

## LA GARANTIA DEL JUSTO Y RACIONAL PROCEDIMIENTO EN LA JURISDICCION TRIBUTARIA

*Iris Vargas Delgado*

Egresada del Magíster de Derecho Público con mención  
en Derecho Constitucional  
Pontificia Universidad Católica de Chile

### SUMARIO

I. INTRODUCCION. II. EL DEBIDO PROCESO LEGAL. A. Consagración. B. Concepto. C. Contenido y alcance. III. LA JUSTICIA TRIBUTARIA. A. El procedimiento general de reclamaciones. B. Competencia. C. Características. D. La relación procesal tributaria. IV. JUSTICIA TRIBUTARIA Y DEBIDO PROCESO. A. Críticas. B. Soluciones. V. CONCLUSIONES.

### I. INTRODUCCION

La garantía constitucional del debido proceso legal consagrada en nuestra Carta Fundamental es un principio esencial para la vigencia del Estado de Derecho que debe ser respetada por el legislador y por el juez y que debe estar presente en todo procedimiento que contemple la ley; de no ser así corresponde al juez hacerla efectiva.

Sin embargo esta garantía se debilita en los procedimientos que se siguen ante autoridades administrativas que actúan con facultades jurisdiccionales sin cumplir con los principios básicos que la integran, realidad que existe en nuestro ordenamiento jurídico y ha sido fuertemente criticada por la doctrina, ya que a la luz de los principios generales de la teoría procesal no resiste mayor análisis.

En esta oportunidad se trata de examinar el cumplimiento y respeto de esta garantía en el ámbito de la justicia tributaria y concretamente en el ejercicio de las facultades jurisdiccionales que la ley confiere a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos.

### II. EL DEBIDO PROCESO

El principio del debido proceso es indispensable para la efectiva vigencia del Estado de Derecho. Su consagración en la Carta Fundamental significa reconocer esta importancia al más alto nivel del ordenamiento jurídico, conviniéndolo en un principio constitucional que debe orientar la actuación de todos los órganos del Estado.

Su origen se remonta a los tiempos de la Carta Magna y tiene una larga tradición jurídica en el sistema anglosajón, constituyéndose posteriormente en uno de los pilares fundamentales del ordenamiento constitucional de Estados

Unidos, consagrado en las Enmiendas 4ª y 14ª<sup>1</sup>. Ha sido reconocido también en diversas Declaraciones de Derechos Humanos y contemplado en la mayoría de las Constituciones<sup>2</sup>.

### A. Consagración

En el ordenamiento constitucional chileno el principio en cuestión fue contemplado en el Acta Constitucional N° 3, Art. 1º, N° 3, siendo definitivamente incorporado en la Carta Fundamental de 1980 en su Art. 19 N° 3, elevándolo así a principio de rango constitucional<sup>3</sup>.

El citado artículo 19 N° 3 asegura a todas las personas la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos, consagrando en su inciso 5º el principio conocido como debido proceso, señalando que: "Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos"<sup>4</sup>.

Esta norma constituye una doble limitación, por una parte al ejercicio de la potestad jurisdiccional, y por la otra, al ejercicio de la potestad legislativa.

Esto significa que corresponde a las leyes, en primer término, hacer efectivo este principio estableciendo procedimientos que respondan a la idea central de debido proceso, lo que a priori significa que los procedimientos que establezca la ley no podrán ser injustos o irracionales. Siendo un deber para el legislador, impuesto por la propia Constitución, establecer "siempre" procedimientos racionales y justos, la norma legal que no obedezca a este mandato podría ser recurrida de inaplicabilidad por inconstitucional, si ha entrado en vigencia después de la consagración del principio como norma fundamental. Si se trata de normas anteriores se ha entendido que opera la derogación tácita de la norma legal que desconoce el referido principio, correspondiendo a los órganos jurisdiccionales dicha declaración<sup>5</sup>.

Pero, además, debe ser respetado por todo órgano que ejerza facultades jurisdiccionales -cualquiera sea éste<sup>6</sup>- debiendo su resolución fundarse en el mérito de un proceso tramitado previamente conforme a lo señalado por la ley

<sup>1</sup> EVANS DE LA CUADRA, Enrique, *Los Derechos Constitucionales*, Tomo 2, p 30; ALVARADO VELLOSO, Adolfo, *El debido proceso*, Gaceta Jurídica, año XIV - 1989, N° 110, p. 8.

<sup>2</sup> Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948, Arts. 8 y 10; Convención Europea de Salvaguarda de los Derechos del Hombre y de las Libertades Fundamentales de 1950, Art. 6; Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966, Art. 14; Convención Americana sobre Derechos Humanos "Pacto de San José de Costa Rica" de 1969, Art. 8; en HÜBNER GALLO, Jorge, *Panorama de los Derechos Humanos*, Anexo documental, pp. 157 ss.

<sup>3</sup> PALACIOS GÓMEZ, Galvarino, *La Garantía Constitucional del Racional y Justo Proceso*, Gaceta Jurídica, N° 84, p. 3.

<sup>4</sup> La norma citada corresponde al nuevo texto fijado por la Ley N° 19.519, que reformó el inc. 5º del Art. 19 de la CPR de 1980.

<sup>5</sup> PALACIOS GÓMEZ, ob. cit., pp. 4 y 5.

