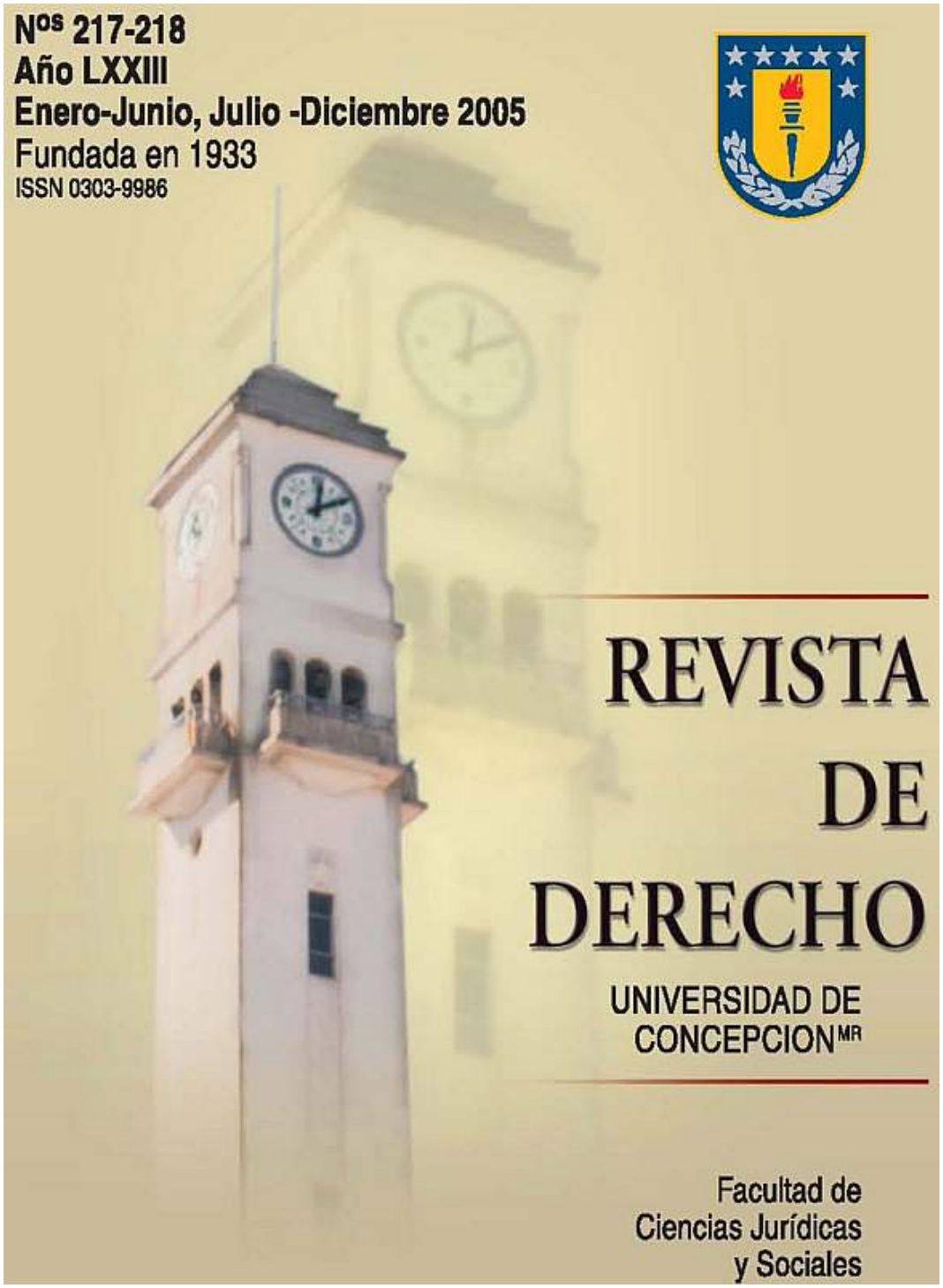
Artículo: Sobre los Tribunales Tributarios
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Augusto Parra Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



