

ANÁLISIS DE LEY DE TRIBUNALES TRIBUTARIOS

Jaime García Escobar

Master en Economía y Gestión, Universidad Gabriela Mistral

Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Católica de Chile

Profesor de Pre y Post grado en las Universidades de Chile y del Desarrollo

Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile

Socio de Estudio de Abogados

Virna Velásquez Garrote

Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Católica del Norte

Abogada, Universidad Católica del Norte

Relatora de la Corte de Apelaciones de San Miguel

Resumen

El objetivo del presente trabajo es analizar el proyecto de ley de Tribunales Tributarios, ingresado al Parlamento por la Sra. Presidenta con fecha 30 de octubre de 2006.

La finalidad del mismo es estudiar los aspectos más importantes de éste, a fin de plasmar una crítica que lo mejore.

Las conclusiones generales apuntan a que, sin duda se ha mejorado sustancialmente el proyecto que se tramitaba en el Senado. Esta mejoría se acentúa en todo lo referido a la independencia del Juez Tributario, quien pasa a ser un Tribunal Especial dentro del Poder Judicial, absolutamente independiente del Servicio de Impuestos Internos.

Análisis del proyecto de tribunales tributarios

El objetivo de este trabajo es realizar un análisis del proyecto de ley de tribunales tributarios que actualmente se tramita en el Congreso Nacional, así como, de la indicación sustitutiva recientemente realizada al mismo. También queremos referirnos, aun cuando no sea la finalidad de éste, al tema del establecimiento de Tribunales Tributarios Arbitrales. Pero previo a ello, estimamos necesario hacer una breve reseña de la problemática del tribunal tributario, señalando los diversos derroteros por los que ha transitado.

I.- Introducción

La Constitución Política de la República consagra en diversas disposiciones el principio del debido proceso. En lo que a la jurisdicción se refiere, el artículo 19 N° 3 incisos cuarto y quinto establece que:

“Nadie puede ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que señalare la ley y que se hallare establecido por ésta con anterioridad a la perpetración del hecho”.

“Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado”.

Ahora bien, según lo dispuesto en el artículo 6° letra B N° 6 del Código Tributario, la autoridad facultada para resolver los litigios tributarios es el Director de cada Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos que existe en nuestro país.

Pues bien, esta jurisdicción ha sido criticada por su falta de imparcialidad e independencia, objeción que se agudizó cuando se delegó la jurisdicción, naciendo los “Tribunales Tributarios”. Es toda esta curiosa y confusa situación, la que justificó que la autoridad enviare proyectos de ley que tienen por efecto producir un gran cambio cualitativo en la estructura y procedimiento judicial tributario en Chile.

II.- Proyecto de ley de tribunales tributarios

Con fecha 19 de diciembre de 2002, el Presidente Ricardo Lagos envió a la Cámara de Diputados un proyecto de ley de tribunales tributarios. El día 13 de diciembre de 2005, éste fue aprobado por la Honorable Cámara de Diputados, quien lo despachó para su estudio en el Senado.

A este respecto, con fecha 30 de diciembre de 2002, la Excma. Corte Suprema evacuó un informe en que se muestra especialmente en desacuerdo con el proyecto en estudio.

En efecto, el referido documento sostiene que la vía más idónea para fortalecer la jurisdicción tributaria cuya primera instancia compete actualmente a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, consiste en estructurarla sobre la base de Juzgados Tributarios creados en el Poder Judicial, radicando en salas especializadas de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema, respectivamente, el segundo grado del procedimiento y la resolución de los recursos de casación correspondientes.

Prosigue el informe diciendo que, en concepto de la Corte, los juzgados tributarios debieran constituir tribunales especiales integrados al Poder Judicial en los términos del inciso tercero del artículo 5° del Código Orgánico de Tribunales, que participen de la independencia orgánica

y funcional que es propia de los tribunales de justicia, con todas las características, responsabilidades y atributos que los distinguen.

En tal virtud, señalan los señores Ministros, como quiera que el proyecto establece una primera instancia en la materia a cargo de tribunales que seguirán perteneciendo administrativamente al Servicio de Impuestos Internos, de cuyas jefaturas emanan las resoluciones objeto de las reclamaciones o denuncias que conocerán esos tribunales y que será parte en los procedimientos en que se ventilarán tales asuntos, “la Corte Suprema no puede emitir un informe favorable a esta iniciativa legal”.

III.- Un nuevo proyecto

Ahora bien, con fecha 30 de octubre de 2006, la Sra. Presidenta de la República, presentó a consideración del Congreso una indicación sustitutiva al proyecto de ley que tiene por objeto fortalecer y perfeccionar la jurisdicción en materia tributaria, que establece diferencias de tal entidad, que perfectamente puede considerarse que nos enfrentamos a un nuevo proyecto.

A continuación, procedemos a realizar un análisis de aquellas cuestiones que presentan mayor interés en el nuevo proyecto de ley de Tribunales Tributarios, muchas de las cuales coinciden con lo que se proponía en el proyecto antiguo. Hacemos la prevención que en el presente trabajo sólo nos referiremos al tema tributario, más no al aduanero. A nuestro juicio, ellas son las siguientes:

A) RESPECTO A LA INDEPENDENCIA DEL JUEZ TRIBUTARIO

Esta es una de las modificaciones más trascendentes al proyecto primitivo, consistente en que el Tribunal Tributario y Aduanero debe formar parte del Poder Judicial, sin tener relación alguna con el Servicio de Impuestos. Vale decir, en definitiva se propone lo que señalaba la Excm. Corte Suprema.