<sup>6</sup> De lo discutido en la CENC sobre la norma constitucional en comento, se ha concluido que los comisionados reconocieron un sentido amplio a esta expresión, incluyendo no sólo a los tribunales de justicia, sino a cualquier órgano, incluso administrativo, que tenga la facultad de resolver una situación que afecte a una persona. *Vid. PFEFFER URQUIAGA, Emilio, Manual de Derecho Constitucional*, Tomo 1, pp. 374 y 451 ss.

respectiva, la que deberá haber establecido un procedimiento racional y justo, debiendo el tribunal examinar el cumplimiento de este principio en los casos particulares de que conozca <sup>7</sup>.

### B. *Concepto*

La doctrina se ha ocupado latamente de determinar un concepto del debido proceso legal. A pesar de lo dificultoso de esta tarea se han señalado los principios más importantes que deben concurrir para poder hablar de un debido proceso legal, los cuales, en definitiva, deberán ser coherentes con el sistema procesal vigente en un determinado ordenamiento jurídico<sup>8</sup>.

La Constitución chilena consagra el principio en estudio como la garantía constitucional del "racional y justo procedimiento", cuyo alcance y significado también ha sido discutido por la doctrina nacional.

En tal discusión, conviene tener presente que en cuanto límite para la ley, deben reconocerse los principios mínimos fundamentales en base a los cuales el legislador debe establecer los procedimientos a fin de cumplir con el mandato constitucional de racionalidad y justicia. A este respecto, la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución tuvo presente la intervención del profesor Bernal, invitado a exponer sobre la materia, quien consideraba indispensable la consagración constitucional de los principios formativos del proceso y del procedimiento, esto es, de las "garantías procesales mínimas" que ya existían en el ordenamiento jurídico nacional, entre ellas: la competencia, la imparcialidad e independencia del tribunal, la bilateralidad de la audiencia o contradictoriedad, la aportación y recepción de pruebas, la fundamentación de los fallos, su dictación dentro de plazos razonables, los recursos legales que permitan la revisión de lo resuelto<sup>9</sup>.

En cuanto límite para el ejercicio de la jurisdicción es necesario, primero, que el órgano que juzgue y sentencie haya sido establecido por la ley con anterioridad a la iniciación del proceso. Luego, dicho órgano debe ejercer su función con sujeción al procedimiento racional y justo contemplado por las normas legales respectivas y dictar su sentencia conforme a la ley, de otra manera su resolución será nula. El profesor Enrique Evans señala además que si la ley no ha establecido un procedimiento racional y justo, corresponde a la autoridad que va a resolver una cuestión que va a afectar derechos, velar porque la exigencia constitucional se cumpla en el procedimiento que aplique, de otra manera sus decisiones serán nulas y así deberá declararse por la justicia ordinaria<sup>10</sup>.

En cuanto al alcance de los términos racional y justo que emplea la Constitución Política de la República de 1980 para aludir al principio conocido como

<sup>7</sup> PALACIOS GÓMEZ, ob. cit., p. 4.

<sup>8</sup> ALVARADO VELLOSO, ob. cit., p. 17.

<sup>9</sup> EVANS DE LA CUADRA, ob. cit., pp. 28 ss.; BULNES ALDUNATE, Luz, El debido proceso legal, en PFEFFER, ob. cit., pp. 451 ss. El propio Tribunal Constitucional ha señalado como componentes de todo proceso justo y racional la independencia e imparcialidad del juez, Sentencia de 21.12.1987, Rol N° 46, citada en EVANS DE LA CUADRA y EVANS ESPÍNEIRA, Los Tributos ante la Constitución, p. 41.

<sup>10</sup> EVANS DE LA CUADRA, ob. cit., p. 28.

el debido proceso legal, se ha sostenido que la racionalidad debe estar referida al procedimiento y lo justo a lo sustantivo, dependiendo de la naturaleza del procedimiento de que se trate<sup>11</sup>.

### C. Contenido y alcance

a. *Contenido del debido proceso legal*: Para efectos de precisar la cuestión ha de considerarse lo que la doctrina procesal tradicional y la más reciente ha señalado como principios integradores del debido proceso y entre los más importantes se encuentran<sup>12</sup>:

1) La independencia del juez: Consagrado en el art. 73 de la Constitución de 1980 y en el art. 12 del Código Orgánico de Tribunales, significa que el órgano jurisdiccional debe ser independiente en el ejercicio de su función, esto es, debe estar libre de sujeción a cualquiera otra autoridad, cualquiera que esta sea;

2) La imparcialidad del juez: Consagrado en el art. 19 N° 3 de la Constitución, en la garantía referida a la igual protección en el ejercicio de los derechos, importa que el órgano jurisdiccional debe dar un trato igualitario y equitativo a las partes que litigan, a fin de garantizar la igualdad en el planteamiento de sus respectivas pretensiones o afirmaciones y asegurar la objetividad del juez;

3) La igualdad de las partes litigantes: Es una expresión más del principio de igualdad en la protección y ejercicio de los derechos y supone que cada parte tenga garantizada su intervención en igualdad de condiciones;

4) La contradictoriedad o bilateralidad: Relacionado con la igualdad e imparcialidad supone que en el proceso exista el planteamiento de dos versiones a fin de que el juez pueda formarse un criterio sobre el asunto a resolver. Una de sus concreciones es la aportación de pruebas.

b. *Alcance del debido proceso legal*: El principio en estudio constituye una garantía fundamental que como tal debe ser interpretada ampliamente, siendo, por ende, aplicable a todos los procedimientos contemplados en el ordenamiento jurídico, cualquiera sea su naturaleza o los derechos comprometidos.

