

Artículo 115 del Código Tributario

Se rechaza el requerimiento de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad.
Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional

Rol N° 616-2006.

Así las cosas, el tribunal tributario de primera instancia ejerce jurisdicción y tiene competencia absoluta y relativa para resolver las controversias tributarias sometidas a su conocimiento por mandato expreso de la disposición legal citada, en cumplimiento de la facultad que se le otorga soberanamente al legislador, especialmente en el artículo 77 de la Constitución Política de la República. A su turno, a las Cortes de Apelaciones respectivas les corresponde revisar en segunda instancia lo resuelto, pudiendo recurrirse de casación para ante la Corte Suprema de Justicia, en los términos que establece al efecto el Código Tributario;

El proceso tributario de reclamación a que aluden los artículos 123 y siguientes del Código Tributario –y sin que lo anterior signifique un juicio de constitucionalidad de dichas normas, dado que ellos no han sido sometidas al conocimiento específico de este Tribunal- permite al contribuyente afectado tener conocimiento oportuno de la acción impetrada en su contra y ser escuchado, en consecuencia, conforme al principio de la bilateralidad de la audiencia. Así, el artículo 124 prevé la facultad de impetrar la acción de reclamación, dentro del plazo de sesenta días contados desde la respectiva notificación. Dicha reclamación debe cumplir con exigencias mínimas, como son el precisar los fundamentos de la demanda, acompañar los documentos fundantes e indicar las peticiones concretas que se formulan; existiendo, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 125 del Código Tributario, la posibilidad de subsanar las omisiones en que se hubiere incurrido. Del mismo modo, se establece en el artículo 132 del Código Tributario que el órgano jurisdiccional debe recibir la prueba ofrecida por el contribuyente, no existiendo limitaciones en tal sentido, en la medida que existan hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos. Al efecto, debe tenerse presente que la Corte Suprema ha señalado que la facultad de recibir la causa a prueba que el artículo 132 del Código Tributario consagra no puede ser usada en forma arbitraria por el juez tributario, de modo que si hay controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, debe necesariamente recibir la causa a prueba. Ello, por lo demás, constituye un elemento esencial del debido proceso, habida consideración que sólo puede pronunciarse sentencia en la medida que exista una adecuada defensa y las partes hayan podido producir libremente la prueba necesaria para acreditar sus pretensiones. “De no proceder en la forma dicha, el juez no contará con los antecedentes probatorios necesarios para formarse la convicción y emitir con equidad y justicia su dictamen” (Gaceta Jurídica 163, 1994, p. 117) Por último, el afectado tiene siempre derecho a apelar de lo resuelto para que la Corte de Apelaciones respectiva enmiende, en su caso, lo decidido en primera instancia e, incluso, que la Corte Suprema, por la vía de la casación, conozca de esta materia, en los términos preceptuados en los artículos 139 y 145 del Código Tributario, respectivamente. Todo lo anterior permite concluir que se resguardan los principios fundamentales mínimos que deben informar un proceso justo y racional, en los términos que ordena el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República, previéndose mecanismos eficaces y eficientes que permiten que tribunales superiores revisen lo obrado y resuelto en primera instancia por el órgano jurisdiccional respectivo, encontrándose este último sujeto en todo evento a la superintendencia disciplinaria de la Corte Suprema de Justicia;

En el caso concreto que se ha sometido a conocimiento de este Tribunal, de sostenerse que el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos carecería de respaldo constitucional para ejercer sus funciones jurisdiccionales, ello produciría

eventualmente un efecto indeseado, puesto que ningún órgano jurisdiccional sería competente para conocer de dichas materias, lo que supondría una inconstitucionalidad mayor, al dejar sin órgano jurisdiccional competente para conocer respecto de la situación infraccional tributaria concreta, afectando especialmente el derecho constitucional a recurrir a los tribunales, el derecho a la jurisdicción y al debido proceso, en los términos que reconoce y resguarda el propio artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República. A lo anterior se suma la circunstancia de que sólo se ha impugnado la norma que le otorga competencia a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, más no las disposiciones procesales del Código Tributario, aunque evidentemente de la simple lectura del requerimiento de autos se concluye que también existen fundados reparos de constitucionalidad al procedimiento mismo de primera instancia, que en todo momento hace referencia al órgano jurisdiccional competente, todo lo cual puede producir graves efectos desde el punto de vista constitucional, al no existir precisión de cuál sería sin embargo el órgano jurisdiccional competente y aun el procedimiento aplicable.

Santiago, 6 de septiembre de 2007.

VISTOS:

Con fecha 10 de octubre de 2006, los abogados Fernando Saenger y José San Martín, en representación de Sergio Abraham Salinas Pérez, han formulado un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de los artículos 6°, letra B) N° 6, y 115 del Código Tributario, así como en contra del artículo 19, letra b), del Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

Señala el requirente que, a raíz de una fiscalización tributaria, el Servicio de Impuestos Internos determinó que habría incurrido en faltas al DL N° 825, de 1974, por lo cual se formuló reclamo contra la liquidación decretada, lo que fue acogido a tramitación por el Juez Tributario subrogante, en virtud de la delegación de facultades conferida por el Director Regional, asignándosele el rol N° 10.439-2006. Actualmente la causa se encuentra en estado de ser recibida la prueba.

El proceso tributario se tramitó ante el Juez Tributario Regional subrogante, quien actuó en virtud de una delegación de atribuciones por parte del Director Regional según resolución exenta de 1998.

Expresa que actualmente, en virtud de la resolución exenta del Servicio de Impuestos Internos N° 118, de octubre de 2006, este proceso está siendo sustanciado ante el Director Regional, en su calidad de Juez Natural.

Según esa resolución N° 118, los Directores Regionales del Servicio deberán reasumir el conocimiento y resolución de los reclamos efectuados, dejando sin efecto las autorizaciones otorgadas anteriormente para delegar sus funciones jurisdiccionales.

Indica el requirente que al Servicio de Impuestos Internos le corresponde la aplicación y fiscalización de las disposiciones tributarias, así como el conocimiento y resolución de las reclamaciones que realicen los contribuyentes. Sin embargo, la Constitución consagra el derecho al debido proceso, enmarcado dentro de la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos.

De lo anterior, concluye, que el Director Regional ejerce jurisdicción en calidad de tribunal de justicia de carácter especial; sin embargo carecería de uno de los presupuestos básicos para actuar como tal, como es la circunstancia de que este tribunal sea objetivamente independiente y subjetivamente imparcial, por lo cual no podría ser reconocido como tribunal, al violar el artículo 19 N° 3, inciso quinto, de la Carta Fundamental.

Consigna que en el artículo 115 del Código Tributario se establece que el Director Regional conoce en primera o única instancia de las reclamaciones deducidas.

La Corte Suprema ha señalado que estos Directores desarrollan actividades de carácter jurisdiccional, lo cual está expresamente indicado en los artículos 123 y siguientes del Código Tributario. Estas normas cumplen con la exigencia que, respecto de la organización de los tribunales, exige la Constitución, con arreglo a la actual disposición cuarta transitoria, por lo que deben entenderse como leyes orgánicas constitucionales. Esta situación también está refrendada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Por lo tanto, señala, que los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos (en adelante "SII") ejercen funciones jurisdiccionales, ya que la ley los ha investido de la calidad de tribunales especiales de carácter tributario.

Sin embargo, precisa la requirente, estos tribunales carecerían de imparcialidad e independencia en el ejercicio de que sus funciones requieren.

Ello se fundaría en la circunstancia de que la Constitución Política de la República, al asegurar el derecho a que toda sentencia de un órgano que ejerce jurisdicción deba fundarse en un proceso previo, con garantías de racionalidad y justicia, implica necesariamente que el tribunal goce de la debida imparcialidad e independencia.

Así, continúa la requirente, la imparcialidad e independencia son elementos que constituyen uno de los presupuestos fundamentales de la función jurisdiccional y que permiten el cumplimiento de la garantía del debido proceso, que forma parte de la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos.

La Constitución Política –argumenta- regula el debido proceso desde dos perspectivas: como derecho humano y como condición esencial en el ejercicio de la jurisdicción.

Respecto al reconocimiento de estos principios básicos de imparcialidad e independencia, cita al efecto la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, de la Corte Suprema y la opinión de la doctrina.

Con la demostración de que el Servicio de Impuestos Internos, a través de sus Directores Regionales, ejerce facultades jurisdiccionales, ello implica, a su vez, que es juez y parte en los procedimientos tributarios.

De acuerdo al tenor de la resolución exenta del SII N° 3.913, de 1994, agrega el requirente, el SII puede hacerse parte en los mismos procesos que instruye.

Añade que, de acuerdo a la resolución exenta N° 118 de 2006, se confirma la plena vigencia respecto de la facultad que tiene el Director para representar judicialmente al Servicio en los procesos de reclamación tributaria, así como para delegarla en el Subdirector Jurídico, por lo tanto asume la calidad de juez y parte, lo que implica un grave atentado a la garantía constitucional del debido proceso, así como a los tratados internacionales vigentes, de conformidad al artículo 5º de la Constitución Política de la República.

Indica, además, que importantes tratados internacionales, como asimismo la jurisprudencia de tribunales internacionales, incluyen como una de las garantías básicas y esenciales del debido proceso la independencia e imparcialidad de los jueces.

Igual argumentación se encuentra en el Mensaje del proyecto de ley que establece la Jurisdicción Tributaria, actualmente en trámite legislativo.

Concluye señalando que el artículo 115 del Código Tributario constituye un atentado a la garantía del debido proceso reconocida en el artículo 19 N° 3, inciso 5º, de la Constitución Política de la República.

Con fecha 21 de noviembre de 2006, la Segunda Sala de esta Magistratura declaró la admisibilidad del requerimiento, suspendiéndose el procedimiento y pasando los autos al Pleno para su sustanciación.

Con fecha 14 de diciembre de 2006, el Servicio de Impuestos Internos evacuó el traslado conferido, señalando la improcedencia formal del requerimiento, debido a la indeterminación del precepto constitucional vulnerado.

Señala, sobre este último punto, que se pretende denunciar una mera vulneración de principios doctrinarios, en el contenido de una parte de la garantía del debido proceso relativa al justo y racional procedimiento, concepto no acotado por el Constituyente y por tanto de amplia y variada discusión doctrinal.

La determinación de justicia y racionalidad, independencia e imparcialidad, no constituye una discusión sobre un precepto constitucional determinado, por lo que no es revisable en esta sede.

Aunque se menciona en el requerimiento el artículo 19 N° 3, inciso quinto, de la Constitución Política de la República -continúa el requerido-, la imprecisa pretensión impide determinar el eventual desajuste de la norma inferior a la superior, dejando en evidencia su inadmisibilidad.

De este modo, se argumenta, aunque el requerimiento se refiere formalmente a disposiciones concretas del Código Tributario y de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, al fundamentar su pretensión, las críticas apuntan a otras disposiciones diversas a las que sustentan el requerimiento, haciéndolo entonces impreciso y contradictorio.

De la lectura de los artículos 6º, letra B) N° 6, y 115 del Código Tributario y 19 de la Ley del SII, sólo puede desprenderse que han estatuido un tribunal especial en el ámbito tributario. El requerimiento plantea que tal tribunal resulta dependiente y parcial y su actuación como juzgador, por tanto, es inconstitucional.

