

Santiago, catorce de noviembre de dos mil seis.

**VISTOS:**

Con fecha 12 de mayo de 2006, el abogado Carlos Francisco Maturana Lanza, en representación de Juan Antonio Loyola Opazo, interpone un recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 116 del Código Tributario, puesto que, según señala, contraviene los artículos 6º, 7º, 19 Nº 3, incisos cuarto y quinto, 38 inciso segundo, 76 inciso primero y 77 inciso primero de la Constitución Política, en el proceso sobre reclamación tributaria de las liquidaciones de impuestos Nos. 814 a 819, todas de 17 de octubre de 2000, seguido ante la Novena Dirección Regional Temuco del Servicio de Impuestos Internos, rol No. 10.084-2000, fallado por doña Viviana Herrera Morales, en su carácter de jueza tributaria. Señala el requirente que contra la referida sentencia se interpuso recurso de apelación ante la Corte de Apelaciones de Temuco, la que confirmó la sentencia recurrida, en fallo de 30 de noviembre de 2005. Agrega que contra dicha sentencia interpuso, a su vez, recurso de casación en la forma y en el fondo ante la Corte Suprema, el que es conocido actualmente por ésta bajo el rol No. 166-2006.

Precisa la requirente que el reclamo tributario en que se ha originado la presente acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad se ha tramitado y fallado ante un pretendido tribunal tributario constituido por doña

Viviana Herrera Morales, quien ha actuado por delegación del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos respectivo en virtud de la facultad que le confiere el artículo 116 del Código Tributario, materializada en la Resolución Exenta N°. 2.102, de 30 de agosto de 1994.

Sostiene, asimismo, que la referida norma del Código Tributario ha sido declarada inaplicable en varios casos particulares por la Corte Suprema por ser contraria a las disposiciones constitucionales indicadas en el presente requerimiento. Agrega que son conocidas también las numerosas sentencias, especialmente de las Cortes de Apelaciones de Santiago y de Concepción, que han acogido las nulidades de derecho público presentadas por los contribuyentes, las que han sido tácitamente ratificadas por el máximo tribunal, al declarar inadmisibles los recursos de casación deducidos por el Fisco.

Recuerda la requirente que la jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema, derivada de diversos pronunciamientos, ha sentado la tesis de que el artículo 116 del Código Tributario, que permite la delegación de facultades jurisdiccionales asignadas a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos en funcionarios de su dependencia, contraviene los artículos 6° y 7° de la Constitución Política, debido a que permite que se constituya en órgano jurisdiccional un funcionario cuya designación o determinación no proviene de manera inmediata de la ley, sino que del llamado discrecional de otro ente administrativo vulnerando, así, el principio

derivado del artículo 73 (hoy 76) de la Carta Fundamental, referido a que todo tribunal sólo puede ser creado y organizado por disposiciones de rango y jerarquía legal.

Añade que la disposición contenida en el artículo 116 del Código Tributario no sólo vulnera los mencionados artículos 6º y 7º de la Constitución Política sino que, también, los artículos 19 N° 3 incisos cuarto y quinto, 76 y 77 de la misma, todos los cuales impiden la delegación de facultades de índole judicial. Para justificar esta afirmación cita nuevamente pronunciamientos de la Corte Suprema, en los que habiendo declarado inaplicable la misma norma que se impugna en esta ocasión, se ha afirmado que "carece de eficacia jurídica todo lo actuado en dichos autos, al carecer el Tribunal Tributario de facultad jurisdiccional que la Constitución ha reservado a los tribunales de justicia de manera exclusiva y excluyente."

Sostiene el requirente que en cada uno de los pronunciamientos que la Corte Suprema ha emitido en relación con el artículo 116 del Código Tributario se ha sentenciado que "estos jueces tributarios instalados como tribunales tributarios no son efectivamente parte del poder judicial, carecen de toda jurisdicción y funcionan al margen de las garantías constitucionales del debido proceso, pues su instalación, tramitación y fallo de esas causas invade atribuciones negadas al poder ejecutivo o más bien a la administración del Estado y por lo tanto

violenta también los artículos 6 y 7 de la Constitución Política”.

Finalmente, solicita se declare inaplicable, por ser contrario a la Constitución, el artículo 116 del Código Tributario, en el reclamo tributario, de que actualmente conoce la Corte Suprema, con el rol No. 166-2006.

Con fecha 17 de mayo de 2006, la Primera Sala de este Tribunal no acogió a tramitación el requerimiento, en virtud de lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley N°. 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional.

Con fecha 26 de mayo de 2006 y encontrándose dentro del plazo que confiere el artículo 41 de la mencionada Ley N° 17.997, el requirente subsanó los defectos del requerimiento advertidos en la resolución mencionada en el párrafo precedente.

Complementando en esa oportunidad los argumentos esgrimidos en su presentación original señala que de las disposiciones contenidas en los artículos 6° letra B y 115 del Código Tributario así como en el artículo 19 letra b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos se colige que los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, en las materias a que ellos se refieren, desarrollan actividades de carácter jurisdiccional, entendida la jurisdicción, bajo una acepción general, como aquella potestad pública en virtud de la cual ciertos órganos del Estado dirimen conflictos de trascendencia jurídica suscitados entre partes,

mediante decisiones dotadas de los atributos de inmutabilidad y coercibilidad de la cosa juzgada, constituyendo, por ende, tribunales especiales de aquellos a que se alude en el artículo 5° inciso primero del Código Orgánico de Tribunales. Los jueces tributarios instituidos por las normas indicadas se encuentran conformes, a su vez, con la exigencia que respecto al estatuto concerniente a la organización y atribuciones de los tribunales se contempla en el inciso primero del artículo 77 en relación con la Disposición Cuarta Transitoria de la Carta Fundamental.

Precisa, asimismo, que, para el propio legislador, los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos ejercen potestades de índole judicial, tal como se desprende del epígrafe del Libro Tercero del Código Tributario y de las diversas normas contenidas en él.

En relación con las disposiciones contenidas en los artículos 6° letra B N° 6 y 115 del Código Tributario y 19 letra b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos indica que ellas constituyen el marco normativo institucional que asigna a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos la calidad de jueces especiales con competencia para conocer y fallar reclamos en materia tributaria respetando el principio de legalidad del tribunal consagrado en los artículos 19 N° 3, incisos cuarto y quinto, 38 inciso segundo, 76 y 77 de nuestra Constitución Política.

En cambio, el artículo 116 del Código Tributario, al permitir que el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos delegue las facultades jurisdiccionales que la ley le ha confiado en funcionarios de su dependencia, permitiendo que se constituya un órgano jurisdiccional por el llamado discrecional de un ente administrativo, vulnera el principio de legalidad del tribunal consagrado en las normas constitucionales citadas precedentemente. Al mismo tiempo, por no respetarse la Carta Fundamental, en este aspecto, resultan también violados los principios de supremacía constitucional y de juridicidad, recogidos en los artículos 6° y 7° de la Constitución, al igual que la garantía del debido proceso asegurada por el artículo 19 N° 3, inciso quinto de la misma.

Con fecha 30 de mayo de 2006, el requerimiento fue declarado admisible dándose lugar a la suspensión del procedimiento solicitado y ordenándose se oficiara a la Corte Suprema en tal sentido, lo que se concretó por oficio de la misma fecha.

El 29 de junio de 2006, don Ricardo Escobar Calderón, Director del Servicio de Impuestos Internos, evacuando el traslado conferido, formuló las siguientes observaciones respecto del requerimiento de inaplicabilidad deducido por don Juan Antonio Loyola Opazo:

En primer lugar, solicita a esta Magistratura disponer la suspensión del procedimiento materia de estos

autos, en tanto no se notifique al Señor Presidente del Consejo de Defensa del Estado, autoridad que, de conformidad con lo señalado en el artículo 7 letra d) del D.F.L. N° 7, de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos en relación con el artículo 8° de la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado, tiene asignada la atención y defensa de las reclamaciones tributarias ante los Tribunales Superiores de Justicia.

Con fecha 11 de julio de 2006, el Tribunal no dio lugar a la referida solicitud teniendo presente únicamente lo dispuesto en la letra e) del artículo 7° del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, del Ministerio de Hacienda, de 15 de octubre de 1980, que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y que no se daba, en el presente caso, la situación contemplada en el artículo 8° del Decreto con Fuerza de Ley N° 1, del Ministerio de Hacienda, de 7 de agosto de 1993, que fija el texto de la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado.