Por lo tanto, es plenamente aplicable a los procedimientos tributarios, los cuales deben obedecer a los requisitos de justicia y racionalidad, correspondiendo en primer término al legislador velar porque ello se cumpla<sup>13</sup>.

## III. LA JUSTICIA TRIBUTARIA

El cumplimiento de las obligaciones tributarias, como el de cualquier obligación, puede acarrear conflictos jurídicos, los que deberán ser resueltos por un órgano jurisdiccional que tenga asignada al efecto competencia en materias tributarias.

En la legislación nacional la justicia tributaria resulta ser una materia muy compleja de estudiar y analizar debido a que existen diversos órganos competentes al efecto y diferentes procedimientos establecidos por la ley<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> EVANS DE LA CUADRA y EVANS ESPÍNEIRA, ob. cit., p. 41.

<sup>12</sup> Apuntes de clases de Derecho Procesal, Profesor Gonzalo Calvo Castro, Universidad Católica de Valparaíso.

<sup>13</sup> Vid. nota 11.

<sup>14</sup> ALAMOS VERA, Eduardo, Juicio Tributario, pp. 3 ss.

Así, los Jueces de Letras en lo Civil tienen competencia para conocer y fallar en primera instancia determinadas materias tributarias, conforme a lo dispuesto en los Arts. 117, 118, 119, 158, 161 N° 3, 179 y 180 del Código Tributario, a saber: asuntos relativos a la determinación de los impuestos a las asignaciones por causa de muerte y a las donaciones; ciertas cuestiones sobre fijación de los impuestos de Timbres y Estampillas; resolver sobre las medidas conservativas ordenadas por el Director Regional; resolver sobre la oposición del ejecutado en los juicios ejecutivos de obligaciones tributarias de dinero.

Por su parte, los Jueces de Letras del Crimen también tienen competencia para conocer de los delitos tributarios sancionados con pena corporal (Arts. 162 inc. 5° y 161 N° 10 del Código Tributario) y resolver los reclamos del contribuyente afectado por medidas de aposición de sellos e incautación de libros de contabilidad (Art. 161 N° 10 del Código Tributario).

Sin embargo, no sólo los tribunales ordinarios tienen competencias jurisdiccionales en materia tributaria, también existen órganos administrativos a los cuales la ley ha otorgado facultades jurisdiccionales para resolver cuestiones tributarias. En efecto, conforme a lo dispuesto en los Arts. 6° letra B N° 6 del Código Tributario y 19 letra b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, DFL N° 7, de 1980, corresponde a los Directores Regionales de dicho Servicio resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes de conformidad a las normas del Libro Tercero, Arts. 115 y ss. del Código citado.

En lo que respecta a la competencia de segunda instancia, esta corresponde, por una parte, a los Tribunales Especiales de Alzada contemplados en el art. 121 del Código Tributario y, por otra, a las Cortes de Apelaciones conforme a lo dispuesto en el Art. 120 del mismo cuerpo legal.

En cuanto a los procedimientos, el Código Tributario contempla varios, entre ellos el procedimiento general de reclamaciones (Arts. 123 a 148) y los procedimientos especiales, cuales son, el procedimiento de reclamo de los avalúos de bienes raíces (Arts. 149 a 154), el procedimiento de reclamo del impuesto a las asignaciones por causa de muerte y a las donaciones (Arts. 155 a 157) y el procedimiento de determinación judicial del impuesto de Timbres y Estampillas (Arts. 158 a 160); el procedimiento para la aplicación de sanciones, que comprende a su vez un procedimiento general y otros especiales; y el procedimiento para el cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias.

Para los efectos de esta monografía y a fin de determinar si cumple con la garantía del racional y justo procedimiento, sólo se tendrán presentes las facultades jurisdiccionales que corresponden a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos en el Procedimiento General de Reclamaciones, por ser estas la más importante y característica manifestación de la jurisdicción tributaria.

#### *A. El procedimiento general de reclamaciones*

Este procedimiento está contemplado en el Título II del Libro III del Código Tributario, Arts. 123 a 148, y se aplica a todas las reclamaciones por aplicación de las normas tributarias, con excepción de las regidas expresamente por los Títulos III, referido a los procedimientos especiales, y IV del Libro III, sobre procedimiento para la aplicación de sanciones.

Se ha definido este procedimiento como aquel que “se refiere al conflicto que puede originarse entre el contribuyente, el sujeto pasivo de las obligaciones tributarias principales, aquellas sobre impuestos, con el sujeto activo, el fisco, representado para estos efectos por el Servicio de Impuestos Internos, en la medida que en el proceso administrativo de determinación de los impuestos el Servicio pretenda asignarle al contribuyente una carga tributaria que no ha soportado o una mayor que la declarada y pagada, y este último no acepte la asignación de dicha carga, alzándose contra tal pretensión fiscal”. En tales casos será el juez tributario el que determinará en definitiva la real carga tributaria que corresponde al contribuyente, lo cual tendrá incidencia directa en su patrimonio<sup>15</sup>.

