

Por Italo Paolinelli Monti
Decano y Profesor de Derecho
Tributario de la Facultad de
Ciencias Jurídicas, Económicas
y Sociales, de la Universidad
de Chile, Sede de Valparaíso.

I.- DELIMITACION DEL TEMA.

1.1.- En términos generales, el Estado debe intervenir en materias tributarias, ejerciendo su potestad jurisdiccional, cada vez que un conflicto de intereses tributarios entre la Administración y el contribuyente no es posible de solucionar por la simple vía administrativa.

Al producirse lo anterior, estamos en presencia de lo contencioso-tributario.

1.2.- Generalizando, y siguiendo el esquema del Profesor argentino Héctor B. Villegas, podemos decir que los "conflictos de intereses tributarios" se suscitan ante las siguientes situaciones principales: (**)

- A) Ante la impugnación por los sujetos pasivos tributarios, de las resoluciones administrativas que determinan sus tributos;
- B) Ante las reclamaciones de repetición, por tributos que el presunto sujeto pasivo ha creído haber pagado indebidamente;
- C) Ante la impugnación, por presuntos infractores, de resoluciones administrativas que han resuelto la aplicación de sanciones en su contra;
- D) Ante la ejecución del crédito tributario y de las sanciones pecuniarias, con posibilidad de los ejecutados de discutir la legalidad del cobro.

(*).- Trabajo presentado a las "Terceras Jornadas de Derecho Económico", organizadas por la Facultad de Ciencias Jurídicas, Económicas y Sociales de la U. de Chile, Sede Valparaíso, celebradas entre los días 18 y 20 de Mayo último.

(**).-Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 2º Edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1975.

1.3.- Es indudable que son muchos los presupuestos o elementos de lo contencioso-tributario que interesa estudiar, tales como sus requisitos de procedencia; el órgano jurisdiccional dotado de jurisdicción para conocer y juzgar; la competencia del mismo; las partes que intervienen; las acciones y procedimientos establecidos por el legislador y otros.

1.4.- En un trabajo como éste, que sólo pretende servir de instrumento de discusión, sería imposible considerar todas las situaciones que comprende lo contencioso-tributario y todos los elementos que lo componen.

En consecuencia, las ideas que siguen se limitarán al análisis de aquello que dice relación con la impugnación por los sujetos pasivos tributarios de las resoluciones administrativas que determinan sus tributos, es especialmente referido al órgano jurisdiccional, y en relación directa con el sistema establecido al efecto en el Código Tributario Chileno.

II.- LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

1.- Concepto.

2.1.- Las leyes de carácter tributario se limitan a señalar, en términos generales y abstractos, las circunstancias o presupuestos de cuya realización deriva la obligación de pagar un tributo determinado, y los criterios generales para su determinación.

2.2.- En virtud de lo anterior, frente a cada caso particular o concreto, y con el objeto de poder establecer positivamente si una obligación tributaria es exigible y cual es su importe, se hace necesario comprobar, fehacientemente, si el hecho gravado configurado por el legislador se ha producido realmente; quién es exactamente el sujeto pasivo y cuál es el objeto de la obligación tributaria, esto es, a cuánto asciende el monto a pagar por concepto de tributo.

2.3.- La operación anterior recibe el nombre de determinación de la obligación tributaria, de donde se desprende que se la puede definir como el conjunto de actos y procedimientos destinados a establecer -en cada caso particular- la configuración del hecho gravado, la determinación del sujeto pasivo y el monto o cantidad que debe pagarse para obtener su extinción. (*)

(*).- Cabe hacer presente, en materia de terminología, que los diversos autores emplean, indistintamente, los términos de determinación; liquidación; aplicación; accertamiento (accertamiento).

2.- Procedimientos de determinación.

