



Ius et Praxis

ISSN: 0717-2877

revista-praxis@utalca.cl

Universidad de Talca

Chile

Matus F., Marcelo

ASPECTOS ORGÁNICOS DE LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA. COMENTARIO
CRÍTICO A LA LEY N° 20.322 CON MOTIVO DE SU ENTRADA EN VIGENCIA EN TODO EL
TERRITORIO NACIONAL

Ius et Praxis, vol. 19, núm. 1, 2013, pp. 195-221

Universidad de Talca

Talca, Chile

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=19727805006>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

ASPECTOS ORGÁNICOS DE LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA. COMENTARIO CRÍTICO A LA LEY N° 20.322 CON MOTIVO DE SU ENTRADA EN VIGENCIA EN TODO EL TERRITORIO NACIONAL*

ORGANIC ASPECTS OF TAX AND CUSTOMS JURISDICTION. A CRITICAL REVIEW OF LAW Nº 20.322 ON OCCASION OF ITS ENTRY INTO FORCE THROUGHOUT THE COUNTRY

MARCELO MATUS F.**

RESUMEN

El presente trabajo revisa los aspectos orgánicos de la jurisdicción en materia tributaria y aduanera deteniéndose en cada uno de los órganos a los que la ley les atribuye competencia, criticando ciertos particularismos de esta disciplina, con especial énfasis en las modificaciones introducidas por la ley N° 20.322.

La jurisdicción tributaria y aduanera implica que un órgano objetivamente independiente, subjetivamente imparcial y establecido por ley, ejerza la función de resolver con efecto de cosa juzgada las controversias jurídico-tributarias que se promueven entre la Administración del Estado y el contribuyente.

ABSTRACT

This paper reviews the organic aspects of the jurisdiction in tax and customs matters, analyzing each of the bodies in which they have jurisdiction, criticizing certain particularities of the discipline, with special emphasis on the amendments introduced by Law Nº 20.322. Tax and customs jurisdiction implies that organ objectively independent, subjectively impartial and established by law, is to exercise the function of settling with res judicata effect tax and customs disputes which arise between the State Administration and the taxpayer.

PALABRAS CLAVE

Tribunal Tributario, Jurisdicción, Actividad Administrativa

KEYWORDS

Tax Court, Jurisdiction, Administrative Activity

* Trabajo recibido el 14 de febrero de 2013 y aprobado el 18 de abril de 2013.

** Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales Universidad de Concepción; Profesor de Derecho Económico y Derecho Tributario Departamento Derecho Económico Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales Universidad de Concepción; Alumno del Programa de Doctorado en Derecho Pontificia Universidad Católica de Chile. El trabajo que se presenta forma parte del Proyecto de Investigación Nº 209.051.001-1.0 de la Dirección de Investigación de la Universidad de Concepción en el que el autor ha participado en calidad de co-investigador junto al Prof. Jorge Montecinos Araya.

1. INTRODUCCIÓN

La ley N° 20.322, publicada en el Diario Oficial con fecha 27 de enero de 2009, ha entrado en vigencia en toda la extensión del territorio nacional luego de su incorporación graduada al ordenamiento jurídico¹. Se introduce con ella una serie de modificaciones legislativas con el objeto de fortalecer y perfeccionar la justicia tributaria y aduanera en nuestro país.

La reforma abarca aspectos orgánicos y procedimentales que intentan corregir ciertas distorsiones que provoca el ejercicio de la jurisdicción por órganos administrativos insuficientemente regulados.

Desde una perspectiva orgánica, se concentra la competencia de primera instancia, para conocer y resolver de las controversias que se susciten entre la Administración y el contribuyente, en un nuevo tribunal que la misma ley crea con el nombre de *“Tribunal Tributario y Aduanero”* unificando en un solo tribunal la judicatura de las materias de tributación interna y externa.

En este contexto, desaparece el Tribunal Tributario que se personificaba en el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, vigente desde la dictación del Código Tributario en 1974 y cuya actividad jurisdiccional ha sido latamente criticada por la doctrina nacional y extranjera² por la falta manifiesta de independencia e imparcialidad propia de todo órgano llamado a administrar justicia.

De la misma manera, esta ley deroga todas las disposiciones que entregaban competencia al Director Regional y al Administrador de Aduanas para resolver judicialmente las controversias en materias aduaneras en primera instancia, desplazándolas al nuevo Tribunal Tributario y Aduanero. Destaca en este punto la derogación de las disposiciones que atribuían competencia a la Junta Nacional de Aduanas y al Director Nacional de Aduanas, para conocer en segunda instancia las apelaciones deducidas en contra de las resoluciones de los Directores Regionales y Administradores de Aduanas, pasando estas atribuciones a las Cortes de Apelaciones respectivas.

No obstante lo anterior, la ley N° 20.322 mantiene la competencia de otros tribunales –e incluso de órganos administrativos– para conocer de ciertas materias contenciosas de contenido impositivo.

En este trabajo revisaremos los órganos jurisdiccionales con competencia en materias de tributación interna y externa, tanto en primera como en segunda

¹ Ley N° 20.322 de 2009, art. 1º transitorio. 1 febrero 2010 para las regiones XV, I, II, III; 1 febrero 2011 para las regiones IV, VII, IX, XII; 1 febrero 2012 para las regiones VIII, XIV, X, XI; 1 febrero 2013 para las regiones V, VI y Metropolitana.

² VALDÉS COSTA, Ramón, *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericanos*, Editorial y Librería Jurídica A.M. Fernández, Montevideo, 1982, p. 82.

instancia, y también la posibilidad de obtener una revisión o casación de sus fallos, haciendo una reseña del contenido de su competencia y de los particularismos que presenta su actividad.

2. FUNDAMENTOS DE LA REFORMA

a) *El Director Regional del Servicio de Impuestos Internos y su carácter de juez y parte en lo contencioso tributario*

Conforme lo disponían los artículos 6º, 115, 161 y 165 del Código Tributario y el artículo 19 de la Ley Orgánica Constitucional del Servicio de Impuestos Internos³, el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos era un funcionario de la administración pública, jerárquicamente dependiente del Director⁴, al cual, entre otras funciones y facultades, le correspondía el conocimiento y resolución de las controversias que se suscitaban entre la Administración y los contribuyentes, dentro de su territorio jurisdiccional, en las materias que la ley había puesto en la esfera de su competencia.