En efecto, el Juez será designado por el Presidente de la República, de una terna propuesta por la Corte de Apelaciones, debiendo la I. Corte formar la terna de una lista de un mínimo de cinco y un máximo de diez nombres que le será propuesta por la Dirección Nacional del Servicio Civil.

La Dirección Nacional del Servicio Civil es un servicio público, creado en la Ley N° 19.882, de 23 de junio de 2003, que regula la “Nueva Política de Personal a los Funcionarios Públicos”. Este servicio es descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, que se relaciona con el Presidente de la República a través del Ministerio de Hacienda y que tendrá como objeto la coordinación, supervisión y perfeccionamiento de las funciones del personal de los servicios de la administración civil del Estado.

El proyecto señala que los Tribunales Tributarios y Aduaneros son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio. En cuanto a su competencia, ellos son competentes para conocer de todas las reclamaciones tributarias que genere la actividad fiscalizadora del Servicio, vale decir, poseen la misma competencia que actualmente corresponde a los Directores Regionales del Servicio de Impuesto Internos.

En cuanto a su competencia territorial, existirá un Tribunal Tributario y Aduanero en cada Región de país, salvo en la Región Metropolitana, en que se establecen cuatro. Pero en el territorio jurisdiccional que corresponde a las comunas de Providencia, Las Condes, Vitacura, Lo Barnechea, Ñuñoa, La Reina, Macul, Peñalolén, La Florida, Puente Alto, Pirque y San José de Maipo, el tribunal estará servido por dos jueces.

El resto del personal del Tribunal será nombrado por el Presidente de la Corte de Apelaciones respectiva, previo concurso público.

Se declara expresamente que le son aplicables a dichos magistrados las normas contenidas en los artículos 79, 80 y 82 de la Constitución Política de 1980. Por otra parte, éstos serán calificados por la Corte de Apelaciones respectiva. En contra de esta resolución, se podrá apelar para ante la Excm. Corte Suprema. El resto del personal del tribunal será calificado por aquellos, aplicándose las normas del Código Orgánico de Tribunales.

La nueva indicación de la Sra. Presidenta, avanza notablemente en lo relativo a la independencia e imparcialidad del Tribunal Tributario y Aduanero. En efecto, la actual judicatura que se propone posee el carácter de tribunal especial, vale decir, desaparece todo nexo con el Servicio de Impuestos Internos, lo que resulta ser una situación del todo deseable, debe ser ésta la mejor alternativa de Tribunales Tributarios que se puede concebir, esto es, un órgano jurisdiccional (inserto dentro del poder judicial), especial e independiente en el ejercicio de su ministerio, vale decir, se adopta el criterio que señalaba la Excm. Corte Suprema en su informe de 30 de diciembre de 2002.

Finalmente, el proyecto crea una Unidad Administrativa, que será un órgano funcionalmente desconcentrado de la Subsecretaría de Hacienda, a quien corresponderá la gestión administrativa de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, teniendo entre otras, las siguiente facultades: pago de servicios y remuneraciones del personal del tribunal; provisión de inmuebles; abastecimiento de materiales de trabajo y mobiliario, etc.

B) LAS MODIFICACIONES MÁS IMPORTANTES AL CÓDIGO TRIBUTARIO (FUNDAMENTALMENTE AL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMO TRIBUTARIO), SON LAS SIGUIENTES:

- 1) Nueva facultad para los Directores Regionales.

Como consecuencia lógica del establecimiento de un juez tributario y aduanero independiente e imparcial, el proyecto le otorga a los Directores Regionales la facultad de disponer el cumplimiento administrativo de las sentencias dictadas por aquéllos.

2) Norma de competencia.

La iniciativa de ley establece que serán competentes para conocer de todas las actuaciones de fiscalización posteriores, la Unidad del Servicio que practicó al contribuyente una notificación de conformidad con lo dispuesto en el número 1º del artículo único de la Ley N° 18.320, o una citación según lo dispuesto en el artículo 63º.

3) Se reemplaza el artículo 116 del Código Tributario.

Esta disposición legal, fuente originaria del antiguo Juez Tributario delegado, es reemplazada por la siguiente: “El Director Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para aplicar las sanciones que correspondan a su competencia”.

4) En cuanto a conferir al Servicio de Impuestos Internos la calidad de parte en este tipo de procesos:

El proyecto le otorga la representación del Fisco en los procesos jurisdiccionales seguidos de conformidad a los Títulos II, III y IV del libro tercero del Código al Servicio de Impuestos Internos, otorgándole la calidad de parte, tanto en primera instancia como en la etapa de apelación y ante la Corte Suprema, sin perjuicio de las facultades del Consejo de Defensa del Estado. De otro lado, el proyecto señala que los Directores Regionales, dentro de los límites de sus respectivas jurisdicciones territoriales, tendrán la representación del Servicio, sin perjuicio de las facultades del Director.

Lo anterior plantea las siguientes dudas e interrogantes:

a.- La primera duda es si el Servicio de Impuestos Internos podrá apelar de la sentencia del juez tributario que procediera a acoger, total o parcialmente, el reclamo.