Sin embargo, en el proceso de autos, no se pretende impugnar la existencia del tribunal especial tributario, sino que sus caracteres de parcialidad y dependencia, lo que se sostendría en otras disposiciones legales no cuestionadas.

De este modo, concluye el SII, se ha intentado contraponer a la Constitución normas legales distintas de aquellas cuya contradicción realmente se imputa.

De esta forma, señala el Servicio, no se establece con precisión cuál o cuáles serían los preceptos legales supuestamente inconstitucionales, ni cómo entrarían en colisión con la Carta Fundamental y, finalmente, no se expresa cómo la aplicación de ellos podría afectar los resultados del juicio.

Respecto a los efectos de la declaración de inaplicabilidad, indica el recurrido, ello significaría colocar al contribuyente en la más absoluta indefensión puesto que no habría tribunal competente para conocer y fallar su pretensión. No podría otro tribunal conocer y fallar este caso por carecer de competencia para ello y, además, por exigencia del mismo principio del debido proceso, el tribunal y el procedimiento deben estar establecidos con anterioridad a los hechos, lo que tampoco ocurriría en la especie.

En relación a los aspectos de fondo del requerimiento, el Servicio de Impuestos Internos señala que, respecto de la constitucionalidad del procedimiento, la historia fidedigna acerca del debido proceso indica que se prefirió no enumerar sus requisitos, sino atribuir a la ley el establecer las garantías del racional y justo procedimiento.

A su turno, de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional es posible concluir que los artículos 123 y siguientes del Código Tributario y sus modificaciones dicen relación con la distinta lógica y peculiaridades del proceso que no alcanzan a vulnerar el debido proceso.

Respecto de la imparcialidad del tribunal que sostiene el requirente, lo que se basaría en que el SII sería juez y parte y tendría que adecuar sus decisiones a las instrucciones de sus superiores, señala el recurrido que, aunque están basadas en una norma reglamentaria y en una disposición no impugnada, dichas apreciaciones resultan jurídicamente incorrectas.

En efecto, en cuanto a la posibilidad del Director de delegar la representación judicial del Servicio en el Subdirector en los procedimientos de reclamo, como lo indica la resolución exenta N° 3913 de 1994, esto es una mera posibilidad no utilizada en la gestión pendiente de que se trata, por lo que no hay aplicación de esta norma. Además, esa resolución se encontraría derogada.

Por lo demás, aunque no estuviera derogada, la infracción que se alega estaría referida a esa resolución exenta, de manera que lo atacado por el requirente es un acto administrativo, lo que escapa a la competencia de esta sede.

Respecto al deber de acatar las instrucciones superiores del Servicio, como lo disponen los artículos 6°, letra b), inciso final, del Código Tributario y artículo 19 del DFL N° 7 de 1980, señala el recurrido, que toda vez que existan hechos pertinentes, sustanciales y controvertidos, el Director

Regional -como Juez- debe recibir la causa a prueba y su valoración debe sujetarse a las normas reguladoras de la prueba. A su vez, el artículo 145 del Código Tributario otorga el derecho a interponer los recursos de casación en contra de los fallos de segunda instancia. Por tanto, será la Corte Suprema quien unificará y súper vigilará la correcta aplicación del derecho.

La imparcialidad del juez se juzga en su decisión, en su fundamentación, en la apreciación probatoria, no en disposiciones administrativas que debe acatar toda vez que se desempeñe en las funciones que en ese ámbito administrativo le ha otorgado la ley; materia respecto de la cual se cita variada jurisprudencia.

Así, la imparcialidad permanecería inalterable mediante las normas legales impugnadas, las que reconocen y permiten el ejercicio de la función jurisdiccional.

En cuanto a la independencia, éste dice relación a una cuestión previa de organización, por la cual se pretende liberar al juez de toda subordinación que no sea al derecho. De esta forma, habría que analizarlo como un todo, incluyendo primera y segunda instancia, puesto que los Directores regionales forman parte de los tribunales especiales a que se refiere el artículo 5° del Código Orgánico de Tribunales.

Todos los jueces reconocen, en mayor o menor medida, un grado de dependencia de alguna autoridad, como es por la vía de nombramientos de la autoridad administrativa.

Señala el Servicio que lo relevante respecto de la dependencia se verifica al momento de fallar, cosa que en autos no ha podido ser acreditada, sólo constituyendo -por ende- meras afirmaciones teóricas.

Finalmente, expresa, que estos tribunales especiales se encuentran sometidos a las facultades disciplinarias de la Corte Suprema, lo que otorga suficiente garantía de independencia.

Se ordenó traer los autos en relación y, con fecha 22 de marzo de 2007, se procedió a la vista de la causa, oyéndose los alegatos del abogado requirente así como del Servicio de Impuestos Internos.

CONSIDERANDO:

I. INAPLICABILIDAD DE PRECEPTOS LEGALES DETERMINADOS Y GESTION PENDIENTE.

PRIMERO: Que el artículo 93 N° 6 de la Constitución Política de la República dispone que es atribución del Tribunal Constitucional *“resolver, por la mayoría de sus miembros en ejercicio, la inaplicabilidad de un precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución”*;

SEGUNDO: Que la misma norma constitucional expresa en su inciso décimo primero que, en este caso, *“la cuestión podrá ser planteada por cualquiera de las partes o por el juez que conoce del asunto”* y agrega que *“corresponderá a cualquiera de las salas del Tribunal declarar, sin ulterior recurso, la*

admisibilidad de la cuestión siempre que verifique la existencia de una gestión pendiente ante el tribunal ordinario o especial, que la aplicación del precepto legal impugnado pueda resultar decisivo en la resolución de un asunto, que la impugnación esté fundada razonablemente y se cumplan los demás requisitos que establezca la ley”;

TERCERO: Que, de este modo, para que prospere la acción de inaplicabilidad es necesario que concurran los siguientes requisitos: a) que se acredite la existencia de una gestión pendiente ante un tribunal ordinario o especial; b) que la solicitud sea formulada por una de las partes o por el juez que conoce del asunto; c) que la aplicación del precepto legal en cuestión pueda resultar decisiva en la resolución de un asunto y sea contraria a la Constitución Política de la República; d) que la impugnación esté fundada razonablemente; y e) que se cumplan los demás requisitos legales;

CUARTO: Que en relación al primer requisito, en el caso de autos se solicita la inaplicabilidad, en la gestión judicial, autos rol N° 10.439-2006, que actualmente se tramitan en primera instancia ante el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, encontrándose dicha tramitación en etapa probatoria, por lo que existe gestión pendiente que se sigue ante un tribunal ordinario o especial;

QUINTO: Que la inaplicabilidad es formulada precisamente por el contribuyente afectado y demandante en el reclamo tributario, por lo que tiene la calidad de parte en la gestión referida en el considerando anterior;

SEXTO: Que, respecto de lo señalado por la requerida, en cuanto a la falta de identificación precisa de las normas impugnadas, es del caso señalar que, tal como se desprende de lo señalado en la parte expositiva, los preceptos legales que se invocan como inaplicables por inconstitucionales, son los artículos 6°, letra B) N° 6, y 115 del Código Tributario, así como el artículo 19, letra b), del DFL N° 7 de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, por lo que debe desecharse esta petición de inadmisibilidad formulada por la recurrida, habida consideración de que se invocan disposiciones legales que sirven de fundamento y sustento ni más ni menos que a la actuación del respectivo órgano jurisdiccional, siendo del caso reiterar que la inaplicabilidad es procedente tanto respecto de normas procedimentales o adjetivas (“*ordenatoria litis*”) como sustantivas (“*decisoria litis*”);

SEPTIMO: Que, como por lo demás lo ha señalado esta misma Magistratura, la acción de inaplicabilidad dice relación tanto respecto de preceptos legales adjetivos como sustanciales. En efecto, este Tribunal ha precisado que “*la Carta Fundamental no ha establecido diferencias en relación con el tipo o naturaleza del precepto legal cuya inaplicabilidad se solicita, sino que ha aludido genéricamente a las normas con rango o valor de ley exigiendo solamente que ‘pueda resultar decisiva en la resolución de un asunto’*” (Rol N° 472, 30 de agosto de 2006);

OCTAVO: Que la impugnación debe dirigirse a sostener la contravención que implica la aplicación de los preceptos legales impugnados, en el caso concreto, en relación a las normas contenidas en la Constitución Política de la República que, en este caso, sería específicamente respecto del artículo 19 N° 3, inciso quinto, de la Carta Fundamental que alude al debido proceso;

NOVENO: Que de lo dicho se desprende que en la especie han concurrido todas las exigencias y requisitos constitucionales y legales para que este Tribunal se pronuncie sobre el problema de fondo planteado por los requirentes; por lo que corresponde analizar ahora en esta fase los razonamientos jurídicos de las partes y la veracidad de las infracciones constitucionales denunciadas respecto de los preceptos legales aplicables a la referida gestión judicial;

II. LOS VICIOS DE CONSTITUCIONALIDAD Y LOS ARGUMENTOS ESENCIALES DE LAS PARTES.

DECIMO: Que la discusión se encuentra centrada en la eventual contradicción que los preceptos legales impugnados tendrían con el artículo 19 N° 3, inciso quinto, de la Constitución Política de la República;

DECIMO PRIMERO: Que, como se ha señalado, los preceptos legales impugnados son los artículos 6°, letra B) N° 6, y 115 del Código Tributario, así como el artículo 19, letra b), del Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos;

DECIMO SEGUNDO: Que las referidas normas legales señalan:

“Artículo 6°. 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: (...)

6°. Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes de conformidad a las normas del Libro Tercero.”

“Artículo 115. 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 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 corresponde 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”.

