), artículos 34 a 37, de la Ley Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional, número 17.997, de 19 de mayo de 1981; como asimismo por el Auto Acordado del Tribunal Constitucional relativo al Procedimiento de 4 de Mayo de 1982, publicado en el Diario Oficial de fecha 10 de mayo de 1982, complementado por el Auto Acordado de 19 de agosto de 1997, publicado en el Diario Oficial de fecha 22 de agosto de 1997.

²⁰ La norma del artículo 82 inciso 4º de la Constitución debe entenderse relacionada y complementada por el párrafo 2, *Conflictos de Constitucionalidad*, del Título II (Normas Especiales de Procedimiento), artículos 38 a 45, de la Ley Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional número 17.997, de 19 de mayo de 1981.

²¹ En fallos del Tribunal Constitucional, pronunciados entre el 16 de julio de 1992 y el 22 de octubre de 1996, editado por el Excelentísimo Tribunal Constitucional, Santiago, Chile, año 1996, pp. 142 – 149. Este requerimiento fue rechazado con los votos de los ministros Sra. Luz Bulnes, Sr. Servando Jordán y Sr. Marcos Aburto, además, fue rechazado con prevención por el ministro Sr. Osvaldo Faúndez.

de la Constitución de 1980, que buscaba la declaración de inconstitucionalidad del Decreto Supremo número 434, de fecha 20 de diciembre de 1993, publicado en el Diario Oficial de 13 de enero de 1994, cuerpo que modifica tarifas en determinadas Plazas de Peaje, tarifas que habían sido fijadas con anterioridad por Decreto Supremo número 30, de 1993.

* **Sentencia de fecha 06 de diciembre de 1994, en autos rol 203²²**, la cual recayó sobre un requerimiento de doce señores Senadores, interpuesto con el objeto de que el Tribunal Constitucional, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 82 número 2°, de la Constitución Política de la República, declare inconstitucional la modificación que el artículo 2° número 10, letra a) del proyecto que modifica el Decreto Ley número 3.063 de 1979, sobre Rentas Municipales y la Ley número 17.235, sobre Impuesto Territorial, introduce al artículo 24, inciso segundo, del mencionado Decreto Ley. Según lo requerientes se vulneraba el Principio de Igualdad Tributaria, como asimismo existía una delegación de atribuciones legislativas contraria a la Constitución, pues se entregaba a los municipios la facultad de imponer el tributo y de fijar su base imponible.

* **Sentencia de fecha 28 de enero de 1999, en autos rol 282²³**, la cual recayó sobre un requerimiento de 34 señores Diputados, quienes deducen requerimiento ante el Tribunal Constitucional, invocando lo expuesto en el artículo 82, número 5, de la Constitución Política, para que se declare que es inconstitucional, por contravenir los artículos 6°, 7°, 50°, número 1 y 19°, números 2°, 20°, 21° y 22°, de la Constitución Política de la República, el Decreto Supremo número 1.412, de 21 de agosto de 1998, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 6 de Noviembre de 1998, por el cual se promulgó el Décimo Protocolo Adicional y su Anexo al Acuerdo de Complementación Económica con Bolivia N° 22, en el cual se establecían supresiones o reducciones de tributos, sin respetar el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, como asimismo se reguló materias de carácter tributario por la vía del Decreto con Fuerza de Ley, lo que es abiertamente inconstitucional.

A nuestro entender, en este último caso, nuevamente el Tribunal Constitucional erró en la apreciación de los hechos y en la correcta interpretación y aplicación que ha de darse a las normas tributarias, materias de gran complejidad que en muchas ocasiones requieren de una opinión mucho más técnica, sin embargo, no puede desconocerse la especialización en materias constitucionales que tiene el Tribunal, lo cual por sí solo es suficiente para declarar la inconstitucionalidad de normas tributario-constitucionales.

²² En fallos del Tribunal Constitucional, pronunciados entre el 16 de julio de 1992 y el 22 de octubre de 1996, editado por el Excelentísimo Tribunal Constitucional, Santiago, Chile, año 1996, pp. 261 – 271.

²³ En Tribunal Constitucional de Chile, Justicia Constitucional, tomo V, sentencias pronunciados entre 1998 y 2002, roles n° 281 – 346, editado por el Excelentísimo Tribunal Constitucional, Santiago, Chile, año 2002, pp. 55 – 93.

Sobre lo anterior hacemos nuestro lo señalado por el profesor Navarro Beltrán, en cuanto a que, "(...) concordamos con los disidentes ministros Sr. Osvaldo Faúndez y Sra. Luz Bulnes, desde el momento que el artículo 50 número 1 de la Constitución política de la República es claro en cuanto a que si bien, en general, los acuerdos celebrados por el Presidente en cumplimiento de un tratado en vigor no requieren la aprobación del Congreso, dicha norma no se aplica tratándose de "materias propias de ley", y en este caso la rebaja de aranceles prevista en los acuerdos es precisamente una materia de ley, al tenor de lo preceptuado en el artículo 60 número 2 en relación al 19 número 20 de la Carta Fundamental pues el arancel es un tipo de tributo, siendo adicionalmente ello, materia de iniciativa exclusiva del Presidente de la República (artículo 62 número 1) y cuya discusión debe efectuarse primeramente en la Cámara de Diputados (artículo 62 inciso 2º)²⁴".

i) Casos en que Sí ha declarado la inconstitucionalidad de un proyecto de ley

Por su parte ha resuelto que se infringe el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, en los casos que a continuación se hace referencia:

* **Sentencia de fecha 14 de octubre de 1996²⁵, en autos rol 247**, el cual recayó sobre un requerimiento de 12 Senadores, de acuerdo a lo previsto en el artículo 82 número 2 de la Constitución de 1980, que buscaba la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 1º, número 3, letra d), y 6º del proyecto de ley que moderniza el Servicio Nacional de Aduanas, en virtud del cual se dejaba entregada a la administración tributaria, por medio del reglamento, la determinación y fijación de la base imponible, circunstancia del todo inaceptable toda vez que corresponde al legislador su regulación normativa, al constituir un elemento primario de la obligación tributaria.

Como podemos apreciar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no ha sido uniforme en cuanto a determinar en qué casos se vulnera el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, sin embargo hemos de recoger muy atentamente la circunstancia de que en aquellos casos en que el Tribunal ha rechazado requerimientos, ese rechazo ha sido en votación dividida, destacando indudablemente los votos de minoría, en los cuales se han configurado correctamente los márgenes del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

b) Control de Constitucionalidad por la Corte Suprema

Un segundo mecanismo de control de la Legalidad Tributaria se encuentra radicado en la Corte Suprema, poder del Estado consagrado y regulado en el Capítulo VI de la Constitución Política de la República, artículos 73 y siguientes.

²⁴ Navarro Beltrán, Enrique; en Requerimiento al Tribunal Constitucional sobre Rebaja de Aranceles, Comentario número 1, en Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, año 1998/1999, p. 253.

²⁵ Véase, especialmente, los considerandos 18º, 19º, 20º y 21º.

La Corte Suprema ejerce un control de constitucionalidad casuística de carácter repressivo, a posteriori, sobre un caso concreto o norma legal concreta y con efectos relativos, solo entre las partes del juicio y para ese caso concreto.

La jurisdicción constitucional de la Corte Suprema se expande sobre las siguientes materias, en las palabras del profesor Juan Colombo Campbell:

- i) Declarar inaplicable por inconstitucional para un caso concreto todo precepto legal contrario a la Constitución en virtud de la facultad que le otorga el artículo 80 de la Carta Política.
- ii) Es un Tribunal de segunda instancia para conocer de las acciones constitucionales de protección y amparo contempladas por los artículos 20 y 21 de nuestra Constitución.
- iii) Su artículo 12 (del texto Constitucional) faculta a la Corte Suprema para conocer del reclamo del afectado que se ve privado de su nacionalidad chilena o a quien se la desconozca.
- iv) De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 19 número 17 letra i, se la faculta para ordenar el pago de daños sufridos por personas procesadas injustamente y para otorgar al expropiado protección cuando el acto que lo priva de su dominio es ilegal, dándole derecho a indemnización.²⁶

i) Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad.

Pues bien, a nosotros por ahora nos interesa hacer referencia al Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad consagrado en el artículo 80 de la Constitución.

El recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad²⁷ se ha transformado en un nuevo mecanismo de control de la Legalidad Tributaria, que a diferencia de los mecanismos que posee el Tribunal Constitucional, opera a posteriori, con efectos relativos, pues se declara inconstitucional la norma sólo para el caso concreto a que se refiere, perdurando la existencia de esa norma en el ordenamiento jurídico; esto desde el momento que el único cuerpo facultado para derogar la ley es el propio cuerpo legislativo.

Se pueden graficar los aspectos más sobresalientes de este mecanismo de control de la siguiente manera:

²⁶ Colombo Campbell, Juan; en *El Conflicto Constitucional. Competencia del Tribunal Constitucional para su solución*; en *Revista de Derecho Público*, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1998/1999, p. 56.

²⁷ Es preciso revisar el Auto Acordado de la Corte Suprema, de 22 de marzo del año 1932, sobre Sustanciación del Recurso de Inaplicabilidad de las Leyes.

i.1) Generalidades:

A pesar de la denominación que le asigna la Constitución Política de la República, es discutible que se trate efectivamente de un recurso, toda vez que no tiene por objeto impugnar resoluciones judiciales, no persigue la modificación o invalidación de una sentencia y procede tanto de oficio como a petición de parte. Además, es una acción que no emana de las facultades jurisdiccionales sino de una de las atribuciones conexas como es la facultad conservadora.

i.2) Características:

1) Es un Recurso Extraordinario; 2) Es de competencia exclusiva y excluyente de la Corte Suprema, quien conoce de él en pleno. 3) No tiene plazo sino oportunidad (mientras haya un juicio pendiente). 4) Está especialmente reglamentado por un Auto Acordado de la Corte Suprema de 1932. 5) Procede en toda clase de asuntos y materias.

i.3) Requisitos de Procedencia:

Se pueden identificar los siguientes:

- Que el precepto legal no haya sido declarado constitucional por el Tribunal Constitucional,
- Que exista un asunto judicial pendiente, y,
- Que en dicho asunto se pretenda aplicar un precepto legal inconstitucional.

ii) Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad en materia Tributaria.