2.4.- La doctrina tributaria considera tres tipos o procedimientos de determinación; la que realiza el sujeto pasivo por sí mismo, en forma espontánea y sin intervención de la autoridad administrativa, denominada "determinación por el sujeto pasivo"; la que efectúa la Administración sin cooperación ni intervención del sujeto pasivo, denominada "determinación de oficio" y, por último, aquella realizada por la Administración con la colaboración del sujeto pasivo, denominada "determinación mixta".

Creemos que en nuestro derecho positivo, esta última constituye la regla general.

3.- Contenido de la determinación.

2.5.- En cuanto al contenido de la determinación se refiere, se trata indudablemente de un acto complejo, dentro del cual se pueden distinguir varias etapas.

En los casos de "determinación mixta", y de acuerdo con nuestro derecho positivo, dichas etapas se configuran, en general, de la siguiente manera:

- A) Obligación de las personas afectadas por la ley tributaria de poner en conocimiento de la Administración la ocurrencia del hecho gravado;
- B) Facultades concedidas a la Administración para informarse de todos los antecedentes que le permitan establecer la exactitud de lo declarado.
Con el objeto mencionado, la ley pone a disposición de la Administración -en nuestro caso Servicio de Impuestos Internos- una serie de medios e instrumentos de fiscalización que le permiten cumplir su cometido, pudiendo señalarse, sólo por vía ejemplar, y sin ánimo de enumerarlos todos, la revisión de declaraciones (artículos 59 y 60 del Código Tributario); las declaraciones juradas a que se refieren los artículos 34 y 60 del mismo Código, y la citación (artículo 63 del Código Tributario).
- C) Facultades concedidas a la Administración para pronunciarse sobre la ocurrencia del hecho gravado y establecer el monto de la obligación tributaria, las que, en nuestro derecho, se materializan fundamentalmente a través de la liquidación y el giro.
- D) Recursos y medios o procedimientos conferidos al contribuyente para corregir lo resuelto por la Administración.

4.- Determinación administrativa y judicial. Lo contencioso-tributario.

2.6.- Las tres primeras etapas de la determinación, descritas en las letras A a C del párrafo 2.5., constituyen la "determinación administrativa", ya que se cumplen ante y por el órgano de carácter administrativo facultado legalmente al efecto.

El contribuyente, en conocimiento de lo resuelto por la Administración, puede estimar que ésta ha actuado errónea, arbitraria o ilegalmente y que, en consecuencia, existe un conflicto de intereses, para cuya solución debe existir una vía jurisdiccional apropiada.

En este caso, nos encontramos frente a la cuarta etapa de la determinación, que denominaremos "determinación judicial", como sinónimo de "contencioso-tributario", ya que se trata, en lo esencial, de impugnar, por la vía judicial, las decisiones de la Administración, consagrándose, de esta manera, el derecho a la tutela jurisdiccional.

III.- ORGANO JURISDICCIONAL.

3.1.- Como ya lo enunciáramos al comienzo de este trabajo, uno de los elementos o presupuestos esenciales de lo contencioso-tributario, es la existencia de un órgano jurisdiccional competente para conocer de las impugnaciones que efectúan los sujetos pasivos tributarios de las resoluciones administrativas que determinan sus tributos.

3.2.- Como es evidente, en dicho órgano jurisdiccional debe necesariamente concurrir el requisito de la imparcialidad, o sea, la falta de designio anticipado o de prevención en favor o en contra del recurrente o de la Administración, que lo inhabiliten para juzgar y resolver en forma recta, justa y ecuaníme.

Dicho de otra manera, es indudable que tal órgano, según se expresa en la exposición de motivos del Modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, debe responder al llamado principio de la garantía jurisdiccional, entendiéndose por tal el derecho del contribuyente a que las diferentes controversias que pueda mantener con el Fisco, sean resueltas siempre por un Juez idóneo e independiente de los contendientes.