Para el ejercicio de esta facultad, la ley atribuía a un órgano de la administración del Estado la función de resolver lo contencioso tributario interno, (entendiéndose que cubría toda materia de tributación, salvo la que gravaba las operaciones de importación, exportación o simple tránsito de mercaderías⁵), en primera instancia, con sujeción a derecho y a las instrucciones que al efecto impartía el Director.

En la nomenclatura del Derecho procesal, se trataba de un tribunal unipersonal, parcial⁶, no necesariamente letrado, orgánicamente especial, de competencia para ciertas y determinadas materias y que se servía de funcionarios del órgano administrativo del cual emanaban las resoluciones que formaban lo controvertido.

En la nomenclatura del Derecho administrativo, se explicaría como un órgano administrativo con facultades jurisdiccionales⁷.

Esta última característica advierte de inmediato la natural crítica que representa la unanimidad de la doctrina nacional al Tribunal Tributario personificado

³ DFL N° 7 de 1980. En su articulado antiguo aún vigente para las Regiones Metropolitana, de Valparaíso y de O'Higgins.

⁴ La expresión "Director" en la legislación tributaria se entiende que hace referencia al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos. Código Tributario, artículo 8º número 1º.

⁵ PÉREZ RODRIGO, Abundio, *Manual de Código Tributario*, AbeledoPerrot LexisNexis, Octava Edición, Santiago, 2011, p. 219.

⁶ PÉREZ RODRIGO, Abundio, *Manual de Código Tributario*, cit. nota n. 5, p. 268.

⁷ ZAVALA ORTIZ, José, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Jurídica ConoSur, Santiago, 1998, p.149.

en el Director Regional, desde que, en cuanto funcionario público dependiente del Director, es parte interesada en la resolución de la controversia sometida a su conocimiento y fallo, no cumpliendo de esta manera con los requisitos básicos de la actividad jurisdiccional.

Existe una copiosa jurisprudencia que se pronuncia sobre la naturaleza jurídica de la actividad desarrollada por el Director Regional en uso de las facultades jurisdiccionales.

En una posición más extrema, la Corte de Apelaciones de Santiago en sentencia de 15 de marzo de 2007 dictada en causa Rol N° 1110/2003, en sus considerandos segundo a quinto concluye que no existe ninguna argumentación jurídica válida que permita sostener que la actividad administrativa ejercida por el Servicio de Impuestos Internos conforme a las disposiciones del Código Tributario pueda entenderse jurisdiccional, agregando que las expresiones "juez", "fallo" e "instancia" contenidas en el Libro III del Código inducen a creer que estamos frente a la actividad jurisdiccional⁸.

⁸ Vistos: 1º Que la causa en que incide el presente asunto se refiere a una reclamación tributaria de un contribuyente, resuelta por un funcionario del Servicio de Impuestos Internos, a quien el Director Regional le ha delegado atribuciones para conocer y fallar el reclamo.

2º Que se estima, que en la especie no se configura una situación de nulidad de derecho público, toda vez que las facultades desempeñadas por el funcionario que resolvió el reclamo, son de carácter administrativo y no jurisdiccional. En efecto, si se examina la naturaleza del asunto sometido a la decisión del Servicio de Impuestos Internos, se podrá llegar a la conclusión de que ella no cumple con los requisitos básicos de una contienda judicial, toda vez que no existen dos partes en litigio, ni un tercero imparcial llamado a resolver la contienda, sino, por el contrario, se trata de un recurso jerárquico, presentado ante la autoridad administrativa que dictaminó sobre una determinada situación tributaria que afecta a un contribuyente, el que es resuelto conforme a los principios y reglas básicas de cualquier reclamo administrativo.

3º Que fuera de no haber partes, ni juez llamado a resolver la contienda, resulta demostrativo de que no existe el ejercicio de una facultad jurisdiccional, el hecho de que si el Servicio de Impuestos Internos no se pronuncia sobre el reclamo dentro de un plazo de tres meses, se podrá pedir que éste se tenga por rechazado (artículo 135 del Código Tributario), para los efectos de poder apelar para ante la Corte de Apelaciones respectiva. Lo anterior, en ningún caso, se condice con la forma en que puede terminar una contienda judicial, en que la sentencia definitiva sólo puede ser reemplazada por los equivalentes jurisdiccionales que señala la ley, más no por el valor que se le pueda dar al silencio del juez que conoce el asunto, quien siempre está obligado a resolver y no puede excusarse de ejercer su autoridad, ni aun a falta de ley que resuelva la contienda sometida a su decisión (artículo 10 del Código Orgánico de Tribunales). Entender rechazado un asunto sometido al conocimiento de una autoridad administrativa, por transcurrir un cierto plazo, que habilite al afectado a recurrir ante la Corte de Apelaciones respectiva, sin embargo, es propio de los procedimientos administrativos, como lo demuestra, por ejemplo, la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades, en su artículo 140 letra c), cuya aplicación es de ordinaria ocurrencia, como consta del conocimiento que esta Corte tiene a diario de asuntos de similar naturaleza.

4º Que cualesquiera sea la denominación que las propias normas tributarias le otorguen a este tipo de procedimiento y a las facultades administrativas que ejerce el funcionario del Servicio que conoce y resuelve una reclamación de un contribuyente (tales como "juez", "fallo", "instancia"), las que, en principio podrían inducir a sostener que estamos en presencia de un juez que ejerce facultades juris-

Aclaremos que, si bien compartimos esta crítica al Tribunal Tributario desde que, orgánica y procesalmente existen graves falencias técnicas que lo apartan de la naturaleza jurisdiccional propia de un tribunal inmerso en un Estado de Derecho, no es menos cierto que su configuración legal lo hace un *tribunal especial* de aquellos a que se refiere el artículo 5º inciso cuarto del Código Orgánico de Tribunales⁹.

Con todo, aun si forzadamente debemos considerarlo un tribunal, es necesario insistir en la crítica insalvable que se le atribuye, esto es, su falta de independencia y además su falta de imparcialidad. Esta es seguramente la característica más refutada por la doctrina y de la cual extrañamos un planteamiento categórico de las Cortes, y/o del Tribunal Constitucional.