“Artículo 19°. Le corresponde a los Directores Regionales dentro de sus respectivas jurisdicciones: (...)

b) Resolver las reclamaciones tributarias que presenten los contribuyentes y las denuncias por infracción a las leyes tributarias, en conformidad al Libro III del Código Tributario y a las instrucciones del Director.”;

DECIMO TERCERO: Que la disposición constitucional que se estima infringida es el inciso quinto del artículo 19 N° 3 de la Carta Fundamental, conforme a la cual:

“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”;

DECIMO CUARTO: Que así las cosas, el conflicto constitucional se encuentra centrado en la circunstancia de que el requirente estima que los preceptos legales que le otorgan jurisdicción y competencia al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos en materia de reclamos tributarios infringirían la Constitución Política de la República, desde el momento que para que exista un tribunal, éste debe cumplir con dos exigencias mínimas como son la independencia y la imparcialidad, presupuestos esenciales del debido proceso, que no se darían en la especie, todo lo cual -sin embargo- es refutado por la recurrida de autos;

III. EL DIRECTOR REGIONAL DE IMPUESTOS INTERNOS COMO ORGANO JURISDICCIONAL.

DECIMO QUINTO: Que, previamente a analizar la eventual contradicción entre los preceptos legales que se citan y el inciso quinto del artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República, es del caso efectuar ciertas precisiones en relación a la naturaleza del órgano que resuelve las controversias en materia tributaria;

DECIMO SEXTO: Que, en efecto, como se ha señalado, el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República precisa, en su inciso quinto, que toda sentencia de un **“órgano que ejerza jurisdicción”** debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado, correspondiéndole al legislador el establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos;

DECIMO SEPTIMO: Que, al discutirse en la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución acerca del sentido y alcance de esta disposición, siempre se tuvo especialmente en consideración la circunstancia de que la función jurisdiccional también puede ser ejercida por órganos que no la ejerzan en forma preferente, que es lo que caracteriza a los tales tribunales de justicia e incluso que pertenezcan a la propia administración. En efecto, se consignó al efecto que **“la función jurisdiccional no sólo la ejercen los tribunales de justicia”** (sesión N° 103, intervención del señor Ortúzar). Lo anterior fundado en la circunstancia de que **“hay órganos que no son jurisdiccionales y que, sin embargo, ejercen jurisdicción en casos específicos y para situaciones determinadas”** (Evans de la Cuadra). Precisamente por ello se dejó constancia en cuanto a que **“por órgano que ejerce jurisdicción se entiende los tribunales administrativos, Impuestos Internos, Contraloría General de la República, tribunales arbitrales, etcétera. O sea, todo órgano que tenga la facultad para dictar una resolución o fallo, llámese como se llame, que afecte a la situación de una persona”**. En el mismo sentido, y en

concordancia con dicho alcance, la doctrina ha consignado que el referido precepto constitucional al aludir expresamente a órganos que ejercen jurisdicción, *“abarca todas las resoluciones que, por cualquier motivo o circunstancia un **órgano o autoridad que ejerza jurisdicción dicta afectando la persona o los bienes ajenos**”* (José L. Cea Egaña, Tratado de la Constitución, p. 275). De esta manera, el *“mecanismo nacional es categórico en **entregar el ejercicio de la jurisdicción a los tribunales de justicia y no al poder judicial**, lo que tiene consecuencias importantes, ya que si se le entregase al poder judicial, significaría que ningún órgano que estuviera fuera de él podría tener el ejercicio de la jurisdicción. Lo anterior explica por qué **autoridades administrativas a las cuales la ley ha otorgado especialmente el ejercicio de facultades jurisdiccionales**, en la medida en que las tienen, son tribunales de justicia.”* (Juan Colombo Campbell, “La jurisdicción, el acto jurídico procesal y la cosa juzgada en el Derecho Chileno”, Ed. Jurídica de Chile, 1980, pp. 43, 44.). De esta manera, la función jurisdiccional es genérica y omnicomprendiva respecto de todos aquellos órganos que resuelven conflictos que afectan bienes y derechos de las personas, aunque no sean propiamente “tribunales” e incluso no formen parte del Poder Judicial, sin perjuicio de que en definitiva se encuentren siempre sujetos a la superintendencia disciplinaria de la Corte Suprema;

DECIMO OCTAVO: Que de lo dicho es posible concluir que las garantías del debido proceso –como se verá más adelante- se encuentran establecidas en relación con el ejercicio de la función jurisdiccional, independiente del órgano que la ejerza. De suerte tal que no sólo los tribunales, propiamente tales, formen o no parte del Poder Judicial, ejercen jurisdicción sino que también lo hacen otros órganos, como algunos que incluso integran la Administración del Estado, al resolver situaciones jurídicas que afecten a las personas y sus bienes. Entre dichos órganos ciertamente se encuentra el Servicio de Impuestos Internos, particularmente sus Directores Regionales, al resolver las reclamaciones tributarias, a que aluden los artículos 115 y siguientes del Código Tributario, a cuya actuación jurisdiccional también se le aplican los principios del debido proceso, como se explicará más adelante;

DECIMO NOVENO: Que así por lo demás lo ha resuelto este mismo Tribunal en diversos pronunciamientos de inaplicabilidad (Roles N°s. 499, 502, 515, 520, 525, 526, 527, 528, 547, 554, 555, 566, 569, 574, 595, 604, 605, 606, 613, 614, 627, 628, 629, 630, 635, 636, 639, 640, 641, 642, 647, 657 y 658, todos del año 2006) y en sentencia de inconstitucionalidad de 26 de marzo de 2007, Rol N° 681-2006. Para fundar dicha afirmación ha tenido especialmente en consideración los preceptos constitucionales que regulan el ejercicio de la jurisdicción y su distribución entre los tribunales establecidos por la ley, la historia fidedigna de las disposiciones legales, las precisiones efectuadas por el propio órgano desde hace ya medio siglo, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, la opinión del legislador en nuevos proyectos de ley y en la tramitación de diversas modificaciones legales y la correlación armónica de diversos preceptos contenidos en el propio Código Tributario;

VIGESIMO: Que, en efecto, esta Magistratura ha indicado que *“en el ámbito de la competencia absoluta el legislador orgánico estableció como tribunal tributario de única o primera instancia al Director Regional de Impuestos Internos”,* agregando que dicha atribución *“en forma privativa, la ha otorgado la ley a dicha autoridad a través del artículo 115 del mismo cuerpo legal”* (Rol N° 681/2006). De este modo, **“los Directores Regionales del Servicio de**

Impuestos Internos –cuya función principal es administrativa-, al conocer y resolver, en primera o única instancia, conflictos jurídicos derivados de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, **son tribunales que actúan en ejercicio de la jurisdicción que la ley les ha confiado**, como lo autoriza expresamente el sistema constitucional y orgánico nacional. Ello, por cuanto la jurisdicción supone el poder-deber que tienen los tribunales para conocer y resolver, por medio del proceso y con efecto de cosa juzgada, los conflictos de intereses de relevancia jurídica que se promuevan en el orden temporal dentro del territorio de la República y en cuya solución les corresponda intervenir”. En síntesis, “la ley, a través del artículo 115 del Código Tributario, creó un sistema jurisdiccional en materia tributaria”. De forma que, “en el ejercicio de la aludida **función jurisdiccional, los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos forman parte de los tribunales especiales** a que se refiere el artículo 5º, inciso 4º, del Código Orgánico de Tribunales”. De este modo, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 77 de la Carta Fundamental y en la disposición cuarta transitoria de la misma, los tribunales que tienen atribución para conocer de las reclamaciones tributarias son los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, en los términos que establecen los artículos 115 y siguientes del Código Tributario, cuyo procedimiento además se regula en los artículos 123 y siguientes del mismo cuerpo legal;

VIGESIMO PRIMERO: Que los colegisladores también han señalado que los Directores Regionales de Impuestos Internos ejercen funciones jurisdiccionales. Así, S.E. el Presidente de la República ha precisado que “**la facultad jurisdiccional de primera instancia, en materia tributaria, corresponde en la actualidad a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos**” (Boletín N° 3139-05). Lo mismo han precisado los miembros del H. Congreso Nacional en la discusión de diversas modificaciones legales, como es el caso de la modificación introducida por la Ley N° 19.374 al artículo 63 del Código Orgánico de Tribunales, ocasión en que la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado dejó constancia de que la expresión “órganos que ejerzan jurisdicción” ciertamente “**incluía a los funcionarios administrativos que ejercen funciones jurisdiccionales, tales como el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos**”;

VIGESIMO SEGUNDO: Que, de igual modo, la misma tesis ha sido sostenida por la Corte Suprema en diversos pronunciamientos de inaplicabilidad efectuados a partir de los años noventa, en los que se ha sostenido que los tribunales tributarios, conformados por los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, forman parte de los tribunales especiales a que alude el artículo 5º, inciso cuarto, del Código Orgánico de Tribunales. Así, por ejemplo, puntualizó que “**el Director Regional de Impuestos Internos, por prescripción del Código Tributario, es juez, de única o primera instancia para conocer de las reclamaciones tributarias y de la infracción a las leyes del mismo carácter, con independencia de las funciones administrativas**”, agregando que “**en el propio Código Orgánico de Tribunales se reconoce la existencia de tribunales especiales regidos por leyes propias, lo que sucede con los que reglamenta el Código Tributario, que son tribunales especiales establecidos por la ley para conocer materias de carácter tributario; son tribunales de primera instancia y de sus sentencias se puede apelar a las Cortes de Apelaciones y sus reclamaciones también pueden ser corregidas por la vía disciplinaria de la Corte Suprema que tiene**

la superintendencia directiva, correccional y económica de todos los tribunales de la nación” (Rol N° 17.167, 4 de septiembre de 1992);

VIGESIMO TERCERO: Que, como consecuencia de lo anterior, esta Magistratura ha afirmado reiteradamente, en los diversos pronunciamientos de inaplicabilidad –que se singularizan en el considerando décimo noveno- y en la sentencia que declaró la inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario, que los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos –cuya función principal es administrativa-, al conocer y resolver, en primera o única instancia, conflictos jurídicos derivados de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, son tribunales que actúan en el ejercicio de la jurisdicción que la ley les ha confiado, como lo autoriza expresamente el sistema constitucional y orgánico nacional. En efecto, se ha resuelto que *“los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, al conocer y resolver, en primera instancia, conflictos jurídicos derivados de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, **actúan como tribunales** en ejercicio de la jurisdicción que la ley les ha confiado”*. De modo pues que *“en el ejercicio de la aludida **función jurisdiccional**, los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos forman parte de los **tribunales especiales** a que se refiere el artículo 5º, inciso cuarto, del Código Orgánico de Tribunales”* (Rol N° 472-2006);

VIGESIMO CUARTO: Que lo anteriormente señalado no es sino consecuencia de que la jurisdicción supone el poder-deber que tienen los tribunales para conocer y resolver, por medio del proceso y con efecto de cosa juzgada, los conflictos de intereses de relevancia jurídica que se promueven en el orden temporal dentro del territorio de la República y en cuya solución les corresponde intervenir. Así, por lo demás, lo ha conceptualizado reiteradamente este Tribunal (Por ejemplo, en los Roles N° 165/1993 y 346/2002). De este modo, como se ha encargado esta Magistratura de precisar, *“lo propio de la jurisdicción es la función en que **consiste y no el órgano que la ejerce**”* (Rol N° 472-2006). Y es que, como también se ha afirmado, *“nuestra legislación presenta múltiples ejemplos en que la Constitución o la ley entregan a órganos no jurisdiccionales ‘per se’, el ejercicio de la función jurisdiccional y en la medida que la ejerzan quedan habilitados como tribunales, sin que ello violente las bases constitucionales de nuestro sistema orgánico”* (Rol N° 195, votos de minoría de Ministros Bulnes y Colombo). Así las cosas, al señalar el artículo 19 N° 3, inciso quinto, de la Constitución Política de la República, que el debido proceso debe plasmarse en toda “sentencia” de un *“**órgano que ejerzan jurisdicción**”*, debe entenderse comprendidos en dicha expresión –en opinión de este Tribunal y siguiendo a la doctrina (Véase, por ejemplo, Italo Paolinelli, “El Contencioso Tributario en el Código Tributario Chileno”, Revista de Derecho Económico, p. 87)- no sólo aquellas sentencias que como tales definen los códigos sino que *“abarca todas las resoluciones que, por cualquier motivo o circunstancia, un **órgano o autoridad que ejerza jurisdicción dicta afectando la persona o los bienes ajenos**”* (Rol N° 195/1995). El Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, entonces, es un órgano que ejerce jurisdicción, cuyas actuaciones procesales deben enmarcarse estrictamente, dentro de un procedimiento y una investigación racionales y justos, en los términos que exige el artículo 19 N° 3, inciso quinto, de la Constitución Política de la República, tal como se explicará más adelante;