Artículo: Sobre los Tribunales Tributarios
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Augusto Parra Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

REVISTA DE DERECHO 217-218(1-2): 295-302, 2005 ISSN 0303-9986

SOBRE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS

AUGUSTO PARRA MUÑOZ
Profesor de Derecho Económico
Universidad de Concepción

1. Desde la dictación del Código Tributario en 1960, en nuestro país han existido Tribunales Tributarios. En efecto, aquellas normas dieron la calidad de juez de primera instancia a los directores regionales del Servicio de Impuestos Internos y les otorgaron competencia para conocer de las reclamaciones en contra de liquidaciones, giros o pagos de impuestos o de denuncias por infracciones a ciertas normas tributarias.

Posteriormente los artículos 116 y 161 facultaron a los directores regionales para delegar dicha competencia en funcionarios del Servicio designados por ellos "conforme a las instrucciones que al respecto imparta el director", según texto de la última de las disposiciones citadas.

El hecho de que los directores regionales, dependientes en todo del director y obligados por la interpretación administrativa de la Ley Tributaria, tengan la calidad de juez de primera instancia ha sido objeto de una crítica sostenida, pues se señala que no se trata de un verdadero Tribunal de Derecho, que carecen de imparcialidad y que incluso son partiales. De ahí que su sustitución por tribunales realmente independientes e integrados al Poder Judicial haya constituido una demanda permanente de gremios profesionales y empresariales, llegando a ser parte de las "agendas pro crecimiento" convenidas entre aquéllos y el Gobierno en los años 2004 y 2005.

Semejante aspiración tiene generalizado respaldo en la literatura jurídica y en el derecho comparado. Ya en 1967 el Modelo de Código Tributario propuesto por la O.E.A a los países miembros señalaba en su artículo 175 inciso primero: "Las controversias tributarias serán decididas por un tribunal colegiado

Artículo: Sobre los Tribunales Tributarios
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Augusto Parra Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

especializado, de plena jurisdicción, independiente de la administración activa".

Más intensa ha sido la crítica respecto de la delegación de facultades efectuadas por los directores regionales al amparo de instrucciones del director y de las disposiciones antes referidas del Código Tributario. Desde diciembre de 2002 ha habido sobre la materia un intenso debate jurisprudencial, con preocupantes efectos fiscales y con severo daño de imagen a la existencia entre nosotros de un verdadero Estado de Derecho.

En efecto, en dicho mes se dictó un primer fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago (***RDJ*** año 2003, 2ª parte, sección primera, página 271) en el que se sostuvo que el artículo 116 del Código Tributario había sido tácitamente derogado por la Constitución Política del año 1980 y que en tales circunstancias la delegación de competencia del director regional en un funcionario investido por él de la calidad de juez tributario era nula conforme a los artículos 6 y 7 de la misma Constitución. La Corte declaró de oficio la nulidad de derecho público que viciaba la tramitación del reclamo y ordenó reponerlo al estado de ser proveído válidamente por el director regional competente.

Este mismo criterio ha sido observado en varias sentencias posteriores publicadas, tanto de la Corte de Apelaciones de Santiago como de la Corte de San Miguel (así por ejemplo ***Gaceta*** 2003, número 273, página 240; número 274, página 314; número 275, página 312; número 276, página 295; número 277, página 306; número 282, página 334; ***Gaceta*** 2004 número 287, página 308; número 288, página 323; número 291, página 305; número 293, página 274; número 294, página 323; ***Gaceta*** 2005, número 295, página 335; número 303, página 348; número 304, página 315).

Esta inclinación, marcadamente mayoritaria, de nuestros Tribunales Superiores ha encontrado resistencias formales y sustantivas en algunos fallos que pasamos a reseñar.