En efecto, como se ha dicho, el Tribunal Tributario personificado por el funcionario que detenta el cargo administrativo de Director Regional resuelve la controversia sometida a su conocimiento conforme a la ley y a las instrucciones que al efecto dicta el Director¹⁰. Ergo, la interpretación y aplicación de la ley tributaria al caso concreto no deriva del convencimiento a que arribe el juez tributario, sino conforme a la instrucción que al efecto pueda impartir el superior jerárquico del funcionario administrativo que detenta "facultades jurisdiccionales". Por lo demás, el Director Regional no goza de inamovilidad en su cargo, es más, este depende de la confianza del Director conforme al artículo 18 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

Finalmente, dejemos constancia de que en la "*controversia tributaria*" suscitada ante el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos no estamos ante una contienda de interés "*entre partes*" propiamente tal¹¹, pues los

diccionales respecto de un litigio sometido a su conocimiento, lo cierto es que para determinar si ello es así, hay que examinar la naturaleza del asunto y las funciones de quien resuelve "por orden del Director Regional", ya que las cosas son lo que son en su esencia, más allá de la denominación que se les atribuya. Los elementos destacados en los considerandos precedentes pretenden realizar dicho examen, con los resultados que ya se han dicho.

^{5º} Que los razonamientos anteriores conducen a sostener, atendido que la función ejercida por el funcionario que resuelve el reclamo tributario es de carácter administrativo, no existe ningún vicio que impida a esta Corte entrar a conocer de la presente causa sometida a su consideración. Sentencia de la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago, reclamo liquidaciones *Thomas con Servicio de Impuestos Internos*, Rol N° 1110-2003, 15 marzo 2007. En: <http://corte.poderjudicial.cl> [visitado el 23/07/2012].

¹¹ MASSONE PARODI, Pedro, *Tribunales y procedimientos tributarios*, AbeledoPerrot LegalPublishing, Tercera Edición, Santiago, 2010, p. 9.

¹² Código Tributario, artículo 6º inciso final y Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, artículo 19 letra b).

¹³ MASBERNAT, Patricio, "Sentencias recientes en materia tributaria de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema: diciembre de 2009", *Revista Chilena de Derecho* [online], vol. 37, N° 3, 2010, p. 587. En: http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-34372010000300008-&lng=es&nrm=iso [visitado el 23/07/2012].

procedimientos se encuentran diseñados para que el contribuyente “*litigue solo*”, no tiene contraparte, pues el interés fiscal se encuentra resguardado por el funcionario encargado de conocer y resolver la reclamación, esto es, por “*el juez*”. En este sentido, si *el juez* no resuelve “*lo controvertido*” dentro de cierto plazo en el proceso, el contribuyente puede pedir que el reclamo se entienda rechazado¹² para deducir el recurso de apelación, suspendiendo la competencia del Tribunal Tributario y entregándosela a las Cortes de Alzada y Casación, donde el interés fiscal es asumido por el Consejo de Defensa del Estado, lo que permite concluir que ante las Cortes, sí existía controversia.

Planteado de esta manera, concluimos que el Tribunal Tributario no se armoniza con las disposiciones de nuestra Constitución que consagran el principio del debido proceso¹³.

El Tribunal Constitucional entró en esta discusión conociendo recursos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad deducidos en contra del artículo 115 del Código Tributario, norma que atribuye competencia a los Directores Regionales para resolver la contienda tributaria¹⁴. Este tribunal, fundándose en el principio de legalidad, resolvió la constitucionalidad de dicho precepto, por cuanto el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, como órgano jurisdiccional de primera instancia, no se encontraba sujeto a las instrucciones que hubiese podido emitir al efecto el propio Servicio, debiendo fallar de acuerdo al mérito del proceso, a la prueba rendida, y respetando siempre los principios de un debido proceso. Advierte que declarar la constitucionalidad de esta norma ha sido el criterio del Tribunal y de la Corte Suprema en situaciones análogas anteriores. Agrega que el artículo 115 del Código Tributario plantea una situación de administración de justicia similar a lo que ocurre en materia de justicia militar o a la actividad que desarrolla el Senado cuando conoce de una acusación constitucional. Agrega, finalmente, que la legislación extranjera por lo demás ha evolucionado entregando el contencioso administrativo a órganos administrativos. El Tribunal Constitucional supone que por el solo hecho de ejercer

¹⁴ Código Tributario, artículo 135 sin considerar la modificación de la ley N° 20.322.

¹⁵ VV.AA. (UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime y UGARTE SOTO, Alfredo, *Tribunales Tributarios y Aduaneros*, LegalPublishing, Cuarta Edición, Santiago, 2011, p. 24; MASSONE PARODI, Pedro, *Tribunales y procedimientos tributarios*, cit. nota n. 9, p. 35; PÉREZ RODRIGO, Abundio, *Manual de Código Tributario*, cit. nota n. 5, p. 216.

¹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional, requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad artículos 6º letra b número 6 y 115 Código Tributario y 19 letra b DFL N° 7 de 1980 Salinas, Rol N° 616-2006, 6 septiembre 2007. En: <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes> [visitado el 23/07/2012]. Sentencia del Tribunal Constitucional, requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad artículo 116 Código Tributario *Selume*, Rol N° 472-2006, 30 agosto 2006. En: <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes> [visitado el 23/07/2012].

jurisdicción, el órgano se entiende independiente e imparcial, que por este solo hecho el juez es libre para apreciar los hechos y aplicar el derecho¹⁵.

Apartándose de esta doctrina, la ley N° 20.322 en su artículo 2º número 11 letras a), b), c) y d) modifica este artículo 115, trasladando la competencia del Director Regional al nuevo Tribunal Tributario y Aduanero.

Con esta modificación la fase jurisdiccional del contencioso tributario se radica en la primera instancia en un nuevo tribunal con particularidades propias, y la Administración, al menos formalmente, no tiene más injerencia que la de defender el interés fiscal como parte en el proceso. Como comentaremos más adelante¹⁶, parece ser, que los nuevos Tribunales Tributarios están tomando al pie de la letra la condición de parte en el proceso de la Administración.