Sin perjuicio de lo observado y contestando derechamente el requerimiento, el Director del Servicio de Impuestos Internos plantea que el Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos son leyes orgánicas constitucionales en cuanto crean tribunales especiales para el conocimiento de las reclamaciones tributarias, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 19 y 79 de la Constitución Política. Estos tribunales tienen su sede en la Dirección Regional

correspondiente del Servicio de Impuestos Internos debiendo desempeñar el cargo el Director Regional o el funcionario que éste designe. Agrega que, desde el año 1994, esas autoridades regionales han delegado la función jurisdiccional en los Abogados Jefes de los Departamentos Jurídicos Regionales de dicho Servicio, considerando su competencia profesional y su mayor independencia para fallar con arreglo a derecho, quienes han resuelto más de 400.000 causas. Señala que esa cifra da cuenta de los trastornos que provocaría a la administración de justicia tributaria el dejar sin efecto indebidamente las decisiones adoptadas por los tribunales creados por el legislador sin dejar de considerar que el requirente en estos autos habría contrariado la buena fe procesal, pues después de años de gestión judicial, pretende dejar sin efecto, incluso, sus propias actuaciones.

Invoca, a continuación, fallos de la Corte Suprema que, rechazando recursos de inaplicabilidad referidos al mismo precepto legal que se impugna en esta oportunidad, han sostenido que tal disposición carecería de carácter sustantivo en las reclamaciones tributarias y, más bien, tendería a eliminar el funcionario que conoció de ellas anulando todo lo obrado por y ante él. Ello, sin perjuicio de la actuación que ha cabido a los tribunales superiores de justicia en el conocimiento de los recursos que la misma ley franquea para impugnar las resoluciones de los jueces tributarios.

Agrega que el artículo 116 del Código Tributario no ha vulnerado los artículos 19 N° 3, incisos cuarto y quinto, 38 inciso segundo, 61 incisos 2° y final, 73 inciso 1° y 74 inciso 1° de la Constitución Política, pues no son las resoluciones de los Directores Regionales las que crean tribunales tributarios, sino que dicha norma legal, no haciendo el Director Regional más que poner en actividad la ley, situación que ocurre también con otras instituciones que señala como la designación de un Ministro en visita extraordinaria.

En lo que se refiere a la conformidad del citado artículo 116 del Código Tributario con las normas constitucionales que garantizan el debido proceso legal, precisa que la ley tributaria, justamente, ha creado un tribunal y un procedimiento, ambos con carácter de especial. El mismo legislador ha indicado la forma de establecer quién es la persona que se desempeñará como juez.

Se refiere, finalmente, a que, apelando a jurisprudencia emanada de esta Magistratura, las normas legales vigentes al momento de hacerlo la propia Constitución, no han podido ser objeto de derogación tácita manteniendo, por el contrario, toda su vigencia y eficacia en cuanto no opere respecto de ellas derogación expresa. Ello sería, precisamente, lo que acontece con las normas del Código Tributario.

Concluye afirmando que si se expande una tesis como la inaplicabilidad de artículo 116 del Código Tributario

por ser inconstitucional, podría ocurrir que cualquier fallo emanado de los tribunales tributarios, durante los últimos doce años, podría ser dejado sin efecto y vuelto a iniciar, sin que pueda oponerse la cosa juzgada.

Solicita, por tanto, se rechace el requerimiento materia de autos, por no existir vulneración de precepto legal alguno.

Con fecha 18 de julio de 2006 se hizo parte el Consejo de Defensa del Estado asumiendo la defensa del Servicio de Impuestos Internos en el presente requerimiento de inaplicabilidad.

Se trajeron los autos en relación escuchando las alegaciones de los abogados de las dos partes, con fecha cinco de septiembre de dos mil seis.

**CONSIDERANDO:**

**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, como se ha señalado en la parte expositiva, en el presente requerimiento, se solicita la inaplicabilidad del artículo 116 del Código Tributario en la instancia abierta con la interposición del reclamo tributario deducido ante la Novena Dirección Regional Temuco del Servicio de Impuestos Internos, Rol N° 10.084-2000, en relación con las liquidaciones de impuestos a la renta N°s. 814 a 819, de 17 de octubre de 2000. La resolución de la Jueza Tributaria, pronunciada en estos autos, fue apelada ante la Corte de Apelaciones de Temuco, la que procedió a confirmarla mediante fallo de 30 de noviembre de 2005. Contra dicha resolución se dedujeron recursos de casación en la forma y en el fondo ante la Corte Suprema, ingreso rol No 166- 2006. Esta última es, precisamente, la gestión pendiente que faculta a esta Magistratura para pronunciarse sobre la acción deducida por don Carlos Francisco Maturana Lanza, en representación de don Juan Antonio Loyola Opazo.

**CUARTO:** Que el precepto legal impugnado se ubica en el título “De los Tribunales”, correspondiente al Libro III del Código Tributario, señalando que: “*El Director*

*Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando "por orden del Director Regional"*". Por ende, se trata de un precepto legal que se encuentra vigente y que, según se sostiene por la requirente, pugna con diversas normas de la Carta Fundamental.

Por su parte, es una norma legal que puede resultar decisiva en la resolución del asunto o gestión pendiente de que se trata pues, de acogerse la declaración de inaplicabilidad solicitada, la referida gestión perdería uno de sus fundamentos esenciales cual es el órgano llamado a resolverla.

En la misma línea de argumentación, la Corte Suprema, al resolver recursos de inaplicabilidad referidos al mismo precepto legal que se impugna en esta oportunidad, ha resuelto: *"Que examinado el punto en estudio bajo el prisma que se viene desarrollando resulta que la delegación de facultades jurisdiccionales que franquea el artículo 116 del Código Tributario constituye una cuestión de especial incidencia en la decisión del asunto pendiente, de modo que parece plenamente procedente el análisis relativo a la sujeción de dicha disposición o su disconformidad con la normativa superior de nuestra carta fundamental, además que ésta no formula distinciones entre normas sustantivas y adjetivas, por lo que todas ellas quedan comprendidas para resolver la procedencia del recurso"*. (Sentencia de 18 de marzo de 2005, Rol N° 1589-2003, considerando 5°).

**QUINTO:** Que las normas de la Constitución que se estiman infringidas por el requirente son los artículos 6°, 7°, 19 N° 3°, incisos cuarto y quinto, 38 inciso 2°, 76 y 77 de la misma.

El artículo 6° señala que: "Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella y garantizar el orden institucional de la República.

*Los preceptos de esta Constitución obligan tanto a los titulares o integrantes de dichos órganos como a toda persona, institución o grupo.*

*La infracción de esta norma generará las responsabilidades y sanciones que determine la ley."*

El artículo 7°, precisa, a su vez, que: "Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley.

*Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.*

*Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale."*

Por su parte, el artículo 19 N° 3°, que consagra la igualdad en el ejercicio de los derechos y la igualdad ante la justicia, prescribe, en su inciso 4°, que: "Nadie

*podrá 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.”.*

El inciso 5º de esa misma norma 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.”.*

A su turno, el artículo 38, en su inciso 2º, precisa 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.”.*

El artículo 76, en su inciso primero, indica que: *“La facultad de conocer de las causas civiles y criminales, de resolverlas y de hacer ejecutar lo juzgado, pertenece exclusivamente a los tribunales establecidos por la ley. Ni el Presidente de la República ni el Congreso pueden, en caso alguno, ejercer funciones judiciales, avocarse causas pendientes, revisar los fundamentos o contenido de sus resoluciones o hacer revivir procesos fenecidos.”.*

Finalmente, el artículo 77 de la Carta Fundamental establece, en su inciso primero, que: *“Una ley orgánica constitucional determinará la organización y atribuciones*

*de los tribunales que fueren necesarios para la pronta y cumplida administración de justicia en todo el territorio de la República. La misma ley señalará las calidades que respectivamente deban tener los jueces y el número de años que deban haber ejercido la profesión de abogado las personas que fueren nombradas ministros de Corte o jueces letrados.”;*

**SIXTO:** Que para resolver el requerimiento deducido en estos autos debe recordarse que, tal como lo precisó el abogado del requirente en sus alegaciones, la facultad de conocer y fallar las reclamaciones y denuncias que los contribuyentes puedan efectuar en relación con las liquidaciones de impuestos que se les formulen fue otorgada originalmente al Director General del Servicio de Impuestos Internos.