IV. EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN CHILE EN MATERIA TRIBUTARIA.

VIGESIMO QUINTO: Que este Tribunal no puede dejar de considerar la circunstancia de que el procedimiento contencioso administrativo en Chile presenta ciertas particularidades –no exentas de crítica por parte de la doctrina especializada- habida consideración de que, contrariamente a lo que sucede en otros ordenamientos jurídicos, persisten aún casos en que es la propia Administración la que resuelve en primera instancia de las controversias que se suscitan entre la Administración misma y los administrados. Así, puede revisarse el contencioso municipal que le otorga al alcalde competencia para conocer de los reclamos contra las resoluciones u omisiones de sus funcionarios y de cuya resolución se puede reclamar ante la Corte de Apelaciones respectiva (Ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por el Decreto con Fuerza de Ley N° 1, de 2001, la que fue revisada en su constitucionalidad por esta Magistratura en los autos Rol N° 50/1988, con motivo de una reforma al reclamo de ilegalidad municipal). Similar situación es la que se observa en materia de aduanas (Decreto con Fuerza de Ley N° 30, de 2005, que fija el texto de la Ordenanza de Aduanas). Este Tribunal, conociendo de un proyecto que modernizaba el Servicio Nacional de Aduanas, dejó constancia de que dicho órgano ejercía funciones jurisdiccionales (Rol N° 247/1996). Del mismo modo, el Congreso Nacional -órgano colegislador- ejerce funciones jurisdiccionales al conocer de la acusación constitucional, especialmente el Senado de la República, quien debe resolver como jurado, en los términos que establece el artículo 51 N° 1 de la Constitución Política de la República (Así se precisó, por lo demás, en los autos Rol N° 165/1993);

VIGESIMO SEXTO: Que en materia de la denominada justicia contenciosa administrativa existen diversas modalidades y vertientes, en estricta concordancia con la tradición jurídica de cada uno de los países. Así, la tradición francesa se origina con un fuerte énfasis en la resolución de los conflictos a través de órganos más bien de corte administrativo, particularmente, el Consejo de Estado. De este modo, se explica, el otorgamiento de funciones de carácter jurisdiccional a órganos que forman parte del Ejecutivo. En Inglaterra, en cambio, estas controversias están entregadas al conocimiento –en general- de los tribunales ordinarios. Alemania, a su turno, ha establecido una jurisdicción especial contenciosa administrativa situada fuera del Poder Judicial, mientras que en España forma parte de este último. Sin embargo, en el curso del siglo XX se han producido interacciones entre dichos modelos. Así, *“mientras que en Francia se comienza por entregar la resolución del contencioso administrativo a cuerpos administrativos que vienen a alcanzar paulatinamente un pleno o cuasi pleno carácter jurisdiccional, con sus correspondientes garantías, en Inglaterra el original sistema de control por tribunales ordinarios empieza a ser desplazado por la atribución de conocimiento de contenciosos administrativos especiales a órganos administrativos, sometidos en última instancia sólo a un control político”* (Eduardo Aldunate Lizana, La evolución de la justicia administrativa, en “La Justicia Administrativa, 2005, p. 15). Incluso, la jurisprudencia estadounidense no ha estimado como contrario a la Carta Fundamental el que entidades administrativas puedan conocer ciertos contenciosos administrativos, exigiendo sí que el ciudadano pueda impugnar lo resuelto ante los tribunales de justicia (V. Vigoriti, Costituzione e Giustizia Amministrativa negli Stati Uniti D’America, en Rivista trimestrale di Diritto

Pubblico, 1970, cit. por Andrés Bordalí Salamanca, Principios de una nueva justicia administrativa en Chile, en Justicia Administrativa, p. 348). En Hispanoamérica, por su lado, se observan diversas variantes en el contencioso tributario, según lo consigna el jurista uruguayo Ramón Valdés Costa (“Instituciones de Derecho Tributario, Depalma, 1992). Así, en primer lugar, en ciertos países como Argentina, Costa Rica, México, Perú y Chile, se advierte la existencia de tribunales fiscales administrativos. En Brasil, Paraguay y Venezuela se han establecido tribunales judiciales especializados en el seno del Poder Judicial. Del mismo modo, en Bolivia, Ecuador y Guatemala se han instituido tribunales independientes. Por último, en Colombia y Uruguay se ha otorgado competencias en estas materias al Consejo de Estado y al Tribunal Contencioso Administrativo, respectivamente, como entes autónomos. En tal sentido, debe hacerse presente que el Código Tributario Modelo para América Latina, insta a que la función jurisdiccional quede *“reservada a órganos especializados judiciales, pero todos con la característica común fundamental de ser independientes de la administración activa”*;

VIGESIMO SEPTIMO: Que, como puede observarse, aunque se trata de una tendencia en retirada y fuertemente cuestionada, es del caso tener presente que como lo señala un destacado administrativista trasandino *“tanto en Chile como en Argentina se ha admitido el ejercicio de potestades jurisdiccionales a favor de órganos administrativos en razones de especialidad funcional”* (Juan Carlos Cassagne, La justicia administrativa en Iberoamérica, en “La Justicia Administrativa”, 2005, p. 22). En Argentina, cabe tener presente, que la Corte Suprema ha señalado que la facultad de los entes administrativos para juzgar no atenta con el debido proceso y el derecho a la defensa, en tanto el afectado pueda recurrir ante el Poder Judicial, de modo de revisar lo fallado (“César y Antonio Karma SCICA”, Fallos, 310:360, citado por Néstor Pedro Sagües, Elementos de Derecho Constitucional, Tomo II, 1999, página 761). Como lo consigna Silva Cimma, se trata de órganos de la administración activa, dotados de *“funciones jurisdiccionales respecto de ciertas y determinadas materias que les han sido expresamente encargadas por la ley. Así, ejercen esta función, en determinados casos, el Director General de Aduanas, el Director General de Impuestos Internos”* (Derecho Administrativo Chileno y Comparado. Introducción y Fuentes, 1996, p. 33);

VIGESIMO OCTAVO: Que, ciertamente, en modo alguno ello exime a los referidos órganos de la superintendencia directiva y correccional de la Corte Suprema de Justicia. Así lo señaló expresamente, en su oportunidad –hace ya más de tres décadas- el Presidente de dicho tribunal al ser invitado a la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución (sesión N° 303, 5 de julio de 1976, p. 1316 y ss.). Por lo mismo, la redacción del actual artículo 76 de la Constitución Política, siguiendo en términos similares a la Carta de 1925, expresa que la jurisdicción, esto es, la facultad de conocer las causas civiles y criminales, de resolverlas y de hacer ejecutar lo juzgado, ***“pertenece exclusivamente a los tribunales establecidos por la ley”*** y de que *“ni el Presidente de la República ni el Congreso Nacional pueden, en caso alguno, ejercer funciones jurisdiccionales”*. No prosperó, en definitiva, la referencia a que “ninguna autoridad” podía ejercer dichas funciones, quedando plenamente amparados los denominados tribunales especiales, correspondiendo esta última referencia a *“toda autoridad distinta de los tribunales civiles y criminales que ejerciera jurisdicción, dejando en claro que para la Constitución Política no existen inconvenientes para que el legislador establezca magistraturas juzgadoras diferentes de las judiciales”*. (Rolando

Pantoja Bauzá, Justicia Administrativa: ¿tribunales ordinarios, tribunales de jurisdicción general o tribunales especiales de lo contencioso administrativo?, en “La Justicia Administrativa”, 2005, p. 107). También por lo demás así lo ha entendido esta Magistratura, al consignar que dentro del concepto “causas civiles” a que alude el actual artículo 76 de la Carta Fundamental “*se deben incluir todas aquellas controversias jurídico administrativas que se pueden suscitar, y que deben resolver autoridades, que si bien no están insertadas dentro de los tribunales que regula el Código Orgánico de Tribunales, están ejerciendo jurisdicción y resolviendo cuestiones que afectan los derechos de las personas*”. (Rol N° 176/1993);

VIGESIMO NOVENO: Que, de esta manera, la autoridad administrativa puede ejercer funciones de carácter jurisdiccional, como por lo demás lo ha reconocido expresamente esta Magistratura, al analizar las facultades del Ministro de Transportes y Telecomunicaciones en el marco de la Ley General de Telecomunicaciones, consignando al efecto que “*es indudable que se está en presencia de un proceso jurisdiccional, con partes interesadas en la solución de un conflicto de intereses con relevancia jurídica, con una resolución o sentencia que dicta una autoridad en primera instancia*” (Rol N° 176, 1994, consid. 4º). Así, cuando dicho Ministro dicta una resolución que otorga o deniega una concesión o un permiso de telecomunicaciones, se trata “*de un funcionario público que está estableciendo o afectando derechos de terceros, es decir, está actuando como una autoridad administrativa que por la vía de la reclamación pasará a ejercer funciones jurisdiccionales, sometidas al procedimiento judicial administrativo que la propia disposición señala*” (consider. 3º);

TRIGESIMO: Que es al legislador a quien la Carta Fundamental le ha entregado soberanamente el mandato de señalar el órgano jurisdiccional que debe resolver las diversas controversias que se suscitan entre la autoridad administrativa, en uso de sus facultades fiscalizadoras, y los particulares afectados;

TRIGESIMO PRIMERO: Que, en efecto, como ya se ha señalado, el artículo 19 N° 3, inciso quinto, de la Constitución Política de la República preceptúa que toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado y que debe corresponder al “legislador” establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos. A su turno, el artículo 38 de la Ley Suprema, en su inciso segundo, prescribe 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, sin perjuicio de la responsabilidad que pudiere afectar al funcionario que hubiere causado el daño*”. Mientras que, por su parte, el inciso primero del artículo 76 de la Carta Fundamental indica que “*la facultad de conocer las causas civiles y criminales, de resolverlas y de hacer ejecutar lo juzgado, pertenece exclusivamente a los tribunales establecidos por la ley*”. De este modo, como ha consignado la doctrina procesal, “**lo que en verdad hizo el constituyente fue radicar en sede jurisdiccional la potestad juzgadora del Estado en materia contencioso administrativa, dejando al legislador la determinación de la competencia concreta que habría de acotar el ejercicio de esa potestad juzgadora**”. (Juan Colombo Campbell, La Competencia, p. 550);

TRIGESIMO SEGUNDO: Que el legislador orgánico constitucional, en concordancia con lo señalado en la disposición cuarta transitoria en relación con el artículo 77 de la Constitución Política de la República, desde hace ya más de tres décadas le ha otorgado al Director del Servicio de Impuestos Internos facultades jurisdiccionales para resolver las reclamaciones tributarias. En efecto, el actual Código Tributario, correspondiente al Decreto Ley N° 830, de 1974, le ha entregado la competencia para conocer de dichas materias contencioso tributarias al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, en los términos establecidos en los artículos 6° B y 115 y siguientes de dicho cuerpo legal. Como lo ha señalado la doctrina se trata de un tribunal especial, unipersonal, de derecho, no letrado, permanente, de primera o única instancia y sujeto a la superintendencia de la Corte Suprema (Enrique Evans y Eugenio Evans, *Los Tributos ante la Constitución*, 1997, p. 43 y 44);