3.3.- Doctrinariamente, se han esbozado variados sistemas relacionados con la naturaleza jurídica y dependencia del órgano jurisdiccional al que nos estamos refiriendo, dentro de los cuales cabe señalar, por vía ejemplar, los siguientes:

- A) Sistema judicial, en virtud del cual se entrega el juzgamiento de los recursos contencioso-tributarios exclusiva o predomi-

minantemente, el poder judicial -ya sea a tribunales ordinarios o especiales de justicia- para lo cual se parte de la premisa de que si al Poder Judicial le corresponde administrar justicia, no se ve por qué habría que sustraer de su conocimiento los litigios en que una de las partes es la Administración Pública.

- B) Sistema de Jurisdicción Administrativa, caracterizado, en lo esencial, por la entrega que se hace del juzgamiento de estas materias a órganos de la misma Administración, de carácter especial, diferenciados e independientes de ésta, no obstante pertenecer en su génesis a ella.
- C) Sistema Mixto, que entrega el conocimiento de estos asuntos a tribunales especiales, absolutamente independientes del Poder Judicial y Ejecutivo, tanto constitucional como formalmente.

3.4.- De lo anterior se desprende que se ha generalizado la idea de que lo fundamental no es el ámbito en que esté enmarcado el organismo, sino que la situación de independencia del mismo, de modo que si es posible asegurarla en forma efectiva, por ejemplo, en la esfera administrativa -especialmente mediante la inamovilidad de los miembros- puede decirse que hay verdadera actividad jurisdiccional.

A juicio del suscrito, y pese a lo anterior, parece preferible confiar al Poder Judicial, y no a una judicatura independiente de éste, la función de conocer y resolver lo relacionado con lo contencioso-tributario, ya que sólo se trata, en definitiva, de que la Administración es una de las partes de un litigio, el cual, como todos, debería ser resuelto por la misma jurisdicción, ya que esta fórmula -de unidad de jurisdicción en manos del Poder Judicial- es la que, en mi opinión, garantiza de manera más eficiente la independencia absoluta del Juez encargado de dirimir la contienda.

En el caso de Chile, y salvo que se llegara al absoluto convencimiento de tener que crear Tribunales Especializados -lo cual no creo personalmente indispensable- se podría, por ejemplo, conferir competencia tributaria de primera instancia a los Juzgados de Letras de Mayor Cuantía de asiento de Corte de Apelaciones, de jurisdicción civil si los hubiera, o de jurisdicción común en los demás casos, estableciéndose recurso de apelación para ante las Cortes de Apelaciones y competencia de la Corte Suprema para conocer de los recursos de casación en la forma y en el fondo, que se deduzcan contra las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de Apelaciones.

3.5.- Las ideas relativas a la necesaria independencia del órgano jurisdiccional han sido ampliamente acogidas por la doctrina latinoamericana. Así, por ejemplo, cabe señalar que entre las recomendaciones de las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo, 1956, se dijo que "El contencioso-tributario debe compe

ter a organismos independientes de la Administración Activa". Por otra parte, en las Segundas Jornadas celebradas en México en 1958, se recomendó que "Los tribunales de lo contencioso-tributario deben gozar de independencia con respecto al Poder Ejecutivo. De no estar ubicados dentro del Poder Judicial, esa independencia debe ser la misma que se asegura a los órganos de este poder".

Por otra parte, en el V Congreso Internacional de Derecho Procesal, celebrado en México en Marzo de 1972, al tratarse de la "Justicia Administrativa", se concluyó, entre otras cosas, que "es condición indispensable, en interés de los Poderes Públicos, especialmente del Poder Ejecutivo y garantía de los derechos individuales, que el órgano especializado se constituya y se mantenga, siempre, con elementos dotados de adecuados conocimientos jurídicos y con poderes y garantías de independencia."