En efecto, el artículo 7 letra k) del D.F.L. N° 275, de 1953, Estatuto Orgánico del Servicio de Impuestos Internos, señaló que: *“Corresponde especialmente al Director General: k) Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, relacionadas con la aplicación de las leyes a que se refiere el artículo 2° y disponer la devolución de los impuestos que proceda. Estas resoluciones se remitirán a la Contraloría General de la República para el trámite de su toma de razón.”.*

Por su parte, la Ley N° 13.305 modificó el Estatuto Orgánico del Servicio de Impuestos Internos otorgando al Director General la facultad de *“autorizar a funcionarios*

*superiores del Servicio para resolver determinadas materias, obrando "por orden del Director"*.

El Código Tributario, aprobado por D.F.L. N° 190, de 25 de marzo de 1960, reprodujo las atribuciones aludidas en los siguientes términos:

*Art. 115. "El Director 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."*

*Art. 116. "El Director podrá autorizar a los funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando "por orden del Director", siempre que su cuantía no exceda de cinco sueldos vitales anuales."*

A su turno, el Decreto Supremo N° 3, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de 26 de abril de 1963, reorganizó el Servicio de Impuestos Internos adaptando sus atribuciones y funciones. Así, instituyó la figura de los "Directores Regionales" a quienes se confió, entre otras atribuciones, en la jurisdicción de su territorio, la de *"resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes de conformidad a las normas del Libro Tercero (del Código Tributario)"* agregando que *"los Directores Regionales, en el ejercicio de sus funciones, deberán ajustarse a las normas e instrucciones impartidas por el Director"* (artículo único N° 1 letra B.- N° 6° e inciso final).

En la Memoria del Servicio de Impuestos Internos correspondiente al año 1963, consta que la transferencia de atribuciones desde el Director General al Director Regional se inscribía dentro de un proceso de descentralización del aludido servicio.

Es así como siguiendo la tendencia que se inaugurara en el año 1963, el artículo 6° letra B numeral 6° del Código Tributario, vigente en la actualidad, consagra la facultad que se comenta en los siguientes términos: *"Dentro de las facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponden: B.- A los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio: N° 6 Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad a las normas del Libro Tercero."*

A su turno, el artículo 115 del mismo Código precisa:

*"El Director Regional conocerá en primera o en única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecido una regla diversa."*

*Será competente para conocer de las reclamaciones el Director Regional de la unidad del Servicio que emitió la liquidación o el giro o que dictó la resolución en contra de la cual se reclame, en el caso de reclamaciones en contra del pago, será competente el Director Regional de la unidad que emitió el giro al cual corresponda el pago."*

*Si las liquidaciones, giros o resoluciones fueren emitidos por unidades de la Dirección Nacional, o el pago correspondiere a giros efectuados por estas mismas unidades, la reclamación deberá presentarse ante el Director Regional en cuyo territorio tenga su domicilio el contribuyente que reclame al momento de ser notificado de revisión, de citación, de liquidación o de giro.*

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

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

Por su parte, el artículo 19 del D.F.L. N° 7, de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, indica, en su letra b) que: *“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.”;*

**SÉPTIMO:** Que en relación con la naturaleza de la atribución otorgada por el Código Tributario a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos

en orden a conocer 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, resulta pertinente evocar el debate abierto en el año 1960, cuando se otorgó originalmente esta potestad al Director General del Servicio de Impuestos Internos.

En aquella época, el Servicio de Impuestos Internos defendió la naturaleza *jurisdiccional* de aquella atribución frente a los argumentos de la Contraloría General de la República, consignados en Dictamen N° 18.539, de 5 de abril de 1957, que concluían que dicha atribución era de naturaleza administrativa.

En su obra, "El Servicio de Impuestos Internos" (Editorial Universitaria, Santiago, 1960), el abogado Aldo Ramaciotti Nolli, sintetiza los argumentos esgrimidos por el Servicio de Impuestos Internos de la siguiente forma:

- a) "La resolución que dicta el Director Nacional, al fallar tales reclamaciones, son sentencias definitivas, porque reúnen las condiciones que a ellas les asigna el precepto del inciso 2° del artículo 158 del Código de Procedimiento Civil, es decir, ponen fin a la instancia, resolviendo el asunto o cuestión que ha sido motivo del juicio";
- b) "Dicha resolución es susceptible de ser atacada mediante el recurso de apelación";

- c) "De estimarse que aquel pronunciamiento del Director General no es una sentencia sino un mero acto administrativo, habría que aceptar que la Contraloría puede objetarlo u observarlo, lo que podría dar lugar a la aberración jurídica de que dos autoridades distintas, pertenecientes a Poderes Públicos diferentes, emitieran resoluciones contradictorias como ocurriría, por ejemplo, si la Corte de Apelaciones respectiva, conociendo de la apelación interpuesta por un contribuyente, confirmara el pronunciamiento del Director General y, en cambio, la Contraloría lo observara";
- d) "El inciso 2° del artículo 8° de la Ley N° 10.336 dispone que dicho organismo contralor "no intervendrá ni informará los asuntos que por su naturaleza sean propiamente de carácter litigioso, o que estén sometidos al conocimiento de los Tribunales de Justicia, que son de la competencia del Consejo de Defensa Fiscal, sin perjuicio de las atribuciones que, con respecto a materias judiciales, reconoce esta ley al Contralor"";
- e) "El legislador señaló expresamente y a manera de excepción un único caso en que la Contraloría, no obstante tener carácter de sentencia la resolución del Director General, puede pronunciarse sobre su legalidad o ilegalidad. En efecto, de acuerdo con el precepto de la letra k) del artículo 7° del Estatuto Orgánico de los Servicios de Impuestos Internos,

modificado por la disposición de la letra a) del artículo 63 de la Ley 11.575, de 14 de agosto de 1954, el Contralor sólo puede observar las resoluciones de aquel funcionario, cuando ordenen devolver tributos en términos tales que debe entenderse que la Contraloría es incompetente para pronunciarse respecto de cualquiera otra clase de disposiciones o actos y que ni aún puede rever aquellas resoluciones, cuando aquellas hubieren sido dictadas en juicios tributarios, cuya tramitación se haya regida por los preceptos de los artículos 89 y siguientes de la Ley de Impuesto a la Renta"; y

- f) "Consecuencia de lo dicho es la imposibilidad legal en que se encuentra el Director General del Servicio que nos ocupa, para aceptar los reparos que le formule el Contralor, toda vez que sus resoluciones, por ser sentencias definitivas o interlocutorias, producen el desasimio del tribunal, lo que le impide, so pretexto de acatar dichos reparos, corregir o modificar su fallo, sin perjuicio, como es obvio, de los llamados recursos de rectificación o enmienda que consagran los artículos 182 y siguientes del Código de Procedimiento Civil. Por otra parte, la apelación de las mencionadas resoluciones debe concederse en ambos efectos, lo que suspende la jurisdicción del tribunal apelado, el que no puede seguir conociendo de la cuestión que ha motivado el recurso.";

**OCTAVO:** Que, a mayor abundamiento, útil es consignar que en el documento "La Justicia Tributaria en Chile", de abril del año 2001 ([www.sii.cl/aprendasobreimpuestos/estudios/tributarios.htm](http://www.sii.cl/aprendasobreimpuestos/estudios/tributarios.htm)), la Subdirección de Estudios del Servicio de Impuestos Internos defendió la tesis de que el Director Regional que conoce y falla reclamos tributarios es juez. Preciso que, desde el año 1927, se habían presentado siete proyectos de ley destinados a crear tribunales contencioso-administrativos para conocer conflictos entre los particulares y ese Servicio, sin embargo, ninguno de esos proyectos prosperó por lo que, a partir de 1960, cuando se dictó el Código Tributario, la facultad para resolver aquellos conflictos quedó radicada en el Servicio de Impuestos Internos.