Con la entrada en vigencia del nuevo artículo 115 y las modificaciones al artículo 6º letra B números 5 y 6 del Código Tributario, el Director Regional deja de ser un tribunal judicial especial y concentra su actividad como órgano administrativo, correspondiéndole: 1) la revisión administrativa de los actos emanados de sus funcionarios en la aplicación de las leyes tributarias, y 2) el cumplimiento administrativo de las resoluciones del nuevo Tribunal Tributario y Aduanero.

Es necesario recordar que el Tribunal Constitucional, con fecha 26 de marzo de 2007, en causa Rol 681/2006¹⁷ –de oficio– procedió a declarar la inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario, que autorizaba a los Directores Regionales para delegar facultades jurisdiccionales a determinados funcionarios del Servicio de Impuestos Internos que se desempeñaban en la “Unidad Tribunal Tributario” de cada Dirección Regional. Este fallo, publicado en el Diario Oficial con fecha 29 de marzo de 2007, significó la derogación, sin efecto retroactivo, del citado artículo¹⁸, y puso término a una situación abiertamente inconstitucional, con la correspondiente anulación de todos los procesos ventilados ante dichos funcionarios. En este fallo, la discusión se centró en el concepto de jurisdicción y se concluyó que el artículo 116 era inconstitucional, pues permitía que un acto administrativo le atribuyera jurisdicción a un órgano, en circunstancias que dicha atribución se encuentra reservada a la ley.

Habiendo sido la entrada en vigencia de la ley N° 20.332 en forma graduada, a la fecha existe un importante número de procesos que aún están siendo

¹⁵ BORDALÍ, Andrés, "Sentencia de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del juez tributario (Tribunal Constitucional)", *Revista de Derecho* (Valdivia) [online], vol. 19, N° 2, 2006, p. 253.

¹⁶ *Infra* punto 3.

¹⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional, proceso de oficio para inconstitucionalidad artículo 116 Código Tributario *Inconstitucionalidad*, Rol N° 681-2006, 26 marzo 2007. En: <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/ver.php?id=69> [visitado el 23/07/2012].

¹⁸ Sobre el alcance de la expresión “sin efecto retroactivo”, véase *Infra* punto 6.

conocidos por los Directores Regionales. De modo que éstos mantendrán jurisdicción, en la práctica, para ciertas causas pendientes y en algunas regiones del país.

La competencia que el texto del Código Tributario¹⁹ atribuía al Director Regional era: a) de acuerdo al *artículo 6º Letra B) Número 6* le correspondía resolver en primera instancia las reclamaciones que dedujeran los contribuyentes en contra de las resoluciones dictadas por el Servicio de Impuestos Internos, y b) de acuerdo a los *artículos 161 y 165*, le correspondía resolver en primera instancia de las reclamaciones que dedujeran los contribuyentes en contra de las sanciones aplicadas administrativamente por el Servicio de Impuestos Internos a infracciones de las leyes tributarias.

De acuerdo a estas mismas disposiciones, la atribución de competencia al Director Regional depende de la unidad que emite la resolución reclamada o, en su caso, del domicilio del infractor reclamante. Así, corresponde conocer de la reclamación al Director Regional con jurisdicción en el lugar de la Unidad del Servicio que emitió la liquidación, giro, o resolución reclamada. Para el caso de resoluciones, liquidaciones o giros emitidos por Unidades de la Dirección Nacional, conoce el Director Regional con jurisdicción en el lugar en que el contribuyente tiene su domicilio. (En materia de aplicación de infracciones tributarias, su reclamación corresponde conocerla por el Director Regional del domicilio del infractor reclamante). Sugerencia: En materia de aplicación de infracciones tributarias, será el Director Regional del domicilio del infractor reclamante el que deberá conocer su reclamación.

b) La jurisdicción aduanera entregada totalmente a órganos administrativos

La Ordenanza de Aduanas atribuye competencia para resolver de la controversia aduanera a diversos órganos administrativos en un procedimiento de doble instancia.

Los órganos que ejercen jurisdicción en estas materias participan de la naturaleza administrativa, generalmente detentada por funcionarios no letrados, que resuelven conforme a las disposiciones aduaneras y a las instrucciones y jurisprudencia emanada del Director Nacional de Aduanas.

En efecto, conforme a lo dispuesto en el artículo 119 de la Ordenanza de Aduanas²⁰, las reclamaciones a las liquidaciones y actuaciones que sirven de

¹⁹ Estas normas de competencia se mantienen, como se ha dicho, mientras no entre plenamente en vigencia la ley N° 20.322 y se terminen de sustanciar las causas radicadas ante los Directores Regionales.

²⁰ Hoy suprimidas pero vigentes para aquellos procesos iniciados antes de la entrada en vigencia de la ley N° 20.322.

base para determinar derechos, impuestos, tasas o gravámenes deben presentarse ante el Director Regional o Administrador de Aduanas, quienes resuelven conforme a derecho y a las instrucciones del Director de Aduanas en única o primera instancia.

Estas resoluciones pueden ser objeto del recurso de apelación para ante el Director de Aduanas²¹, quien resuelve sin ulterior recurso²².

En una línea similar a la justicia tributaria interna, si en la materia reclamada existe un pronunciamiento previo del Director, este es el criterio rector para el fallo de primera instancia, lo que debe ser puesto en conocimiento del reclamante. Si el contribuyente insistiera en la apelación, se le invita a acompañar nuevos antecedentes y se lo comunica a consignar una caución del 10% de lo reclamado o 3 UTM. Si el Director, en definitiva, confirmare su jurisprudencia, la caución consignada queda a beneficio fiscal²³.

En otras palabras, el reclamante conoce de antemano el fallo de su reclamo, quedando en evidencia manifiesta la falta de independencia e imparcialidad, tanto del órgano de primera instancia como el de la apelación.

En materia de aplicación de sanciones por infracción a las normas aduaneras que no constituyen delito la situación no difiere mucho. Se contempla en la Ordenanza²⁴ un procedimiento administrativo tramitado ante un funcionario de aduanas especialmente designado por el Director Regional o Administrador respectivo, el que califica los hechos y aplica discrecionalmente una multa conforme a los antecedentes de que se dispongan. Si el afectado no se conformara con esta resolución, puede reclamar²⁵ ante la Junta General de Aduanas, órgano colegiado y no letrado, quien resuelve sin ulterior recurso. La Junta en este caso hace las veces de un órgano de apelación, pero resuelve en conciencia²⁶.