3.6.- Si se analiza el texto del Modelo de Código Tributario para América Latina, se observa, con toda nitidez, la misma tendencia independentista. Así por ejemplo:

- A) En la exposición de motivos del mismo se expresa al respecto que "la función jurisdiccional queda reservada a órganos especializados o judiciales, pero todos con la característica común fundamental de ser independientes de la Administración Activa. Se ha desechado, pues, en forma radical, la posibilidad de que la administración conozca las controversias en calidad de juez".
- B) En el artículo 175 del referido Proyecto se expresa que "las controversias tributarias serán decididas por un tribunal o legiado especializado, de plena jurisdicción, independiente de la administración activa. Sus sentencias serán siempre recurribles ante los tribunales superiores".

3.7.- Como ejemplos de Códigos Tributarios Latinoamericanos que han seguido las directrices antes señaladas, podemos mencionar:

- A) El Código Tributario de Bolivia, aprobado mediante D.S. N°9298, de 2 de julio de 1970, que en sus artículos 181 y siguientes establece y reglamenta que la jurisdicción contencioso-tributaria se ejerce por un tribunal especial autónomo, denominado Tribunal Fiscal, y por la Corte Suprema de Justicia, en los recursos de nulidad o casación;
- B) El Código Tributario de Ecuador, del año 1975, que en sus artículos 218 y siguientes establece un Tribunal Fiscal, altamente especializado, de función jurisdiccional y autónomo en el ejercicio de sus funciones, y
- C) El Código Tributario de Uruguay, del año 1974, que en su ar-

título 78 establece que "Los actos que dicte la Administración sólo podrán impugnarse mediante los recursos previstos en el artículo 317 de la Constitución de la República".

Lo anterior significa, al tenor de los comentarios de los tratadistas Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagues Areco (*), que la función jurisdiccional queda reservada exclusivamente, según los casos, a los órganos del Poder Judicial o al Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

IV.- SITUACION EN EL CODIGO TRIBUTARIO CHILENO.

1.- Antecedentes Generales.

4.1.- Desde el punto de vista que nos hemos propuesto enfocar este trabajo, esto es, la impugnación por los sujetos pasivos tributarios de las resoluciones administrativas que determinan sus tributos, especialmente referido al órgano jurisdiccional, podemos señalar las siguientes características principales en cuanto al sistema establecido al efecto en el Código Tributario Chileno se refiere:

- A) Se establece como principio general el derecho a reclamar, por la vía jurisdiccional, de las resoluciones administrativas que determinan tributos, estableciendo al efecto el artículo 124 del Código Tributario que "Toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometido"

Constituye lo anterior, repito, un principio de carácter general, ya que existen ciertas materias que no son reclamables y otras que sólo pueden ser objeto de solicitudes de carácter administrativo, no siendo necesario, en esta oportunidad, el análisis detallado de las mismas.

- B) En cuanto a órgano jurisdiccional se refiere, el sistema establecido como regla general consiste en atribuir a un funcionario de la Administración Financiera, esto es, el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, la calidad de Tribunal especial para conocer en primera o en única instancia de las reclamaciones antes referidas (artículo 115 Código Tributario), otorgando también competencia tributaria a los Tribunales Superiores de Justicia. En efecto, las Cortes de

(*).- Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, Concordado y anotado. Ediciones Jurídicas Analio M. Fernández. Montevideo, 1975.

Apelaciones conocen de las apelaciones que se interpongan en contra de las sentencias del Director Regional que fallen un reclamo, y corresponde a la Corte Suprema el conocimiento de los recursos de casación en la forma y en el fondo que se deduzcan en contra de las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de Apelaciones.

Cabe recordar que en esta materia existen también reglas y procedimientos especiales, que confieren competencia a otros tribunales ordinarios de justicia y crean tribunales especiales, como son los Tribunales Especiales de Alzada que conocen en segunda instancia de los reclamos de avalúos de bienes raíces.

Sin embargo, interesa especialmente el análisis del Director Regional como órgano jurisdiccional, ya que -según se ha expresado- constituye la regla general.

2.- El Director Regional del Servicio de Impuestos Internos como Tribunal Tributario.