Al tenor de estas consideraciones, expresadas por el propio Servicio de Impuestos Internos, no puede extrañar que en el Mensaje de S.E. el Presidente de la República (Nº 206-348), que inicia el proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria, de 19 de noviembre de 2002, y en actual tramitación legislativa (Boletín Nº 3139-05), se señale que: *"la facultad jurisdiccional de primera instancia, en materia tributaria corresponde en la actualidad a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos. Por la vía de la delegación de facultades, se ha radicado en los Jefes de Departamento Tribunal Tributario de cada Dirección Regional."*

En el mismo sentido, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 77 inciso segundo de la Constitución, se ha pronunciado la Corte Suprema en el Oficio N° 3643, de 30 de diciembre de 2002, con ocasión de la solicitud de su opinión respecto del mismo proyecto, en el que se indica: *"Aunque un órgano exterior al Poder Judicial puede ejercer jurisdicción, tal como lo reconoce el inciso quinto del N° 3 del artículo 19 de la Constitución Política..."*;

**NOVENO:** Que, al tenor de lo que se ha venido argumentando, esta Magistratura entiende que los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, en el territorio que les corresponde, ejercen funciones de carácter jurisdiccional entendida la jurisdicción, 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°).

Así, los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, al conocer y resolver, en primera o en única 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.

Varias disposiciones del Código Tributario confirman la afirmación precedente:

- El artículo 130, que ordena a la Dirección Regional llevar *los autos* en la forma ordenada en los artículos 29° y 34° del Código de Procedimiento Civil.
- El artículo 132, que faculta al Director Regional para que, de oficio o a petición de parte, reciba la causa a prueba si estima que hay o puede haber *controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente*, señalando los puntos sobre los cuales ella deberá recaer y determinando la forma y plazo en que la testimonial debe rendirse.
- El artículo 134, que precisa que "*pendiente el fallo de primera instancia*, el Director Regional podrá disponer se practiquen nuevas liquidaciones en relación al mismo impuesto que hubiere dado origen a la reclamación."
- El artículo 135, según el cual, "*vencido el plazo para formular observaciones al o a los informes o rendidas las pruebas*, en su caso, el contribuyente podrá solicitar que se fije un plazo para *la dictación del fallo*, el que no podrá exceder de tres meses."
- El artículo 136, inciso segundo, que indica que "*en la sentencia* deberá condenarse en costas al contribuyente cuyo reclamo haya sido rechazado en todas sus partes, debiendo estimarse que ellas

ascienden a una suma no inferior al 1% ni superior al 10% de los tributos reclamados.”.

- El artículo 137, que señala que *“en la sentencia que falle el reclamo, el Director Regional deberá establecer si el negocio es o no de cuantía determinada y fijarla, si fuere posible.”*.
- El artículo 138, que ordena que *“la sentencia será notificada por carta certificada, sin embargo esta notificación deberá hacerse por cédula cuando así se solicitare por escrito durante la tramitación del reclamo.”*.

Por lo demás, cabe tener en cuenta que, de conformidad con el artículo 120 del Código Tributario, las Cortes de Apelaciones conocen en segunda instancia de los recursos de apelación que se deduzcan contra las resoluciones de los Directores Regionales, en los casos en que ellos sean procedentes;

**DÉCIMO:** 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, que señala: *“Los demás tribunales especiales se regirán por las leyes que los establecen y reglamentan, sin perjuicio de quedar sujetos a las disposiciones generales de este Código.”*.

La jurisprudencia de la Corte Suprema también ha reconocido la naturaleza jurisdiccional de las funciones

que desarrollan los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, al amparo de los artículos 115 del Código Tributario y 19 letra b) del D.F.L. N° 7, de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, en los siguientes términos:

*“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 que le corresponden en su carácter de tal ...”,* 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 resoluciones también pueden ser corregidas por la vía disciplinaria por la Corte Suprema, que tiene la superintendencia directiva, correccional y económica de todos los tribunales de la nación.”* (Sentencia de 4 de septiembre de 1992, Rol N° 17.167, considerandos 15° y 20°.);

**DECIMOPRIMERO:** Que afirmada la función jurisdiccional que ejerce el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, en cuanto tribunal que conoce y falla los reclamos tributarios, el requirente,

en estos autos ha impugnado el artículo 116 del Código Tributario, en cuanto faculta a las aludidas autoridades regionales para delegar las facultades jurisdiccionales que la ley les ha otorgado en funcionarios de ese Servicio, sosteniendo que vulnera los artículos 6°, 7°, 19 N° 3, incisos cuarto y quinto, 38 inciso segundo, 76 y 77 de la Constitución Política.

El citado artículo 116 del Código Tributario prescribe que: "El Director Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando "por orden del Director Regional."

En relación con esa norma, el artículo 20 del D.F.L. No 7, de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, prescribe que: *"Los Directores Regionales podrán, de acuerdo con las normas impartidas por el Director, autorizar a funcionarios de su dependencia, para resolver determinadas materias o para hacer uso de alguna de sus atribuciones, actuando "por orden del Director Regional";*

**DECIMOSEGUNDO:** Que, resulta necesario verificar cuál es la naturaleza de la delegación que realiza el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos en determinados funcionarios del mismo para efectos de conocer y fallar reclamaciones y denuncias en materia tributaria, sobre todo, teniendo presente la alegación formulada en estrados por el abogado que defendió a dicho

Servicio, en el sentido de que se trataría de una "delegación de facultades administrativas".

Sobre el particular, se ha entendido por delegación *"la acción y efecto de delegar"*. A su vez, delegar es *"dar una persona a otra la autoridad y jurisdicción que él tiene por su oficio o dignidad para que haga sus veces o la represente"* (Ricardo Villarreal Molina y Miguel Angel del Arco Torres. Diccionario de Términos Jurídicos. Editorial Comares, 1999. pág. 134). Se afirma, asimismo, que la delegación, en materia de derecho público y administrativo, es *"la decisión por la cual un funcionario público confía a otro el ejercicio de una parte de su competencia"*. (Henri Capitant. Vocabulario Jurídico. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, pág. 193).

Por su parte, la delegación administrativa ha sido definida como *"la transferencia del ejercicio de determinadas atribuciones jurídicas que hace el titular de un órgano administrativo en un órgano inferior, dentro de la misma línea jerárquica de un modo expreso, temporal y revocable."* (Eduardo Soto Kloss. La delegación en el derecho administrativo chileno. Revista de Derecho Público N° 45/46, Santiago, 1989).

A partir de los conceptos recordados es posible constatar que las principales características de la delegación administrativa son: 1) es obra de un órgano

administrativo que ejerce las funciones propias de tal; 2) se concreta a través de un acto administrativo; 3) es esencialmente temporal; 4) es revocable por parte del delegante y 5) es parcial en la medida que sólo puede referirse a materias específicas, toda vez que constituye una institución de excepción dentro del derecho público.

Comparadas las características reseñadas precedentemente con el acto por el cual el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos autoriza a funcionarios del mismo para conocer y fallar reclamaciones y denuncias tributarias puede concluirse que no concurre el supuesto fundamental para entender que estamos frente a una delegación de carácter administrativo.

En efecto, la delegación de que se trata no supone la actuación de un órgano administrativo, pues tal como ha quedado establecido en los considerandos octavo, noveno y décimo, el Director Regional -o delegante para estos efectos- es un órgano jurisdiccional cuando conoce y falla los reclamos y denuncias tributarias en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 115 del Código Tributario.

Tampoco es posible afirmar que exista una "delegación de firma", institución contemplada en el inciso final del artículo 43 de la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la

Administración del Estado, como lo ha sostenido el Servicio de Impuestos Internos.

En efecto, la doctrina ha entendido que la delegación de firma no es otra cosa que una delegación administrativa propiamente tal y que sólo tendría justificación "en los casos en que se trate de firmar actos en serie, o numerosos o de idéntico contenido, firmando el jerarca el primero y delegando la firma para el resto, o bien todos, y ellos con una finalidad de agilizar el trámite...." (Eduardo Soto Kloss. "La delegación en el Derecho Administrativo Chileno". Revista de Derecho Público N° 45/46, Santiago, 1989)

Así, es posible colegir que constituyendo la delegación de firma sólo una especie de delegación administrativa, y de carácter excepcional, no resulta aplicable a la situación prevista en el artículo 116 del Código Tributario.

**DECIMOTERCERO:** Que debe tenerse presente que la potestad que el artículo 116 del Código Tributario permite ejercer a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos es la de autorizar a funcionarios del Servicio para "conocer y fallar reclamaciones y denuncias" actuando "por orden" de tales autoridades. En otras palabras lo que se delega, en este caso, son las facultades conferidas a los propios Directores Regionales, por el artículo 115 precedente, en orden a

conocer, en primera o única instancia, según proceda, de las reclamaciones y denuncias deducidas por los contribuyentes por infracción a las disposiciones tributarias, potestades que revisten naturaleza jurisdiccional, según se ha insistido en los considerandos precedentes.