Hasta la fecha, dado que el Servicio de Impuestos Internos no tenía la calidad de parte en este tipo de procesos, esta duda no se presentaba. Por lo tanto, acogido el reclamo por el juez tributario el juicio se daba por terminado. Lo mismo ocurría cuando el reclamo era acogido en parte y el reclamante no apelaba de aquella parte de la sentencia que no había acogido sus peticiones.

Sin embargo la situación cambia cuando se concede la calidad de parte al Servicio de Impuestos Internos. En tal evento, dictada una sentencia que proceda a acoger, total o parcialmente, un reclamo, estamos frente a una resolución que “falla un reclamo” y,

por lo tanto, el referido organismo estaría habilitado para apelar de aquella, puesto que dicha resolución le produciría agravio.

Por ello, si no es este el deseo del legislador (tal situación solamente conduciría a que estos juicios se alarguen) es importante que ello se deje establecido en la ley.

- b.- La segunda duda es qué ocurrirá en segunda instancia. La norma en comento le otorga al Servicio de Impuestos Internos la calidad de parte en segunda instancia y ante la Corte Suprema “sin perjuicio de las facultades del Consejo de Defensa del Estado”.

Actualmente la defensa fiscal en segunda instancia y ante la Excm. Corte Suprema en este tipo de juicios le corresponde al Consejo de Defensa del Estado, de acuerdo a su Ley Orgánica.

Así estas causas se alegan por el apoderado del contribuyente y por un abogado del Consejo de Defensa del Estado.

La norma que se propone establecer, permite sostener la tesis de que en segunda instancia y ante la Corte Suprema podrían alegar tanto el abogado que designe el Servicio de Impuestos Internos como el que sea designado por el Consejo de Defensa del Estado, lo que no solamente vulnera la igualdad de las partes, sino que alargará excesivamente la vista de los recursos de apelación, ya que en ellos podrán alegar TRES ABOGADOS (dos solicitando que el fallo sea confirmado y uno pidiendo que sea revocado).

No existe ninguna razón, ni jurídica ni de hecho para que esta anormal situación se dé y, por lo tanto, debe precisarse en el artículo 129 que en caso de que el Servicio de Impuestos Internos y el Consejo de Defensa del Estado se hagan parte en la segunda instancia y/o ante la Corte Suprema, dichos organismos deberán señalar por escrito al Tribunal cuál de ellos procederá a alegar la causa.

- 5) En cuanto al patrocinio de abogado en las causas tributarias:

El proyecto establece que las partes deberán comparecer en la forma que establece la ley N° 18.120, esto es, a través de abogado habilitado para el ejercicio de la profesión, salvo que se trate de causas de cuantía inferior a dieciséis unidades tributarias mensuales.

Esta norma resulta ser un gran avance de la iniciativa en estudio, toda vez que en el proyecto primitivo ella no se contemplaba. Resulta evidente que el Servicio de Impuestos Internos ejercerá su calidad de parte a través de sus abogados, por lo que ante las actuaciones y presentaciones que realicen tales profesionales, si el contribuyente se hubiere defendido sin patrocinio de abogado, se enfrentaría a profesionales con amplios conocimientos tributarios

y apoyados por un organismo con enormes medios de todo tipo. En tal evento, sus posibilidades de éxito en dicha desigual contienda, serían muy limitadas.

La experiencia enseña que las causas tributarias en que los contribuyentes cuentan con tal patrocinio, sin duda tienen mayor éxito que aquellas que se defienden personalmente o por intermedio de otro tipo de profesionales, ello pues la complejidad de este tipo de reclamaciones requiere de la asesoría de abogados expertos en la materia, lo que resulta cada vez más evidente por los constantes cambios en la legislación tributaria, la celebración de tratados internacionales y la frondosa normativa administrativa emanada del Servicio de Impuestos Internos¹. A mayor abundamiento, si estaremos en presencia de un juicio, esto es, un procedimiento en que naturalmente quien posee las mejores herramientas para defender cabalmente al contribuyente, sin duda es un abogado.

Lo establecido por la iniciativa en estudio, coincide con lo informado por la Excma. Corte Suprema respecto al proyecto de ley primitivo. En efecto, allí se señala que, en opinión de este Tribunal, no debe excluirse la exigencia del patrocinio de abogado para actuar en los Tribunales Tributarios, porque, aparte que no es contraria al principio de la gratuidad de la justicia, evita la desigualdad entre las partes que produciría su eliminación, si se tiene en cuenta que el contribuyente deberá enfrentar a letrados del Servicio de Impuestos Internos y/o del Consejo de Defensa del Estado.

- 6) Aplicación del recurso de reposición² establecido en el título IV de la Ley N° 19880, que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado.

La nueva iniciativa sustituye la reconsideración administrativa, haciendo aplicable al tema que nos ocupa las normas que establece la Ley N° 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, respecto al recurso de reposición administrativo.

Se establece que respecto de los actos a que se refiere el artículo 124 del Código Tributario (Liquidaciones, giros³, pagos o una resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan para determinarlo), procede la interposición del recurso de reposición administrativo consagrado en el Título IV de la citada ley, con las siguientes modificaciones:

- i) El plazo de interposición será de 15 días (en la ley N° 19.880 es de 5 días);

1 Ideas de don Rodrigo Ugalde Prieto, distinguido abogado tributarista, profesor de Derecho Tributario y autor de diversos libros, quien tuvo la gentileza de otorgarme una entrevista para mejorar este trabajo.
 2 Recurso que se presenta ante la misma autoridad que dictó una resolución.
 3 Liquidación: acto escrito del Servicio de Impuestos Internos, en que éste pretende que el contribuyente adeuda una diferencia de impuestos. Giro: orden de pago emitida por el Servicio de Impuestos Internos, en virtud de la cual, puede iniciarse un procedimiento judicial que tenga por objeto el embargo y remate de bienes del contribuyente.