Se deduce, entonces, como corolario que la justicia aduanera se enmarca en un procedimiento administrativo de doble instancia, desarrollado ante funcionarios administrativos no necesariamente letrados, que forman parte del órgano del que emana o impone una resolución o infracción, que resulta ser el objeto de la reclamación. Así, no hay duda de que se trata de un procedimiento administrativo especial, al que se le atribuye naturaleza jurisdiccional bajo el supuesto de que el juez siempre es libre de apreciar los hechos y aplicar el derecho.

²¹ Ordenanza de Aduanas, artículo 125.

²² Ordenanza de Aduanas, artículo 126. Se agrega que su fallo no puede ser invalidado por autoridad alguna.

²³ Ordenanza de Aduanas, artículo 127.

²⁴ Ordenanza de Aduanas, artículo 185.

²⁵ Ordenanza de Aduanas, artículo 186.

²⁶ Ordenanza de Aduanas, artículo 29 letra b.

Sobre la naturaleza de esta actividad el Tribunal Constitucional estableció en diversos fallos que la actividad desarrollada por órganos administrativos que resuelven controversias jurídicas tienen el carácter de órganos jurisdiccionales, como sería el caso de la Junta General de Aduanas²⁷, por cuanto entiende que lo que califica la jurisdicción no es el órgano que la ejerce sino la atribución legal de ejercerla.

Repetimos, en consecuencia, la misma crítica que formulamos a la labor del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos cuando actúa como Tribunal Tributario, pero aquí se agrava la crítica, pues esta falencia no se corrige en la instancia de revisión, como sucede en el caso del Servicio, donde al menos en materia de tributación interna la apelación se resuelve por un órgano jurisdiccional propiamente tal.

Esta distorsión en la administración de la justicia aduanera se corrige sustancialmente con las adecuaciones de la ley N°20.322, donde la competencia de estas materias se le atribuyen al Tribunal Tributario y Aduanero en primera instancia, a las Cortes de Apelaciones como tribunal de apelación, y a la Corte Suprema como tribunal de casación, lo que sin duda constituye un punto de inflexión para esta disciplina.

3. LA APARENTE SOLUCIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY N° 20.322: LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

Como se ha dicho, la ley N° 20.322 crea un nuevo tribunal que remplaza la actividad jurisdiccional atribuida al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos y al Director Regional y/o Administrador de Aduanas para conocer de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes en materias tributarias y aduaneras. Este nuevo tribunal participa de las características de ser un tribunal especial, unipersonal, de derecho, especializado y con competencia para conocer de ciertas y determinadas materias tributarias y aduaneras.

Su instauración no ha sido naturalmente pacífica y constataremos que pueden atribuirsele muchas deficiencias técnicas, pero al mismo tiempo, debemos reconocer que se trata del primer tribunal contencioso administrativo propiamente tal que se contempla en nuestro sistema judicial.

²⁷ "Considerando quinto. Que, de conformidad con lo establecido en los artículos 37 y 195 y siguientes de la Ordenanza de Aduanas, la referida Junta General, cuya integración se modifica según lo ya señalado, es un órgano que, entre otras funciones, tiene la de resolver los juicios o contiendas sometidas a su conocimiento, participando de esta manera en procesos jurisdiccionales con partes interesadas en la solución de un conflicto de intereses con relevancia jurídica". Sentencia del Tribunal Constitucional, requerimiento senadores respecto de proyecto de ley que moderniza el Servicio Nacional de Aduanas *Requerimiento Senadores*, Rol N° 247-1996, 14 octubre de 1996. En: <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes?rol=247-96> [visitado el 23/07/2012].

Este órgano se encuentra servido por uno o dos jueces, asesorados por uno o dos secretarios, un número variable de resolutores y profesionales expertos y, naturalmente, por personal administrativo.

A lo largo del país se distribuyen dieciocho tribunales, uno en cada región donde tiene asiento la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, y cuatro en la Región Metropolitana.

Cada tribunal ejerce jurisdicción en el territorio de la región respectiva.

En la Región Metropolitana, los cuatro tribunales que la ley crea, se reparten el territorio de la región en agrupaciones de comunas para conocer controversias de tributación interna, reservándose al Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana la competencia exclusiva para conocer las contiendas de tributación externa o aduanera que se promuevan en toda la región.

A nuestro entender, son dos los aspectos relevantes que se relacionan con este nuevo tribunal: la persona del juez y su competencia, pues revisada la historia de la ley N° 20.322 se constata que durante la tramitación se discutieron tres principios orientadores a la figura del juez tributario y aduanero, los cuales son especialización, independencia y carrera funcionalia.

El proyecto de ley consideraba crear un tribunal especializado, justificándose en el argumento más usado para describir el Derecho tributario, esto es, su carácter complejo, su alto grado de tecnicismo, la necesidad de avocarse al estudio de la técnica contable, revisar la casuística de la técnica legislativa y, por supuesto, la actividad administrativa de los órganos encargados de su fiscalización.

Precisamente, fue esta complejidad la que sirvió al Ejecutivo para imponer su criterio en la discusión parlamentaria, pues se argumentó que la eficiencia de la justicia tributaria y aduanera administrada por el Servicio de Impuestos Internos y por Aduanas, era consecuencia de la alta calificación y especialización de los funcionarios que formaban las unidades administrativas que en los hechos constituyan el tribunal.

Se visualiza que la ley N°20.322 intenta asegurar el grado de perfeccionamiento de los miembros del nuevo Tribunal Tributario y Aduanero, exigiendo que tanto el juez como el personal asesor, acrediten un cierto grado de especialización o de conocimientos relevantes en estas materias.

En el caso particular de la persona del juez, su experticia en materia tributaria y aduanera se encuentra garantizada por el especial procedimiento mixto para el nombramiento en el cargo.

En primer lugar, el Consejo de Alta Dirección Pública debe definir el perfil profesional de los candidatos, y convocar a un concurso público de antecedentes. Si bien el perfil lo define el Consejo, la ley se preocupa de exigir que los candidatos acrediten conocimientos relevantes en materias tributarias y aduaneras.