El profesor Alamos distingue tres etapas en este procedimiento:

a) *Etapas de discusión*: compuesta por todas aquellas diligencias y actuaciones destinadas a exponer el tema o motivo de la controversia y las argumentaciones de las partes, entre las cuales se destacan:

1. Las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos que dan origen al reclamo, ya sea la totalidad o parte de la liquidación, del giro, del pago o resolución que incide en el pago de un impuesto o en los elementos que sirven de base para determinarlo, u otras actuaciones o resoluciones del mismo Servicio;

2. El reclamo del contribuyente;

3. El informe del funcionario fiscalizador;

4. Las observaciones que formule el reclamante al informe, según lo dispuesto en el art. 132 inc. 2° del Código Tributario.

b) *Etapas de prueba*: En esta etapa pueden distinguirse dos trámites:

1. La recepción de la causa a prueba: El Director Regional podrá recibir la causa a prueba si estima que hay o puede haber controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente de conformidad con lo dispuesto en el art. 132 inc. 1° del Código Tributario;

2. Las medidas para mejor resolver que podrán ser decretadas en caso de ser necesarias.

c) *Etapas de resolución*: Se materializa en una resolución que se pronuncia sobre el conflicto acogiendo la pretensión del Servicio de Impuestos Internos o la reclamación del contribuyente, conforme al mérito del proceso, esto es, los hechos alegados, los antecedentes y pruebas aportadas. En relación con esta etapa conviene tener presente las siguientes cuestiones:

1. Plazo para fallar: La ley no fija un plazo al tribunal para fallar, pero permite al contribuyente, una vez formuladas las observaciones al informe o rendidas las pruebas, solicitar que se fije un plazo para la dictación del fallo, el que no podrá exceder de tres meses. Si vencido este plazo no se ha resuelto el reclamo el contribuyente podrá pedir en cualquier momento que se tenga por rechazado, pudiendo apelar para ante la Corte de Apelaciones respectiva, caso en el cual el Director Regional está obligado a conceder el recurso y elevar el expediente dentro del plazo de 15 días, conjuntamente con un informe relativo a la reclamación, el cual deberá ser tomado en cuenta en los considerandos del fallo de 2° instancia.

<sup>15</sup> ALAMOS, ob. cit., p. 11.

2. Notificación de la sentencia: Conforme a lo dispuesto en el art. 138 del Código del ramo, la sentencia será notificada por carta certificada, salvo que durante la tramitación se haya solicitado por escrito que esta notificación deberá hacerse por cédula.

3. Recursos: Contra la sentencia que falle un reclamo o que lo declare improcedente o que haga imposible su continuación, sólo podrán interponerse los recursos de reposición y de apelación, dentro del plazo de 10 días contados desde la notificación. (Arts. 139 y 141 y ss. del Código Tributario).

Finalmente, conviene destacar que en el procedimiento en estudio no procederá el abandono de la instancia según lo dispone el art. 146 del citado Código.

### B. Competencia

El conocimiento de las reclamaciones que presenten los contribuyentes de conformidad con las reglas del Libro III del Código Tributario, entre las que se encuentran las referidas al procedimiento general de reclamaciones, corresponde a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos en la jurisdicción de su territorio, según lo dispuesto en el art. 6° letra B N° 6 del Código.

En efecto, el citado artículo enuncia en su letra B las facultades que corresponden a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, entre las cuales se comprenden facultades de carácter administrativo y esta facultad jurisdiccional que le permite actuar como juez.

Por su parte, el art. 19 letra b) de la Ley Orgánica del Servicio, dispone además que dichas reclamaciones deberán ser resueltas por este funcionario en conformidad al citado Libro III y a las instrucciones del Director del Servicio de Impuesto Internos, idea que se repite en el inciso final del art. 6° del Código Tributario.

Ahora bien, para reconocer el carácter en que el Director Regional está ejerciendo sus funciones es necesario atender a la materia de que se trate. Si se pretende conocer de una actuación del contribuyente mediante la cual reclama en tiempo y forma en contra de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución, que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, por tener un interés actual comprometido, se estará en presencia del ejercicio de las facultades jurisdiccionales del Director Regional, quien actúa en estos casos como juez en conformidad a la ley. (Código Tributario, Arts. 124 y 125).

### C. Características

Por una parte han de tenerse presentes las características del Procedimiento General de Reclamaciones como tal y por la otra las características del tribunal llamado a conocer del mismo.

a. *Características del Procedimiento General de Reclamaciones*: El procedimiento en estudio presenta las siguientes características generales, según los estudiosos de la materia<sup>16</sup>:

<sup>16</sup> MASSONE PARODI, Pedro, Principios de Derecho Tributario, pp. 327 ss.