4.2.- El Director Regional como tribunal de carácter tributario ha suscitado, a veces, el problema de establecer si se está realmente en presencia de un tribunal que ejerce funciones de carácter jurisdiccional, o si, por el contrario, se trata sólo de un funcionario de la Administración que ejerce funciones de naturaleza administrativa.

4.3.- En la actualidad, creo estar en lo cierto al afirmar que tanto la doctrina como la jurisprudencia se han uniformado alrededor del primero de los postulados enunciados, esto es, que el Director Regional, además y sin perjuicio de sus múltiples funciones de carácter meramente administrativo, actúa como Tribunal, ejerciendo funciones jurisdiccionales.

Partiendo de esta premisa, trataremos de precisar las principales características que este Tribunal ofrece:

- A) De acuerdo a la clásica distinción entre tribunales ordinarios y especiales, se trata indudablemente de un tribunal especial, establecido por ley para resolver determinadas materias, siendo útil recordar que los tribunales ordinarios son aquellos que se encuentran establecidos en el Código Orgánico de Tribunales y que llevan consigo la idea de subordinación del inferior con respecto al superior. (*)
- B) Por regla general, es un tribunal de primera instancia, de cuya sentencia se puede apelar para ante la respectiva Corte de Apelaciones.

(*).- Manual de Derecho Procesal. Tomo I. Mario Casarino Viterbo. Editorial Jurídica de Chile, 1977.

- C) Las resoluciones dictadas por el Director Regional no pueden ser dejadas sin efecto o invalidadas por una Corte de Apelaciones por falta o abuso cometido en el pronunciamiento de las mismas a través de la interposición de un recurso de queja, en atención a que dichas Cortes no tienen tuición disciplinaria sobre aquéllos.

En cambio, sí puede la Corte Suprema enmendar o invalidar tales resoluciones por medio del conocimiento de un recurso de queja, en virtud de lo dispuesto en el artículo 86 de la Constitución Política del Estado, que le confiere la "superintendencia directiva, correccional y económica de todos los Tribunales de la Nación".

- D) Se trata de un tribunal especial de carácter administrativo, ya que es ejercido por un funcionario de la Administración Financiera -concretamente del Servicio de Impuestos Internos- a quien la ley atribuye, entre otras cosas, funciones de carácter jurisdiccional.

Por otra parte, su competencia cae de lleno dentro de lo contencioso-administrativo, ya que tiende a solucionar conflictos entre la Administración Pública y particulares con derechos o intereses lesionados por aquélla.

- E) Es un tribunal unipersonal, ya que está constituido por una sola persona.
- F) Sus funciones son delegables, ya que el artículo 116 del Código Tributario establece que "El Director Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias, obrando "por orden del Director Regional".

3.- Principios de legalidad e independencia en relación con el Director Regional como Tribunal .

4.4.- Como es sabido, existen ciertas bases fundamentales de organización de los Tribunales, o bases de la función jurisdiccional -como las denominan algunos autores- que están constituidas, en esencia, por un conjunto de principios y condiciones considerados indispensables para que la función jurisdiccional pueda cumplir justa y eficazmente su cometido.

De estos principios entre los que podemos enumerar la legalidad, independencia, territorialidad, inamovilidad, irrevocabilidad, gratuidad, responsabilidad y otros, indudablemente son los dos primeros los que revisten mayor importancia, en cuanto otorgan a la actividad jurisdiccional las características esenciales y necesarias para que pueda cumplir adecuadamente la importantísima misión de satisfacer pretensiones jurídicas y servir de garantía de derechos.

4.5.- El principio de la legalidad en la organización de los tribunales consiste en que su existencia, su estructura, sus características de funcionamiento y sus atribuciones, deben ser establecidas en virtud de la ley, y, por otra parte, en que tanto en la tramitación de los procesos, como en la dictación de los fallos, los jueces deben proceder con sujeción a la ley, considerando, en sus decisiones, todo el ordenamiento jurídico vigente.