- ii) La reposición se entenderá rechazada en caso de no encontrarse notificada la resolución que se pronuncia sobre ella dentro del plazo de cincuenta días contados desde su presentación;
- iii) La presentación de la reposición no interrumpirá el plazo para la interposición del reclamo tributario o aduanero.

En contra de estas actuaciones, no proceden los recursos jerárquico ni de revisión.

7) Plazo de interposición del reclamo tributario o aduanero

A fin de dar un tiempo para fallar la reposición administrativa antes citada, el proyecto amplía el plazo a 90 días.

8) Reserva del expediente

La iniciativa de ley establece que durante la tramitación del reclamo tributario o aduanero, sólo las partes podrán tomar conocimiento del expediente.

Pareciera que en los tiempos que corren, esta norma aparece un tanto anacrónica. En este tipo de procesos no existe afectación alguna a la honra de las personas o algo parecido, que justificase el secreto del expediente.

9) Notificaciones

El proyecto en estudio, introduce un gran cambio en lo relativo a la forma de notificar las resoluciones que se dictan en el proceso. Actualmente, el Código Tributario establece como regla general en las notificaciones, la notificación por carta certificada⁴. Ahora bien, la iniciativa en estudio sustituye a aquélla por la notificación por el estado diario⁵, mismo que deberá ajustarse a las normas que establece el artículo 50 del Código de Procedimiento Civil.

Parece acertado el cambio que se propone, toda vez que si estamos en presencia de tribunales independiente e imparciales, dependientes del poder judicial, lo lógico es que se ocupe, como regla general, el tipo de notificación que se utiliza habitualmente en los tribunales civiles.

4 La notificación por carta certificada es aquella que se practica entregando, en el domicilio del contribuyente, una carta certificada por intermedio del Servicio de Correos y Telégrafos, que contiene copia de la resolución que se pretende notificar.

5 La notificación por el estado diario es una forma ficta de notificación, toda vez que el estado diario es una nómina que diariamente se exhibe en el Tribunal Tributario (actualmente la Dirección Regional), que informa la(s) resolución(es) que diariamente se dictan en un determinado proceso.

Ahora bien, para un mayor grado de seguridad, se ordena que el texto íntegro de la resolución que se notifica por el estado, se publique en el sitio de Internet que la Unidad Administradora dispondrá para estos efectos.

También se regula que cualquiera de las partes podrá solicitar para sí el aviso, mediante correo electrónico, del hecho de haber sido notificado de una o más resoluciones por el estado diario.

Estimamos que el conjunto de estas medidas, aseguran el conocimiento de la resolución en cuestión, para la parte medianamente diligente.

Sin perjuicio de lo anterior, las notificaciones al reclamante de las sentencias definitivas y aquellas que declaren improcedente el reclamo, pongan término al juicio o hagan imposible su continuación, serán efectuadas por carta certificada. Del mismo modo lo serán aquellas que se dirijan a terceros ajenos al juicio. En estos casos, las notificaciones se entenderán practicadas al tercer día contado desde aquél en que fueron expedidas por el tribunal.

Esta última norma resulta ser mucho más clara que aquella establecida en el inciso quinto del artículo 11 del Código Tributario, que señala: “En las notificaciones por carta certificada, los plazos empezarán a correr tres días después de su envío”.

El proyecto exige que el reclamante designe en la primera gestión que realice, un domicilio dentro del radio urbano de alguna de las comunas de la región. De omitirse ésta, deber ser apercibido que si no se realiza dentro de un plazo de cinco días, las notificaciones se le practicarán por el estado diario.

Por su parte, la notificación al Servicio de la resolución que le confiere traslado del reclamo del contribuyente, se efectuará por correo electrónico a la dirección que el respectivo Director Regional deberá registrar ante el Tribunal.

10) Traslado al Servicio

El proyecto hace desaparecer el informe que actualmente se emite, en que el fiscalizador que cursó la liquidación o giro, se hace cargo del reclamo del contribuyente. Tratándose de una estructura jurisdiccional (juez y partes), el proyecto ordena que se le confiera traslado de éste al Servicio de Impuestos Internos por un plazo de veinte días. Esta última exigencia es de gran importancia, toda vez que en la situación actual, el funcionario no tiene plazo para emitir el informe, lo que en la práctica significa que el proceso se demore injustificadamente.

El proyecto exige que en esta contestación, el Servicio exponga claramente los hechos y los fundamentos de derecho en que se apoya y las peticiones concretas que se someten a la

decisión del tribunal. Como puede apreciarse, se trata de los mismos requisitos que el artículo 309 del Código de Procedimiento Civil contempla para la contestación de la demanda en un juicio ordinario.