1. Es un procedimiento *escrito*;
2. Es *declarativo*, por cuanto con él se persigue la declaración o reconocimiento de un derecho y no su cumplimiento forzado;
3. Contempla una *amplitud de poderes de impulso e iniciativa* a cargo del tribunal;
4. Es el *procedimiento común tributario* en razón de su aplicación general;
5. Es un *procedimiento especial* desde el punto de vista del derecho procesal común;
6. Es *supletorio* frente al procedimiento general de aplicación de sanciones (art. 161 N° 9 del Código Tributario).

b. *Características del Tribunal*: Por su parte el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, en cuanto está llamado por la ley a actuar como juez en este procedimiento, presenta, como tribunal, diversas características, entre las más destacables las que siguen<sup>17</sup>:

1. Es un *tribunal especial*, ya que se encuentra contemplado en cuerpos legales especiales, distintos de los cuerpos referidos a los tribunales ordinarios, teniendo asignada además una competencia especial, como es la de carácter tributario;
2. Es un *tribunal unipersonal*, cuyo titular, como ya se ha dicho, tiene la calidad de autoridad administrativa del Servicio de Impuestos Internos y la de juez tributario;
3. Es un *tribunal de derecho*, ya que tanto en lo sustantivo como en lo procedimental debe sujetarse a las normas legales respectivas;
4. Es un *tribunal no letrado*, el Director Regional debe cumplir los requisitos exigidos por los Arts. 25 y 28 de la Ley Orgánica del Servicio, entre los cuales no se exige el título de abogado;
5. Es *permanente*;
6. Es de *primera o de única instancia*, según las materias y conforme lo determina la ley, tratándose de las reclamaciones conocidas mediante el Procedimiento General de Reclamaciones su competencia es de primera instancia;
7. Conoce de la mayoría de los asuntos tributarios y entre ellos del Procedimiento General de Reclamaciones;
8. El Director Regional tiene personal a su cargo como tribunal y puede, 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 alguna de sus atribuciones, incluso las de conocer y fallar denuncias y reclamaciones, actuando "por orden del Director Regional" (Arts. 7° y 116 del Código Tributario y 20 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos);
9. Es un tribunal que no pertenece al Poder Judicial, sino que se encuentra inserto dentro de la Administración en el Poder Ejecutivo.

#### D. La relación procesal tributaria<sup>18</sup>

En toda relación procesal, conforme a la teoría procesal general, concurren el juez y las partes, demandante y demandado. Sin embargo, este esquema no está del todo presente en la relación procesal tributaria.

<sup>17</sup> EVANS DE LA CUADRA y EVANS ESPÍÑEIRA, ob. cit., pp. 43 y 44.

<sup>18</sup> ALAMOS, ob. cit., pp. 13 ss.



En efecto, los conflictos a que dan lugar las normas tributarias, las cuales están establecidas por el legislador con el objeto de satisfacer necesidades públicas, difieren de los que pueden presentarse en otras materias jurídicas, puesto que como se ha visto sólo pueden generarse entre un contribuyente y el Estado, que se vale de órganos especializados para velar por el cumplimiento y fiscalización de dichas normas.

Es por ello que la relación procesal se traba entre el Estado que actúa por intermedio del órgano respectivo, que representa los intereses fiscales —en Chile el Servicio de Impuestos Internos— y el particular o contribuyente. Así sucede en el caso del Procedimiento General de Reclamaciones, en el cual no es posible hablar de partes, ya que estrictamente sólo concurre una parte, el contribuyente, quien actúa frente al Director Regional del citado Servicio, que es el juez.

Más allá del hecho de que el Director Regional tiene asignadas competencias administrativas en su calidad de funcionario de un organismo especializado de la Administración Fiscalizadora, no debe perderse de vista que en materia de reclamaciones tributarias ejerce las facultades jurisdiccionales que al efecto le reconoce la ley, cumpliendo en tales materias su rol de juez o tribunal de primera instancia. Dada tal dualidad es posible que tenga una predisposición hacia la solución de los asuntos de que conoce, en base al ejercicio de sus funciones administrativas.

Finalmente, debe tenerse presente que esta peculiar relación procesal tiene como antecedente una liquidación, giro, pago o resolución emitidos por las diversas unidades del Servicio de Impuestos Internos, siendo competente para conocer de las reclamaciones que se presenten contra ellas el Director Regional de la unidad de que se trate, quien puede ser considerado, por esto, como juez y parte. (Código Tributario art. 115).

#### IV. JUSTICIA TRIBUTARIA Y DEBIDO PROCESO

La justicia tributaria ha sido objeto de estudios y críticas por la doctrina, precisamente porque desconoce los principios fundamentales que regulan el debido proceso. Este defecto, que fue compartido por otras legislaciones americanas que a la fecha han modificado su normativa<sup>19</sup>, ha dado lugar a las más diversas propuestas de solución. A continuación se hará una síntesis de los aspectos en que aparece más evidente la infracción al principio del debido proceso legal o del justo y racional procedimiento, como lo denomina la Constitución Política de la República, de 1980, y cuáles son los remedios que existen para revertir esta situación y las posibles soluciones que al respecto se proponen.

##### A. Críticas

Son numerosas las críticas que se hacen a la justicia tributaria en razón de no respetar los principios integradores del debido proceso. Al respecto debe tenerse presente que el Procedimiento General de Reclamaciones se caracteriza, como se ha visto, por las facultades de iniciativa del tribunal, que a su vez actúa como juez y parte, careciendo de imparcialidad y de la necesaria independencia.

<sup>19</sup> Vid. EVANS DE LA CUADRA y EVANS ESPINEIRA, ob. cit., p. 47.