Tratándose de materias tributarias, resalta principalmente el recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad fallado por la Corte Suprema con fecha 28 de enero de 1992, en autos caratulados “Compañía de Teléfonos de Chile S.A. con Ilustre Municipalidad de Villa Alemana”²⁸.

Este recurso se dedujo con ocasión de trabajos que la Compañía de Teléfonos de Chile tuvo que efectuar en la Comuna de Villa Alemana. La Municipalidad de ésta le cursó un cobro ascendente a \$ 79.548.541 por concepto de ocupación de la vía pública con mantención de escombros y materiales de construcción, así como por remoción de pavimentos. Se fundó la Municipalidad en lo dispuesto en el artículo 43 del Decreto

²⁸ Ver Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo LXXXIX, número 1 (Enero – Abril), Sección 5, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1992.

Ley 3.063 sobre Rentas Municipales. Como tal cobro representaba un equivalente al 78,4% del valor del proyecto de ampliación que se deseaba llevar a cabo en esa localidad, se consideró que ello era abusivo, más aún cuando el Alcalde rehusó ejercer la facultad que le entrega la misma Ordenanza, en estos casos, para reducir prudencialmente los derechos que se cobran.

La norma que fue objeto de control de constitucionalidad represivo, correspondía al artículo 43²⁹ del Decreto Ley número 3.063, de 1979, que dejaba sin precisar la forma, proporcionalidad o progresión que deben guardar los tributos que se pueden imponer mediante ordenanzas locales, dejando en total indeterminación tales especificaciones, sin señalar márgenes o tasas de ninguna especie, quedando al arbitrio de la autoridad edilicia la implantación de los mencionados derechos municipales. Ello lo hacía incompatible con el estatuto regulado por la Carta Fundamental el cual se apoya en el acatamiento fiel al Principio de Legalidad Tributaria en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, supeditado a su vez tanto al respeto del principio de la igual repartición de las cargas públicas como a las demás garantías constitucionales del contribuyente.

Resulta interesante resaltar el pronunciamiento de la Corte Suprema en estas materias tributarias, principalmente cuando, niega lugar a la delegación de facultades, al señalar en su considerando 6º, que:

“6.– Que así, en concepto del recurso, el artículo 43 del D.L. 3.063 viola las normas citadas –artículos 19 número 20, 60 números 2 y 14, 62 inciso 4º número 1, 6º y 7º de la Constitución– porque no se sujeta a la Constitución, al permitirle a una autoridad pública la fijación libre y a su arbitrio de tributos, sin establecer el marco legal que aquélla señala, ni los límites que impidan los abusos y arbitrariedades. Además, se incurrió así en una impropia delegación de facultades por parte del órgano legislativo permitiendo que dicha autoridad pública invada un campo que le está vedado por la Constitución³⁰”.

²⁹ Esta norma establece que: “Los derechos correspondientes a servicios, concesiones o permisos cuyas tasas no estén fijadas en la ley o que no se encuentren considerados especialmente en el artículo anterior o relativos a nuevos servicios que se creen por las municipalidades, se determinarán mediante ordenanzas locales que deberán informar al Intendente Regional respectivo”. Continúan sus incisos 2º, 3º y 4º, disponiendo que: “Igual procedimiento se aplicará para la modificación o supresión de las tasas en los casos que proceda”, “Las ordenanzas a que se refiere este artículo deberán publicarse en el Diario Oficial, en el mes de enero de cada año, a menos que la ley fije una época distinta”. “La facultad conferida en el inciso primero de este artículo es sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 29 y en el inciso antepenúltimo del artículo 12”. Finaliza la norma en su inciso 5º, señalando que: “En todo caso, en el ejercicio de la facultad, las municipalidades deberán observar criterios de simplificación, tanto en favor del expedito cumplimiento por parte de los contribuyentes concesionarios, usuarios o permissionarios, como en beneficio de una cómoda y económica recaudación y administración de los recursos”.

³⁰ Los considerandos 7º al 10º son concluyentes en cuanto a determinar el marco en el cual debe desarrollarse la ley para regular materias tributarias, lo que importa un fiel y adecuado respeto por el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, como asimismo no dar validez alguna a la delegación de facultades propias del órgano legislativo; ello se aprecia al señalar la Corte Suprema que:

Nota: continúa en pág. siguiente

Por otra parte cabe destacar la correcta defensa que la Corte Suprema logra realizar, a favor del Principio de Legalidad Tributaria, el cual es un principio que se ha de manifestar tratándose de los elementos primarios de la obligación tributaria. La Corte Suprema señaló a este respecto en los considerandos 11 y 12 del fallo en comento lo siguiente:

“11.– Que desde otro punto de vista, se ha desconocido doblemente el principio de la legalidad en materia tributaria, puesto que no sólo se omitió la proporcionalidad que era de rigor, sino que dicho artículo 43 representa una especie de delegación de facul-

“7.– Que de las enunciadas normas que el recurso estima vulneradas fluyen algunos principios ineludibles dentro del orden jurídico implantado por la Constitución. Desde luego, es incuestionable que las autoridades, cualquiera que ellas sean, deben desplegar su actividad dentro de los lindes de sus atribuciones señaladas en la ley, que a su vez debe sujetarse a la Carta Fundamental. Enseguida, la Constitución exige para imponer algún tributo, que él se origine desde luego en una ley de iniciativa del Presidente de la República, pero requiere que dicha ley, para cumplir con la idea matriz de equidad e igualdad en que se deben encontrar los individuos del cuerpo social frente a la autoridad de la norma obligatoria, determine respecto de este tributo, cuando menos su forma y proporcionalidad o progresión, como singularizaciones mínimas encaminadas a respetar precisamente dichas igualdades y equidad.

En la situación en examen, el propio artículo 43 se coloca en la eventualidad de que existan tipos de servicios, concesiones o permisos “cuyas tasas no estén fijadas en la ley o no se encuentren considerados especialmente en el artículo anterior” o se trate de nuevos servicios que se creen por las municipalidades, en cuyo caso otorga autorización para que dichos derechos o gabelas o cargas, que no existen o cuyas tasas no están fijadas legalmente, puedan establecerse mediante ordenanzas locales, con la única condición de que se deberán informar al Intendente Regional respectivo.

En esos términos, la ley deja sin precisar, la forma, proporcionalidad o progresión que deben guardar los tributos que se pueden imponer mediante esas ordenanzas locales, dejando en la total indeterminación tales especificaciones”.

“8.– Que a esa proporcionalidad se refiere concretamente la Constitución en el artículo 62 inciso cuarto número 1, el que se encuentra en estrecha relación con el artículo 19 número 20, inciso primero y se desprende también del inciso cuarto de este último artículo, cuando éste exige que los tributos que recaigan en actividades que tengan una clara identificación local deben respetar el marco legal, y este marco legal queda definido en dicho artículo 62 que al hablar de las atribuciones del Presidente de la República, le reconoce la iniciativa exclusiva en materia de ley para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquiera clase o naturaleza... determinando su forma, proporcionalidad o progresión.

Y no puede ser menos, porque el principio de proporcionalidad asegura la debida confianza de que el tributo o gabela que se imponga a los servicios, concesiones o permisos que es la materia que ahora interesa, guarde la debida relación equitativa, con tales servicios, concesiones o permisos, sobre la base de pautas permanentes e inequívocas, como una forma de respetar el principio básico de igualdad ante la ley e igual repartición de los tributos, tal como este último principio aparece concebido en el artículo 19 número 20 inciso primero, manteniendo dentro de ciertos márgenes relativos, el equilibrio necesario para tratar de que en situaciones iguales, las cargas o el sacrificio tributario sean también semejantes”.

“9.– Que en cambio, la redacción que se le ha dado al artículo 43 que se impugna, prescinde de dicho marco legal, puesto que sin señalar márgenes o tasas de ninguna especie deja al albedrío de la autoridad edilicia, la implantación de derechos municipales, abriendo paso a la arbitrariedad desde el momento que dichos tributos pueden resultar inconsecuentes con la índole, importancia, magnitud o cuantía de la obra o actividad sobre que pueden recaer o la trascendencia del servicio que se pretende, es decir, desproporcionados y abusivos y resultar inconciliables en una contingencia determinada, con los que se han aplicado en otra u otras situaciones semejantes y respecto de tributarios en parecidas condiciones y circunstancias”.

“10.– Que del modo que acaba de expresarse, la norma del artículo 43 resulta contraria a los señalados artículos 19 número 20, incisos primero y cuarto así como al 62 inciso cuarto número 1, porque sus disposiciones no se avienen con las exigencias que para los tributos tales disposiciones exigen, y esta disconformidad es tal que la hace incompatible con el estatuto de la Carta que se apoya en el acatamiento a la legalidad en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, supeditado a su vez al respeto al principio de la igual repartición de las cargas públicas”.

tades, de aquellas que la Carta Fundamental entrega al cuerpo legislativo (Presidente de la República y Parlamento) por lo que concierne a la imposición de tributos, los cuales deben hallarse condicionados y regulados en todos sus aspectos substanciales por una ley, a partir de la iniciativa del ejecutivo, como se ha visto al reproducirse la norma del artículo 62 inciso cuarto número 1 de la Constitución Política. En cambio en la cuestión propuesta por el presente recurso es ostensible que una de esas condicionantes ineludibles –la proporcionalidad del tributo– fue dejada por entero e irregularmente dentro de las facultades discrecionales de la autoridad comunal, contrariando la citada norma de la Constitución”.