En nuestro derecho positivo, el artículo 1° del Código Orgánico de Tribunales consagra el principio de que "La Facultad de conocer las causas civiles y criminales, de juzgarlas y de hacer ejecutar lo juzgado, pertenece exclusivamente a los Tribunales que establece la ley". En análogo sentido, el artículo 1° N° 3 del Acta Constitucional N° 3 (D.L. 1552) establece que "nadie puede ser juzgado por comisiones especiales, sino por el Tribunal que le señale la ley y que se halle establecido con anterioridad por ésta".

Por otra parte, el mismo artículo 1° N° 3 del Acta Constitucional N° 3 ya citada, establece que "toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción, necesita fundarse en un proceso previo legalmente tramitado".

En cuanto a la aplicación y observancia de las leyes de fondo en la dictación de sentencias, no hay texto expreso que consagre este principio, pero él emana de la propia esencia de la función jurisdiccional, cuya misión fundamental es administrar justicia, esto es, aplicar las leyes al caso concreto de controversia que ha sido sometido a su decisión.

4.6.- El principio de la independencia, por su parte, puede también ser enfocado desde dos ángulos diversos: el órgano jurisdiccional debe estar libre de sujeción a otro, sea éste cual fuere y los jueces deben permanecer independientes de las partes que ante ellos litigan, no debiendo tener, respecto de ellas, más relaciones que las indispensables al ejercicio de sus funciones.

En nuestro derecho positivo, ambos aspectos de este principio tienen consagración legal: en efecto, el artículo 12 del Código Orgánico de Tribunales, establece que "El Poder Judicial es independiente de toda otra autoridad en el ejercicio de sus funciones".

Por otra parte, los artículos 194 y siguientes del cuerpo legal citado, se refieren expresamente a las impiccancias y recusaciones, "causas legales que, una vez constatadas y declaradas, hacen que un Juez con competencia suficiente para conocer de un determinado negocio judicial deje de tenerla, en razón de carecer de la imparcialidad necesaria para intervenir en él". (*)

4.7.- En lo que al Director Regional como Tribunal u órgano jurisdic -

(*).- Manual de Derecho Procesal. Tomo I. Mario Casarino Viterbo. Editorial Jurídica de Chile. 1977.

cional se refiere, si bien es cierto se trata de un Tribunal establecido en la Ley, la cual reglamenta también procedimientos de carácter procesal, es indudable que este tribunal no puede, en sus decisiones, considerar libremente todo el ordenamiento jurídico vigente, y es también evidente, por otra parte, que el principio de independencia al que hemos hecho referencia, no se cumple.

4.8.- Las razones principales que nos inducen a afirmar que este Tribunal - Director Regional - no se ajusta íntegramente al principio de legalidad y que no posee, de manera absoluta, la independencia necesaria en sus actuaciones, son las siguientes:

- A) El Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° del D.S. N° 2, de fecha 15 de Febrero de 1963, que aprobó el Estatuto Orgánico del mismo, "está encargado de la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente".
- B) De acuerdo al artículo 6° del referido Estatuto, "un funcionario con el título de "Director" es el Jefe Superior del Servicio y es nombrado por el Presidente de la República."
- C) Entre las atribuciones más importantes del Director de Impuestos Internos, el artículo 6°, letra A) N° 1 del Código Tributario consagra aquella de "interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos."