A continuación una breve exposición de las más importantes falencias que la doctrina detecta:

a. *Independencia*: El Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, llamado a conocer de las reclamaciones tributarias que se formulen con arreglo al Procedimiento General de Reclamaciones, es un funcionario de un órgano de la administración del Estado que como tal está sujeto a la subordinación jerárquica que su relación estatutaria con el Servicio le impone. A pesar de ello, la ley le confiere facultades jurisdiccionales y no le garantiza la adecuada independencia, es más, le impone someterse en la resolución de tales reclamaciones a las normas e instrucciones del Director Nacional del Servicio, como se ha señalado anteriormente.

Mayor es la crítica en los casos que el Director Regional delega en funcionarios de su dependencia la resolución de ciertas materias.

b. *Imparcialidad*: Tampoco se cumple el principio de imparcialidad del tribunal, ya que tanto el Código Tributario (Art. 6° letra B) como la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos (art. 19) asignan al Director Regional funciones relativas a la interpretación de las normas tributarias y a la administración y aplicación de los impuestos, debiendo luego resolver las reclamaciones que se presenten sobre la materia, siendo muy difícil, entonces, que pueda este juez desprenderse de los criterios que haya tenido en cuenta en el ejercicio de sus funciones de carácter administrativo.

c. *Igualdad de las partes*: Ya se aclaró que en el juicio tributario no existen partes como en el caso de los juicios civiles, que actúen una frente a la otra con pretensiones en pugna, sino que existe realmente una confrontación entre el particular o contribuyente y el Estado representado por el órgano encargado de determinar los impuestos, órgano que a su vez, por una ficción legal, se convierte en juez ante el cual el contribuyente debe reclamar cuando no esté de acuerdo con la determinación de los tributos que le afectan. De manera que no existe igualdad entre las partes, puesto que lo que existe es un juez, que es parcial, y una sola parte, que es el reclamante, quien dirige su pretensión, ya sea respecto de actuaciones del propio Director Regional o de personal de su dependencia.

d. *Bilateralidad o contradictorio*: Este principio tampoco se respeta en el procedimiento tributario por cuanto, por una parte, siempre van a agregarse a la causa los informes del Servicio evacuados con ocasión del reclamo. En cambio, la recepción de la causa a prueba aparece como un trámite facultativo para el tribunal, quien la decretará si "estima" que hay o puede haber algún hecho sustancial o pertinente, de manera que si así no lo estima, el contribuyente carece de oportunidad de hacer valer sus probanzas.

Si bien la ley contempla que los informes del Servicio sean puestos en conocimiento del reclamante, para que pueda hacer las observaciones que estime pertinentes, se vulnera nuevamente el principio del contradictorio cuando la ley admite que pueda disponerse la reserva de estos, con lo cual se impide al reclamante no sólo su conocimiento sino también manifestar su oposición a lo que exponga el informe.

## B. Soluciones

La existencia de procedimientos justos y racionales depende, en primer término, de la ley, y luego del órgano jurisdiccional.

El Director Regional, como todo órgano jurisdiccional, debe respetar el procedimiento que viene establecido por la ley, ya que el juez debe conocer y fallar conforme a derecho y si bien las normas constitucionales son obligatorias para todos los órganos del Estado, incluido el juez tributario, resulta difícil pensar que este pueda solucionar problemas estructurales del procedimiento que aplica. Por lo demás, siendo la independencia y la imparcialidad las mayores críticas a su función jurisdiccional, las soluciones a estos puntos difícilmente pueden obtenerse por la vía judicial.

En el caso del juez tributario constituido por el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, la ley ha omitido hacer efectivo este mandato constitucional. Si bien esta estructura jurisdiccional existe aun antes de la consagración constitucional del principio en cuestión, las reformas legales posteriores no han sido lo suficientemente efectivas para romper con las críticas que minan los fundamentos mismos de la jurisdicción que ejerce este funcionario-juez.

Las soluciones a este problema pueden ser puntuales, es decir referidas a un caso en particular, o generales, que pueden ser a su vez mejoras a la realidad existente o cambios radicales.

a. *Soluciones en casos particulares:* La infracción a la garantía constitucional del racional y justo procedimiento podría, en principio, ser reclamada por el contribuyente que siendo parte en un Procedimiento General de Reclamaciones la estime vulnerada, intentando los recursos legales que procedan.

1. *Recurso de protección:* Lo primero que debe tenerse presente en relación con la efectiva vigencia de la garantía constitucional en estudio es que ella no está protegida con la acción consagrada por el Art. 20 de la Carta Fundamental.

En efecto, dicha norma sólo permite recurrir de protección en el caso de que por un acto u omisión ilegal o arbitrario se prive, perturbe o amenace a una persona en el legítimo ejercicio de la garantía contemplada en el inciso 4º del Art. 19 Nº 3 de la Constitución Política de la República, que establece que nadie puede ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que le señale la ley y que se halle establecido por esta con anterioridad. Las demás expresiones del principio de igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos, entre las cuales se encuentra la garantía del racional y justo procedimiento, no se encuentran protegidas por esta acción, por lo tanto el contribuyente no podría recurrir de protección invocando la conculcación de esta garantía en el procedimiento tributario seguido por el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos.