Finaliza en lo relativo a este punto de análisis estableciendo que:

“12.– Que así pues, al desentenderse de la exigencia de la igual repartición de los tributos y al desconocer el principio de la legalidad, en los aspectos señalados, el artículo 43 está en pugna con los artículos 19 número 20 incisos primero y cuarto; 60 Nos. 2 y 14; 62 inciso cuarto número 1; y artículos 6° y 7° de la Constitución Política de la República, ya transcritos”.

Consideramos que el fallo analizado es uno de los más elocuentes que existen en la Jurisprudencia Constitucional de los últimos 15 años, tratándose del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, pues en él se decantan los más importantes aspectos de este principio, a saber; Legalidad Tributaria como principio de carácter constitucional, cuya estructura normativa la entrega el propio constituyente; elementos que debe comprender la Legalidad Impositiva, al señalar que aquí se encuentra la base imponible y la tasa impositiva (cuando habla de que el tributo ha de establecerse “ (...) cuando menos su forma y proporcionalidad o progresión, como singularizaciones mínimas (...)”³¹), y, un aspecto muy importante, a nuestro entender, que el establecimiento del tributo en general, con pleno respeto del Principio de Legalidad Impositiva, viene a cumplir con la idea matriz de justicia e igualdad que ha de primar en todo establecimiento impositivo.

2.– Un Mecanismo Legal de Control

Corresponde en este acápite referirnos a un mecanismo legal de control de la Legalidad Tributaria, lo que nos introduce en el polémico tema de la Justicia Tributaria, una de las manifestaciones de la triple condición del Fisco, en cuanto creador, acreedor y juez en materias tributarias.

³¹ Corte Suprema, Considerando 8° de la sentencia recaída en los autos caratulados Compañía de Teléfonos de Chile S.A. con Ilustre Municipalidad de Villa Alemana, en Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo LXXXIX, número 1 (Enero – Abril), Sección 5, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 1992, material proveído por el sitio www.microjuris.com, que se encuentra conforme con su original.

a) La Jurisdicción Tributaria Administrativa

i) Generalidades.

Se han distinguido generalmente, cuatro diversos tribunales que pueden llegar a conocer controversias de carácter tributario, a saber:

– Tribunales Administrativos en materia tributaria. Estos tribunales, no pertenecen a la estructura jerárquica del Poder Judicial, más bien se encuentran formando parte integral de la Administración Tributaria, entregándoles herramientas que propendan a su independencia, v.gr., sistema de nombramiento de sus integrantes, sanciones o remuneraciones; sin embargo, esta tipología puede presentarse con “(...) **vinculaciones tan estrechas con la administración activa que no permiten considerarlos órganos jurisdiccionales independientes, lo que indudablemente disminuye la garantía jurisdiccional**³²”, como es el caso chileno, sobre el cual nos extenderemos más tarde. Estos tribunales se caracterizan, por tanto, por su vinculación directa con el Poder Ejecutivo.

– Tribunales Judiciales en materia tributaria. Estos tribunales se encuentran vinculados directamente e integrando la estructura del Poder Judicial, sea en la forma de tribunales tributarios, sea en la forma de tribunales de lo contencioso-administrativo, de modo que su organización y atribuciones son similares a la de los demás tribunales del respectivo Estado, con la diferencia de constituir tribunales con competencia especial y determinada³³.

– Tribunales Independientes en materia tributaria. Estos tribunales no se vinculan de forma alguna con el Poder Judicial ni con el Poder Ejecutivo. Puede tomar diversas formas este tipo de tribunales, sea manteniendo relaciones con órganos superiores de la judicatura, v.gr., la Corte Suprema; o bien, constituir órganos independientes de creación constitucional que ejercen la jurisdicción en materias tributarias, encontrándose en el mismo nivel jerárquico que los otros órganos que ejercen jurisdicción.

– Tribunales Independientes en materia administrativa. Finalmente existe un grupo de Estados que consagra la existencia de tribunales de lo contencioso-administrativo, órganos que tienen competencia para dirimir todos los conflictos de intereses de relevancia jurídica entre administrados y administrador, entre los cuales se encuentran precisamente las controversias entre contribuyentes (administrados), cuando se vean afectados en sus derechos, y el Fisco-acreedor (administrador). Se trata de tribunales plenamente independientes que buscan restablecer el imperio del Derecho cuando existan intereses de la administración, entre ellas la tributaria, que deban ser resueltos de la manera más imparcial posible. En Chile no existen tribunales especiales con

³² Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 9, p. 298.

³³ De acuerdo con el Proyecto de Ley que rediseña la Justicia Tributaria en Chile, los Tribunales Tributarios se estructurarán como independientes, pues no estarán sujetos a la autoridad del Servicio de Impuestos Internos y sometidos a la supervigilancia de la Corte de Apelaciones respectiva.

competencia en materias contenciosas-administrativas, las cuales son conocidas por los tribunales con competencia civil³⁴.

ii) La Independencia de los Tribunales Tributarios.

Un importante requisito, condición e imperativo, tratándose de la justicia tributaria, es la necesidad de lograr una adecuada independencia. Esta independencia debe cubrir los diversos ámbitos de actuación de estos órganos, ya sea en lo funcional, en lo organizacional, en lo administrativo y en lo financiero.

La independencia funcional dice relación con la necesidad de que la justicia tributaria no forme parte de la estructura administrativa del Estado, ello, desde el momento en que aquella es permanente parte del proceso jurisdiccional tributario, de modo que se requiere afinar todo mecanismo que no deje como una simple declaración de principio el "debido proceso de ley".

En este punto se hace imprescindible distinguir dos tipos de problemas, por una parte, el de la ubicación de este tipo de tribunales, en la organización de los diversos órganos del Estado; y en segundo lugar, el problema de la efectiva independencia de sus integrantes respecto de la persona Estado -Fisco- acreedor.

En nuestro país el problema es mayúsculo, existiendo reparos de inconstitucionalidad, primero, en cuanto a la verdadera aplicación del debido proceso de ley, lo que significaría un atropello manifiesto a los derechos fundamentales de las personas; y en segundo lugar, la problemática surgida a propósito de la delegación de facultades, en manifiesta violación a los principios básicos del Estado Democrático de Derecho, consagrados en los artículos 4º, 6º y 7º del Texto Constitucional.

A la luz de las particularidades de nuestro sistema no es raro que nos preguntemos, ante tan evidentes inconstitucionalidades: ¿De qué sistema de control estamos hablando si no hay un órgano externo e independiente que pueda fiscalizar el actuar de: a) El Estado creador unilateral del tributo, b) El Estado acreedor de esa obligación, y c) El Estado juez en caso de controversia, como realmente deba ser?

A lo primero no podemos sino señalar que, en nuestro ordenamiento tributario -constitucional, el sistema de control de la Legalidad Tributaria por parte del Servicio de Impuestos Internos es abiertamente inconstitucional y, más aún, podemos sentenciar que dicho sistema de control en este ámbito no existe, desde la perspectiva de la seguridad y protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes³⁵.

³⁴⁻³⁵ Se ha señalado, y concordamos con ello, que, "El principio de ejecutoriedad del acto administrativo sin ningún contrapeso es inconstitucional por conculcar el principio de tutela judicial efectiva. En un Estado de Derecho, en que las personas no son súbditos, deviene inadmisibles la obligación de pago de una deuda fiscal determinada por la administración sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo fiscal", Spisso, Rodolfo; en *Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 2000, p. 536.

La independencia de los tribunales tributarios también ha de alcanzar a los aspectos funcionales y de **organización**; ello, pues se requiere que en la designación de los jueces tributarios, en los factores que determinan el ascenso en la carrera funcionaria, en el régimen disciplinario o en las remuneraciones de estos funcionarios no existan móviles de ningún tipo que no sean aquellos de carácter técnico y jurídico.

Como señala Valdés Costa, “(...) en la jurisdicción contencioso-administrativa en general –y muy particularmente en la tributaria, por la naturaleza exclusivamente patrimonial del objeto litigioso– se impone una total independencia con respecto al Poder Ejecutivo, única manera de dar **cabal vigencia al principio fundamental del derecho procesal de la igualdad de las partes**, las que en esta materia son simples acreedores de una suma de dinero, que se debe determinar exclusivamente en virtud de la ley, no estando, por tanto, comprometido ningún aspecto de autoridad de gobierno³⁶”.

Como podemos apreciar, la independencia funcional de la justicia tributaria tiene una multitud de consecuencias benévolas para el ordenamiento jurídico; se da plena eficacia al debido proceso de ley, se respeta íntegramente el principio de bilateralidad de la audiencia, se refuerza el estado de certeza y seguridad jurídica del sistema normativo y fundamentalmente, se concreta de modo pleno la validez del Estado de Derecho.

Finalmente el tema de la independencia **financiera** no es tan solo un tema de importancia para esta organización jurisdiccional, sino que lo es en general, para todo el sistema de justicia. La posibilidad de contar con los recursos suficientes para el desarrollo de las diversas finalidades de cada órgano jurisdiccional, unido a la facultad de gestionar dichos recursos con criterios técnicos, redundará en buenos resultados en cuanto a la obtención de las metas propuestas por cada órgano, en este caso, los tribunales tributarios.

Según se lee en la Declaración de Principios aprobada en el “I Encuentro de Cortes Supremas de Justicia del Cono Sur de América Latina”, la posibilidad de realizar una función jurisdiccional independiente, requiere de una independencia presupuestaria para establecer sus propios gastos, por lo cual se establecía como norma de principio la necesidad de establecer pautas que apunten precisamente a formular la manera como han de ser administrados y gestionados los recursos, sin intervención de otros órganos del Estado³⁷.

³⁶ Valdés Costa, Ramón, en obra citada supra nota 9, p. 308.

³⁷ Ídem, p. 309.

b) Estructura de la Justicia Tributaria en Chile

i) Órganos que ejercen jurisdicción tributaria en Chile.