TRIGESIMO TERCERO: Que, sin embargo, justo es señalar que la doctrina nacional desde hace ya varios años, viene planteando críticas a la forma en que se encuentra estructurada la jurisdicción tributaria, particularmente por la circunstancia que la misma autoridad administrativa que fiscaliza el cumplimiento de las obligaciones impositivas sea quien a su vez resuelve en primera instancia dichos conflictos. Al efecto existe variada literatura (Vid. *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae* N° 4, 2000, en que se incluyen diversas exposiciones de los profesores Gorziglia, Brzovic, Morales, Feliú y Peña, entre otros. Del mismo modo, hace dos décadas, vid. *Revista de Derecho Económico* N° 64, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, 1984, artículos de los profesores Gutiérrez, Figueroa, Baraona y Ramírez). Como bien se sabe, nuestro sistema tributario se estructura sobre la base de que en primera instancia resuelve los reclamos tributarios el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, respecto de cuya sentencia sólo el contribuyente puede apelar para ante la Corte de Apelaciones respectiva, cuya decisión adicionalmente es susceptible de enmendarse por vía de casación ante la Corte Suprema. Dicha situación ha llevado incluso a algunos autores nacionales a sostener que “técnicamente, no existen tribunales tributarios de primera instancia”. Del mismo modo, la doctrina extranjera también ha llamado la atención sobre el punto, considerando el derecho comparado iberoamericano, habida cuenta de que la función jurisdiccional es ejercida por funcionarios administrativos (Ramón Valdés Costa, *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericanos*, Montevideo, 1982). La propia Corte Suprema también ha hecho presente su opinión en cuanto a que si bien *“un órgano extraño al Poder Judicial puede ejercer jurisdicción, tal como lo reconoce el inciso quinto del número 3° del artículo 19 de la Constitución Política, es necesario que ello se produzca en circunstancias que aseguren cabalmente a las partes o interesados en los asuntos sometidos a su conocimiento, la independencia e imparcialidad del tribunal que debe conocerlos y resolverlos, para hacer efectiva también en este punto la garantía del debido proceso que contempla ese precepto constitucional”*. (Oficio N° 3643, de 30 de diciembre de 2002);

TRIGESIMO CUARTO: Que lo anterior, como se ha señalado, ha motivado incluso la decisión legislativa en orden a establecer modificaciones sustanciales a la jurisdicción tributaria y que se encuentra en plena discusión en el Congreso Nacional, consignándose al efecto un amplio consenso en cuanto a la necesidad de *“perfeccionar la jurisdicción tributaria”*, y agregándose sobre el punto que *“la actual estructura jurisdiccional existente dentro de la Administración Tributaria, ha merecido algunos reparos, que se*

centran fundamentalmente en la falta de independencia de ellas con respecto al organismo público que las cobija” (Mensaje Presidencial de 19 de noviembre de 2002, Boletín N° 3139/05);

TRIGESIMO QUINTO: Que, como puede apreciarse, el legislador (esto es, el Decreto Ley N° 830, de 1974, correspondiente al Código Tributario, vigente como ley orgánica constitucional al tenor de lo preceptuado en la disposición cuarta transitoria de la Carta Fundamental en relación al artículo 77 de la misma), en ejercicio de sus facultades constitucionales soberanas, entregó a la propia administración la facultad de resolver las controversias tributarias en primera instancia, lo que –sin embargo- se encuentra en proceso de profunda y sustancial reforma. En otras palabras, el Código Tributario, en su Libro III, se refiere a la organización y atribuciones de los tribunales competentes para conocer de las reclamaciones tributarias, específicamente en sus artículos 115 y siguientes. Dicha normativa tiene su fundamento y habilitación constitucional en los artículos 77, 38 y 19 N° 3 de la Carta Fundamental. Las disposiciones aludidas del Código Tributario establecen entonces que las reclamaciones tributarias serán conocidas y resueltas en primera instancia por los Directores Regionales, pudiendo apelarse de su sentencia para ante la Corte de Apelaciones respectiva, otorgándose adicionalmente recursos de casación, en la forma y fondo, cuya competencia corresponde a la Corte Suprema. De este modo, como regla de competencia absoluta, el artículo 115 del Código Tributario consagra como tribunal de primera instancia al Director Regional de Impuestos Internos. En materia de competencia relativa, prevé la disposición que será competente el Director Regional de la unidad del SII que emitió la liquidación o el giro respectivo. Así las cosas, el tribunal tributario de primera instancia ejerce jurisdicción y tiene competencia absoluta y relativa para resolver las controversias tributarias sometidas a su conocimiento por mandato expreso de la disposición legal citada, en cumplimiento de la facultad que se le otorga soberanamente al legislador, especialmente en el artículo 77 de la Constitución Política de la República. A su turno, a las Cortes de Apelaciones respectivas les corresponde revisar en segunda instancia lo resuelto, pudiendo recurrirse de casación para ante la Corte Suprema de Justicia, en los términos que establece al efecto el Código Tributario;

V. LAS GARANTIAS DE UN DEBIDO PROCESO EN MATERIA DE RECLAMACIONES TRIBUTARIAS SOMETIDAS AL CONOCIMIENTO DE LOS DIRECTORES REGIONALES DE IMPUESTOS INTERNOS.

TRIGESIMO SEXTO: Que, como se sabe, el artículo 19 N° 3, inciso quinto, de la Constitución Política establece 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”;*

TRIGESIMO SEPTIMO: Que, en relación al punto, cuando se discutió en la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución el alcance de la norma, el comisionado Silva Bascuñán consideró relevante *“sintetizar lo que significa un proceso que sea respetable en el orden humano, y le pareció que ello no se satisface sólo con las menciones doctrinarias de la racionalidad y la justicia, sino que es un proceso en el cual se le permita oportunamente a la persona afectada conocer la acción y reaccionar frente a ella realizando la defensa y produciendo la prueba”*. Por su lado, el señor Evans afirmó que “es

*muy difícil señalar en el texto constitucional cuáles son las garantías reales de un debido proceso, porque es un convencido de que **ellas dependen de la naturaleza del procedimiento** y de todo el contenido de los mecanismos de notificación, defensa, producción, examen y objeción de la prueba y los recursos dependen, en gran medida, de la índole del proceso". En todo caso, planteó su preferencia por "los conceptos genéricos de 'racional y justo', **encargándole y obligándole al legislador a establecer siempre procedimientos que den garantía de racionalidad y justicia**, que el de establecer normas demasiado precisas", lo que en definitiva fue aprobado;*

TRIGESIMO OCTAVO: Que en relación al alcance del debido proceso, este Tribunal ha señalado que dicha garantía *"asegura también que **toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción se funde en un proceso previo legalmente tramitado, exigiendo al legislador que garantice un racional y justo procedimiento**. Es decir, lo que la disposición prescribe es que una vez establecido por el legislador un proceso legal, éste debe cumplir además con las cualidades de racional y justo". (Rol N° 198, 4 de enero de 1995). Como se sabe, el constituyente se abstuvo de enunciar las garantías del procedimiento racional y justo, ordenando siempre al legislador precisarlas en cada caso, "dejándose constancia que tales atributos se concretan, entre otros elementos, en principios como el de la igualdad de las partes y el emplazamiento, materializados en el conocimiento oportuno de la acción, la posibilidad de una adecuada defensa y la aportación de la prueba, cuando ella procede". (Rol N° 478, 8 de agosto de 2006). En palabras de esta Magistratura, de lo dicho se desprende que "se estimó conveniente otorgar un **mandato al legislador para establecer siempre las garantías de un proceso racional y justo, en lugar de señalar con precisión en el propio texto constitucional cuáles serían los presupuestos mínimos del debido proceso, sin perjuicio de dejar constancia que algunos de dichos elementos decían relación con el oportuno conocimiento de la acción y debido emplazamiento, bilateralidad de la audiencia, aportación de pruebas pertinentes y derecho a impugnar lo resuelto por un tribunal, imparcial e idóneo y establecido con anterioridad por el legislador"** (Rol N° 481, 4 de julio de 2006);*

TRIGESIMO NOVENO: Que, por su parte, la doctrina ha señalado como elementos configurativos de un "racional y justo procedimiento", entre otros: *"notificación y audiencia del afectado, pudiendo procederse en su rebeldía si no comparece una vez notificado; presentación de las pruebas, recepción de ellas y su examen; sentencia dictada en un plazo razonable; y posibilidad de revisión de lo fallado por una instancia superior igualmente imparcial y objetiva". (Enrique Evans de la Cuadra, Los Derechos Constitucionales, Tomo II, 2004, p. 144). A su vez, se ha sintetizado en tres puntos los requisitos esenciales de un justo y racional procedimiento: "a) que se deduzca y notifique la acción a las partes, otorgando a la parte contraria el plazo razonable para preparar su defensa y responderla adecuadamente; b) que exista real e igual oportunidad, entre las partes, de producción y refutación de pruebas, sin perjuicio de las evidencias que la autoridad competente obtenga de oficio; y c) que se dicte la sentencia con respeto a la Constitución y a las leyes, en procesos de doble instancia como regla general, de manera que la única instancia, o sin revisión del tribunal superior, sea nada más que excepcional" (José Luis Cea Egaña, Derecho Constitucional Chileno, Tomo II, p. 158);*

CUADRAGESIMO: Que, en el caso de autos, el proceso tributario de reclamación a que aluden los artículos 123 y siguientes del Código Tributario –y sin que lo anterior signifique un juicio de constitucionalidad de dichas normas, dado que ellos no han sido sometidas al conocimiento específico de este Tribunal- permite al contribuyente afectado tener conocimiento oportuno de la acción impetrada en su contra y ser escuchado, en consecuencia, conforme al principio de la bilateralidad de la audiencia. Así, el artículo 124 prevé la facultad de impetrar la acción de reclamación, dentro del plazo de sesenta días contados desde la respectiva notificación. Dicha reclamación debe cumplir con exigencias mínimas, como son el precisar los fundamentos de la demanda, acompañar los documentos fundantes e indicar las peticiones concretas que se formulan; existiendo, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 125 del Código Tributario, la posibilidad de subsanar las omisiones en que se hubiere incurrido. Del mismo modo, se establece en el artículo 132 del Código Tributario que el órgano jurisdiccional debe recibir la prueba ofrecida por el contribuyente, no existiendo limitaciones en tal sentido, en la medida que existan hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos. Al efecto, debe tenerse presente que la Corte Suprema ha señalado que la facultad de recibir la causa a prueba que el artículo 132 del Código Tributario consagra no puede ser usada en forma arbitraria por el juez tributario, de modo que si hay controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, debe necesariamente recibir la causa a prueba. Ello, por lo demás, constituye un elemento esencial del debido proceso, habida consideración que sólo puede pronunciarse sentencia en la medida que exista una adecuada defensa y las partes hayan podido producir libremente la prueba necesaria para acreditar sus pretensiones. *“De no proceder en la forma dicha, el juez no contará con los antecedentes probatorios necesarios para formarse la convicción y emitir con equidad y justicia su dictamen”* (Gaceta Jurídica 163, 1994, p. 117) Por último, el afectado tiene siempre derecho a apelar de lo resuelto para que la Corte de Apelaciones respectiva enmiende, en su caso, lo decidido en primera instancia e, incluso, que la Corte Suprema, por la vía de la casación, conozca de esta materia, en los términos preceptuados en los artículos 139 y 145 del Código Tributario, respectivamente. Todo lo anterior permite concluir que se resguardan los principios fundamentales mínimos que deben informar un proceso justo y racional, en los términos que ordena el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República, previéndose mecanismos eficaces y eficientes que permiten que tribunales superiores revisen lo obrado y resuelto en primera instancia por el órgano jurisdiccional respectivo, encontrándose este último sujeto en todo evento a la superintendencia disciplinaria de la Corte Suprema de Justicia;

VI. DETERMINACION DEL ORGANO JURISDICCIONAL COMPETENTE ES UNA DECISION SOBERANA DEL LEGISLADOR. CONSECUENCIAS DE LA DECLARACION DE INAPLICABILIDAD AL CASO CONCRETO.