11) Etapa de prueba

En esta materia, el proyecto en estudio resuelve una serie de problemas que registra la norma en actual aplicación, que, la verdad sea dicha, deja entregada una serie de materias a la determinación del Juez Tributario, afectándose de esa forma los principios de seguridad y certeza, que es dable exigir a todo ordenamiento jurídico. En efecto, el actual artículo 132 del Código Tributario señala: “El Director Regional, de oficio o a petición de parte, podrá recibir la causa a prueba, si estima que hay o puede haber controversia sobre algún hecho sustancial o pertinente, señalando los puntos sobre los cuales ella deberá recaer y determinar la forma y plazo en que la testimonial debe rendirse”.

La primera gran modificación que se presenta a la consideración de los señores parlamentarios, son los recursos que proceden en contra de la resolución que recibe la causa a prueba. En efecto, en la norma actualmente vigente, en contra de la resolución que recibe la causa a prueba, o que no la recibe, o en contra de los puntos de prueba, solo procede el recurso de reposición. Ello puede significar que el contribuyente quede en la indefensión, toda vez que si no le reciben la causa a prueba, o los extremos probatorios no conforman a sus pretensiones, es virtualmente imposible que obtenga en primera instancia. Si a ello se agrega que en materia tributaria no procede el recurso de casación en la forma en contra de la sentencia de primera instancia, el escenario es absolutamente sombrío para el contribuyente.

Pues bien, la iniciativa en estudio establece que en contra de las referidas resoluciones proceden los recursos de reposición y de apelación en subsidio de ésta, debiendo interponerse en el plazo de cinco días. A fin de no dilatar la tramitación del procedimiento, la apelación se concede en el solo efecto devolutivo. Por otra parte, para no recargar a las Cortes de Apelaciones, de por sí, ya con una gran carga de trabajo, se propone que este recurso de apelación se tramite en cuenta y en forma preferente.

El proyecto también innova en cuanto al término de prueba⁶, toda vez que el Código Tributario en actual vigencia, no señala de cuantos días consta éste. Pues bien, la iniciativa de ley, lo establece en 20 días, esto es, como el término probatorio del juicio ordinario, debiendo dentro de él, rendirse toda la prueba.

6 Período dentro del cual deben rendirse las pruebas.

También resulta mejor la iniciativa cuando detalla que en los dos días del probatorio, cada parte deberá acompañar una nómina de los testigos de que piensa valerse, e individualizándolos. En el Código Tributario que hoy nos rige, nada se dice al respecto.

Se establece una norma de gran interés. En efecto, se señala que en el procedimiento no existirán testigos inhábiles, sin perjuicio de lo cual el tribunal podrá repeler de oficio a los que notoriamente aparezcan comprendidos en alguna de las situaciones contempladas en el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil, pudiendo dirigirse al testigo preguntas tendientes a demostrar su credibilidad o falta de ella.

Esta modificación nos parece de gran importancia, por cuanto en los juicios tributarios se presenta una situación muy similar a la que ocurre en los juicios del trabajo, esto es, los testigos que conocen de los hechos relevantes, son dependientes de la parte que los presenta, ya que la mayor parte de las situaciones de hecho que son materia de litigios tributarios, ocurren al interior de las empresas, de modo que es difícil que personas ajenas a ellas las conozcan.

Por ello, aparece como absolutamente razonable que se pueda repeler al testigo que se encuentra en alguna de las causales que establece el citado artículo 357 del Código de Procedimiento Civil, mas no así, por las causales del artículo 358, especialmente la contemplada en el numeral cuarto de dicho artículo, esto es, la de ser dependiente de la parte que lo presenta.

El proyecto admite hasta un máximo de dos testigos por punto de prueba, salvo que el Juez Tributario o Aduanero autorice hasta dos más por razones fundadas.

12) Medios probatorios

El proyecto en estudio se refiere a la petición de oficios y a los informes de los peritos, en iguales términos que la iniciativa que se encontraba en el Congreso. Pero se establece algo de gran trascendencia, expresamente se señala que se admitirá cualquier otro medio probatorio apto para producir fe. Esta modificación se aviene con la nueva normativa procesal, en que en diversos procedimientos se ha abierto la prueba a otros medios de prueba, distintos a los tradicionales que establece el artículo 341 del Código de Procedimiento Civil (Instrumentos, testigos, confesión de parte, inspección personal del tribunal, informe de peritos y presunciones).

13) Antecedentes inadmisibles

A fin de sancionar al litigante negligente, y como una medida impulsadora de la economía procesal, el proyecto señala que no serán admisibles aquellos antecedentes que hubiesen sido solicitados determinadamente por el Servicio al contribuyente en la citación del artí-

culo 63 del Código Tributario, y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El Juez debe pronunciarse en la sentencia sobre esta inadmisibilidad.

Es efectivo que la contestación a la citación del artículo 63 es una prerrogativa del contribuyente, pudiendo éste no contestarla. Pero también es cierto, que como un bien superior, y teniendo en vista el principio de la economía procesal, al Estado le interesa que si el contribuyente está en condiciones de acreditar la improcedencia de una futura liquidación, lo haga contestando la citación. Es absurdo que se deban gastar recursos fiscales porque el contribuyente actuó negligentemente al no contestarla. Pues bien, nos parece que la norma guarda especial justificación, respecto del contribuyente que actúa en términos negligentes. En el derecho procesal tributario moderno, se debe caminar hacia soluciones consensuadas entre el Fisco y el contribuyente, pero para ello es indispensable que éste actúe diligentemente.