– **Competencia en Primera Instancia.** En nuestro país, el sistema de justicia tributaria establecido normativamente, en lo que se refiere al órgano jurisdiccional, ha entregado a un funcionario de la Administración Tributaria, esto es, al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, la calidad de tribunal especial para conocer en primera instancia de las reclamaciones que deduzcan los contribuyentes, ello, al tenor de lo expresamente señalado por el artículo 115³⁸ del Código Tributario; sin embargo, en la práctica esta función es ejercida por el Jefe del Departamento Jurídico de la Dirección Regional, hoy denominado al interior de Impuestos Internos como juez tributario, ello, como consecuencia de una mala, incorrecta y, especialmente, inconstitucional interpretación y aplicación de los artículos 6º letra B) número 6 y 116 del Código Tributario³⁹, y artículo 20 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos⁴⁰, normas abiertamente inconstitucionales, si se considera la estructura que conforman los artículos 6º, 7º, 19 número 3 inciso 4º y 5º, 38 inciso 2º, 73 y 75 inciso 7º de la Constitución Política de la República y artículo 6º letra b) número 6 del Código Tributario.

Lo anterior, se puede resumir en la siguiente descripción de inconstitucionalidad del sistema de justicia tributaria en el ordenamiento jurídico chileno, desde el punto de vista de los mecanismos de control legal: 1º) Se atropella el contenido de los principios básicos del Estado Democrático de Derecho, esto es, el principio de legalidad, el

³⁸ Según el artículo 115 del Código Tributario, “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.

Será competente para conocer de las reclamaciones el Director Regional de la unidad del Servicio que emitió la liquidación o el giro o que dictó la resolución en contra de la cual se reclame; en el caso de reclamaciones en contra del pago, será competente el Director Regional de la unidad que emitió el giro al cual corresponda el pago. Si las liquidaciones, giros o resoluciones fueren emitidos por unidades de la Dirección Nacional, o el pago correspondiere a giros efectuados por estas mismas unidades, la reclamación deberá presentarse ante el Director Regional en cuyo territorio tenga su domicilio el contribuyente que reclame al momento de ser notificado de revisión, de citación, de liquidación o de giro.

El conocimiento de las infracciones a las normas tributarias y la aplicación de las sanciones pecuniarias por tales infracciones, corresponderá al Director Regional que tenga competencia en el territorio donde tiene su domicilio el infractor.

Tratándose de infracciones cometidas en una sucursal del contribuyente, conocerá de ellas el Director Regional que tenga competencia en el territorio dentro del cual se encuentre ubicada dicha sucursal”.

Por su lado el artículo 6º letra B) número 6 del Código Tributario señala que: “Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias. Dentro de las facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponde: B) A los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio: 6º Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad al Libro Tercero”.

³⁹ De acuerdo a esta norma, “El Director Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando por orden del Director Regional”.

⁴⁰ Según esta disposición los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos podrán, de acuerdo con las normas impartidas por el Director Nacional, autorizar a funcionarios de su dependencia, para resolver determinadas materias o para hacer uso de algunas de sus atribuciones, actuando por orden del Director Regional.

principio de supremacía constitucional y el principio responsabilidad; 2º) Se vulnera gravemente el derecho fundamental de la persona humana y principio jurídico del debido proceso de ley; 3º) Se vulnera el principio de legalidad en cuanto a la determinación de los tribunales de justicia por un texto de ley, anterior a los hechos motivo del juzgamiento; 4º) No se respeta la disposición que establece la facultad de los administrados, ante el atropello de sus derechos por parte de la Administración Tributaria, para reclamar ante los tribunales que establece la ley, pues, como en este caso, el tribunal lo ha establecido el acto administrativo; 5º) No se respeta el principio constitucional relativo al nombramiento y designación de los jueces letrados, señalado en el artículo 75 del Código Político. Con esto queda patente y claramente en evidencia la inconstitucionalidad del mecanismo de nombramiento y establecimiento de los tribunales tributarios en Chile, hecho cuya discusión no merece mayor análisis por lo evidente de la trasgresión al ordenamiento jurídico constitucional-tributario.

La inconstitucionalidad de la delegación de facultades jurisdiccionales del Director Regional del Servicios de Impuestos Internos, sobre la que nos hemos referido anteriormente, ha sido confirmada por la mayoría de la doctrina tributaria constitucional; sin embargo, la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia ha sido contradictoria y contraria a una correcta interpretación constitucional⁴¹; así, y sólo de manera ejemplar, podemos citar el fallo recaído en los autos caratulados Labbé Blanc con Servicio de Impuestos de Internos⁴², Rol de Ingreso Corte Suprema 5681-2003, de fecha 31 de mayo de 2004.

Sin embargo, nuestros tribunales también han realizado una correcta interpretación de las normas constitucionales y han fallado conforme a sus principios en varios asuntos, v.gr., la Corte de Apelaciones de Santiago, en los autos "Molinera Heredia S.A.

⁴¹ Sobre el tema de la interpretación constitucional es interesante revisar: **Bulnes Aldunate, Luz**; en Interpretación Constitucional, en Revista de Derecho Público, volumen 64, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2002, pp.157 ss.; **Verdugo Marinkovic, Mario**; en Interpretación Constitucional, en Gaceta Jurídica, número 185, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, Chile, año 1996, pp. 7 ss.

⁴² Este sentencia recayó sobre sendos recursos de casación en la forma y en el fondo interpuestos por el contribuyente, don Christian Labbé Blanc, contra la sentencia de la Corte de Apelaciones de Rancagua, que rechazó un incidente denominado «de nulidad de derecho público» y confirmó el fallo de primera instancia, del tribunal tributario de la misma ciudad. Este último rechazó el reclamo interpuesto en contra de las liquidaciones presentadas por el contribuyente, giradas en razón de haber estimado el Servicio de Impuestos Internos no justificado el origen de los fondos aplicados a determinadas inversiones. Este caso es una clara muestra de cómo la Corte Suprema, dejando de aplicar la fuerza normativa de la Constitución, legitima una situación abiertamente contraria al Código Político haciendo prevalecer cuestiones de forma, antes de aplicar directamente la Constitución, lo cual resulta de la sola lectura del Considerando 7º, señalando, "7º) Que, además, hay que hacer presente que el artículo 6º, letra B) N°6 del Código Tributario establece que los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, en el territorio de su jurisdicción, están facultados para resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes de conformidad a las normas del Libro Tercero, y dentro de este Libro se ubica el artículo 116, según el cual pueden autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias, obrando por orden del Director Regional. Esta Corte Suprema ha fallado, también con reiteración, que la existencia del mencionado artículo 116 plantea un problema que debe ser resuelto no por el camino del recurso de casación, sino que por la vía del recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, al tenor del artículo 80 de la Carta Fundamental, por lo que se trata de una cuestión inadecuadamente alegada".

con Servicio de Impuestos Internos⁴³, ha señalado en su considerando 1º, resolviendo un recurso de apelación en contra de la sentencia dictada con motivo de un reclamo tributario de liquidación de impuestos, que:

“ (...) la delegación que han hecho de sus funciones jurisdiccionales los Directores Regionales de Impuestos Internos es **improcedente**, por lo que las sentencias dictadas por los llamados “Jueces Tributarios” lo han sido por autoridades administrativas que carecen de jurisdicción, vicio que influye substancialmente en la marcha del juicio y en lo dispositivo del fallo, razón por la cual han invalidado las respectivas resoluciones por no haber sido dictadas por tribunal establecido por la ley y repuesto la causa al estado que el Juez Tributario competente dé el debido trámite a la reclamación interpuesta, anulándose en consecuencia todo lo obrado”.

Esta jurisprudencia es correcta en cuanto a la evidente inconstitucionalidad de la delegación de facultades de parte del Servicio de Impuestos Internos y, en forma muy reciente, ha sido confirmada por la Corte Suprema, quien en fallo de mayoría redactado por el Ministro don Adalis Oyarzún Miranda, con fecha 20 de diciembre de 2002⁴⁴, y resolviendo sobre una cuestión de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, en los autos caratulados “**Guillermo Verdugo P. y Compañía Limitada con Servicio de Impuestos Internos**”, **causa rol de ingreso 3419-2001**⁴⁵, ha resuelto, no sólo este tema sino que otros de interés, no tan sólo para el ámbito tributario, sino que también para el constitucional.

Las principales líneas argumentativas sostienen los siguientes aspectos⁴⁶:

- ⁴³ En el mismo fallo resalta el considerando segundo, pues *examina detenidamente las principales normas constitucionales que vulneran las delegaciones de facultades de los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos*, el cual puede consultarse en Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo XCVII, número 2 (Mayo - Agosto), Sección Segunda, Editorial jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2000, Material proporcionado por el sitio web www.microjuris.com, el cual se encuentra conforme con la fuente original.
- ⁴⁴ Este fallo ha generado un gran debate, pues a partir de su dictación las Cortes de Apelaciones, especialmente, de Santiago y San Miguel, comenzaron a retrotraer los asuntos tributarios a primera instancia, atendida la circunstancia de que habían sido fallados en aquella instancia por funcionarios sin competencia jurisdiccional, lo que equivale a una excelente aplicación del Principio de Fuerza Normativa de la Constitución. Sobre este último particular ver: Fernández González, Miguel Ángel, La Fuerza Normativa de la Constitución, Revista de Derecho Público, Volumen 63, tomo I, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2001, pp.77 ss.
- ⁴⁵ En igual sentido, más recientemente, se ha pronunciado la Corte Suprema en sentencia recaída en los autos sobre recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, caratulados “Moral Puig y Otros con Servicio de Impuestos Internos”, Rol de Ingreso 2536-2003, de fecha 27 de julio de 2004 y, asimismo, en autos sobre recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, caratulados “Musalem Tapia con Servicio de Impuestos Internos”, Rol de Ingreso 3228-2003, de fecha 05 de noviembre de 2004.
- ⁴⁶ En un interesante trabajo, de un profesor de Derecho Tributario de la Escuela de Derecho de la Universidad de Chile, sobre la inconstitucionalidad de la delegación de funciones jurisdiccionales por parte de la autoridad tributaria y comentando precisamente el fallo “Guillermo Verdugo y Cía. Ltda. con Servicio de Impuestos Internos”, se ha señalado que los principales argumentos del fallo pueden agruparse de la siguiente forma: 1. Ejercicio de la Potestad Jurisdiccional por parte del Director Regional de Impuestos Internos, 2. Derogación por Constitución posterior, 3. El carácter de ley orgánica constitucional del Código Tributario, 4. La delegación proviene de la resolución delegatoria y 5. Requisitos de la inaplicabilidad; Endress Gómez, Sergio, en La Jurisdicción Tributaria en el Banquillo de los Acusados, en Revista de Estudios de la Justicia, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2005, pp. 214 - 218.