CUADRAGESIMO PRIMERO: Que, como lo ha indicado esta Magistratura en diversas sentencias dictadas el último año, la decisión de sustituir o modificar –en este caso- el sistema de justicia tributaria por los vicios de mérito que se sustentan en la impugnación constitucional planteada en este proceso, constituye una problemática que deberá decidir el legislador –en actual proceso de modificación, por lo demás- dentro del marco de sus competencias mediante una ley orgánica constitucional, como lo ordena claramente el ya invocado artículo 77 de la Constitución Política, debiendo

sostenerse que, en todo caso, una discrepancia de criterio sobre este capítulo no resulta eficaz y pertinente por sí mismo para configurar la causal de inaplicabilidad, que en tal carácter establece el artículo 93 número 6º de la Carta Fundamental;

CUADRAGESIMO SEGUNDO: Que, en este sentido, es necesario reiterar que el Tribunal Constitucional es el principal órgano encargado de velar por que la ley, o más bien su aplicación a un caso concreto, efectivamente, no vulnere los límites constitucionales, lo que significa, a la vez, la garantía de **cierta esfera de autonomía del legislador**, que comprende, básicamente, el conjunto de apreciaciones de mérito, conveniencia y oportunidad que lo llevan a la adopción de una u otra fórmula normativa orgánica. De este modo, como se ha consignado por esta Jurisdicción Constitucional, sólo cuando el Congreso Nacional excede su ámbito de atribuciones, infringiendo los márgenes contemplados en el texto, principios o valores esenciales de la Carta Fundamental, o violente el proceso de formación de la ley, el Tribunal Constitucional puede intervenir para reparar los vicios de inconstitucionalidad en que éste haya incurrido (Vid, entre otros, Rol N° 664/2006, consid. 22º). Que, por lo demás, esta Magistratura también ha sostenido reiteradamente que el control constitucional que ejerce limita en el mérito del acto impugnado o controlado. En efecto, en este contexto, esta Corte ha afirmado que **“el Tribunal Constitucional no legisla ni administra, ni entra a calificar la bondad de las disposiciones legales o administrativas sometidas a su control. Sólo debe resolver si dichos actos se ajustan o no a los preceptos constitucionales. De una parte, debe velar por que la ley (...) no vulnere los límites constitucionales y, de otra, no puede inmiscuirse en la esencia del ejercicio de la función pública que le corresponde al Congreso Nacional”**. (Rol N° 591/2006, considerando 9º). Ha agregado, adicionalmente, que: **“En el caso del legislador, tal esfera de autonomía comprende, básicamente, el conjunto de apreciaciones de mérito y oportunidad que llevan a la adopción de una u otra fórmula normativa. Sólo cuando el Parlamento exceda su ámbito de competencia, infringiendo los márgenes contemplados en la Constitución, o violente el proceso de formación de la ley, el Tribunal Constitucional puede intervenir para reparar los vicios de inconstitucionalidad en que éste haya incurrido”** (Idem. En el mismo sentido vid., entre otros, Roles N°s 231, consid. 7º; 242, consid. 3º; 465, consid. 23º; 473, consid. 11; 541, consid. 15º y, recientemente, 786). En suma, **“la Carta Fundamental establece órganos legislativos, administrativos y jurisdiccionales, y cuando estos últimos controlan la constitucionalidad de los actos de los primeros no pueden invadir su campo propio, por lo tanto, les está vedado entrar a calificar el mérito, oportunidad o conveniencia de las normas impugnadas”** (Rol N° 535/2006, consid. 11º, y en el mismo sentido Rol N° 517/2006, consid. 12º);

CUADRAGESIMO TERCERO: Que dicho principio constituye una regla básica adoptada explícitamente por los más importantes Tribunales Constitucionales de Europa. Así, por ejemplo, el Consejo Constitucional Francés ha declarado su incompetencia para emitir pronunciamientos sobre cuestiones de mérito, consignando que **“la Constitución no le confiere al Consejo Constitucional un poder general para juzgar y decidir idéntico a aquél del Parlamento. Sólo le entrega competencia para decidir si una ley sometida a su control es consistente o no con la Constitución”**; concluyendo el Tribunal galo –en el ámbito de una modificación a la ley penal- que **“dentro de los márgenes de su misión, no le cabe al Consejo Constitucional**

reemplazar el **juicio del Parlamento** por el propio con respecto a la necesidad de las penas impuestas a los delitos". (Vid. David Dokhan, *Les limites du contrôle de la constitutionnalité des actes législatifs*, 2001, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, especialmente páginas 450 y siguientes). El Tribunal Constitucional español, por su parte, ha precisado que: *"La Constitución, como marco normativo, suele dejar al legislador márgenes más o menos amplios dentro de los cuales aquél puede convertir en Ley sus preferencias ideológicas, sus opciones políticas y sus juicios de oportunidad"*. Explicando dicho espacio de libertad legislativa, el Tribunal hispano ha añadido que: *"El legislador es libre dentro de los límites que la Constitución establece, para **elegir la regulación de tal o cual derecho o institución jurídica que considere más adecuada a sus preferencias políticas**. Quien no puede dejarse llevar a este terreno es el Tribunal Constitucional"*. Como ha indicado la doctrina hispana *"el juicio del Tribunal se ha de circunscribir así a determinar la conformidad con la Constitución de la Ley impugnada. No es, por tanto, un juicio de valor acerca de si la regulación adoptada es o no la más oportuna, porque éste es el campo de actuación en que han de moverse las distintas opciones políticas dentro del marco de la Constitución"* (Francisco Fernández Segado, *El sistema constitucional español*, 1992, p. 1085). En el mismo sentido, en Alemania, se ha precisado que *"mientras no se oponga a mandatos o prohibiciones constitucionales, **el parlamento es libre en el empleo de sus facultades legislativas de configuración**, en la determinación de prioridades y en el recurso a medios presupuestarios; igualmente libre es el Gobierno en su política interior y exterior o la Jurisdicción a la hora de interpretar y aplicar el derecho ordinario. El Bundesverfassungsgericht no es competente para examinar si cualquiera de tales órganos ha observado adecuadamente sus responsabilidades o ha dado con la **fórmula de solución más justa**"* (Helmut Simon, *La Jurisdicción Constitucional*, en *Manual de Derecho Constitucional*, varios autores, 1996, p. 851). De este modo, como lo ha consignado el Tribunal Constitucional alemán, el legislador goza de un espacio de reglamentación, valoración y examen propio que, en principio, no puede ser revisado por los tribunales (Sentencia de la Segunda Sala, 29 de octubre de 1987, Tomo 77, página 170 II, en *"50 años de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán"*, Jürgen Schwabe, 2003, p. 92). Por último, en el caso de Italia, el principio de la autonomía legislativa ha sido reconocido expresamente por la normativa que reglamenta las funciones del Tribunal Constitucional, particularmente el artículo 28 de la Ley 87, del 11 de marzo de 1953, que veda a dicho órgano de control constitucional *"cualquier valoración de naturaleza política y cualquier control sobre el uso del poder discrecional del Parlamento"*;

CUADRAGESIMO CUARTO: Que, así las cosas, esta Magistratura, por ahora, mantiene su criterio en cuanto a señalar que la determinación del órgano jurisdiccional que debe conocer, en el caso específico de autos, de los contenciosos tributarios, es una materia que es privativa del legislador, por lo que no corresponde su revisión judicial por la vía de la jurisdicción constitucional, en tanto en cuanto en su aplicación no se acrediten infracciones sustanciales, concretas y precisas a la Carta Fundamental, lo que tampoco ha ocurrido en el caso de autos. En efecto, el requirente plantea una serie de situaciones que podrían afectar la independencia e imparcialidad del órgano jurisdiccional, específicamente la sujeción a criterios interpretativos administrativos y el que el propio Servicio de Impuestos Internos se pudiera hacer parte en dichos autos, nada de lo cual sin embargo se ha acreditado circunstanciadamente, lo que transforma dichas objeciones

de inconstitucionalidad en situaciones meramente hipotéticas. El mismo criterio se sostuvo por esta Magistratura en relación a la jurisdicción militar al consignarse que *“la decisión de sustituir o modificar el sistema de justicia militar por los vicios de mérito que se sustentan en la impugnación constitucional planteada en este proceso, constituye una problemática que deberá decidir el legislador dentro del marco de sus competencias, mediante una ley orgánica constitucional, como lo ordena claramente el ya invocado artículo 77 de la Constitución Política, debiendo sostenerse que, en todo caso, una discrepancia de criterio sobre este capítulo no resulta eficaz para configurar la causal de inaplicabilidad que en tal carácter establece el artículo 93 N° 6 de la Carta Fundamental”* (Rol N° 664/2006, consid. 5º);