En consecuencia, la delegación realizada por el Director Regional respectivo del Servicio de Impuestos Internos en la funcionaria de esa repartición doña Viviana Herrera Morales, mediante Resolución Exenta N° 2.102, de 30 de agosto de 1194, se refiere a facultades jurisdiccionales, en los términos establecidos en el considerando noveno de esta sentencia. Así, debe descartarse, en la especie, la hipótesis de una delegación de atribuciones administrativas, en la medida que lo delegado son las facultades de “conocer y fallar” reclamaciones tributarias. Debe observarse que esta terminología reproduce aquélla utilizada por el artículo 76 inciso primero de la Constitución, que consagra, precisamente, los momentos de la jurisdicción que se confía en forma privativa a los tribunales de justicia.

Consecuentemente, quien posee jurisdicción para conocer y fallar las reclamaciones de esa naturaleza, como juez especial de carácter tributario, es la persona del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos. Otros funcionarios del Servicio que hoy se desempeñan como jueces y, como tales, ejercen funciones

jurisdiccionales lo hacen en base a la delegación que les efectúa el aludido Director Regional, al amparo del artículo 116 del Código Tributario, que está precisamente objetado en el requerimiento que se analiza.

Así, debe descartarse lo argumentado por el Servicio de Impuestos Internos en el sentido de que la referida norma legal crea un tribunal con anterioridad -tal como lo hace el artículo 115 del Código Tributario- faltando sólo que el Director Regional designe a la persona que desempeñará tal función. Debe recordarse, en este sentido, que lo propio de la jurisdicción es la función en que consiste y no el órgano que la ejerce. Así, otros funcionarios del Servicio de Impuestos Internos no tienen tal carácter por no ejercer jurisdicción ni pueden ser de los llamados "jueces", sino hasta que se produce efectivamente la delegación, por parte del Director Regional, que es el órgano legalmente facultado para ejercerla.

**DECIMOCUARTO:** Que aclarado que el artículo 116 del Código Tributario importa la delegación de facultades jurisdiccionales de un juez a un funcionario público que no reviste tal atributo, resulta necesario analizar si ello vulnera la Constitución Política, en los términos planteados en el requerimiento de autos.

Al respecto, esta Magistratura ha resuelto que:  
*"Nuestra Constitución Política caracteriza la*

*jurisdicción como una función pública emanada de la soberanía, lo que resulta de aplicar los artículos 5º, 6º y 7º de la Constitución, y entrega su ejercicio en forma privativa y excluyente a los tribunales establecidos por ella o la ley, que son “las autoridades que esta Constitución establece”. Así se desprende de las disposiciones constitucionales contempladas en los artículos 73, 74, y de los Capítulos VII y VIII, que establecen el Tribunal Constitucional y la Justicia Electoral, respectivamente.”* Agrega que *“como la función jurisdiccional es expresión del ejercicio de la soberanía, sólo la pueden cumplir las autoridades que esta Constitución establece ... sea que las autoridades jurisdiccionales a que alude se encuentren dentro o fuera del “Poder Judicial””*. (Sentencia de 8 de abril de 2002, Rol N° 346, considerandos 44º y 45º).

La jurisdicción así concebida es un atributo de la soberanía y, como tal, es indelegable por parte de las autoridades a quienes la Constitución o la ley la han confiado.

En la misma línea argumental, la Excma. Corte Suprema ha sentenciado que *“entre las características que la doctrina anota respecto de esta función pública (la jurisdiccional) respecto de la legislativa, derivada de la soberanía misma, importa destacar, para los efectos del actual debate aquellas de ser improrrogable e indelegable, ya que por su naturaleza de Derecho Público*

*y de orden público que, como se dijo emana de la soberanía, no es susceptible de prórroga como sucede con la competencia relativa, en que las partes pueden entregar el conocimiento de una cuestión a un juez distinto de aquel que determinan las reglas de competencia territorial, existiendo identidad de jerarquía y procedimientos es posible alterar este factor territorial.” (Sentencia de 18 de marzo de 2005, Rol N° 1.589-03, considerando 4°)*

Así, si la facultad de conocer y fallar reclamaciones y denuncias tributarias confiada a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos por el Código Tributario, que importa el ejercicio de jurisdicción, no puede ser constitucionalmente delegada, la dictación de la Resolución Exenta N° 79, de 20 de noviembre de 1998, mediante la cual se autorizó a la funcionaria de ese Servicio, doña Dora Bastía Santander, para conocer y fallar reclamaciones tributarias, en carácter de juez, vulnera lo dispuesto en el artículo 5° de la Carta Fundamental. Ello, en relación con el artículo 76, inciso primero, según el cual *“la facultad de conocer de las causas civiles y criminales, de resolverlas y de hacer ejecutar lo juzgado, pertenece exclusivamente a los tribunales establecidos por la ley”*.

Cabe advertir que este Tribunal ha precisado que *“dentro del concepto “causas civiles” a que se refiere la disposición preinserta, se deben incluir todas aquellas*

*controversias jurídico-administrativas que se pueden suscitar, y que deben resolver autoridades que si bien no están insertas dentro de los tribunales que regula el Código Orgánico de Tribunales, están ejerciendo jurisdicción y resolviendo cuestiones que afectan los derechos de las personas".* (Sentencia de 22 de Noviembre de 1993, Rol N° 176, considerando 6°).

**DECIMOQUINTO:** Que, por las mismas razones explicadas, el precepto legal que autoriza a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos para delegar facultades jurisdiccionales en funcionarios de su dependencia infringe, asimismo, el artículo 6° de la Constitución Política, que consagra los principios de supremacía constitucional (inciso primero) y de vinculación directa de los preceptos de la Carta respecto de los titulares e integrantes de los órganos del Estado, como de toda persona, institución o grupo (inciso segundo).

En este mismo orden de consideraciones resulta vulnerado también el artículo 7° de la Constitución Política, tanto en sus incisos primero como segundo, que consagran, respectivamente, los requisitos de validez aplicables a la actuación de los órganos del Estado -que se refieren a la investidura regular del órgano, a su competencia y al cumplimiento de las formalidades que establezca la ley-, como el principio de clausura del derecho público, que impide que las magistraturas,

personas o grupos de personas se atribuyan otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.

Por lo demás, debe considerarse que la imposibilidad de delegar funciones jurisdiccionales, como consecuencia directa de que la soberanía sólo puede ejercerse por las autoridades que la propia Constitución o la ley establecen, resulta confirmada por la prohibición que se impone al propio legislador, en el artículo 64 de la Carta Fundamental, en orden a autorizar al Presidente de la República para dictar legislación delegada en materias que se refieran a la organización, atribuciones y régimen de los funcionarios del Poder Judicial.

**DECIMOSEXTO:** Que, seguidamente, resulta necesario analizar la conformidad del artículo 116 del Código Tributario con el denominado principio de "legalidad del tribunal", consagrado en los artículos 19 N° 3 inciso cuarto, 38 inciso 2°, 76 y 77 de la Constitución, que importa, básicamente, que la única autoridad que puede crear tribunales con carácter permanente, es la ley.

El artículo 19 N° 3 de la Carta Fundamental precisa, en su inciso 4°, que: *"Nadie podrá ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que le señalare la ley y que se hallare establecido por ésta con anterioridad a la perpetración del hecho "*.

En idéntico sentido, el artículo 38, inciso segundo, de la Constitución, establece 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”*.

De la misma manera, el artículo 76 del Código Político, en su inciso primero, precisa que: *“La facultad de conocer de las causas civiles y criminales, de resolverlas y de hacer ejecutar lo juzgado pertenece exclusivamente a los tribunales que señale la ley”*. El artículo 77 de la misma Carta, en su inciso primero, a su vez, indica que: *“Una ley orgánica constitucional determinará la organización y atribuciones de los tribunales que fueren necesarios para la pronta y cumplida administración de justicia en todo el territorio de la República. La misma ley señalará las calidades que respectivamente deban tener los jueces y el número de años que deban haber ejercido la profesión de abogado las personas que fueren nombradas Ministros de Corte o jueces letrados.”*

La garantía evidente de que toda persona sólo pueda ser juzgada por el tribunal que señale la ley y por el juez que lo representa, en los términos que se han referido resulta, así, un elemento fundamental para la seguridad jurídica, pues impide que el juzgamiento

destinado a afectar sus derechos y bienes se realice por un tribunal o un juez distinto del órgano permanente, imparcial e independiente a quien el legislador haya confiado previamente esta responsabilidad que se cumple por las personas naturales que actúan en él.