14) Apreciación de la prueba

En cuanto a la apreciación de la prueba, el proyecto propone la siguiente norma (en esta materia coinciden ambos proyectos):

“La prueba será apreciada por el Juez Tributario de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas según la sana crítica el tribunal deberá expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en cuya virtud les designe valor o las desestime. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador” (inciso 11° del artículo 132).

Lo anterior implica una sustitución del sistema probatorio actualmente existente, esto es, el de prueba legal o tasada en que la ley fija anticipadamente los medios de prueba y el valor de cada medio de prueba, por el sistema de la sana crítica, en que la ley permite al juez remitirse a criterios de lógica, científicos y de experiencia que el magistrado valora.

El cambio propuesto es fundamental y puede resultar muy complejo, ya que no existe un detalle de cuáles son las reglas de la sana crítica. Tampoco existe acuerdo en la doctrina y en la jurisprudencia sobre cuáles son estas reglas y sobre cuál es su alcance.

Más aún, algunas de estas reglas, como las de la lógica, son precisas. En cambio existen otras, como las de la experiencia, que son imprecisas y dependen de diversos factores de tiempo, de lugar y de formas de percepción de los hechos.

Por lo expuesto, pudiere aparecer como más sensato, mantener en el tema tributario, el sistema de prueba legal o tasada.

De otro lado, como bien lo señala el Colegio de Abogados⁷, de perseverar la iniciativa en esta materia, debe quedar expresamente establecido que es procedente el recurso de casación en el fondo en estos asuntos, tal como ocurre en materia laboral.

15) Medida precautoria de prohibición de celebrar actos o contratos

El proyecto se refiere a una materia que se podía encontrar en la iniciativa primitiva: la posibilidad de que el Servicio de Impuestos Internos, cuando las facultades del contribuyente no ofrezcan suficiente garantía o haya motivo racional para creer que procederá a ocultar sus bienes, el Servicio podrá impetrar la medida precautoria⁸ de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente.

La norma así concebida es mejor que la existente en el proyecto primitivo, pues exige para que se decrete la medida que las facultades del contribuyente no ofrezcan suficiente garantía o haya motivo racional para creer que ocultará sus bienes.

La medida sólo se limitará a los bienes y/o derechos suficientes para responder de los resultados del proceso.

En contra de la resolución que se pronuncie sobre la medida, procederán los recursos de reposición y apelación en subsidio. Este último se tramita en cuenta por la Corte de Apelaciones respectiva.

16) Notificación de la sentencia definitiva

Se termina la posibilidad de solicitar que se notifique por cédula. En el nuevo proyecto, ésta se notifica por carta certificada.

17) Recurso en contra de la sentencia definitiva y otras resoluciones

Sólo procede el recurso de apelación, dentro del plazo de 10 días, contados desde su notificación. Vale decir, se suprime la posibilidad de reponer en contra de ésta. En todo caso, nos parece adecuada dicha supresión, atendidos los escasos eventos en que aquélla era acogida.

7 www.abogados.cl A través del Oficio N° 026, de 21 de marzo de 2003, enviado a la Presidenta de la Cámara de Diputados, el Colegio de Abogados efectúa una serie de observaciones al proyecto.

8 Las medidas precautorias tienen por objeto asegurar que la sentencia definitiva se pueda cumplir, esto es, que existan bienes de propiedad del deudor que puedan embargarse y rematarse, para con el producto de éste, hacer pago de su acreencia al acreedor.

En cuanto a la resolución que declare improcedente un reclamo o haga imposible su continuación, al igual que en el Código Tributario actualmente vigente, se pueden interponer los recursos de reposición y apelación en subsidio de aquél. Estimamos que debiera seguirse con la norma anterior, esto es, sólo la existencia del recurso de apelación.

18) En cuanto a la tramitación del recurso de apelación

El proyecto dispone que el recurso de apelación se tramitará en cuenta, en forma preferente, a menos que cualquiera de las partes, dentro del plazo para comparecer en segunda instancia, solicite alegatos.

19) Nuevo Procedimiento de reclamo de derechos constitucionales

El proyecto establece una gran innovación: una especie de Recurso de Amparo Tributario. En efecto, se agregan los artículos 155, 156 y 157, en los siguientes términos: si producto de un acto u omisión del Servicio, un particular considerare vulnerados sus derechos contemplados en los numerales 21, 22 y 24 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, podrá recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se hubiere producido tal acto u omisión, siempre que no se trate de aquellas materias que deban ser conocidas en conformidad a alguno de los procedimientos establecidos en el Título II o en los Párrafos 1º y 3º de este Título o en el Título IV, todos del Libro Tercero de este Código.

Los numerales citados se refieren a las siguientes garantías:

- a) N° 21: El derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen.

El Estado y sus organismos podrán desarrollar actividades empresariales o participar en ellas sólo si una ley de quórum calificado los autoriza.

- b) N° 22 La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica.

Sólo en virtud de una ley, siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos a favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios directos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos.

- c) N° 24: La libertad para adquirir el dominio de toda clase de bienes, excepto aquellos que la naturaleza ha hecho comunes a todos los hombres o que deban pertenecer a la Nación toda y la ley lo declare así. Lo anterior es sin perjuicio de lo prescrito en otros preceptos de esta Constitución.