CUADRAGESIMO QUINTO: Que, en todo caso, respecto de la circunstancia de que el órgano jurisdiccional –esto es, el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos- pudiera encontrarse sujeto a la interpretación oficial del superior jerárquico, cabe señalar que ello sólo debe entenderse exclusivamente para las facultades fiscalizadoras, esto es, administrativas, más no para las jurisdiccionales. En otras palabras, ni el órgano jurisdiccional de primera instancia ni los tribunales de justicia superiores se encuentran obligados a resolver y fallar las controversias tributarias de acuerdo a las instrucciones que pudiere emitir eventualmente al efecto el Servicio de Impuestos Internos. El conocimiento y fallo de estos asuntos debe efectuarse con estricta sujeción a las normas legales establecidas en el Código Tributario y, supletoriamente, en el Código de Procedimiento Civil y al mérito de la prueba rendida. Confirmando lo anterior, es del caso tener presente que el antiguo artículo 7º, letra c) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos (DFL N° 7) otorgaba al Director Nacional del mismo la facultad de supervigilar el cumplimiento de las instrucciones que impartiera y la estricta sujeción a las mismas de los “dictámenes, resoluciones y fallos”, habiéndose eliminado esta última referencia por el artículo 63, letra c), de la Ley N° 18.382, publicada en el Diario Oficial de 28 de diciembre de 1984. Entre las motivaciones que se tuvieron presente para introducir tal modificación, cabe recordar lo consignado por el Director de la época, en cuanto a que dicha enmienda *“consiste en que los Directores Regionales pueden fallar o resolver las reclamaciones tributarias sin que sus fallos queden sujetos a revisión por parte de la Dirección Nacional”* (sesión conjunta de las Comisiones Legislativas, 4 de diciembre de 1984, en Historia de la Ley, p. 195). En otras palabras, ***“no corresponde instruir a los Directores Regionales acerca de cómo deben realizar los fallos, qué normas de derecho deben aplicar, etcétera, ya que ellos constituyen tribunales soberanos especiales, con facultades omnímodas para fallar”*** (sesión conjunta de 13 de diciembre de 1984, en Historia de la Ley, p. 391). Así por lo demás lo han señalado la jurisprudencia y la doctrina. En efecto, se ha sentenciado que *“es efectivo que el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos cuenta con la facultad exclusiva de interpretar administrativamente la ley tributaria y que ella se traduce en documentos oficiales, como los oficios y circulares; pero ninguna actuación interpretativa obliga a los contribuyentes, ni menos aún, a los órganos jurisdiccionales, quienes son libres para interpretar la ley de acuerdo con la metodología contenida en los artículos 19 a 24 del Código Civil”* (Corte de Apelaciones de Santiago, 19 de diciembre de 2006, Rol N° 1435-2002). Idéntico criterio ha sostenido la doctrina, indicando al efecto que *“cuando los respectivos Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos actúan en calidad de órganos jurisdiccionales, no pueden sujetarse a las instrucciones que sobre materias tributarias establece el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos. En efecto, es un*

*principio inconcuso que dentro de la jerarquía de los tribunales, los tribunales de primera y segunda instancia son tribunales que no sólo analizan los hechos sino también el derecho, y que la Corte Suprema, en los procedimientos habituales, sólo analiza y resuelve los puntos de derecho a través del recurso de casación en el fondo. Pues bien, resulta que el Director Regional, cuando actúa como tribunal, lo hace como tribunal de primera instancia, entendiendo esta última expresión como el primer grado de conocimiento y fallo de un tribunal, en el que este conoce tanto de los hechos como del derecho involucrado (...) En consecuencia, pese a la existencia del artículo 19, letra b, de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, **los Directores Regionales, cuando actúan en calidad de órganos jurisdiccionales de primera instancia, no pueden prescindir de la obligación de interpretar la ley, sin sujeción alguna a las instrucciones del Director Nacional, ya que de hacerlo se está privando de un elemento esencial de su función**" (Eduardo Morales Robles, Los problemas de la interpretación administrativa de la ley tributaria, en Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae N° 6, 2002, p. 206);*

CUADRAGESIMO SEXTO: Que, por último, este Tribunal no puede dejar adicionalmente de tener en consideración las consecuencias, para el caso concreto, que podría ocasionar una declaración de inaplicabilidad como la impetrada en estos autos. En efecto, constituye un principio elemental de prudencia constitucional el que el Tribunal Constitucional debe abstenerse de declarar la inaplicabilidad por inconstitucionalidad de una norma en aquellos casos en que ello pudiera engendrar una lesión de mayor envergadura constitucional. Como lo ha sostenido la doctrina, *"el juez debe interpretar previsivamente, teniendo presente las consecuencias de su decisión jurisdiccional para el caso concreto y para el conjunto de la sociedad (bien común), lo que, a su vez, otorga razón habilidad al fallo o sentencia, al ponderar los intereses sociales además de los intereses particulares"* (Humberto Nogueira Alcalá, Lineamientos de interpretación constitucional y del bloque constitucional de derechos, 2006, pág. 153). En tal sentido, como nos lo recuerda Otto Bacón, el intérprete no debe olvidar la consideración de las potenciales consecuencias de su sentencia. En el caso concreto que se ha sometido a conocimiento de este Tribunal, de sostenerse que el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos carecería de respaldo constitucional para ejercer sus funciones jurisdiccionales, ello produciría eventualmente un efecto indeseado, puesto que ningún órgano jurisdiccional sería competente para conocer de dichas materias, lo que supondría una inconstitucionalidad mayor, al dejar sin órgano jurisdiccional competente para conocer respecto de la situación infraccional tributaria concreta, afectando especialmente el derecho constitucional a recurrir a los tribunales, el derecho a la jurisdicción y al debido proceso, en los términos que reconoce y resguarda el propio artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República. A lo anterior se suma la circunstancia de que sólo se ha impugnado la norma que le otorga competencia a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, más no las disposiciones procesales del Código Tributario, aunque evidentemente de la simple lectura del requerimiento de autos se concluye que también existen fundados reparos de constitucionalidad al procedimiento mismo de primera instancia, que en todo momento hace referencia al órgano jurisdiccional competente, todo lo cual puede producir graves efectos desde el punto de vista constitucional, al no existir precisión de cuál sería sin embargo el órgano jurisdiccional competente y aun el procedimiento aplicable. Así, por lo demás, lo ha destacado cierta doctrina al consignar 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 para aplicar o incluso se podría llegar al absurdo de no reconocer tribunal llamado por la ley a conocer de la cuestión**" (Iris Vargas Delgado, La garantía del justo y racional procedimiento en la jurisdicción tributaria, Revista Chilena de Derecho N° 25, 1998, p. 560);*

VII. LA ACCION DE INAPLICABILIDAD Y SU RELACION AL CASO CONCRETO.

CUADRAGESIMO SEPTIMO: Que, por último no debe olvidarse el carácter concreto de la acción de inaplicabilidad, de suerte tal que, para ser acogida, la aplicación del precepto legal impugnado al caso específico ha de resultar contraria a la Constitución, tal como lo preceptúa el artículo 93 N° 6 de la Constitución Política de la República; lo que relativiza, por una parte, el examen meramente abstracto de constitucionalidad y, por la otra, impide extraer conclusiones, reglas y principios generales a partir de una sentencia de inaplicabilidad, por lo que resulta necesario reiterar lo señalado por esta Magistratura en cuanto a que lo decidido en un proceso determinado ha de entenderse referido sólo y exclusivamente al mismo;

CUADRAGESIMO OCTAVO: Que, en efecto, como lo ha indicado de manera reiterada este mismo Tribunal en diversas sentencias pronunciadas durante el último año, la acción de inaplicabilidad dice relación con el examen concreto de si el precepto legal invocado en una gestión judicial pendiente y correctamente interpretado producirá efectos o resultados contrarios a la Constitución; lo que ciertamente marca una diferencia sustancial con el régimen vigente en Chile entre los años 1925 y 2005, en que la competencia en esta materia estaba reservada de manera privativa y exclusiva a la Corte Suprema de Justicia;

CUADRAGESIMO NOVENO: Que, explicitando este punto, se ha fallado que *"la decisión jurisdiccional de esta Magistratura ha de recaer en la conformidad o contrariedad con la Constitución que la aplicación del precepto impugnado pueda tener en un caso concreto y no necesariamente en su contradicción abstracta y universal con la preceptiva constitucional"* (Rol N° 546/2006). De este modo, la declaración de inaplicabilidad no significa que siempre la norma impugnada sea *per se* inconstitucional, sino que únicamente en el caso concreto dentro del cual se formula el respectivo requerimiento. En otras palabras, *"en sede de inaplicabilidad, el Tribunal está llamado a determinar si la aplicación del precepto en la gestión específica resulta contraria a la Constitución"*. (Rol N° 480/2006);

QUINCAGESIMO: Que, en resoluciones anteriores, como las contenidas en los roles N° 478, 546, Capítulo I, 473, 517 y 535, este Tribunal ha precisado y se ha extendido en sus consideraciones acerca de la naturaleza de la actual acción de inaplicabilidad y sus evidentes diferencias con la similar prevista en la Carta Fundamental con anterioridad a la reforma del año 2005, destacando especialmente la constatación de que de la simple comparación del texto del

actual artículo 93 N° 6 con el antiguo artículo 80 de la Carta Fundamental, que entregaba esta facultad a la Corte Suprema, se desprende que mientras antes se trataba de una confrontación directa -y más bien abstracta- entre la norma legal y la disposición constitucional, ahora –en cambio- se está en presencia de una situación completamente diferente, por cuanto lo que podrá ser declarado inconstitucional, por motivos de forma o de fondo, es la aplicación del precepto legal impugnado a un caso concreto, todo lo cual –ciertamente-, como se ha indicado, relativiza el examen abstracto de constitucionalidad, marcando así una clara diferencia con la regulación prevista por el texto constitucional anterior;

QUINCAGESIMO PRIMERO: Que lo expresado, entonces, deja de manifiesto que las características y circunstancias particulares y precisas del caso concreto de que se trate han adquirido, en el actual texto constitucional, una relevancia sustancialmente mayor de la que debía atribuírseles antes de 2005 pues, ahora, la decisión jurisdiccional de esta Magistratura ha de recaer en la conformidad o contrariedad con la Constitución que la aplicación del precepto impugnado pueda tener en cada caso concreto *sub. lite*, lo que no implica, necesariamente, una contradicción abstracta y universal con la preceptiva constitucional. De esta manera, como se ha precisado por esta Magistratura Constitucional, el que en un caso determinado se declare un precepto legal inaplicable por inconstitucional, no significa que siempre y en cualquier caso procederá formular igual declaración (Rol N° 596). Así las cosas, lo que el Tribunal debe efectuar es un examen concreto de si la norma aplicada a la gestión produce efectos o resultados contrarios a la Constitución Política. En otras palabras, las características y circunstancias específicas y particulares del caso concreto adquieren especial relevancia al momento de resolver esta acción de inaplicabilidad, habida consideración de que la decisión judicial recae respecto de la conformidad o contrariedad con la Constitución que la aplicación del precepto legal impugnado pueda tener en cada caso concreto, de modo que no se trata de una declaración abstracta y universal, desvinculada de la gestión judicial que la motiva;

QUINCAGESIMO SEGUNDO: Que de la simple lectura del requerimiento de autos y de sus fundamentos esenciales se desprende –ciertamente- que los reproches de constitucionalidad van más bien dirigidos a los preceptos legales en abstracto y no al caso concreto, todo lo cual configura esta presentación como un recurso de inconstitucionalidad y no de inaplicabilidad, lo que obliga a desechar este requerimiento;

QUINCAGESIMO TERCERO: Que, en efecto, en el caso de autos, como ya se ha señalado, no se ha acreditado circunstanciadamente que la aplicación de los preceptos legales al caso concreto importe una vulneración específica a los principios del debido proceso, al negársele al recurrente la posibilidad de ser escuchado y de aportar pruebas, como tampoco que exista una decisión jurisdiccional fundada en interpretaciones de carácter puramente administrativo, habida consideración de que -como se ha explicado- el órgano jurisdiccional de primera instancia deberá resolver –en el marco de un debido proceso- con estricta sujeción a las leyes y a la prueba rendida, todo lo cual podrá ser enmendado eventualmente por el tribunal superior que conozca del recurso de apelación y, en su caso, por la Corte Suprema a través de los recursos de casación en la forma y fondo. Adicionalmente no existe constancia en autos ni se ha acreditado que el Servicio de Impuestos Internos pretenda hacerse parte en los autos de reclamación tributaria, como sostiene la recurrente. Así las cosas, los

reproches formulados por la requirente de autos más bien parecen propios de una acción de inconstitucionalidad de efectos generales y abstractos que de una de inaplicabilidad al caso concreto, en los términos que se ha consignado en los considerándoos precedentes;

Y TENIENDO PRESENTE lo prescrito en los artículos 5º, 6º, 7º, 19, número 3, inciso quinto y 93, inciso primero, N° 6, de la Constitución Política de la República; 6º, letra B) N° 6, y 115 del Código Tributario; 19, letra b), del DFL N° 7 de 1980, y 30 y 31 de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional de este Tribunal,

SE RESUELVE:

SE RECHAZA EL REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD DEDUCIDO A FOJAS UNO. DÉJESE SIN EFECTO LA SUSPENSIÓN DECRETADA EN AUTOS.