1) Posibilidad de conocimiento y resolución, por parte de la Corte Suprema, de la inconstitucionalidad de una norma anterior a la entrada en vigencia de la Carta Fundamental.

Señala el fallo del máximo Tribunal en sus considerandos noveno y décimo, los cuales transcribimos completamente, dado el interés, importancia y contenido jurídico de ellos, lo siguiente:

“NOVENO: Que a todo lo ya dicho sobre este punto en los recién citados fallos de esta Corte sólo cabe añadir, en esta oportunidad, que el problema de la posible contradicción entre leyes viejas y Constitución nueva se ha presentado con cierta frecuencia en el campo del Derecho Comparado. En España, por ejemplo, el Tribunal Constitucional en una de sus primeras sentencias se manifestó en el sentido de que las leyes anteriores a la Constitución, o norma preconstitucionales, podían ser objeto de la cuestión de inconstitucionalidad. En el caso de que se trataba, el Abogado del Estado había formulado excepción de inadmisibilidad del recurso por entender que al tratarse de una legislación anterior a la Constitución, la cuestión suscitada es de derogación y no de inconstitucionalidad. La sentencia rechazó esta alegación y entró a pronunciarse sobre el fondo del recurso sosteniendo, entre otros argumentos, que no puede negarse que el Tribunal, intérprete supremo de la Constitución, según el artículo 1º de su Ley Orgánica, es competente para enjuiciar la conformidad o disconformidad con aquélla de las leyes preconstitucionales impugnadas, declarando, si procede, su inconstitucionalidad sobrevenida... (sentencia Nº 4 de 2 de febrero de 1981). Esta misma doctrina fue reiterada en un fallo posterior de fecha 8 de abril de 1981. Por su parte, en Italia, la primera sentencia de la Corte Constitucional, de 14 de junio de 1956, decidió que el contraste entre ley ordinaria y ley constitucional es siempre un caso de ilegalidad constitucional. Comentando el fallo precedentemente citado, señalaba Piero Calamandrei que semejante decisión cuya importancia podemos calificar, sin adulación, de histórica, ha resuelto en forma jurídica y políticamente inexcelente la cuestión, vivamente combatida por la doctrina durante los meses precedentes, de la competencia exclusiva de dicha Corte para declarar la ilegalidad constitucional también de las leyes anteriores a la Constitución. Si la Corte Constitucional hubiese resuelto negativamente dicha cuestión, reservando su control, como alguien sostenía, sólo a las leyes posteriores a la Constitución, con esa automutilación, hubiese desilusionado la justa expectativa que se había formado acerca de ella en la opinión pública: la primera sentencia (y las que la han seguido) no ha traicionado la expectativa del pueblo italiano. Agrega en su comentario el citado autor que no es el caso extraer aquí las razones en virtud de las cuales la inmensa mayoría de los más autorizados constitucionalistas, antes ya de que se pronunciase la Corte Constitucional, se había pronunciado a favor de la tesis que después hizo suya la Corte. En la sobria motivación de esta primera sentencia, la Corte no se ha dejado arrastrar (y ha hecho bien) al laberinto de las sutiles disputas en que se había extendido y había ahondado la polémica: la sentencia se ha limitado a observar que la tesis según la cual la noción de

ilegitimidad constitucional habría de entenderse limitada únicamente a las leyes posteriores a la Constitución, no puede ser acogida por dos argumentos fundamentales: uno textual (*ubi lex non distinguit*), y otro lógico, pues la relación de prevalencia entre las leyes constitucionales y las leyes ordinarias, sean éstas anteriores o posteriores a la Constitución, no se funda nunca en una razón de sucesión cronológica, sino siempre en una diversidad intrínseca de autoridad en la degradación de las fuentes jurídicas. (Estudios sobre el Proceso Civil. Vol. III. La primera sentencia de la Corte Constitucional, pg. 185 y sgts.);

DÉCIMO: Que no se considera que esté de más agregar aquí, finalmente, en cuanto a este tema, que el recién citado maestro florentino con fecha 11 de febrero de 1956, o sea, con anterioridad al primer fallo de la Corte Constitucional, ya había manifestado su autorizada opinión sobre el problema en estudio expresando, entre otros conceptos, que cuando se dice que también la Constitución es una ley, y que, por tanto, si una ley ordinaria anterior es incompatible con la Constitución entrada en vigor posteriormente, sería este un problema de abrogación por incompatibilidad, el problema, planteado así, queda empequeñecido: pues, en realidad, aquí la ley ordinaria incompatible con la Constitución viene a perder eficacia, no sólo, ni tanto, porque la norma constitucional es una norma que, por sí misma, tiene valor predominante. El parangón que debe hacer aquí el juez no atañe tanto a la relación cronológica entre la ley anterior y la ley posterior, cuanto a la relación funcional entre la ley ordinaria y la ley constitucional, es decir, un parangón que entra in toto (salvo el juicio preliminar y sumario acerca de su manifiesta falta de fundamento) en la competencia de la Corte Constitucional quote. Agrégase que, aunque se trate de contraste entre una ley anterior y la norma constitucional sobrevinida, el problema aquí sale de los estrechos límites del previsto por el ya recordado artículo 15, de la abrogación por incompatibilidad entre leyes ordinarias. La norma constitucional carece frecuentemente de la categórica puntualidad preceptiva propia de la ley ordinaria, cuya entrada en vigencia hace caer automáticamente por abrogación el precepto anterior incompatible con el anterior, que entra en su puesto; pero tiene frecuentemente la norma constitucional alcance al mismo tiempo más vasto y menos preciso, toda vez que, más que a dictar preceptos, se extiende a indicar los principios de orden general a que deben ajustarse las leyes ordinarias, de manera que el decidir si una ley ordinaria es o no incompatible con tales principios, no es ya un problema específico de sucesión de leyes, sino que implica una visión y una interpretación panorámica de todo el ordenamiento constitucional dentro del cual debe encuadrarse la ley ordinaria para que pueda sobrevivir, en una condición, como si dijéramos de homogeneidad constitucional, que sólo la Corte Constitucional puede valorar. (Piero Calamandrei. Ob. Cit. Pgs. 151 y 152)”.

2) **No corresponde al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, en su calidad de Juez Tributario, delegar funciones jurisdiccionales en funcionarios de menor jerarquía, por abierta contravención a la Constitución Política.**

Señala el Tribunal en su considerando vigésimo quinto que:

“VIGÉSIMO QUINTO: Que los autores de derecho procesal concuerdan en señalar que uno de los rasgos esenciales de la jurisdicción –actividad conceptuada en términos generales, según se apuntó anteriormente, como aquella que permite a ciertos órganos del Estado dirimir conflictos jurídicos por medio de resoluciones dotadas con los atributos de la cosa juzgada– consiste en su indelegabilidad; lo que viene a significar, según opinión de los tratadistas, que resulta improcedente que un órgano en quien la ley ha depositado el ejercicio de la jurisdicción pueda delegarla válidamente en otro. Así, Luis Mattiolo, ex profesor de la Universidad de Turín, señala que delegar la función implica el acto de quien, investido de jurisdicción propia, confía el ejercicio de ésta a otro juez. Ahora bien, la delegación de la jurisdicción no está conforme a la lógica del Derecho ni a los vigentes estatutos de la justicia. Pugna, en efecto, con la esencia de la jurisdicción y con el sistema que nos rige concebir que un magistrado, motu proprio, pueda despojarse de sus atribuciones especiales, declinar por un motivo cualquiera la obligación que la ley le comete de conocer de una determinada causa y entregar tal función a otro juez. Por lo que el principio, según el cual, la jurisdicción propiamente dicha (*jus dicere* o *jus declarare*) no se puede delegar, es una de las bases de nuestro derecho procesal y no admite ni puede admitir excepciones de ninguna clase, y concluye: Sólo en ciertos casos permite la ley la delegación de otro magistrado o por un tribunal colegiado en uno de sus jueces, de un acto de instrucción del proceso o de cualquiera formalidad procesal que se deba realizar en el curso del juicio; mas, aun en estos casos, la jurisdicción, esto es, la función de decidir la causa permanece siempre en el juez o magistrado que por la ley está investido de la jurisdicción propia (Instituciones de Derecho Procesal Civil. Tomo I. Páginas 10 y 11. Madrid. La España Moderna). Parafraseando el acápite precedente, don Manuel Urrutia Salas, ex profesor de Derecho Procesal Civil de la Universidad de Chile, expresa: Lo dicho por Mattiolo es aplicable a nuestro derecho y aun reforzado por texto expreso de ley, porque no sólo no se permite la facultad de delegar la jurisdicción sino que se prohíbe a los jueces dejar de conocer un asunto por el hecho de que haya otro juez que pueda conocer del mismo asunto, regla fundamental de competencia, conocida con el nombre de inexcusabilidad, y puntualiza este tratadista su opinión en los siguientes términos: 1º.– La jurisdicción es indelegable, porque el juez investido de jurisdicción propia no puede entregar a otro la facultad de conocer de todo el asunto ni mucho menos la de juzgar ese mismo asunto, que debe ser resuelto por el tribunal que está conociendo del negocio; 2º.– Sólo se permite la delegación de actos aislados de instrucción del proceso, los cuales, una vez realizados por el juez delegado, con todo lo actuado, debe remitirse al tribunal de origen que fallará en definitiva. Tal sucede, por ejemplo, cuando se pide a otro juez que reciba la declaración de testigos que residen en un departamento diferente de aquél en que se sigue el proceso. En general, podemos decir que estas delegaciones aisladas se refieren a la práctica de determinadas diligencias probatorias; 3º.– En estos casos en que un juez realiza ciertas formalidades de un juicio, por