Una ley de quórum calificado y cuando así lo exija el interés nacional puede establecer limitaciones o requisitos para la adquisición del dominio de algunos bienes.

La acción deberá presentarse por escrito dentro del plazo fatal de quince días hábiles contados desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión, o desde que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos, lo que se hará constar en autos.

El proyecto agrega que presentada la acción el Tribunal examinará si ha sido interpuesta en tiempo y si tiene fundamentos suficientes para acogerla a tramitación. Si su presentación ha sido extemporánea o adolece de manifiesta falta de fundamento, la declarará inadmisibile por resolución fundada.

Acogida a tramitación, se dará traslado al Servicio por diez días. Vencido este plazo, haya o no contestado el Servicio, y existiendo hechos sustanciales y pertinentes controvertidos, se abrirá un término probatorio de diez días en el cual las partes deberán rendir todas sus pruebas. El Tribunal apreciará la prueba rendida de acuerdo a las reglas de la sana crítica.

Vencido el término probatorio, el Juez Tributario y Aduanero dictará sentencia en un plazo de diez días. El fallo contendrá todas las providencias que el Tribunal juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes.

Contra la sentencia sólo procederá el recurso de apelación, en el plazo de diez días. El recurso será conocido en cuenta y en forma preferente por la Corte de Apelaciones.

La iniciativa en estudio termina señalando que en lo no establecido por este Párrafo, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II de este Libro. En todo caso, el solicitante podrá comparecer sin patrocinio de abogado.

Nos parece una gran contribución al perfeccionamiento del sistema tributario y especialmente al resguardo de los derechos de los contribuyentes, toda vez que en virtud de esta nueva normativa, éstos no necesitarían interponer recursos de protección (con todo lo dispendioso, problemático y poco posible que sean acogidos, que ello significa). Coincidimos en esta materia con el profesor Ugalde en el sentido que también debería poder ser sujeto pasivo de esta acción el Servicio de Tesorerías, toda vez que la práctica nos indica que son muchos los

recursos de protección que se interponen respecto de actos u omisiones arbitrarias o ilegales que se imputan al citado Servicio.

20) En cuanto a la inexistencia de feriado judicial en estas causas.

Como bien sabemos, durante el mes de febrero, mes del feriado judicial, los Tribunales Tributarios continúan dictando y notificando resoluciones a los reclamantes.

Por lo tanto, el reclamante o su apoderado (si lo tiene) no puede hacer uso de feriado, ya que si lo hace, y no deja a una persona a cargo del reclamo, puede encontrarse con que su reclamo ha sido rechazado y que el plazo para apelar se encuentra vencido.

Por ello, es que como en el nuevo proceso estamos en presencia de un litigio propiamente tal, estimamos que sería procedente la aplicación de las normas del feriado a las causas tributarias, o al menos, establecer que las sentencias de primera instancia no puedan ser notificadas durante el período del feriado judicial, en la medida que aquellas rechacen, total o parcialmente, el reclamo.

IV.- Solución de los conflictos tributarios a través de jueces árbitros

Antes de terminar este trabajo, parece pertinente referirse al siguiente tema: dentro del debate de la problemática de la jurisdicción en materia tributaria, de algún tiempo a esta parte, en el medio tributario nacional, se está comenzando a debatir la posibilidad de entregar la resolución de determinados conflictos tributarios a la justicia arbitral. Es una idea que poco a poco se ha ido madurando, y que teniendo en consideración la complejidad de las causas tributarias, podría resultar altamente conveniente que profesionales especializados y de reconocida solvencia y capacidad, resolvieren los litigios tributarios. No pretendemos agotar el tema, ni nada que se le parezca, pero al respecto quisiera traer a colación las palabras del profesor Patricio Figueroa Velasco⁹, quien sostiene que:

“Una solución rápida, sin mayor costo para el erario nacional y fácil de implementar podría ser crear, bajo el control de las Cortes de Apelaciones del país, un cuerpo de abogados, con conocimientos especiales en materia tributaria, que conformaren en la jurisdicción de cada Corte de Apelaciones un CUERPO ARBITRAL destinado a conocer y resolver reclamaciones tributarias respecto de los contribuyentes que voluntariamente deseen acogerse a este tipo de tribunal para la resolución de sus diferencias con el Fisco en materia de interpretación y aplicación de las leyes tributarias. Estos jueces árbitros serían designados por cada Corte de Apelaciones, previo concurso de antecedentes y oposición y prestarían juramento, al igual que

9 Semana Jurídica N° 142, 28 de julio al 3 de agosto de 2003 y www.ichdt.cl, artículo titulado “Solución de conflictos tributarios por árbitros de derecho”.

los jueces ordinarios, del fiel cumplimiento de la ley; es decir, estos jueces árbitros quedarían obligados a aplicar íntegramente la misma ley de fondo que los Tribunales Ordinarios la diferencia entre unos y otros no estaría en el derecho aplicable, sino en la circunstancia de que los jueces ordinarios son funcionarios del Estado, su remuneración y la de todo su personal es de cargo fiscal, y los locales y elementos necesarios para su trabajo deben ser proporcionados por el Fisco. Por el contrario, los jueces árbitros serían abogados no funcionarios, pero sujetos al control disciplinario de la Corte de Apelaciones respectiva, su remuneración por cada juicio de que conocieren serían de cargo del o de los perdedores del juicio, y los elementos de trabajo del árbitro serían de su exclusivo costo”.