Desde una perspectiva procesal se ha sostenido que no le es dado a las Cortes de Apelaciones declarar la inconstitucionalidad de un determinado precepto legal ni invocar su supuesta derogación tácita por un texto constitucional posterior, pues ésa es tarea que la propia Constitución reservaba a la Corte Suprema conociendo de un recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad (tarea que desde la Reforma Constitucional última, materializada en la Ley 20.050, corresponde al Tribunal Constitucional) (Así lo afirman fallos de la Corte Suprema ***Gaceta*** 2003, número 278, página 315; del mismo Tribunal ***Gaceta*** 2004, número 287 página 286; de la Corte de Santiago ***Gaceta*** 2004, número 292, página 307; de la Corte Suprema ***Gaceta*** 2005, número 304, página 342). Pero conociendo de

Artículo: Sobre los Tribunales Tributarios
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Augusto Parra Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

recursos de inaplicabilidad la Corte Suprema declaró, a lo menos en dos oportunidades, la inconstitucionalidad del artículo 116 (*Gaceta* 2005, número 297, página 297 y número 303, página 334).

También desde el punto de vista procesal se ha sostenido en algunos fallos que las Cortes de Apelaciones carecen de facultades para invalidar de oficio sentencias de primera instancia de cuyas apelaciones conozcan, en atención a lo que dispone el artículo 140 del Código Tributario (así: Corte de Santiago *Gaceta* 2004, número 288, página 326; número 292, página 307).

Pero también se ha controvertido la tesis de fondo, invocando para ello la disposición quinta transitoria de la propia Constitución, a la que se atribuye un efecto convalidatorio de las normas precedentes que, como ocurre con las que crean Tribunales, deben tener carácter orgánico constitucional (en tal dirección Corte de Santiago *Gaceta* 2004, número 288, página 326).

Como si lo anterior fuera poco, ha habido fallos referidos al delicado tema de la nulidad de derecho público y a sus alcances que revelan la timidez con que nuestros Tribunales abordan esta materia a pesar de su creciente importancia y del rol que les cabe en asegurar a los ciudadanos sus libertades y derechos y la plena observancia de un verdadero Estado de Derecho.

Pero la relación hecha evidencia que el país no puede seguir postergando por más tiempo la creación de verdaderos Tribunales Tributarios y que a esa urgencia se suma hoy el interés fiscal.

2. Lo anterior me llevó a presentar, en la calidad que entonces tenía de senador, con fecha 03 de abril del año 2001, un proyecto de ley que creaba los Tribunales Tributarios en Chile. Junto con dar cuenta de este proyecto a la sala el Presidente del Senado declaró su inadmisibilidad por tratarse de una materia de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, conforme al artículo 62 de la Constitución, pero la Sala acordó unánimemente remitir por oficio el proyecto al Jefe de Estado a fin de que éste considerara su eventual patrocinio.

El proyecto de nuestra autoría tuvo como propósito central el demostrar que se podía asegurar independencia de la justicia tributaria sin costos fiscales adicionales. Esto era en ese momento relevante pues se sentían los efectos de la llamada crisis asiática y dentro de sus limitaciones de recursos el Estado había priorizado y emprendido la reforma de nuestra justicia penal.

Fue por tales razones, y sólo por ellas, que propusimos un esquema orgánico similar al de los Juzgados de Policía Local, que tienen dependencia administrativa de los municipios y dependencia disciplinaria, jerárquica y funcional de las Cortes

Artículo: Sobre los Tribunales Tributarios
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Augusto Parra Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

de Apelaciones respectivas. El objetivo era asegurar el funcionamiento de los nuevos Tribunales sin solución de continuidad respecto de los actuales, aprovechando los recursos materiales y humanos afectados a su funcionamiento, pero dejar claro que ellos pasaban a ser parte del Poder Judicial y que, por lo mismo, desde el nombramiento de los jueces hasta su remoción debía aplicarse el régimen común.