Esta interpretación administrativa que efectúa el Director, y que tiene por objeto evidente conseguir uniformidad en la aplicación de las normas tributarias, obliga a los funcionarios del Servicio en todas sus actuaciones como tales, lo cual se desprende de las siguientes disposiciones legales:

- 1) Artículo 7° letra b) del Estatuto Orgánico del mismo, que atribuye al referido Director, entre otras atribuciones, responsabilidades y obligaciones, aquella de "dirigir, guiar y coordinar las actividades del Servicio, dictar las órdenes e instrucciones que estime necesarias o convenientes para la más expedita marcha del mismo, supervigilar el cumplimiento de las instrucciones que imparta y la estricta sujeción de los fallos a las instrucciones que sobre las leyes y reglamentos emita la Dirección Nacional".
- 2) Artículo 13, N° 1, letra b) del Estatuto, que al referir-

se a las atribuciones del Departamento de Asesoría Jurídica del Servicio establece que debe evacuar consultas legales a requerimiento del Director, Sub Director o Directores Regionales y que las respuestas que envuelvan un cambio de doctrina o se refieran a materias sobre las cuales no haya precedente, deben ser sometidas a la aprobación del Director.

3) Artículo 13, N° 2 del Estatuto, que atribuye al Departamento de Resoluciones "supervigilar que las resoluciones del Servicio en materias tributarias se ajusten a las instrucciones impartidas por el Director, de modo que se obtengan una adecuada uniformidad".

Así, por lo demás, se desprende, de manera evidente, de circulares e instrucciones internas del Servicio impartidas en este sentido.

Por otra parte, cabe hacer presente que si bien es cierta interpretación administrativa no obliga a los contribuyentes, adquiere gran importancia en relación con éstos frente a la situación descrita en el artículo 26 del Código Tributario, que a la letra establece:

"No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular."

"En caso que las circulares, dictámenes y demás documentos mencionados en el inciso 1° sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que hayan sido publicadas de acuerdo con el artículo 15°."

D) El Director Regional, al actuar como Tribunal conociendo de un asunto contencioso -tributario, no pierde ni se desprende de su calidad de funcionario administrativo del Servicio de Impuestos Internos, idea que es recogida en el artículo 134 del Código Tributario, al establecer 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".

Como consecuencia de lo anterior, se puede afirmar, con toda propiedad que estamos en presencia de un Tribunal que actúa como Juez y parte al mismo tiempo, vulnerándose el principio,

universalmente reconocido, que nadie puede ser Juez en su propia causa.

Y como si lo anterior no fuese suficiente para restarle toda independencia en sus actuaciones como órgano de carácter jurisdiccional y negarle la libertad necesaria para aplicar libremente el derecho imperante en sus decisiones, disposiciones expresas de nuestra legislación positiva lo obligan a ajustarse, en sus fallos, a la interpretación oficial que el Director del Servicio de Impuestos Internos haya hecho, de las normas tributarias en juego.

En efecto:

1) El artículo 6°, letra B) del Código Tributario enumera las atribuciones que corresponden a los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio, señalándose en el N° 6 del mismo artículo, la facultad de "resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes de conformidad a las normas del Libro Tercero". El artículo 115 del mencionado Libro Tercero le confiere carácter de tribunal arbitrario.

El inciso final del mencionado artículo 6° del Código Tributario, establece que "Los Directores Regionales, en el ejercicio de sus funciones, deberán ajustarse a las normas o instrucciones impartidas por el Director".

2) El artículo 17 del Estatuto Orgánico del Servicio de Impuestos Internos establece en su inciso segundo que a los Directores Regionales les corresponderá "resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes y las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, dentro de sus jurisdicciones, en conformidad al Libro Tercero del Código Tributario, ajustándose a las normas señaladas por el Director y a la doctrina del Servicio".

3) El artículo 7° del ya mencionado Estatuto confiere al Director de Impuestos Internos, entre otras, la obligación de "supervigilar el cumplimiento de las instrucciones que impartida y la estricta sujeción de los fallos a las instrucciones que sobre las leyes y reglamentos emita la Dirección Nacional".

4.9.- Como consecuencia de todo lo anterior, podemos afirmar que el Director Regional como Tribunal no cumple con los requisitos esenciales de legalidad, imparcialidad e independencia que debe reunir un órgano jurisdiccional destinado a dirimir contiendas de carácter tributario; y que su existencia, por tanto, no se justifica y que, por el contrario, sólo sirve para dilatar la acertada resolución que el contribuyente busca cuando recurre a la función jurisdiccional.