La estrecha ligazón entre el principio de legalidad del tribunal y la seguridad jurídica resulta relevante, pues, como ha señalado este Tribunal, *"... entre los elementos propios de un Estado de Derecho, se encuentran la seguridad jurídica, la certeza del derecho y la protección de la confianza de quienes desarrollan su actividad con sujeción a sus principios y normas positivas. Esto implica que toda persona ha de poder confiar en que su comportamiento, si se sujeta al derecho vigente, será reconocido por el ordenamiento jurídico, produciéndose todos los efectos legalmente vinculados a los actos realizados."* (Sentencia de 10 de febrero de 1995, Rol N° 207, considerando 67°)

En definitiva, y como recuerda el profesor Franck Moderne, la seguridad jurídica, como principio general del derecho público, implica en lo esencial, dos grandes aspectos: *"una estabilidad razonable de las situaciones jurídicas y un acceso correcto al derecho"*. (Franck Moderne. "Principios generales del Derecho Público". Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2005, pág. 225)

Así, es posible sostener que el respeto a la seguridad jurídica, que supone el cumplimiento estricto del principio de legalidad del tribunal, a través del juzgamiento realizado por el tribunal y por el juez instituidos por la ley, constituye una base fundamental para el pleno imperio del Estado de Derecho.

**DECIMOSEPTIMO:** Que si la jurisdicción sólo puede ejercerse por los tribunales establecidos por la ley, sean ordinarios o especiales, toda persona que pretenda desempeñarse como juez de esos tribunales, sin haber sido instituida por el legislador, sino que por un mero acto administrativo, se constituye en una comisión especial expresamente prohibida por la Carta Fundamental.

En la especie, las reclamaciones tributarias deducidas por Juan Antonio Loyola Opazo han sido conocidas por doña Viviana Herrera Morales, en calidad de "Juez Tributario", en virtud de la delegación de facultades que le ha otorgado el Director Regional de IX Dirección Regional Temuco del mismo Servicio, mediante Resolución Exenta N° 2.102, de 30 de agosto de 1994. En consecuencia, no ha sido la ley el título habilitante del ejercicio de esa función jurisdiccional, sino que una disposición de carácter administrativo. Así, el artículo 116 del Código Tributario, que ha permitido el ejercicio de esa función sobre la base de un precepto distinto a la ley, no sólo vulnera el principio de legalidad del tribunal consagrado en los artículos 19 N° 3, inciso

cuarto, 38, inciso segundo, 76 y 77 de la Constitución Política, sino que resulta contrario a los artículos 6° y 7° de la Carta Fundamental que garantizan la sujeción integral de los órganos del Estado al imperio del derecho.

**Y VISTO**, lo prescrito en los artículos 5°, 6°, 7°, 19 N° 3, inciso cuarto, 38 inciso segundo, 64, 76 y 77 de la Constitución Política de la República, así como en los artículos 30 y 31 de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional.

**SE DECLARA QUE SE ACOGE EL REQUERIMIENTO DE FOJAS 1 Y, EN CONSECUENCIA, SE DECIDE QUE LA NORMA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 116 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, ES INAPLICABLE EN EL RECLAMO QUE SE SIGUE ANTE LA EXCMA. CORTE SUPREMA, ROL N° 166-2006.**

**SE DEJA SIN EFECTO LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DECRETADA EN ESTOS AUTOS.**

Acordada con el voto en contra de los Ministros señores Jorge Correa Sutil y Francisco Fernández Fredes, quienes estuvieron por rechazar la acción de inaplicabilidad del precepto legal por las consideraciones que siguen:

**PRIMERO:** Que concuerdan plenamente con el fallo que antecede en que resulta contrario a la Constitución que se delegue la función de juzgar en un funcionario que la ley no designa más que por su pertenencia a un servicio público determinado. Por los fundamentos que el fallo expresa en los párrafos segundo y tercero del considerando Décimo Cuarto y en los párrafos segundo y

siguientes del considerando Décimo Sexto, comparten que es contrario a los derechos fundamentales que conozca y juzgue una causa de naturaleza jurisdiccional quien resulte designado por el Director Regional de un servicio centralizado y concuerdan también que el orden institucional que consagra la Constitución no acepta que se deleguen facultades jurisdiccionales, sin estricta sujeción al principio de legalidad. Discrepan, sin embargo, con la premisa básica de que el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos o que el funcionario delegado ejerzan una función jurisdiccional cuando resuelven un reclamo tributario. Analizada la función que el artículo 116 autoriza a delegar, debe concluirse que ella carece de los atributos básicos de la función jurisdiccional, pues en el reclamo tributario que se debe resolver no hay controversia entre partes sometida a la decisión de un tercero, ni esta controversia debe, en estricto rigor jurídico, resolverse conforme a derecho y, por último, resulta dudoso que estemos frente a un proceso de carácter jurisdiccional. En cambio, el reclamo tributario y su resolución comparten una naturaleza y una regulación que es típica de las de carácter administrativo y que no difiere sustancialmente de muchas otras existentes en nuestra legislación, todas ellas consistentes en resolver en sede y con carácter administrativo reclamaciones respecto de lo obrado por el propio servicio. Estas aseveraciones serán fundamentadas en los considerandos que siguen, para

luego hacer explícitas algunas conclusiones de carácter más general.

**SEGUNDO:** Que, como reseña el considerando Noveno del fallo que antecede, es efectivo que las normas del Código Tributario que regulan la reclamación tributaria -cuyo conocimiento y resolución el impugnado artículo 116 del mismo cuerpo legal autoriza delegar- se refieren a este reclamo, a quien lo resuelve, a su procedimiento y a la decisión que le pone término con un lenguaje propio de lo judicial. Así, el propio Libro Tercero y su Título I hablan de los "Tribunales", otras disposiciones otorgan la denominación de juez (tributario) a quien encargan resolver este asunto; diversos preceptos, como los artículos 115, 117, 118, 119, 120 y otros llaman "instancia" a la sucesión de actos destinados a resolver el reclamo. En igual sentido, el artículo 134 denomina "fallo" a la resolución definitiva del reclamo, mientras el inciso segundo del artículo 136 y el artículo 137 y 138, entre otros, la denominan "sentencia". Igual lenguaje propio de lo judicial utiliza el Código Tributario para denominar la impugnación de lo resuelto que habilita al reclamante a llegar a la instancia del Poder Judicial, pues los artículos 139 y 141 la llaman "apelación". No debe restarse importancia a estas denominaciones; no son triviales pues como ha acreditado la teoría contemporánea, en el ámbito jurídico, los nombres suelen constituir realidades, particularmente en cuanto esos nombres hacen inmediatamente aplicables

estatutos jurídicos a la figura respectiva, por el sólo hecho de asignarle un nombre. No siendo trivial el modo en que la legislación denomina una determinada situación, el nombre no es, sin embargo, un antecedente suficiente para resolver que tal situación es, en realidad, lo que la ley dice que es. Un viejo aforismo jurídico dice que las cosas en derecho son lo que son y no lo que la ley dice que son. Para saber si el órgano que resuelve el reclamo tributario es en realidad un tribunal especial que ejerce jurisdicción y para determinar si su resolución es una verdadera sentencia, es necesario examinar las restantes reglas relativas a tales institutos, pues es perfectamente posible que los nombres no constituyan esas realidades y que, bajo su apariencia, ni el órgano sea un Tribunal, ni el procedimiento uno judicial ni la resolución un fallo, todo lo cual obliga a ir más allá de las denominaciones legales.

**TERCERO:** Que al hacer el examen de las restantes reglas relativas al reclamo tributario, se llega forzosamente a la conclusión de que en él no se encuentran presentes las características más elementales de la jurisdicción. Desde luego, y como se desarrolla más extensamente en los considerandos que siguen, no se verifica, en la especie, una controversia entre partes sometida a la decisión de un juez. En efecto, el procedimiento no contempla sino a una parte: al reclamante tributario, pues el Servicio reclamado no es parte, sino quien decide el reclamo. Tampoco hay juez, pues no puede tenerse como tal a aquel

que tiene, en tal grado, interés en el asunto que debe resolverse. Si bien hay un asunto de relevancia jurídica que debe resolverse, el acto que lo resuelve no está obligado a hacerlo en conformidad a derecho y ni siquiera hay obligación de resolverlo, por lo que tampoco comparece en la especie, este tan elemental componente de la jurisdicción. Por último, las formas procesales carecen de la bilateralidad de la audiencia, elemento que configura esencialmente una controversia jurisdiccional. En cambio, el análisis de los intervinientes, de la resolución y, parcialmente de las formas procesales muestra que éstas son las propias del reclamo administrativo denominado recurso jerárquico. En tales condiciones, debe concluirse que no estamos en presencia de funciones jurisdiccionales.