3. Finalmente, el Ejecutivo ingresó a la Cámara de Diputados su propio proyecto, mediante Mensaje número 206-348 de fecha 19 de noviembre de 2002. A pesar de las escasas modificaciones introducidas por la Cámara de Diputados en el primer trámite constitucional, el proyecto fue aprobado sólo en diciembre de 2005 e ingresó al Senado, en segundo trámite, con fecha 20 de diciembre de ese mismo año.

El proyecto contempla diversas modificaciones al Código Tributario (artículo primero), a la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos (artículo segundo), al DFL 1.368, que fijó el texto refundido y actualizado de las plantas de personal del SII (artículo tercero), al Código Orgánico de Tribunales (artículo cuarto) y cinco disposiciones transitorias destinadas a regular la puesta en marcha progresiva de los nuevos Tribunales Tributarios.

Limitaremos estos comentarios a los aspectos orgánicos del proyecto. Reformas procedimentales y de fondo, entre las cuales sobresale el nuevo artículo 132 del Código Tributario, merecen estudios separados.

4. El proyecto opta por el camino que habíamos sugerido en la moción parlamentaria a que antes se hizo referencia. Por lo mismo, separa categóricamente la función administrativa de la jurisdiccional, encomendando esta última a jueces independientes, con un vínculo puramente formal con el SII y con una vinculación casi plena al Poder Judicial.

Lo anterior ha llevado a la creación de un recurso obligatorio ante los directores regionales de reconsideración administrativa (nuevo artículo 123 del CT), con el que se agota la acción administrativa y se habilita al contribuyente para reclamar. Recurso éste ya contemplado en la Ley 19.880 sobre bases de los procedimientos administrativos.

En adelante, pues, serán los Tribunales Tributarios directamente creados por la ley, que al efecto tiene carácter orgánico constitucional, los que conozcan y resuelvan los reclamos que los contribuyentes pueden interponer.

Estamos en presencia de un claro avance en el desarrollo de la jurisdicción

Artículo: Sobre los Tribunales Tributarios
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Augusto Parra Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

administrativa y específicamente de la tributaria, pero es lícito preguntarse si está justificado hoy el mantener una vinculación, aunque sea meramente formal, entre estos Tribunales y el SII. Incluso debe estudiarse si tal vínculo es compatible con la exigencia constitucional establecida hoy en el artículo 76 de la Constitución y con las restantes normas del capítulo VI de la misma, referido al Poder Judicial.

Es cierto que el juez tributario no tendrá dependencia alguna de las autoridades del Servicio y que la interpretación administrativa de la ley tributaria no lo obliga en absoluto, constituyendo sólo el fundamento de la pretensión de una de las partes en el reclamo y teniendo el mismo peso que la interpretación en que el contribuyente basa su reclamación. Pero no contribuye a la imagen de Tribunal independiente el que el presupuesto, la situación administrativa de sus funcionarios, los locales en que funcionen los Tribunales tengan vinculación o sean suministrados por o a través del Servicio.

Ya no existen las razones que el 2001 nos hicieron pensar en una alternativa como la ahora propuesta. Al conocido superávit fiscal se suma una explícita opción por modernizar y fortalecer nuestra organización judicial, en cuyo contexto el esfuerzo que representa la creación y puesta en marcha de Tribunales Tributarios tiene un impacto casi marginal frente al que se está realizando en materia penal, de familia o laboral.

Y, además, esos recursos ya están siendo utilizados hoy de modo que sólo se trata de traspasarlos de la partida Ministerio de Hacienda, capítulo Servicio de Impuestos Internos, a la partida Poder Judicial.

La Constitución es categórica en el propósito de asegurar la independencia de los Tribunales que la ley establece. Por eso nos dice: "Ni el Presidente de la República ni el Congreso pueden, en caso alguno, ejercer funciones judiciales, avocarse causas pendientes, revisar los fundamentos o contenidos de sus resoluciones o hacer revivir procesos fenecidos". Y hay que recordar que el Presidente actúa en el cumplimiento de su función de gobernar y administrar el Estado, a través de los ministerios y órganos administrativos de su dependencia, entre los cuales se encuentra el SII.