En cambio, cuando el contribuyente ha recurrido de protección en contra de las resoluciones dictadas por funcionarios que ejercen estas facultades jurisdiccionales por estimarlas arbitrarias o ilegales, las Cortes han rechazado los recursos sobre la base de que la cuestión ya se "encuentra justamente bajo el imperio o la autoridad del derecho y los actos de aquel modo reprochados pueden ser corregidos por los medios que la ley franquea". A pesar de esta tendencia general, existen excepciones en que se ha acogido el recurso de protección "por ser la única solución conducente a resolver una manifiesta denegación de justicia que puede ocasionar un perjuicio irreparable". En otros casos se ha rechazado la

protección, pero se ha hecho uso de la "queja de oficio" para dejar sin efecto las resoluciones impugnadas<sup>20</sup>.

Respecto del alcance que las instrucciones y circulares del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos tienen, los Tribunales se han pronunciado por la vía del recurso de protección. Si bien las materias en que inciden los recursos tenidos a la vista no dicen relación con el procedimiento general de reclamaciones, conviene tenerlas presentes en cuanto establecen criterios que los tribunales han tenido a la vista al pronunciarse sobre los efectos y alcances de dichas instrucciones o circulares.

En sentencia de 2 de diciembre de 1988, la Corte de Apelaciones de Valparaíso ha sostenido que las presunciones de carácter legal "únicamente pueden establecerse por ley y, en consecuencia, toda circular que sea diversa al texto legal o que excede este, no puede ser aplicada por el respectivo órgano jurisdiccional". (Cons. 15)<sup>21</sup>.

Por su parte, la Corte Suprema, confirmando el fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago de fecha 14 de febrero de 1992, mediante sentencia de 20 de mayo del mismo año, ha precisado que la circunstancia de que el Director Regional, al dictar una resolución "haya aplicado instrucciones impartidas por el Director General de su mismo Servicio no desvirtúa la conclusión anterior, toda vez que dichas instrucciones, en la medida que han incorporado limitantes nuevas y extrañas a las establecidas en el tantas veces citado artículo 51 del Código Tributario, no resultan obligatorias para este Tribunal, que debe ceñirse sólo a los textos legales aplicables a la materia controvertida"<sup>22</sup>.

2. *Recurso de Inaplicabilidad*: Si la garantía constitucional de que se trata constituye un mandato para el legislador, este debe respetarla en virtud del principio de supremacía constitucional, en base al cual se sostiene la derogación tácita de las normas anteriores a la consagración constitucional y la posibilidad de recurrir de inaplicabilidad en el caso que la vulneración provenga de una ley posterior que debió respetar dicho principio<sup>23</sup>.

En el caso de la derogación tácita cualquier tribunal podrá reconocer dicho efecto derogatorio en los asuntos de que conozca. En el caso de la inaplicabilidad por inconstitucionalidad, será la Corte Suprema la llamada a declarar que el precepto que vulnera la Constitución no puede aplicarse al caso de que se trate.

El problema que se presenta en relación con la materia en estudio es que si se pretende la derogación tácita o la inaplicabilidad de las normas del Código Tributario y de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos que vulneran la garantía del racional y justo procedimiento, podría llegarse a una situación mucho más injusta, ya que el tribunal, tratando de hacer efectiva la garantía en el caso concreto asumiendo que no existe norma legal aplicable que regule completa y constitucionalmente el procedimiento, tendrá que dar soluciones para cada caso en particular, vulnerándose el principio de igualdad ante la ley. La situación podría ser insoluble si se concluye que no existen normas procesales que aplicar o incluso se podría llegar al absurdo de no reconocer tribunal llamado por la ley a conocer de la cuestión.

<sup>20</sup> UGALDE PRIETO, Rodrigo, Recurso de protección en materia tributaria, p. 14.

<sup>21</sup> Gaceta Jurídica, N° 103, pp. 101 ss.

<sup>22</sup> Gaceta Jurídica, N° 143, pp. 117 ss.

<sup>23</sup> PALACIOS GÓMEZ, ob. cit., pp. 4 ss.

3. *La casación*: Por la vía de la casación la Corte Suprema ha tenido ocasión de pronunciarse, en fallo de 4 de enero de 1994, acerca del trámite de recepción de la causa a prueba y ha anulado de oficio la sentencia de primera instancia que omitió este trámite, conculcando en esta forma la garantía del “debido proceso”, consagrada en el Art. 19 N° 3 inc. 5° de la CPR y “que involucra un racional y justo procedimiento en que no puede faltar, entre otros elementos esenciales, la adecuada defensa y la producción de una prueba necesaria, libre y eficaz”. (Cons. 11°)<sup>24</sup>.

El Tribunal Supremo ha sostenido que la facultad de recibir la causa a prueba que el Art. 132 del Código Tributario otorga al juez tributario “no puede ser usada en forma arbitraria, pues de lo contrario lo dejaría en la indefensión”, de manera que el juez debe estudiar y analizar los antecedentes del juicio para determinar si hay o puede haber controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, y si la hay, debe necesariamente recibir la causa a prueba y fijar los puntos sobre los cuales debe recaer. (Cons. 8° y 9°).

b. *Soluciones de carácter general*: Estas también han sido objeto de atención por los estudiosos del derecho tributario y apuntan al ámbito de la reforma legislativa con las siguientes variantes:

1. *Reforma legal de la normativa que rige el Procedimiento General de Reclamaciones*: Esto supone que manteniendo la estructura existente, por la vía de la ley, se modifiquen las normas del Código Tributario y de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos que vulneran el principio del racional y justo procedimiento. Así podrían eliminarse: las disposiciones que merman la independencia de los Directores Regionales para el ejercicio de sus facultades jurisdiccionales; las que afectan a la bilateralidad del proceso, reglamentando la recepción de la causa a prueba, de manera que no aparezca como una facultad para el tribunal; entre otras. Además, sería conveniente fijar por ley un plazo para que el tribunal falle desde que la causa se encuentre en estado de sentencia, ya que ahora sólo se fija a petición del contribuyente, y el plazo de tres meses que contempla la ley corre precisamente en virtud de esta solicitud. También debería establecerse el abandono del procedimiento, que en la actualidad no procede.