encargo del juez que está conociendo del negocio, lo que se delega no es la jurisdicción o mandato o calidad de juez de que está investido ya el magistrado, sino el ejercicio de ese mandato en un asunto radicado ante otro juez, es decir, se delega la competencia y sólo para realizar actos aislados del procedimiento» (Manuel Urrutia Salas. Manual de Derecho Procesal. Editorial Jurídica de Chile. Año 1949. Páginas 168-1670). El procesalista Francisco Hoyos Henrechson, refiriéndose a la indelegabilidad como una de las notas distintivas de la jurisdicción, dice que delegarla –usa para ellos el término prorrogar– supondría transferir un juez a otro, no ya la posibilidad de juzgar sino la calidad de tal. En realidad –agrega– ésta es una característica que, por obvia, nadie ha discutido jamás. (Temas Fundamentales de Derecho Procesal. Página 23. Conosur Lexis-Chile. 2001). El catedrático Juan Colombo Campbell, aludiendo también a las características de la jurisdicción, sostiene que esta es un atributo de la soberanía y, en consecuencia, ella no puede faltar en una agrupación humana disciplinada capaz de dictar sus leyes y designar sus gobernantes. La jurisdicción, así considerada, como por lo demás, lo son todos los atributos de la soberanía, es indelegable y sólo corresponde ejercerla a los Tribunales creados en conformidad a ley (La competencia. Editorial Jurídica de Chile. 1959. Página 24). En el mismo sentido se pronuncia el profesor José Quezada Meléndez: **La jurisdicción es indelegable: la delegación es el acto por medio del cual una persona o institución entrega las facultades que tiene a otra persona o institución. Indudablemente que, por los caracteres que hemos indicado precedentemente, la jurisdicción no se puede delegar. Tanto es así que el artículo 112 –del Código Orgánico de Tribunales– ni siquiera permite que un tribunal se excuse del conocimiento de un asunto bajo el pretexto de haber otros tribunales que puedan conocer del mismo asunto. Lo que sí permite la ley es la delegación de actos aislados de competencia; especialmente, se delegan actos de instrucción, de carácter probatorio (La Jurisdicción. Derecho Procesal Civil Chileno. Ediar Editores Ltda. Página 49). Para concluir este extenso repertorio de citas doctrinarias referentes a la indelegabilidad de la jurisdicción, se complementarán ellas con la opinión del tratadista argentino Clemente A. Díaz, el cual expone que el Estado realiza un acto de delegación de poder cuando inviste a una persona para el ejercicio de la jurisdicción (jurisdicción delegada), pero ella limita cuantitativa y cualitativamente la sucesiva delegación. El ejercicio de la jurisdicción es intransferible en forma absoluta: la persona a quien el juez delegara el ejercicio de la jurisdicción, continuaría careciendo de la investidura de juez: sería un no-juez y sus hechos, aunque poseyeran la forma de un acto judicial, serían meras expresiones de desviación de poder (Instituciones de Derecho Procesal. Tomo II. Volumen A. Teoría de la Jurisdicción. Página 6. Abeledo Perrot. Buenos Aires, 1972)».**

Continúa el fallo en comento señalando en su considerando trigésimo quinto que:

“TRIGÉSIMO QUINTO: Que, traídas las reflexiones que anteceden a la cuestión en estudio, el artículo 116 del Código Tributario viene a constituir la norma legal que permite a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos la delegación

de las facultades jurisdiccionales de que se hallan investidos en otros funcionarios del Servicio; en tanto que el acto administrativo que concreta la delegación es la Resolución número 3.316 de junio de 1994 –a la que se hizo detallada referencia en el basamento vigésimo de este fallo–; mediante la cual, el Director Regional Metropolitano, Santiago Oriente, del Servicio, confirió la pertinente habilitación en el Jefe del Departamento Jurídico Regional. 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. La afirmación precedente se corrobora a cabalidad en la situación de autos, en la cual el juez delegado– de primera instancia, don Juan Buratovic Ulloa, al suscribir su fallo, lo hace en la calidad de Juez Tributario, invocando en apoyo de semejante investidura la mencionada Resolución n° 3.316 y no el artículo 116 del Código Tributario u otra cualquiera de las normas legales referentes a delegación de atribuciones”.

Finaliza esta sentencia declarando, en su considerando trigésimo séptimo, la evidente inconstitucionalidad de la delegación de facultades:

“TRIGÉSIMO SÉPTIMO: 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”.

Este fallo es de enorme importancia dado que hasta la fecha la misma Corte Suprema, resolviendo sobre sendos recursos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, declaró que no correspondía declarar dicho estado normativo, afirmándose en la disposición quinta transitoria de la Constitución. Sin embargo, con esta resolución se ha sentado en forma expresa y categórica la existencia de una inconstitucionalidad tan grande y evidente, que se llega al efecto de declarar nulos todos y cada uno de los juicios tributarios en los cuales el Director Regional, como Juez Tributario, ha delegado sus funciones, pues adolecen de un vicio grave cuyo único medio de subsanación es retrotraer los autos al estado de primera instancia⁴⁷.

⁴⁷ Sin embargo, se produjo una manifiesta contradicción de la Corte Suprema, pues, como consecuencia de la interposición de una Queja Disciplinaria, ingresada con fecha 10 de enero de 2003, por parte del Consejo de Defensa del Estado, representado por el profesor Pedro Pierry Arrau, en contra de los integrantes de la Primera

– **Competencia ante Tribunales Superiores.** Las Ilustrísimas Cortes de Apelaciones poseen competencia para conocer los Recursos de Apelación que se interpongan en contra de las sentencias de los Directores Regionales que fallen un reclamo y, corresponde a la Excelentísima Corte Suprema el conocimiento de los recursos de Casación en la Forma y Fondo que se deduzcan en contra de las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de Apelaciones, así como el ejercicio de las facultades disciplinarias que la ley le entrega sobre todos los tribunales del país, entre éstos, los Tribunales Tributarios de primera instancia.

ii) Justificación de la existencia de Tribunales al interior de la Administración.

El inciso segundo del artículo 38 de la Constitución Política de la República, señala 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». Ésta norma, que es la rectora de la existencia de tribunales encargados de revisar los litigios entre la administración y los administrados, anteriormente aludía expresamente a tribunales «contencioso-administrativos», sin embargo, este calificativo fue eliminado por el artículo único, número 17, de la Ley número 18.825, publicada en el Diario Oficial de fecha 17 de agosto de 1989.

De esta forma, es claro el mandato constitucional que exige la existencia de tribunales competentes para dirimir las desavenencias y litigios que puedan darse entre los órganos del Estado y los particulares con motivo del ejercicio por parte de los primeros de las potestades públicas.

La regla, que excluye de la competencia de los tribunales pertenecientes al Poder Judicial los asuntos administrativos, no es una regla de índole constitucional, sino meramente legal, según lo dispone el artículo 4º del Código Orgánico de Tribunales, razón por la cual se concluye que la ley puede confiar a dichos Tribunales competencia en materia contencioso-administrativa, como en la práctica lo ha hecho; pero, normal-

Sala Tramitadora de la Corte de Apelaciones de Santiago, el máximo Tribunal ordenó anular las resoluciones de dicha Sala que dejaban sin efecto los decretos "autos en relación" en los diversos procesos tributarios pendientes ante esa instancia, declarando de oficio nulas las sentencias y todo lo obrado ante los "aparentes" jueces tributarios de primera instancia y ordenaba retrotraer las causas al estado de conocimiento por parte del Juez Competente en materia tributaria; con lo cual dicha Magistratura cayó en una evidente paradoja, pues mientras para un caso dijo que el sistema de la delegación de facultades jurisdiccionales por parte de la administración tributaria era inconstitucional, luego, contradiciéndose en su propio actuar, ordenó que la Corte de Apelaciones de Santiago, dejara de aplicar la Fuerza Normativa de la Constitución, dando validez a lo que precisamente declaró inconstitucional, esto es, la delegación de funciones jurisdiccionales del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos a otro funcionario del Servicio. Esto significa en la práctica, que cada uno de los contribuyentes afectados por la actuación inconstitucional del Servicio de Impuestos Internos, deberá deducir la respectiva acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, lo que va contra el más básico Principio de Economía Procesal y, peor aún, violenta de forma arbitraria el texto expreso de los artículos 6º y 7º de la Carta Magna.

mente la ha limitado a la revisión de procesos por la vía de la apelación de las resoluciones dictadas en primera instancia por instancias jurisdiccionales insertas en la misma administración.

De ello se sigue que la regla general, en Chile, es que la competencia para conocer de los litigios entre la Administración Pública y los administrados se ha encomendado por la ley a «tribunales» servidos por órganos especializados integrados en los mismos servicios públicos y sólo por excepción la ha puesto en la esfera de atribuciones de la justicia ordinaria. En materia tributaria, tenemos un ejemplo de esta situación, pues, “ (...) la facultad jurisdiccional de primera instancia, en materia tributaria corresponde en la actualidad a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos. Por la vía de la delegación de facultades, se ha radicado en los Jefes de Departamento Tribunal Tributario de cada Dirección Regional. Ello ha permitido conformar una instancia jurisdiccional dotada de personal técnico de alta especialización, contar con mejores fallos y con una reducción del tiempo de duración de los procesos⁴⁸”.