Puede ser discutible la eventual inconstitucionalidad de la fórmula propuesta, pero es deber del legislador evitar cualquier duda sobre el particular, por eso sería muy saludable que Ejecutivo y Legislativo convinieran, en el segundo trámite, una fórmula que elimine todo tipo de vinculación entre los Tribunales Tributarios y el Servicio de Impuestos Internos, que inserten a aquéllos única y plenamente en el Poder Judicial y que homologuen la situación jurídica y los derechos del personal con los propios del ámbito de su quehacer.

Artículo: Sobre los Tribunales Tributarios
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Augusto Parra Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

5. Preocupa al proyecto la calificación de los futuros jueces tributarios, pues se asume que estamos en presencia de tribunales especializados que requieren de jueces formados en Derecho Tributario.

Lo anterior se traduce en un proceso de selección del todo distinto al de los restantes tribunales del país. En efecto, el artículo 2º, modificatorio del DFL Nº 7 de 1980 en su número seis, reemplaza el artículo 22 del referido texto legal. Esta norma fue modificada por la Cámara de Diputados y difiere del proyecto del Ejecutivo, ya que sustituyó la intervención del ministro de Hacienda por la de la Dirección Nacional del Servicio Civil.

La intervención previa de un órgano administrativo especializado en la selección de personal es vista, sin duda, como garantía de la calidad y especialidad que se busca. Pero debe tenerse en cuenta que la Dirección fue creada para proveer cargos administrativos y no judiciales, al mismo tiempo que debe reconocerse intervenciones similares en casos como el del Tribunal de Defensa de la Libre Competencia, aunque éste tiene una composición mixta (sólo una parte de los jueces debe ser abogado).

La función que se asigna a la Dirección es el llamado a concurso público cada vez que vaque un cargo de juez tributario o de abogado resolutor del Tribunal y con base en él la formación de una lista "de un mínimo de cinco y un máximo de diez nombres" que se remite a la Corte de Apelaciones respectiva para que ésta proceda a formar la terna con los nombres de entre los cuales el Presidente de la República hará la designación.

No obstante el precepto propuesto faculta a la Corte para "rechazar, por una sola vez la totalidad de los nombres contenidos en la lista que se le presente, en forma fundada, por razones de falta de idoneidad, especialización o experiencia de los postulantes".

El procedimiento descrito es engorroso, puede generar múltiples problemas en la práctica (por ejemplo, ¿qué pasaría si la Corte rechaza la generalidad de los nombres propuestos pero retiene uno o dos? ¿Podría por esta vía el Tribunal sustituir la facultad presidencial de elegir en base a una terna?), y encierra un contrasentido pues quien en definitiva califica la idoneidad, la especialización y la experiencia de los postulantes es la Corte de Apelaciones y no la Dirección Nacional.

De otro lado, la Constitución establece el marco que la Ley Orgánica Constitucional que crea Tribunales debe observar en lo tocante al nombramiento de los jueces y no contempla otra intervención que la de las Cortes de Apelaciones o de la Corte Suprema, según el cargo de que se trate. Y ello autoriza a plantear una nueva duda de constitucionalidad del proyecto en comentario.

Artículo: Sobre los Tribunales Tributarios
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Augusto Parra Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

6. La preocupación por la idoneidad, especialidad y experiencia de los jueces llamados a conocer y resolver los juicios tributarios se refleja también en el artículo 4º del proyecto que introduce diversas modificaciones al Código Orgánico de Tribunales. Específicamente se propone:

a) Establecer "la Sala a la que le corresponda el conocimiento, en forma exclusiva o preferente, de los asuntos tributarios. Se preferirá para su integración a aquellos ministros que posean conocimientos especializados en esta materia" (número tres, letra b).

En tal dirección se propone agregar un inciso final al artículo 61 del COT del siguiente tenor: "Para la acreditación de los conocimientos especializados a que se refiere el inciso anterior se deberá considerar la participación en los cursos de perfeccionamiento que sobre la materia deberá impartir la Academia Judicial".