2. *La creación de Juzgados de Letras de Tributos*: Como una solución radical a todo la problemática de la justicia tributaria, el Colegio de Contadores Auditores Universitarios A. G. promovió la creación de tribunales especiales para el conocimiento de las causas tributarias, iniciativa que fue criticada por el profesor Jorge Magasich Huerta porque, en su opinión, la solución a la problemática se encontraba en lo dispuesto en el Art. 38 inc. 2° de la Constitución, que ordenaba la creación de los Tribunales Contencioso Administrativos, los cuales, conforme a lo dispuesto en el Art. 79 de la misma Carta de 1980, quedarían sometidos a la superintendencia directiva, correccional y económica de la Corte Suprema. Por otra parte, advierte que la creación de tribunales especiales tributarios significa un alto costo para el erario nacional<sup>25</sup>.

<sup>24</sup> Gaceta Jurídica, Año 1994, enero, N° 163, pp. 116 y 117.

<sup>25</sup> MAGASICH HUERTA, ¿Es conveniente la creación de los Tribunales Tributarios?, en Gaceta Jurídica, N° 63, pp. 2 ss.

En la actualidad, la argumentación referida a los tribunales contencioso administrativos está obsoleta, toda vez que por la Reforma Constitucional de 1989 fue modificado el inc. 2° del citado art. 39, con lo cual la creación de dichos tribunales ya no constituye un mandato constitucional para el legislador, y las materias que a ellos correspondan deberán ser conocidas por los tribunales ordinarios.

En tales circunstancias, la creación de Tribunales Tributarios puede ser nuevamente una solución para los problemas que afectan a la justicia tributaria. Sin embargo, la realidad nacional hace muy difícil que esta innovación pueda ser abordada a breve o mediano plazo, menos aun cuando existe como prioridad inmediata la puesta en marcha del nuevo sistema procesal penal, el cual precisamente por disponibilidad de recursos será implementado en forma paulatina.

#### V. CONCLUSIONES

A la luz de lo expuesto precedentemente, es posible afirmar que la garantía del justo y racional procedimiento no ha sido respetada por el legislador al regular el Procedimiento General de Reclamaciones del Código Tributario, mandato constitucional incumplido no sólo porque no se ha modificado la legislación después de la consagración del principio en la Carta Fundamental, caso en el cual se reprocha la omisión legislativa, estos es, la falta de iniciativa para dar efectiva vigencia a las normas que consagra la Constitución Política de la República; sino también porque las modificaciones introducidas con posterioridad han mantenido las faltas más relevantes a este principio.

Las soluciones propuestas que conllevan la creación de tribunales especiales se ven como una solución muy lejana y fuera de los alcances materiales de nuestro país, especialmente si se tiene presente la prioridad que se está dando a la reforma procesal penal.

Por otra parte, si se considera que la garantía en estudio no está protegida por el recurso de protección, no existe realmente una vía para hacerla efectiva en los casos que la omisión del legislador la deje sin aplicación real. Sí puede existir una vía de solución a través de la declaración jurisdiccional de derogación tácita o por la vía de la inaplicabilidad, pero como se ha señalado, tales remedios pueden producir vacíos e injusticias.

Debe tenerse presente que en relación a los límites del recurso de protección, los propios tribunales de justicia —en concordancia con lo sostenido por la doctrina y acorde con la historia del establecimiento del Art. 20 de la Constitución de 1980— han reconocido que este recurso no es un medio idóneo para impugnar actos legislativos o resoluciones judiciales, de manera que aun protegida la garantía en estudio no prosperaría el recurso en contra del legislador.

La solución puede estar en considerar el carácter protector que el Art. 19 N° 26 tiene respecto de las garantías constitucionales, las cuales no pueden ser afectadas por el legislador en su esencia. El legislador sometido como todo órgano del Estado a la Constitución, debe respetarla y aplicarla con mesura a los derechos que consagra y respetando el núcleo esencial de los mismos.

Así, identificados los principios que integran la garantía del justo y racional procedimiento, con base en principios constitucionales y principios generales del

derecho, corresponde al legislador hacerlos efectivos a través de las normas que dicte o introduciendo modificaciones en aquella normativa que los vulnere.

Esto ya sea que opte por modificar, en el caso en estudio, toda la estructura de la justicia tributaria, o sea que introduzca al sistema vigente las necesarias reformas que importen el respeto y cumplimiento efectivo de los principios que deben integrar un debido procedimiento, y cuya vigencia ha sido puesta en tela de juicio por la doctrina nacional y en las páginas precedentes.