**CUARTO:** Que, en lo que se refiere a los intervinientes, es necesario destacar, en primer lugar, que el reclamo tributario no está llamado a ser resuelto por un tribunal especial ni por un juez, sea el titular al que alude el artículo 115, sea el delegado a que se refiere el artículo 116, ambos del Código Tributario. Por definición, un juez es un tercero imparcial que se sitúa entre quienes contienden para resolver una disputa de relevancia jurídica (en la jurisdicción contenciosa). En la especie, el reclamo tributario lo interpone el contribuyente en contra de una resolución del Servicio de Impuestos Internos y la ley llama a resolverlo a un funcionario del mismo Servicio en contra de quien se

reclama. Este funcionario es dependiente del órgano reclamado y tiene el deber de defender sus intereses. Como recuerda el considerando Sexto, hay abundante doctrina del propio Servicio de Impuestos Internos que consideran que la facultad cuya naturaleza -jurisdiccional o administrativa- debemos discernir, es una que le corresponde al Servicio y que la ejerce uno de sus funcionarios. En consecuencia, el órgano que resuelve el reclamo tributario es el Servicio de Impuestos Internos y la persona que lo decide un funcionario de dicho Servicio quien, como tal, no puede ser tenido como un tercero, pues es dependiente del órgano reclamado (artículo 18 del Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de Hacienda de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos), ni está llamado a ser imparcial pues si lo fuere incumpliría con sus deberes funcionarios. Ni en el sentido natural y obvio, ni en el sentido técnico puede estimarse juez a la parte interesada, aunque esté facultada para resolver. Lo dicho vale tanto para el Director Regional como para su eventual delegado.

**QUINTO:** Que lo razonado en el considerando que antecede no es suficiente para concluir que la resolución del reclamo tributario no tiene carácter jurisdiccional, como lo han sostenido votos minoritarios en inaplicabilidades análogos a los de esta causa, emanados de la Excma. Corte Suprema (como el pronunciado por cinco Srs. Ministros con fecha 12 de Diciembre de 2002 en la causa Verdugo Pincheira con Servicio de Impuestos Internos), pues ello

equivale a definir lo jurisdiccional únicamente por el órgano que resuelve. A juicio de estos disidentes, la afirmación contenida en el considerando anterior, tomada como premisa, puede llevar a dos conclusiones igualmente plausibles: por una parte, a que el supuesto tribunal no es tal y, por ende no hay un órgano que ejerza jurisdicción, como lo han sostenido esos votos de minoría; pero también permite igualmente concluir que el órgano ejerce jurisdicción pero que, por no reunir las características propias de un juez, lo hace contraviniendo la Constitución, privando a quienes litigan de un juez imparcial y, por ende, de un debido proceso judicial. Si lo dicho en el considerando anterior no puede ser concluyente, por las razones explicadas en éste, se hace necesario continuar con el análisis, para discernir si estamos ante una función administrativa o ante un órgano que, violando garantías constitucionales de imparcialidad, ejerce jurisdicción.

**SEXTO:** Que, continuando con el análisis de los intervinientes, es fuerza concluir que tampoco concurre en la especie el más elemental componente de la jurisdicción contenciosa: no existen partes que sostengan una controversia jurídica. Por el contrario, el examen del procedimiento que rige el reclamo tributario muestra a un solo sujeto o parte: el reclamante y ninguna controversia. El Servicio de Impuestos Internos no es parte en el reclamo, el procedimiento no supone que comparezca, no lo contempla ni le concede derecho alguno;

el Servicio de Impuestos Internos no está llamado a controvertir nada y mal podría hacerlo, del momento que es el mismo órgano que llevó a cabo el acto en contra del cual se reclama y, a su vez es quien resuelve el asunto. El Servicio de Impuestos Internos no es parte que controvierta ni podría serlo pues sus intereses están representados por quien va a resolver el reclamo y nadie puede controvertir ante si mismo.

**SÉPTIMO:** Que, de ese modo, el análisis de los actores del reclamo tributario no muestra ninguna de las características propias de la jurisdicción, pues no hay partes que controviertan un asunto de relevancia jurídica que deba ser resuelto por un tercero. En cambio, el asunto de relevancia jurídica ha de ser decidido por actores típicos del recurso jerárquico ante el propio órgano que ya ha resuelto en contra de los intereses del administrado. En la especie, un órgano de la administración del Estado, como es el Servicio de Impuestos Internos, resuelve en contra de los intereses del contribuyente y ello origina el reclamo tributario, que es así, un recurso jerárquico destinado a que el propio Servicio de Impuestos Internos modifique o mantenga su posición.

**OCTAVO:** A diferencia del análisis acerca de los intervinientes, el de las reglas de procedimiento no permite arribar a conclusiones unívocas acerca de la naturaleza (jurisdiccional o administrativa) del instituto en estudio. A favor del carácter jurisdiccional

puede anotarse el hecho de que los autos sobre reclamación deben llevarse en la forma ordenada para los expedientes judiciales en los artículos 29 y 34 del Código de Procedimiento Civil y, especialmente, que las reglas supletorias aplicables son, por disposición del artículo 148 del Código Tributario, las comunes a todo procedimiento del Libro Primero del Código de Procedimiento Civil y no las supletorias de los procedimientos administrativos. Con todo, no es menor anotar a favor de la tesis de que estamos enfrente de una gestión administrativa y no jurisdiccional, el hecho de que el procedimiento para conocer y resolver de estas reclamaciones, establecido en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario, no contempla bilateralidad de la audiencia. En efecto, las reglas procesales del respectivo Título no otorgan, como ya se dijo, derechos procesales al Servicio de Impuestos Internos, lo que se justifica precisamente porque se trata de un reclamo en su contra que resuelve uno de sus funcionarios, por lo que sus intereses están representados no por una parte en el litigio, sino por quien resuelve tal reclamo, lo que hace innecesario que argumente o aporte pruebas. Esta forma procesal es típica de los procedimientos administrativos y completamente ajena e intolerable en un proceso jurisdiccional.

**NOVENO:** Que, por último, el análisis de la resolución del reclamo tributario lleva definitiva y concluyentemente a la convicción de que no estamos frente a una sentencia,

componente esencial de lo jurisdiccional, pues no resulta exigible que el reclamo se decida en conformidad a derecho y, ni siquiera resulta exigible que se resuelva, lo que priva al reclamo tributario de otro de los más esenciales componentes de la jurisdicción. La ley tributaria establece tres reglas acerca de esta resolución definitiva que son tan propias de resoluciones administrativas y tan impropias de resoluciones jurisdiccionales que convencen a estos disidentes que aquello cuya delegación viene impugnándose es una resolución administrativa y no una jurisdiccional. Estas son el carácter modificable de la resolución, la forma que ella debe tener y, lo más significativo, el valor que la ley concede al silencio o falta de resolución, todo lo cual se desarrolla en los tres considerandos que siguen.

**DECIMO:** Que, en lo que respecta a la resolución definitiva de la reclamación tributaria el artículo 139 del Código respectivo autoriza a interponer en su contra recurso de reposición, lo que es impropio de una sentencia definitiva y típico de una resolución administrativa. En efecto, cuando se produce una sentencia definitiva, el órgano respectivo pierde su jurisdicción bajo el efecto del desasimiento. En cambio, cuando la resolución es administrativa, el órgano puede siempre modificar lo resuelto.