El profesor Figueroa señala que cada vez son más frecuentes las leyes que dan competencia a Tribunales Arbitrales, incluso de carácter internacional, para solucionar dificultades en que pueda ser parte el Estado de Chile. A título de ejemplo cita los siguientes:

- 1) Decreto Ley N° 2.349, de 1978, cuyo artículo 1° da pleno valor a las estipulaciones en que el Estado de Chile o sus organismos, instituciones o empresas celebren estipulaciones mediante las cuales sometan sus diferendos a la jurisdicción de tribunales extranjeros “incluyendo tribunales arbitrales previstos en mecanismos de arbitraje preestablecidos o en el respectivo contrato”.
- 2) Ley N° 19.420, de 1995, en que el artículo 10° establece que todas las controversias que se susciten con motivo de los procesos de licitación de los Centros de Exportación dispuestos para la celebración e interpretación de los contratos de concesión y administración de dichos Centros, se someterán a la decisión de un Juez Árbitro Arbitrador, que resolverá en única instancia y será elegido de común acuerdo por las partes.
- 3) Decreto Supremo N° 1.304, de 1992, de adhesión de Chile al CIADI (Centro Internacional de Arreglos de Diferencias relativas a Inversiones). El objetivo del centro es facilitar la sumisión de las diferencias relativas a inversiones entre Estados Contratantes y nacionales de otros Estados Contratantes a un procedimiento de conciliación y arbitraje de acuerdo con las disposiciones de este convenio.
- 4) Ley de Concesiones de Obras Públicas, D.F.L. N° 164, de 1991, cuerpo legal que regula el contrato de concesión de obras públicas, unos de los de mayor importancia económica para el Estado Chileno. Pues bien, esta normativa legal establece una “Comisión Conciliadora”, como mecanismo de resolución de controversias para este tipo de contratos, entregándose a ésta, facultades para resolver como “Comisión Arbitral”, en el caso en que la conciliación no lo logre.

Continúa el profesor Figueroa señalando que los jueces árbitros tributarios quedarían sujetos, en forma similar a los jueces ordinarios, a un control de segunda instancia, esto es, un

Tribunal de Apelación, compuesto por tres miembros, designados por concurso de oposición y antecedentes ante la Corte de Apelaciones respectiva.

Estos jueces arbitrales conocerían de materias propias de juicios declarativos, esto es, aquellos en que debe determinarse la existencia o inexistencia de la obligación tributaria. Quedarían afuera de esta jurisdicción los juicios ejecutivos de cobro de obligación tributaria, los delitos tributarios y la aplicación de penas pecuniarias.

En cuanto al carácter del árbitro, el profesor Figueroa se inclina por árbitros mixtos, toda vez, que a su juicio, hay juicios tributarios muy simples, de rápida prueba y resolución, mientras que hay otros muy complejos, en que tanto la prueba como el fallo, necesitan de un procedimiento diferente.

Conclusiones

Estimamos que nos encontramos en un momento histórico para el Derecho Tributario Chilenos, esto es, el establecimiento de Tribunales Tributarios y Aduaneros verdaderamente imparciales e independientes.

La situación tributaria vigente actualmente en el país, no resiste mayor análisis, resultaba impresentable que la jurisdicción la estuvieren ejerciendo “Jueces Tributarios”, que jurídicamente no la poseían, toda vez que se les había delegado, con clara infracción a las normas constitucionales del debido proceso.

Por otra parte, todavía estamos en presencia del Juez Tributario, que como lo ha señalado en voto de minoría un importante número de Señores Ministros de la Excma. Corte Suprema, en la realidad difícilmente puede ser catalogado de tal, toda vez que adolece de la debida independencia e imparcialidad.

En cuanto a la iniciativa presentada por la Sra. Presidente de la República, nos parece que ella, siendo perfectible, toda obra humana lo es, se encuentra muy cerca del ideal en la judicatura tributaria.

En efecto, se propone un juez realmente independiente e imparcial, absolutamente desligado del Servicio de Impuestos Internos, designado por el Presidente de la República en un proceso transparente. Un juez dentro del poder judicial, esto es, un juzgado especial, dependiente de la Iltrma. Corte de Apelaciones, y no como actualmente lo es, del Director del Servicio de Impuestos Internos.

Nos parece que si se está estructurando un juicio con partes, procesalmente hablando, la exigencia del patrocinio de abogado resulta ser del todo ineludible para la mejor defensa de los derechos de los propios contribuyentes.

El proyecto innova correctamente en una serie de materias, tales como: etapa de prueba; medida precautoria de prohibición de celebrar actos y contratos; establecimiento de un nuevo procedimiento de reclamo de derechos constitucionales; etc.

Finalmente, hacemos votos por un estudio serio de la posibilidad del establecimiento de tribunales arbitrales que resuelvan los conflictos en materia tributaria.

Bibliografía

Entrevista al Profesor Rodrigo Ugalde Prieto; Semana Jurídica N° 142, del 28 de Julio al 03 de Agosto de 2003;

Mensaje del Presidente de la República don Ricardo Lagos E., N° 206-348, de 19 de Diciembre de 2002;

Mensaje de la Presidente de la República doña Michelle Bachelet J., N° 382-354, de 30 de Octubre de 2006.

Tesina de la Sra. Virna Velásquez G. Universidad Alberto Hurtado.