El motivo básico sobre el que gravita la existencia de este tipo de judicatura es el de permitir, a la administración, la corrección interna de sus actos por motivos de arbitrariedad o ilegalidad, en forma técnica, expedita y carente de mayor formalismo. En su instauración se ha hecho primar los principios de tecnificación del tribunal y economía de acceso y tiempo de resolución por sobre la exigencia de independencia del tribunal.

Sin embargo, hemos de criticar este tipo de organización jurisdiccional existente al interior de la administración tributaria, principalmente, por su falta de independencia respecto del organismo público que las cobija, esto es, el Servicio de Impuestos Internos. Al efecto, en nuestro país se ha señalado que el caso de este tipo de tribunales es emblemático, sosteniéndose, en distintos tonos, que este actúa como «juez y parte» al revisar los reclamos de los contribuyentes⁴⁹.

En el Proyecto de Ley que reestructura la justicia tributaria en Chile, se establece la creación de Tribunales Tributarios “independientes”, circunstancia que se asegura, en los términos del proyecto, mediante diversos aspectos orgánicos relacionados con el establecimiento y funcionamiento de los mismos.

⁴⁸ Proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria, Mensaje del Presidente de la República al Presidente de la Honorable Cámara de Diputados, número 206–348, de fecha 19 de noviembre de 2002, p. 3; material proporcionado por la página web www.lasemanajuridica.cl, cuyo texto se encuentra conforme con el texto original y que también puede consultarse en el Asistente Legislativo de la página web de la Biblioteca del Congreso Nacional, www.bcn.cl. Este proyecto de ley aún se encuentra en primer trámite constitucional, ante la Cámara de Diputados y aprobado en general.

⁴⁹ Valdés Costa, Ramón; en obra citada supra nota 9, p. 305; Buchheister, Axel; Ugalde Prieto, Rodrigo y Concha, Luis; en *Tribunales Tributarios: dudas de constitucionalidad de proyecto de ley*, Semanario La Semana Jurídica, número 109, Editorial Lexis Nexis – Conosur, Santiago, Chile, año 2002, p. 4.

Para apoyar dicho objetivo se fijan los siguientes mecanismos:

- Fórmula mixta de designación de los Jueces y Abogados Resolutores de cada Tribunal, lo que permite asegurar la idoneidad de estas personas y su independencia respecto de la autoridad administrativa⁵⁰.
- Libertad para interpretar los hechos de la causa y el Derecho aplicable. El juez tributario, en el ejercicio de sus facultades jurisdiccionales será libre para interpretar los hechos de la causa y definir el Derecho aplicable al caso particular, incluso respecto de la interpretación de la ley tributaria que haga el Director del Servicio de Impuestos Internos y no podrán ser removidos ni separados discrecionalmente de sus cargos por sus decisiones.
- Independencia y sometimiento a la supervigilancia directiva, correccional y económica de la Corte de Apelaciones respectiva⁵¹.

Sobre este tema de la independencia de los tribunales tributarios, el Servicio de Impuestos Internos ha sostenido que "(...) 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. En este mismo trabajo, las estadísticas muestran la tasa de acogimiento que tiene ante estos

⁵⁰ Se lee en el artículo 2º del Proyecto de Ley que reestructura los Tribunales Tributarios lo que sigue: "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 número 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda. 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 propuesta 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".

⁵¹ Esta circunstancia se grafica en la modificación que se pretende realizar a la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, por el Proyecto de ley que busca reestructurar la Justicia Tributaria en Chile, al señalar que: "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 número 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda. 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.»-

jueces la posición de los contribuyentes en los diferentes tipos de reclamos. Por otra parte, se puede constatar que la permanencia de estos funcionarios en sus cargos no se ha visto amagada por la línea que siguen en sus fallos, manteniéndose la mayoría de ellos por largo tiempo en sus cargos, el que en general abandonan producto de promociones o por causas voluntarias⁵²; sin embargo, de las observaciones realizadas por estos investigadores en párrafos anteriores, permiten concluir que el sistema o la estructura en la que se apoya la justicia tributaria en Chile, adolece de vicios de inconstitucionalidad tan evidentes que la fracturan, manteniendo permanentemente inestable dicho sistema.

iii) Características de los Tribunales Tributarios

Si bien la actuación jurisdiccional de los Directores Regionales del Servicio o de sus delegados en tales materias, en un principio, suscitó el problema de determinar si se estaba realmente en presencia de un Tribunal que ejercía funciones de carácter jurisdiccional o si, por el contrario, se trataba sólo de un funcionario de la Administración que ejercía funciones de naturaleza administrativa; hoy podemos afirmar que estamos ante un verdadero tribunal, al que corresponde ejercer funciones de naturaleza jurisdiccional, recalcando, sin embargo, que la inconstitucionalidad aparece desde el momento en que existe una delegación inconstitucional de facultades y, entre otras cosas, un grave atropello al Principio del Debido proceso de Ley.

Partiendo de esta premisa, precisaremos las siguientes características que este Tribunal ofrece:

- 1) De acuerdo con la clásica distinción entre tribunales ordinarios y tribunales especiales, se trata indudablemente de un tribunal especial, establecido por la ley para resolver determinadas materias, expresamente indicadas por la ley⁵³.
- 2) Por regla general es un tribunal de primera instancia, de cuyas sentencias se puede recurrir ante la Corte de Apelaciones respectiva⁵⁴.
- 3) No se encuentra sometido a la tutela disciplinaria de las Cortes de Apelaciones por las faltas o abusos en que pueda incurrir en su ejercicio ministerial. Sí lo está respecto de la Corte Suprema, quien puede conocer de los recursos de queja que se interpongan en su contra en virtud de su potestad disciplinaria sobre todos los tribunales de la nación.

⁵² En documento electrónico, "La Justicia Tributaria en Chile", por Subdirección Jurídica y Subdirección de Estudios del Servicio de Impuestos Internos, Santiago, Chile, año 2001, en sitio web www.sii.cl.

⁵³ Ver artículo 5º del Código Orgánico de Tribunales.

⁵⁴ Revisar artículos 117 y 120 del Código Tributario.

- 4) Si bien no es requisito legal, actualmente en todas las Direcciones Regionales del Servicio el cargo es servido por un juez letrado (por resolución administrativa del Director).
- 5) La competencia del Tribunal recae de lleno en lo contencioso-administrativo, ya que se refiere a los conflictos entre la administración pública, en este caso el Fisco-Acreedor, y particulares, en este caso los contribuyentes, con derechos o intereses amenazados por aquella.
- 6) Es un tribunal unipersonal, ya que está constituido solo por una persona⁵⁵.
- 7) Es un tribunal de derecho, toda vez que está obligado a ceñirse estrictamente a la ley en los procedimientos y resoluciones que adopte.
- 8) La comparecencia ante el Tribunal es gratuita y no requiere el patrocinio de un abogado.
- 9) Finalmente, la justicia tributaria de primera instancia se caracteriza por el marcado tecnicismo de sus integrantes –jueces y resolutores–, esto es, poseen conocimientos especiales y relevantes de aspectos jurídico tributarios y contables.

Las características que hemos descrito de los Tribunales Tributarios son muy similares a los de una serie de autoridades administrativas, que de la misma forma que el Servicio de Impuestos Internos, ejercen actividades jurisdiccionales.

El siguiente cuadro refleja lo antes señalado. Este material fue extractado del estudio “La Justicia Tributaria en Chile”, documento elaborado por la Subdirección Jurídica y la Subdirección de Estudios del Servicio de Impuestos Internos, en el mes de abril de 2001.

⁵⁵ Según el Proyecto de Ley que busca reestructurar la Justicia Tributaria; los Tribunales Tributarios estarán compuestos por un Juez Tributario, por un Abogado Resolutor y por el personal profesional y administrativo necesario para la tramitación de las causas.

Autoridad Administrativa y Jurisdiccional, caso análogo al de los Tribunales Tributarios

Autoridad Administrativa	Sanción	Tribunal de 1º Instancia	Corte de Apelaciones	Corte Suprema
Superintendencia de Electricidad y Combustibles	MULTAS	Superintendente tiene competencia, pero puede ser delegada a los Directores Regionales	Se puede recurrir de reposición o puede reclamarse ante la Corte de Apelaciones correspondiente	
M.O.P.T.T.	MULTAS	El Ministro tiene facultades para conocer y sancionar las infracciones de la Ley de Telecomunicaciones.	De las resoluciones adoptadas puede recurrir de apelación ante la Corte de Apelaciones de Santiago	Si la sanción impuesta corresponde a la caducidad de una concesión, el recurso de apelación puede deducirse ante la Corte Suprema
Superintendencia de Administradores de Fondos de Pensiones	Multas Censura o Revocación de Autorización	Superintendente puede instruir investigaciones sumarias aplicando sanciones en caso de infracción	La Administradora puede apelar ante la Corte de Apelaciones que corresponda	
Superintendencia de Instituciones de Salud Previsional	Multas, Censura o Revocación de Autorización	El Superintendente puede aplicar sanciones en caso de infracción a las normativas que las rigen	De las resoluciones adoptadas por el Superintendente, la Institución afectada puede solicitar reposición ante la Corte de Apelaciones	
Juzgado de Policía Local	MULTAS	Tiene amplia competencia para conocer en Primera instancia una gran cantidad de materias de índole penal, de tránsito, forestal, de vecindad y otras. (En este caso debe recordarse que desde la entrada en vigencia del nuevo sistema de justicia criminal, las faltas pasarán a ser materias de competencia de los Jueces de Garantía)	De sus fallos se puede recurrir por la vía de la apelación ante la Corte de Apelaciones	
Superintendencia de Bancos	MULTAS	El Superintendente tiene competencia para conocer de las infracciones y aplicar multas	Los afectados pueden recurrir por la vía del Reclamo a la Corte de Apelaciones	

Tribunales Administrativos

Autoridad Administrativa	Sanción	1° Instancia	2° Instancia (apelación)
Dirección Nacional de Aduanas	MULTAS	Tribunales Aduaneros de las Direcciones Regionales conocen de las infracciones cuando la cuantía de la causa no excede de 100 UTM, el Tribunal Aduanero de la Dirección Nacional conoce los que exceden de 100 UTM	Junta General de Aduanas
Contraloría General de la República	MULTAS	Tribunal de Cuentas (Subcontralor)	Contralor General
Dirección General de Aeronáutica Civil	Amonestación Multas Suspensión o Cancelación de Permisos o Licencias.	Director General de Aeronáutica	Comandante en Jefe de la Fuerza Aérea de Chile
Dirección General del Territorio Marítimo y Marina Mercante	Multas y Amonestación	Director (única instancia) y Autoridades Marítimas	Se puede recurrir al Director como segunda instancia si se sancionó por alguna autoridad marítima

iv) Competencia de los Tribunales Tributarios determinada por materia⁵⁶.