Se propone también agregar al artículo 66 del COT tres nuevos incisos encaminados a que haya una sala especializada en materia tributaria en las Cortes que tienen dos o más salas; o a que, si el volumen de causas no justifica tal grado de especialización, se establezca una sala que conozca de manera preferente las apelaciones de los fallos de los jueces tributarios; y, finalmente, a la existencia de relatores también especializados.

b) En algo que es una novedad, pues acoge las críticas a la institución de los abogados integrantes, se obliga a reemplazar al miembro de la sala que faltare o estuviere inhabilitado por otro ministro de tribunal, excluyendo tácitamente el llamado a abogados integrantes.

c) Y para asegurar la eficacia del proyecto se propone aumentar en 12 el número de ministros de Cortes de Apelaciones y en 17 el número de relatores.

El proyecto llama la atención por varias razones. La primera es que el tema de la especialidad de los tribunales de segunda instancia se ha planteado sin éxito en ocasiones anteriores, la más reciente la ley que reformuló el procedimiento en materia laboral.

La segunda, el que existe un proyecto de ley en trámite, originado en un acuerdo entre la Corte Suprema y el anterior gobierno, que faculta a las Cortes de Apelaciones para organizar su trabajo especializando salas. Y en el proyecto del Ejecutivo no se contemplaba la materia tributaria como factor de especialización de salas, lo que resulta curioso tratándose de proyectos originados ambos en dicho Poder.

En tercer lugar, porque en la actualidad se tramitan varios proyectos que

Artículo: Sobre los Tribunales Tributarios
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Augusto Parra Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

tienen que ver con la segunda instancia, que van desde la creación en Santiago de una Corte de Apelaciones con competencia exclusiva en materia penal hasta el que reformula íntegramente la institución de los abogados integrantes. Entre todos esos proyectos (no menos de cuatro) se advierten contradicciones y la carencia de un criterio definido. Es mi convicción que el tema de la segunda instancia debe ser abordado en conjunto y que para ello se requerirá un tiempo que permita evaluar el impacto que las varias reformas procesales y el cambio de naturaleza del propio recurso de apelación produzca en el trabajo de las Cortes de Apelaciones. Entre tanto, sólo caben remedios temporales para asegurar que la justicia funcione, pues es impresentable que el conocimiento de los recursos de apelación (y también de casación ante la Corte Suprema) tarden varios años antes de ser vistos y resueltos.

7. Finalmente, en el artículo 1ero. transitorio, el proyecto contempla una puesta en marcha gradual de los Tribunales Tributarios, para cuyo efecto se establece un cronograma de tres años contados desde la entrada en vigencia de la ley.

Esta opción no tiene justificación alguna, pues, como ya hemos demostrado, el proyecto no tiene costos fiscales adicionales significativos y no existen razones técnicas para que unos pocos tribunales (los de la Tercera, Cuarta, Séptima y Novena regiones) se creen el primer año, mientras el grueso de las contribuyentes (Quinta y Octava regiones y Región Metropolitana) deban esperar tres años para ver concretada la creación de aquéllos. Hay en esta decisión una odiosa discriminación y una fractura del principio de igualdad ante la ley constitucionalmente consagrado.

Menos presentable resulta la opción oficial si se tiene en cuenta el esfuerzo fiscal que se compromete para crear cargos de ministros y relatores de Corte de Apelaciones con un costo sin duda mayor que el que representará la creación de Tribunales Tributarios.

Se ha perdido de vista, al parecer, que la demanda ciudadana es ante todo la creación de tribunales de primera instancia absolutamente confiables por su total independencia, por su especialización, por la versación de quienes los sirvan. Y que en la medida que ello sea realidad la presión sobre los tribunales de segunda instancia debería disminuir.

En síntesis, el segundo trámite constitucional ofrece una inmejorable oportunidad para mejorar el proyecto actual, así como para enriquecerlo en sus contenidos sustantivos que hemos excluido de estos comentarios.