En este sentido, la Corte Suprema,²⁸ en informe dirigido a la Cámara de origen en la tramitación del proyecto de esta ley, sugirió que el argumento de la especialización o la excesiva complejidad de estas materias era más bien aparente que real, pues, a su entender, existen muchas materias complejas en el derecho y los tribunales de justicia siempre se han encargado de ellas, y además indica, las Cortes de Apelaciones y la misma Corte Suprema han conocido y resuelto durante años controversias tributarias. Finalmente, recomendó incorporar el Tribunal Tributario y Aduanero al Poder Judicial, y que sus jueces fueran designados conforme al procedimiento de nombramiento de los jueces de letras.

Tanto fue el énfasis en el carácter técnico que se argumentó sobre la materia tributaria que, finalmente, primó la tesis de incorporar al Tribunal Tributario y Aduanero como una judicatura especializada de aquellas a que se refiere el artículo 5º inciso cuarto del Código Orgánico de Tribunales.

En segundo lugar, la independencia del Tribunal constituye una segunda línea de argumentación para determinar la naturaleza del juez. Este fue claramente el aspecto más polémico de la reforma y que, a nuestro entender, de la historia de la ley y de ciertos fallos del Tribunal Constitucional, se desprenden las particulares características de la persona del juez llamado a ejercer jurisdicción.

En efecto, tanto en el mensaje presidencial que da inicio a la discusión parlamentaria, como en los informes de comisiones, se hizo ver que lo naturalmente básico de toda judicatura es la independencia e imparcialidad del juez, lo que no ocurre si en el proceso de nombramiento no se respetan los mínimos necesarios para apartar a los candidatos de su vinculación con el Ejecutivo, que es precisamente una de las partes de la contienda tributaria.

El proyecto original proponía que el Tribunal Tributario formara parte de la estructura orgánica del Servicio de Impuestos Internos, y que la persona del juez fuese un funcionario del mismo Servicio pero ubicado con un grado jerárquico similar al del Director Regional y, por sobre todo, liberándolo de la obligación de fallar los asuntos contenciosos con apego a las instrucciones que impartiera el Director.

El rechazo de esta idea fue transversal en ambas cámaras del Congreso, pues no existió duda alguna de que es un requisito básico del debido proceso la existencia de un juez independiente e imparcial.

El modelo que finalmente logró el acuerdo fue un sistema mixto de nombramiento, en el que el Ejecutivo invade la esfera propia del Poder Judicial reservándose la facultad de proponer los candidatos al cargo.

En este sentido, como se adelantó, es el Consejo de Alta Dirección Pública quien tiene la facultad de fijar las bases de un concurso público de anteceden-

²⁸ Historia de la ley N° 20.322. Corte Suprema, Oficio 349, 2 noviembre 2007, pp. 437-441.

tes en los términos utilizados para la designación de altos directivos públicos del primer nivel jerárquico. El perfil de los candidatos es fijado por el Consejo libremente, pero debe incluir a lo menos la especialización acreditada de conocimientos relevantes en materias tributarias y aduaneras.

El Consejo termina confeccionando una nómina de candidatos idóneos, que no puede ser inferior a cinco ni superior a diez, que debe proponerse a la Corte de Apelaciones respectiva, aquella con jurisdicción en el lugar de asiento del Tribunal Tributario y Aduanero.

La Corte debe invitar a los candidatos propuestos a una audiencia pública, donde serán escuchados por el Pleno acerca de su idoneidad y motivaciones para acceder a la magistratura.

De esta audiencia, el Pleno confeccionará una terna que debe proponer al Presidente de la República, quien se reserva la decisión final de carácter discrecional, materializándose en un Decreto de nombramiento conjunto con los Ministerios de Justicia y Hacienda.

En el proyecto aprobado por el Congreso, se proponía que la Corte de Apelaciones pudiera por una sola vez, y fundadamente, rechazar a todos o algunos de los candidatos propuestos por el Consejo, y si el número resultante fuese inferior a cinco, el Consejo debía completar la nómina con un nuevo concurso.

Esta atribución fue declarada inconstitucional en el control preventivo efectuado por el Tribunal Constitucional, y este es, a nuestro entender, un fallo relevante para la doctrina procesal.

En efecto, el criterio jurisprudencial reiterado por la Corte Suprema, cuando tenía atribuciones para conocer y resolver el recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, era definir la jurisdicción como la actividad de resolver controversias actuales entre partes atribuida por la ley, independientemente de la naturaleza del órgano que la ejerciera. Así, declaró la constitucionalidad del Tribunal Tributario detentado en el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, funcionario público con un interés naturalmente comprometido en la causa que conocía; incluso se justificaba su dependencia del Director en la medida que se argumentara que se respetaban los principios del debido proceso, toda vez que la jurisdicción exige que el juez ejerza su función con independencia. Este criterio se mantuvo por el Tribunal Constitucional en las reiteradas ocasiones que conoció y falló recursos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, cuando dicho recurso pasó a la esfera de su competencia.

La jurisdicción tributaria, entonces, suponía actividad o función atribuida por ley, sin importar la naturaleza del órgano que la ejerciera.

Esta doctrina prácticamente indiscutida en la esfera judicial toma una nueva lectura con el referido fallo del Tribunal Constitucional, pues ahora, y a propósito del sistema de nombramiento mixto, declara en el control preventivo la inconstitucionalidad de una disposición legal argumentando que se resta

independencia al juez, si en el proceso de gestación se inhibe a las Cortes de decidir soberanamente la confección de las ternas. De mantener la limitación a la Corte de rechazar a todos los candidatos las veces que fuera necesario, supondría que finalmente sería el Consejo de Alta Dirección Pública quien aseguraría su candidato idóneo, lo que sería lo mismo que atribuir derechamente el nombramiento al Ejecutivo.

Esta argumentación nos permite razonar que, para el Tribunal Constitucional ahora la jurisdicción comparte un aspecto funcional con otro orgánico, cual es asegurar que la persona del juez sea absolutamente libre de fallar, impidiendo que desde su gestación resulte influenciado por intereses particulares.