De conformidad con lo que disponen los artículos 6° letra B) número 3 y 6, 115°, 124°, 148°, 149°, 161° y 165°, todos del Código Tributario, los Tribunales Tributarios existentes al interior del Servicio de Impuestos Internos, conocen en única o en primera instancia, según corresponda, de:

- 1) **Reclamos de liquidaciones:** Impugnaciones que el contribuyente plantea respecto del acto administrativo por el cual el Servicio efectúa un accertamiento tributario respecto de diferencias detectadas entre lo declarado o pagado por el contribuyente y la real acreencia fiscal, según el artículo 124 del Código Tributario.
- 2) **Reclamo de giros.** Impugnaciones que el contribuyente deduce en contra de la «orden de ingreso» en virtud de la cual la administración tributaria realiza la intimación de cobro de un impuesto, según el artículo 124 del Código Tributario.

⁵⁶ Véase el Libro Tercero del Código Tributario, que se encuentra inserto bajo el epígrafe "De los Tribunales, de los procedimientos y de la Prescripción", artículos 115 al 202 inclusive.

3) **Reclamo de resoluciones.** Impugnaciones en contra de resoluciones emitidas por los Directores Regionales que inciden en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, según el artículo 124 del Código Tributario. Sobre estos tres ámbitos de competencia volveremos al analizar el procedimiento general de reclamo.

4) **Reclamo de avalúos** determinados de una retasación general o en una modificación individual. Impugnaciones del valor que se ha fijado para un inmueble y que sirve de base al cobro del impuesto territorial, según el artículo 149 del Código Tributario.

5) **Reclamo de denuncias por infracciones a la ley.** Impugnaciones deducidas en contra de la notificación de una denuncia notificada por funcionarios del Servicio (Ministros de Fe), en los casos que detectan la comisión de un hecho que constituye infracción a la ley tributaria, según los artículos 161 y 165 del Código Tributario.

E.— Algunas Conclusiones

En Chile la operatividad del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria se encuentra asegurado a través de diversos medios de control constitucional o legal, habiéndonos referido a tres de ellos en estas líneas.

Así, los mecanismos de control constitucional se encuentran radicados en manos del Tribunal Constitucional, con su control de constitucionalidad de las leyes con carácter preventivo; de la Corte Suprema de Justicia, a través del conocimiento y fallo de los recursos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, forma de control represivo de la constitucionalidad de las leyes, como asimismo a través del conocimiento de las acciones de protección que las personas deduzcan ante esta magistratura, quedando en evidencia la posibilidad cierta de recurrir por esta vía frente a las acciones u omisiones, arbitrarias o ilegales que produzcan perturbación, privación o amenaza en el legítimo ejercicio de los derechos. También existe un mecanismo de control constitucional ejercido por la Contraloría General de la República por medio de la Toma de Razón de las diversas manifestaciones de la potestad reglamentaria del Presidente de la República como de los diversos órganos e instituciones que conforman la Administración del Estado. Se trata de un mecanismo eficaz que pretende regular un correcto desarrollo del principio de Supremacía Constitucional, velando por la legalidad y la constitucionalidad de los reglamentos y decretos, mecanismo por el cual se asegura una operatividad real del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

Tratándose de los mecanismos legales de control, nos encontramos con un problema de larga data en el sistema jurídico chileno, cual es, el de la verdadera independencia de los tribunales tributarios, como asimismo la inconstitucionalidad con la cual han actuado durante muchos años.

Es necesario recalcar que un importante requisito, condición e imperativo, tratándose de la justicia tributaria, es la necesidad de lograr una adecuada independencia. Ésta

independencia debe cubrir los diversos ámbitos de actuación de estos órganos, ya sea en lo funcional, en lo organizacional, en lo administrativo y en lo financiero.

La independencia funcional dice relación con el hecho de la necesidad de que la justicia tributaria no forme parte de la estructura administrativa del Estado, ello, desde el momento en que aquella es parte permanente del proceso jurisdiccional tributario, de modo que se requiere afinar todo mecanismo que no deje como una simple declaración de principios el “debido proceso de ley”.

En este punto se hace imprescindible distinguir dos tipos de problemas, por una parte el de la ubicación de este tipo de tribunales, en la organización de los diversos órganos del Estado; y en segundo lugar, el problema de la efectiva independencia de sus integrantes respecto de la persona Estado –Fisco– acreedor.

En nuestro país el problema es mayúsculo, existiendo reparos de inconstitucionalidad, primero, en cuanto a la verdadera aplicación del debido proceso de ley, lo que significaría un atropello manifiesto a los derechos fundamentales de las personas; y en segundo lugar, la problemática surgida a propósito de la delegación de facultades, en manifiesta violación a los principios básicos del Estado Democrático de Derecho, consagrados en los artículos 4º, 6º y 7º del Texto Constitucional.

A la luz de las particularidades de nuestro sistema no es raro que nos preguntemos, tal como señalamos en párrafos anteriores, ante tan evidentes inconstitucionalidades: **¿De qué sistema de control estamos hablando si no hay un órgano externo e independiente que pueda fiscalizar el actuar de: a) El Estado creador unilateral del tributo, b) El Estado acreedor de esa obligación y c) El Estado juez en caso de controversia, como realmente deba ser, al interior de un Estado Democrático de Derecho?**

Tal como ya lo hemos señalado páginas atrás, a lo primero no podemos sino señalar que, en nuestro ordenamiento tributario–constitucional, el sistema de control de la Legalidad Tributaria por parte del Servicio de Impuestos Internos es abiertamente inconstitucional y, más aún, podemos sentenciar que dicho sistema de control en este ámbito no existe, desde la perspectiva de la seguridad y protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

La independencia de los tribunales tributarios también ha de alcanzar a los aspectos funcionales y de organización, ello, pues se requiere que en la designación de los jueces tributarios, en los factores que determinan el ascenso en la carrera funcionaria, en el régimen disciplinario o en las remuneraciones de estos funcionarios no existan móviles de ningún tipo que no sean técnicos y jurídicos.

Como podemos apreciar, la independencia funcional de la justicia tributaria, tiene una multitud de consecuencias benévolas para el ordenamiento jurídico; se da plena eficacia al debido proceso de ley, se respeta íntegramente el principio de bilateralidad de la audiencia, se refuerza el estado de certeza y seguridad jurídica del sistema normativo, entre otras.

Finalmente el tema de la independencia financiera no es tan solo un tema de importancia para esta organización jurisdiccional, sino que lo es en general, para todo el sistema de justicia. La posibilidad de contar con los recursos suficientes para el desarrollo de las diversas finalidades de cada órgano jurisdiccional, unido a la facultad de gestionar dichos recursos con criterios técnicos, redundará en buenos resultados en cuanto a la obtención de las metas propuestas por cada órgano, en este caso, los tribunales tributarios.

Ahora, en cuanto a los reparos de inconstitucionalidad que presenta el sistema de justicia tributaria en Chile, el panorama es el siguiente:

- a) Se atropella el contenido de los principios básicos del Estado Democrático de Derecho, esto es, el principio de legalidad, el principio de supremacía constitucional y el principio de responsabilidad;
- b) Se vulnera gravemente el principio jurídico del debido proceso de ley;
- c) Se vulnera el principio de legalidad en cuanto a la determinación de los tribunales de justicia por un texto de ley;
- d) No se respeta la disposición que establece la facultad de los administrados, ante el atropello de sus derechos por parte de la Administración Tributaria, para reclamar ante los tribunales que establece la ley;
- d) No se respeta el principio constitucional relativo al nombramiento y designación de los jueces letrados. Con esto queda patente la inconstitucionalidad evidente y cuya discusión no merece mayor análisis por lo evidente de la trasgresión al ordenamiento jurídico constitucional-tributario.

El problema más grave y recurrente es el de la inconstitucionalidad de la delegación de facultades jurisdiccionales del Director Regional del Servicios de Impuestos Internos; sin embargo, debemos aplaudir, en principio, el actuar de la Corte Suprema de Justicia quien realizando un ejercicio de corrección del sistema tributario-constitucional ha declarado expresamente dicha inconstitucionalidad con fecha 20 de diciembre de 2002, resolviendo sobre un recurso de inconstitucionalidad, en los autos caratulados “Guillermo Verdugo P. y Compañía Limitada con Servicio de Impuestos Internos”, causa rol de ingreso 3419-2001, tema de interés no tan sólo para el ámbito tributario sino que también para el constitucional.

El fallo del máximo Tribunal de la República no tan sólo es un llamado a la Administración Tributaria en cuanto a corregir su actuación enteramente apartada de los más básicos y fundamentales principios de nuestro ordenamiento constitucional, sino que también es un llamado de atención fuerte y categórico a nuestros legisladores para que se establezca en nuestro País un verdadero control del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria ejercido por un órgano independiente y altamente calificado, que constituya una real garantía para los derechos de las personas.