En efecto, el Director Regional, como funcionario del Servicio de Impuestos Internos, tiene, por regla general, activa participación en la etapa de determinación administrativa de la obligación tributaria; en dicha etapa la Administración actúa de acuerdo a la interpretación y normas impartidas por el Director; el contribuyente afectado por lo resuelto administrativamente debe recurrir al mismo Director Regional, ahora como órgano jurisdiccional, pero, según se ha demostrado, obligado a fallar de acuerdo a la misma interpretación de instrucciones que lo obligaron cuando actuó en la etapa administrativa previa.

4.10.- Pese a lo anterior, se han esgrimido algunos argumentos favorables a la existencia del Director Regional como Tribunal de lo contencioso-tributario, los que, a juicio del autor de este trabajo, no tienen fuerza suficiente como para desvirtuar los aspectos negativos ya analizados.

Así, por ejemplo, se ha dicho que la existencia de este tribunal se justifica por la necesidad de evaluar y fiscalizar los actos de los funcionarios administrativos subalternos encargados de aplicar las disposiciones legales tributarias. En relación con este argumento, pienso que existen otras maneras de obtener la finalidad señalada, sin que se vea la necesidad de crear todo un sistema jurisdiccional para lograr tal cometido, debiendo soportar los contribuyentes los defectos del mismo.

Por otra parte, se ha manifestado que el contribuyente no conforme con lo resuelto por el Director Regional puede apelar para ante la respectiva Corte de Apelaciones y llevar su pretensión, incluso, al conocimiento de la Corte Suprema, frente a lo cual no tendría importancia la falta de imparcialidad e independencia del Tribunal de Primera Instancia. Si bien es cierto que el contribuyente puede hacerse oír en los Tribunales Superiores de Justicia, los que aplican la ley con absoluta libertad e independencia de la Administración, ello tampoco justifica, a mi juicio, que se deba someter previamente el conocimiento del asunto de que se trata, al conocimiento de un tribunal inferior directamente comprometido con los intereses de una de las partes.

Se ha argumentado, por otros, que los recursos administrativos tienen como fundamento que el Estado tiene un fin moral, por lo que debe recaudar los tributos conforme a la ley, y de allí entonces que cuando el contribuyente ha sido lesionado en su derecho, la propia Administración deba corregir su decisión. Me parece que este argumento podría validar la existencia de recursos de carácter meramente administrativos, pero no de carácter jurisdiccional, ya que, de lo contrario, no se justificaría tampoco la ingerencia en estas materias de los Tribunales Superiores de Justicia, por ser ajenos a la Administración.

Se ha manifestado, por último, que lo contencioso-tributario contempla materias muy especializadas y que ello justificaría la presencia del Director Regional como Tribunal.

Pienso sencillamente a este respecto, que si se ha estimado que nuestros Tribunales Superiores de Justicia están capacitados para conocer de éstas y otras materias especializadas, no existe ninguna razón para pensar que no puedan hacerlo tribunales de primera instancia, independientes de la propia Administración.

V.- CONCLUSIONES GENERALES.

Como resumen de lo expuesto, me parece conveniente destacar las siguientes conclusiones fundamentales:

- 1.- El Director Regional del Servicio de Impuestos Internos -como órgano jurisdiccional de lo contencioso-tributario- no cumple con los requisitos esenciales de imparcialidad, legalidad e independencia, que deben caracterizar a todo órgano de esta naturaleza.
- 2.- Su existencia, en consecuencia, no se justifica y entorpece una adecuada protección de los intereses de los contribuyentes frente a aquellos de la Administración.
- 3.- Debería recomendarse, en reemplazo del Director Regional como órgano jurisdiccional, se confíe al Poder Judicial la función de conocer y resolver las impugnaciones que hagan los sujetos pasivos tributarios, de las resoluciones administrativas que determinan sus tributos.