En una siguiente fase, que por lo demás refuerza la doctrina anterior, podemos citar el voto disidente consignado en el referido fallo de control de constitucionalidad a priori del proyecto de reforma, en relación a la Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Contempla la ley N° 20.322 que la gestión administrativa, pago de remuneraciones, medios informáticos, provisión de materiales e inmuebles para el funcionamiento del Tribunal Tributario y Aduanero, así como organizar cursos de perfeccionamiento para el juez y personal auxiliar, corresponderá a una Unidad Administradora dependiente de la Subsecretaría de Hacienda.

Esta materia no es propiamente orgánica constitucional, por lo que el Tribunal Constitucional se abstuvo de pronunciamiento, pero el Ministro Enrique Navarro estuvo por aprobar el fallo haciendo presente que la independencia del juez puede verse afectada por la existencia de la Unidad Administradora establecida en los artículo 18 y siguientes del proyecto²⁹.

En efecto, esta Unidad se configura como un órgano desconcentrado de la Subsecretaría de Hacienda o, lo que es lo mismo, del Ministerio de Hacienda, representante del interés fiscal y, claramente, parte interesada en la resolución de la controversia tributaria.

Así, el interés fiscal mantendrá su vinculación con el Tribunal Tributario y Aduanero, al menos de manera indirecta, pues aun asegurando la inamovilidad del juez, no se asegura la inamovilidad de los asesores del juez³⁰. La capacitación del personal está administrada por Hacienda como, asimismo, la gestión

²⁹ Prevención Ministro Navarro. "Considerando Sexto: Que esta independencia podría verse –eventualmente– afectada por la existencia de una Unidad Administradora, establecida en los artículos 18 y siguientes del proyecto". Sentencia del Tribunal Constitucional, control de constitucionalidad del proyecto de ley, aprobado por el Congreso Nacional, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera *Control de constitucionalidad*, Rol N° 1243-08, 30 diciembre 2008. En: <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes?rol=1243-08> [visitado el 23/07/2012].

³⁰ Hoy en día ha tomado relevancia este punto con el ingreso del proyecto de reforma a la planta de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros, que precisamente intentará reducir el personal, en atención al escaso número de ingresos de causas en estos Tribunales.

operativa del Tribunal. Por lo demás, los criterios de calificación del juez y del tribunal toman en consideración, entre otros aspectos, el incentivo perverso de medir los tiempos de tramitación.

Esta vinculación fue advertida durante la discusión legislativa por el senador Hernán Larraín y el entonces diputado Rodrigo Álvarez, quienes observaron esta Unidad Administradora como un germen de dependencia del juez o, cuanto menos, como una afectación a su imparcialidad, proponiendo que fuese remplazada por la Corporación Administradora del Poder Judicial³¹. Por lo demás, este vicio fue advertido por la Corte Suprema en respuesta al trámite constitucional de informe al Proyecto de Ley³².

Finalmente, en este punto dejemos constancia, como se hizo en la discusión parlamentaria, del compromiso asumido por el Ejecutivo de revisar la Unidad Administradora y mantenerla sólo con carácter transitorio en el periodo de puesta en marcha de los nuevos tribunales.

Sobre la carrera funcional como pilar para definir la persona del juez tributario y aduanero sólo resta decir que, a nuestro entender, debió incorporarse este tribunal al Poder Judicial.

En efecto, como se dijo, este tribunal, a juicio de la Corte Suprema, debió plantearse como un tribunal perteneciente al Poder Judicial. La tesis que predominó, sin ausencia de discusión, fue llevarlos a la judicatura especializada.

Esta distorsión repercutió en la carrera funcional del juez, lo que constituye el tercer punto de análisis.

En efecto, lo propio de toda magistratura ordinaria es la promoción o ascenso a los Tribunales Superiores de Justicia, de tal manera de dirigir su actividad con el legítimo derecho a ser promovido.

El proyecto aprobado por el Congreso contempló modificaciones al Código Orgánico de Tribunales con el objeto de permitir a los jueces tributarios que cumplieran con la antigüedad necesaria, de acceder de pleno derecho a

³¹ Historia de la ley N° 20.322. p.825.

³² Historia de la ley N° 20.322. cit. nota n. 31, p.825. Corte Suprema, Oficio 349, 2 noviembre 2007.

"Sin embargo, la gestión administrativa de los Juzgados Tributarios y Aduaneros estará a cargo de la Unidad que crea el artículo 18 del proyecto como un órgano funcionalmente descentralizado de la Subsecretaría de Hacienda, con las funciones que le asigna su artículo 19. De este modo, en cuanto los Juzgados Tributarios y Aduaneros dependerán de la referida Unidad, es decir, de un organismo fiscal, para los efectos del pago de servicios y de las remuneraciones de su personal; de la provisión de inmuebles, del abastecimiento de materiales de trabajo y mobiliario, del suministro y soporte de los medios informáticos, red computacional y sitio en Internet, de su administración financiera, de la organización de cursos y conferencias para el perfeccionamiento de su personal, no es posible reconocerle la autonomía propia del ejercicio de la jurisdicción a cargo de tribunales independientes de otros Poderes del Estado, en especial si por la naturaleza de los asuntos comprendidos en su competencia, deberá conocer de reclamaciones en contra de actuaciones de otros Servicios que se relacionan precisamente con la misma Subsecretaría de Hacienda", p. 439.

ser considerados para la elaboración de las ternas de promoción a los cargos a Ministro de Corte de Apelaciones, Relatores, Fiscales de Corte, y Jueces de Asiento de Corte.

Esta modificación también fue objetada por el Tribunal Constitucional³³ desde que el artículo 78 de la Constitución no permite que personas ajenas al Poder Judicial accedan a estas magistraturas y, como reiteradamente se ha dicho, los jueces tributarios y aduaneros no se integran al Poder Judicial sino como una judicatura especializada del artículo 5º inciso cuarto del Código Orgánico de Tribunales.

A nuestro entender, permitir a los jueces tributarios el acceso a Magistraturas Superiores significaba mayor celo de la actividad jurisdiccional que están llamados a realizar con independencia e imparcialidad y contribuía a la justicia tributaria por la rotación de magistrados en el cargo.

No estamos, por cierto, en desacuerdo con el fallo constitucional, el que resulta del todo fundado, pero sí criticamos nuevamente la obcecación de no incorporar este tribunal al Poder Judicial. Esta es, seguramente, nuestra mayor crítica a esta Magistratura.