Se previene que los **Ministros señores Jorge Correa Sutil y Francisco Fernández Frades** concurren al fallo teniendo exclusivamente presente lo siguiente:

PRIMERO. Que tienen la convicción de que el procedimiento de sustanciación y resolución de reclamos tributarios a cargo del respectivo Director Regional del Servicio de Impuestos Internos es uno de índole administrativa y no propiamente jurisdiccional. Los motivos para arribar a esta conclusión los han expuesto extensamente en sus disidencias a las sentencias de inaplicabilidad recaídas en los roles 499, 502, 515, 520, 525, 526, 527, 528, 547, 554, 555, 566, 569, 574, 595, 604, 605, 606, 613, 614, 627, 628, 629, 630, 635, 636, 639, 640, 641, 642, 647, 657 y 658, todos del año 2006, y respecto de la sentencia de inconstitucionalidad rol número 681 de 2006.

SEGUNDO. Que, a quien está llamado a resolver una reclamación jerárquica al interior del propio servicio que impone una determinada obligación tributaria, no le resultan exigibles los atributos de imparcialidad e independencia que sí son exigibles de los terceros que, como jueces, resuelven una controversia. Los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos obviamente carecen de independencia respecto del Servicio de Impuestos Internos, por cuyos intereses están funcionariamente obligados a velar, y de imparcialidad para resolver una reclamación en que el Servicio que representan tiene un interés directo, todo ello por las razones ya expuestas en los votos disidentes a que se ha hecho referencia. A juicio de estos previnientes, tal falta de imparcialidad e independencia no es obstáculo para que estos funcionarios sean llamados a resolver una reclamación jerárquica, como etapa previa necesaria a la interposición de un reclamo judicial. Ello es expresión de una técnica legislativa lícita que, para evitar que un exceso de conflictos llegue directamente al sistema judicial, establece esta etapa administrativa previa en que algunos de tales conflictos pueden quedar resueltos o ser reducidos en su magnitud.

TERCERO. Que la independencia e imparcialidad del juzgador que resulta exigible a toda decisión jurisdiccional se verifica, en la especie, en el tribunal que conoce del asunto, agotadas las instancias administrativas. Conforme lo establece el artículo 120 del Código Tributario, este Tribunal es la Corte de

Apelaciones respectiva, a quien corresponde conocer de los recursos que se deduzcan en contra de las resoluciones del Director Regional.

Acordada con el **voto en contra de los Ministros Raúl Bertelsen Repetto, Mario Fernández Baeza y Marisol Peña Torres**, quienes estuvieron por aceptar el requerimiento y declarar la inaplicabilidad de los artículos 6°, letra B) N° 6, y 115 del Código Tributario, y del artículo 19, letra b), del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, para lo cual tienen en cuenta las siguientes consideraciones:

PRIMERO.- Lo expuesto en los considerándoos primero a vigésimo noveno y trigésimo segundo a trigésimo cuarto de la sentencia acordada por la mayoría de los Ministros de este Tribunal, que los disidentes comparten, y en los cuales se indica el cumplimiento de los requisitos que la Constitución Política establece para interponer una acción de inaplicabilidad, el carácter de órgano jurisdiccional que reviste el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos y el sistema contencioso administrativo que existe en Chile en materia tributaria;

SEGUNDO.- Que aunque corresponde al legislador, según los artículos 38, inciso segundo, 76 y 77 de la Constitución Política, la determinación de los tribunales que conocerán de las reclamaciones que las personas interpongan contra la Administración del Estado, como asimismo regular la organización y competencia de los mismos, dicha atribución, como ocurre siempre en el ejercicio de toda potestad estatal, ha de ejercerse con pleno respeto a los derechos y garantías que reconoce la Carta Fundamental;

TERCERO.- Que la Constitución Política, si bien permite la existencia de órganos que formando parte de la Administración ejerzan jurisdicción, requiere que ellos, en su existencia, composición, competencia y procedimientos, aseguren a toda persona la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos, garantía que contiene como una de sus exigencias específicas la existencia de un procedimiento racional y justo establecido por el legislador;

CUARTO.- Que los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, conforme a lo dispuesto en los artículos 6°, letra B), N° 6, y 115 del Código Tributario, y artículo 19, letra b), del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, ejercen funciones jurisdiccionales. Así lo ha resuelto este Tribunal al declarar en diversas oportunidades que la aplicación del artículo 116 del mismo Código resulta contraria a la Constitución, como también al pronunciar la inconstitucionalidad de dicha disposición en sentencia de 26 de marzo de 2007, Rol N° 681;

QUINTO.- Que cabe recordar, al respecto, que en la sentencia de 30 de agosto de 2006, dictada en el Rol N° 472 y que fue la primera oportunidad en que se declaró la inaplicabilidad del artículo 116 del Código Tributario, este Tribunal, luego de reproducir los artículos 6°, letra B), N° 6, y 115 del Código Tributario, y el artículo 19, letra b), del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, expresó en el considerando décimo quinto: “Que de los preceptos transcritos se aprecia que los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, en el territorio que les corresponde, ejercen funciones de carácter jurisdiccional, entendida la jurisdicción, al decir de este Tribunal, como “el poder deber que

tienen los tribunales para conocer y resolver, por medio del proceso y con efecto de cosa juzgada, los conflictos de intereses de relevancia jurídica que se promuevan en el orden temporal dentro del territorio de la República y en cuya solución les corresponda intervenir” (Sentencia Rol N° 346, de 8 de abril de 2002, considerando 43°);

SEXTO.- Que esta misma Magistratura, en su sentencia de 26 de marzo de 2007, en la que declarara la inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario, reitera la índole jurisdiccional de la facultad concedida a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos para conocer de las reclamaciones de los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias. Al efecto, en el considerando décimo tercero recuerda que “este Tribunal ha afirmado la naturaleza jurisdiccional de tal facultad, en cada uno de los pronunciamientos de inaplicabilidad que sirven de antecedente y fundamento a esta sentencia, teniendo presente, para ello, los preceptos constitucionales que regulan el ejercicio de la jurisdicción y su distribución entre los tribunales establecidos por la ley; la historia fidedigna del establecimiento de las respectivas disposiciones legales; las precisiones conceptuales efectuadas por el propio Servicio de Impuestos Internos; los antecedentes del proyecto de ley sobre tribunales tributarios, en actual trámite legislativo; la jurisprudencia previa tanto de este Tribunal como de la Excm. Corte Suprema y la correlación armónica de diversos preceptos contenidos en el mismo Código Tributario”;

SÉPTIMO.- Que es inconciliable con la referida garantía constitucional de igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos y la exigencia de un racional y justo procedimiento, la existencia, al interior de la Administración, de órganos que formen parte de la estructura de un servicio público y a los cuales corresponda ejercer funciones jurisdiccionales que tengan por objeto conocer de las actuaciones del propio servicio, lo que no se opone, sin embargo, a la existencia de órganos que, legalmente habilitados, ejerzan alguna atribución jurisdiccional para conocer de conflictos entre particulares e, incluso, entre particulares y la Administración, pero siempre que aquellos órganos dotados de jurisdicción gocen de una efectiva independencia e imparcialidad frente a los órganos administrativos cuyas actuaciones están llamados a enjuiciar;

OCTAVO.- Que esta exigencia es doctrina de este Tribunal, el que en sentencia de 21 de diciembre de 1987, Rol N° 46, manifestó que “está de acuerdo en “que todo juzgamiento debe emanar de un órgano objetivamente independiente y subjetivamente imparcial, elementos esenciales del debido proceso que consagra toda la doctrina procesal contemporánea”. Es más, a juicio de este Tribunal, la independencia e imparcialidad del juez no sólo son componentes de todo proceso justo y racional, sino, además, son elementos consustanciales al concepto mismo de tal” (considerando décimo);

NOVENO.- Que los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos son funcionarios de un servicio al que corresponde la aplicación y fiscalización de las disposiciones tributarias y cuyas actuaciones dan origen a las reclamaciones de los contribuyentes, reclamaciones de las que a ellos corresponde conocer como tribunales de primera instancia, razón por la cual, aunque no hayan recibido instrucciones para el caso particular sometido a su conocimiento, se encuentran en una situación en que carecen de la independencia e imparcialidad propias de un órgano jurisdiccional ya que en

el reclamo que tienen que fallar el Servicio al que pertenecen tiene un interés directo;

DÉCIMO.- Que, por consiguiente, de aplicarse los artículos 6º, letra B), Nº 6, y 115 del Código Tributario, y el artículo 19, letra b), del Decreto con Fuerza de Ley Nº 7, de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, en la gestión judicial con ocasión de la cual se ha solicitado su inaplicabilidad, resultaría que un reclamo tributario sería conocido y resuelto por un órgano jurisdiccional que carece de independencia e imparcialidad, lo que resulta contrario a la Constitución Política que garantiza la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos y la existencia de un racional y justo procedimiento, razón por la cual corresponde declarar su inaplicabilidad;

DÉCIMO PRIMERO.- Que, finalmente, la necesidad de asegurar el juzgamiento “por el tribunal que señalare la ley y que se hallare establecido por ésta con anterioridad a la perpetración del hecho”, tal como se ordena en el inciso cuarto del artículo 19, Nº 3, de la Carta Fundamental, no debe llevar a concluir que la declaración de inaplicabilidad de los preceptos legales impugnados deja al requirente sin tribunal que juzgue su reclamo. Por el contrario, a juicio de estos disidentes, la referida declaración hace inmediatamente aplicable lo previsto en el artículo 38, inciso segundo, de la Constitución Política, de forma que el presunto afectado por la lesión de un derecho tiene abierto el camino para ampararlo a través de los tribunales a que alude dicho precepto.

Redactó la sentencia el Ministro señor Enrique Navarro Beltrán, la prevención sus autores y la disidencia el Ministro señor Raúl Bertelsen Repetto. Comuníquese, regístrese y archívese.

Rol N° 616-2006.

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidente Subrogante, don Juan Colombo Campbell, y por los Ministros señores Raúl Bertelsen Repetto, Hernán Vodanovic Schnake, Mario Fernández Baeza, Jorge Correa Sutil, Marcelo Venegas Palacios, señora Marisol Peña Torres, Enrique Navarro Beltrán y Francisco Fernández Fredes. Autoriza el Secretario del Tribunal Constitucional, don Rafael Larraín Cruz.