**DECIMOPRIMERO:** Que las sentencias o fallos típicamente deben resolver en conformidad a derecho y tener una forma determinada, exigida por los artículos 170 del Código de

Procedimiento Civil para las sentencias civiles, y 500 del Código de Procedimiento Penal y 342 del Código Procesal Penal para las sentencias penales. La forma, en este caso no es una cuestión menor, pues las decisiones de un órgano que ejerce jurisdicción se diferencian de las decisiones políticas y de las administrativas esencialmente por el razonamiento, en derecho, que les resulta debido a las primeras y no a las restantes. En efecto, si algo distingue sustancialmente a las resoluciones de jueces ordinarios o especiales, es que ellas deben estar sólo fundadas en el derecho y razonar conforme a él, mientras las restantes no tienen la exigencia de razonar únicamente conforme a derecho. Para lograr esta fundamentación en derecho de las decisiones, la ley exige formas, tales como las de consignar las alegaciones de las partes, resolver cada una de ellas, dar los fundamentos jurídicos de tales razonamientos, exponer y ponderar la prueba y otras reglas de forma, que constituyen la única garantía de que el razonamiento de fondo sea efectivamente conforme a derecho. Para que estas reglas realmente obliguen es necesario que la sentencia que no cumpla con ellas sea susceptible de ser anulada, de no valer como sentencia. Ello no se verifica en el reclamo tributario. En efecto, si bien la resolución del reclamo tributario está llamada a tener la forma de una sentencia, pues le es aplicable el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, no está, en rigor, jurídicamente obligada a tener esta forma de sentencia y

no deja de valer si carece de esos requisitos esenciales. El artículo 140 del Código Tributario establece que *“En contra de la sentencia de primera instancia no procederá el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio. Los vicios en que se hubiere incurrido deberán ser corregidos por el Tribunal de Apelaciones que corresponda”*. En otras palabras, la resolución de la reclamación tributaria puede tener la forma, tener los requisitos de forma, ser, en esencia, una sentencia, resolver en conformidad a derecho, pero puede igualmente no tener esas características y valer, pues, como señala la norma transcrita, no cabe anularla, ni a petición de parte ni de oficio, cualquiera sean los vicios de que adolezca. En otras palabras, la resolución de la reclamación tributaria, aunque puede revocarse, debe estimarse que vale, aunque no resuelva conforme a derecho ni cumpla con ninguno de los requisitos propios de las decisiones judiciales. La decisión del reclamo tributario vale aunque no cumpla con los requisitos de una sentencia; vale aunque no razone en derecho, ni se haga cargo de las peticiones o aunque resuelva ultra petita. Vale incluso aunque no contenga la resolución del asunto. No hay exageración alguna en este último aserto; pues así lo establece expresamente el artículo 135 del Código Tributario que se comenta en el considerando que sigue. En consecuencia, la resolución del reclamo tributario no está jurídicamente obligada, para valer como tal, a tener la forma de una sentencia, lo que equivale a decir que no

es ni puede ser tenida como una sentencia.

**DECIMOSEGUNDO:** Que, probablemente lo que más define una sentencia, propia del ejercicio de la función jurisdiccional es que resuelve la controversia, que se pronuncia acerca de ella. Pues bien, el artículo 135 del Código Tributario dispone que el contribuyente, en una determinada etapa procesal, puede pedir que se establezca un plazo para dictar la resolución definitiva, el que no puede exceder de tres meses. El inciso segundo de la disposición en comento establece literalmente que **“Transcurrido el plazo anterior sin que se hubiere resuelto el reclamo, podrá el contribuyente ... pedir se tenga por rechazado. Al formular esta petición podrá apelar para ante la Corte de Apelaciones respectiva, y en tal caso el Director Regional concederá el recurso y elevará el expediente ...”** En consecuencia, el reclamante puede llegar a la Corte de Apelaciones para pedir que se deje sin efecto una resolución que nunca ha existido, que es sólo una decisión tácita del órgano ante el cual se reclama. Esta figura de dar valor al silencio como expresión de rechazo (o aceptación) de un reclamo o petición es típico de las resoluciones administrativas (véanse los artículos 64 y 65 de la Ley 19.880 que establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado) y completamente incompatible con las resoluciones jurisdiccionales. Ello tiene una lógica: el silencio administrativo supone una negación (o aceptación) del

órgano en contra del cual se reclama, pero nunca podría expresar la voluntad del tercero imparcial que resuelve un asunto, pues el silencio del tercero no puede interpretarse a favor de ninguna de las partes. El silencio de una parte puede entenderse como aceptación o rechazo de lo que la otra le reclama. El silencio de un juez, ordinario o especial, no puede estimarse como una manifestación de su voluntad. La posibilidad de apelar en contra del silencio del Servicio de Impuestos Internos, representado por su Director Regional, instituido en el artículo 115 o por su delegado, en el caso del artículo 116, terminan de convencer a estos disidentes, con fuerza irredarguible, que lo que la ley tributaria estableció para resolver los reclamos fue una instancia administrativa y jerárquica ante el propio órgano que resolvió, aunque lo halla llamado juez tributario, instancia y fallo y aunque los intentos de reforma posteriores continúen con tal lenguaje.

**DECIMOTERCERO:** De todo lo anterior se sigue que el Servicio de Impuestos Internos no ejerce una facultad jurisdiccional, sino una administrativa cuando resuelve un reclamo tributario, a través de su Director Regional (en el caso del artículo 115) o del funcionario en que éste delegue (en el caso del artículo 116). Por las razones expuestas, llegamos a la convicción que los nombres que utiliza el Código Tributario y alguna formas procesales propias de lo judicial no otorgan ni al órgano ni a la decisión el carácter jurisdiccional, pues el

resto de las disposiciones acerca del órgano que ejerce esta función y sobretodo, las características de la resolución impiden calificarla de tal, según todo lo ya razonado.

**DECIMOCUARTO:** Que de la conclusión establecida en el considerando anterior se sigue que la inaplicabilidad deducida debe ser desechada, pues una función administrativa, como lo es resolver un recurso de reclamación tributaria por un funcionario del Servicio de Impuestos Internos, con los requisitos y efectos establecidos por el Código del ramo, puede ser delegada sin que la norma que autoriza tal delegación viole la Constitución, pues la Constitución no contiene valor o regla institucional acerca de la titularidad, ejercicio o límites del poder público que resulte vulnerada por el precepto legal que faculta a un funcionario dependiente del Servicio en contra del cual se reclama a delegar el conocimiento y la resolución de un recurso administrativo jerárquico, como el analizado, en otro funcionario igualmente dependiente del mismo Servicio; máxime cuando esa resolución no tiene las características de una propia del ejercicio de la jurisdicción, sino de una administrativa. Tampoco se vulnera o menoscaba un derecho o garantía fundamental por el sólo hecho de la delegación, pues no existe diferencia significativa para el ejercicio de derechos fundamentales en la independencia, legalidad o imparcialidad de uno u otro funcionario del Servicio de Impuestos Internos. Que un

recurso jerárquico en contra del mismo Servicio sea resuelto por el Director Regional del Servicio o por un delegado de éste, ambos funcionarios dependientes del Servicio en contra del cual se reclama, no mejora ni empeora los derechos de defensa del reclamante ni su derecho a que su reclamo sea resuelto, en definitiva, por un juez imparcial en un debido proceso. En consecuencia, la sola autorización de la delegación de una facultad administrativa para resolver una reclamación, que es lo impugnado en autos, no merece, a juicio de estos disidentes, reproche de constitucionalidad.

**DECIMOQUINTO:** Lo que se afirma en este voto no debe entenderse en el sentido que el estatuto jurídico de las reclamaciones tributarias en particular o de las administrativas en general, queden al margen del estatuto constitucional. Estas instancias administrativas, en su procedimiento y resolución están sujetas a una serie de normas y principios constitucionales; más aún si, como en la especie, la ley las establece como un presupuesto necesario de una instancia judicial posterior para resolver acerca de los derechos de una persona. Una figura de esta naturaleza es susceptible de ser examinada, conjuntamente con el procedimiento judicial que le sigue, para determinar si se garantiza el derecho a un justo y racional procedimiento. Si un reclamo administrativo es un presupuesto para obtener una resolución judicial, resuelta por un tribunal independiente, después de un proceso judicial y con las

características y efectos propios de una sentencia, como lo es, en la especie, la instancia de la Corte de Apelaciones, entonces ambas instancias -la administrativa y la judicial- forman un todo, que queda sujeto a las exigencias de un debido proceso. Ello no ha sido, sin embargo, lo que se ha pedido examinar en esta causa, sino sólo el carácter constitucional de la delegación de una resolución administrativa habilitante de una decisión judicial posterior, delegación respecto de la cual estos disidentes, como ha quedado dicho, no ven vicios de inconstitucionalidad.

**Rol N° 502-2006**

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidente don José Luis Cea Egaña y los Ministros señores, Juan Colombo Campbell, 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 Larrain Cruz.