Sin perjuicio de todo lo anterior, es necesario destacar que de estos nuevos tribunales, prácticamente la unanimidad de los jueces y secretarios abogados nombrados son ex funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, del Servicio Nacional de Aduanas o de la Tesorería General de la República.

Acerca de la competencia de este tribunal, debemos estarnos al artículo primero de la ley N° 20.322, ahora Orgánica Constitucional de Tribunales Tributarios Aduaneros, donde destacamos que se concentra la competencia de tributación interna y externa en un solo tribunal para el conocimiento de las reclamaciones de los contribuyentes sobre actos de la administración que determinan impuestos o sirven de base para determinarlos, para la aplicación de sanciones por infracción a las normas tributarias, reclamo de avalúos de bienes raíces para la aplicación del impuesto territorial y para la resolución de las reclamaciones que denuncien la vulneración de derechos del contribuyente.

En estos procedimientos la Administración actúa como parte del proceso, de un modo contradictorio a las pretensiones del contribuyente, dando lugar a una controversia jurídico-tributaria que el juez está llamado a resolver. De esta manera, no queda duda de que la reforma ha logrado entregar a los nuevos tribunales una actividad jurisdiccional, sin perjuicio de las notas a la independencia que aún se mantienen y de algunas distorsiones a la igualdad procesal

³³ Considerandos Vigésimo primero a Trigésimo segundo. Sentencia del Tribunal Constitucional, control de constitucionalidad del proyecto de ley, aprobado por el Congreso Nacional, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera *Control de constitucionalidad*, Rol N° 1243-08, 30 diciembre 2008. En: <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes?rol=1243-08> [visitado el 23/07/2012].

que se hacen ver en ciertas limitaciones al derecho de defensa del contribuyente en los procedimientos de reclamación.

4. EL INEXPLICABLE OLVIDO DE LA LEY N° 20.332 AL PROCEDIMIENTO DE COBRO EJECUTIVO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE DINERO

Para el cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero, el Código Tributario en el Título V del Libro III contempla un procedimiento especial y un tribunal especial. Esta materia ha sido totalmente olvidada por la ley N° 20.322 sin mayor explicación o fundamento.

Conoce de esta materia el Tesorero Regional o Provincial en carácter de juez sustanciador. Se trata de un tribunal unipersonal, no regulado por el Código Orgánico de Tribunales, de derecho y con competencia para cierta y determinada materia. Es un órgano administrativo con facultades jurisdiccionales.

En este caso, la ley entrega la sustanciación administrativa de un asunto controvertido a un órgano de la propia Administración para dar curso al procedimiento, pero reservando la resolución de la controversia a un órgano jurisdiccional propiamente tal, a requerimiento del ejecutado.

Se distingue en este caso claramente una fase administrativa y una judicial.

El Tesorero Regional (Provincial) inicia la ejecución con la confección de la Lista de Deudores Morosos (título ejecutivo) y ordena su notificación y embargo. El juez sustanciador tiene competencia para iniciar la ejecución y para conocer de la excepción de pago, pudiendo resolverla sólo para acogerla. Si se deducen otras excepciones o si el juez no acoge la excepción de pago total, procede derivar el expediente al Abogado Provincial de Tesorerías para el conocimiento y resolución de las excepciones.

Con todo, el ejecutado siempre puede solicitar que el expediente pase a la justicia ordinaria.

El Abogado provincial, en cuanto órgano administrativo, tiene facultades jurisdiccionales para resolver las excepciones opuestas por el ejecutado, pero su fallo es susceptible de revisión por la justicia ordinaria en doble instancia.

El órgano jurisdiccional llamado a resolver la contienda, a petición del ejecutado, es el Juez de Letras en lo civil del domicilio del ejecutado.

Derivado el expediente al Juez Civil por rechazo de las excepciones o para la aplicación de apremios o remate de bienes, se inicia la fase judicial.

En este caso es el Juez Civil quien toma la competencia para resolver la controversia en primera instancia, por lo que se advierte que la función jurisdiccional propiamente tal en este procedimiento recae en un órgano judicial.

A nuestro modo ver, si el Juez Sustanciador es un órgano jurisdiccional, su actividad se enmarca en un procedimiento, por lo tanto, no es propio hablar de una fase administrativa y un juez.

Por otro lado, en la fase judicial, la representación y patrocinio del Fisco la asume el Abogado Provincial³⁴.

En conclusión, el Tesorero Regional (Provincial) sólo ejercería una función administrativa para dar curso a la ejecución. Puede resolver la controversia sólo para acoger íntegramente la petición del ejecutado (pago total). Luego, aunque el Código lo llame juez, no ejerce jurisdicción.

Al Abogado Provincial, en cambio, le corresponden facultades jurisdiccionales para resolver la controversia acogiendo o rechazando las peticiones del ejecutado, pero su actividad puede ser revisada por la Justicia Ordinaria.

En este sentido, a nuestro entender, la actividad desarrollada por el Abogado Provincial es jurisdiccional de momento que resuelve lo controvertido con efecto de cosa juzgada, sin perjuicio de la distorsión que produce el requerimiento del ejecutado de trasladar la instancia al Juez de Letras.

Al Juez Civil le corresponde, a solicitud del ejecutado, resolver en primera instancia la oposición y disponer en todo caso el imperio para hacer cumplir lo resuelto hasta el pago total de lo adeudado. En contra de las resoluciones del Juez Civil, proceden los recursos ordinarios y extraordinarios en la forma y en los plazos indicados en el Código de Procedimiento Civil.

Este tribunal especial y su procedimiento no han sido adecuados por la ley N° 20.322, pero para darle coherencia a la institución, nuestra opinión, en acuerdo a la de varios actores de la justicia tributaria, propone trasladar este procedimiento de cobro ejecutivo a los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros (no a la justicia ordinaria como actualmente ocurre), perfeccionando la fase administrativa en Tesorería y derivando la controversia y la realización al Tribunal Tributario y Aduanero. El sistema ganaría coherencia y contribuiría a desconcentrar la carga de los tribunales de letras.

5. LA NECESARIA ESPECIALIZACIÓN DE LAS CORTES DE APELACIONES

La ley N° 20.322, introduce modificaciones a este tribunal con el objeto de “especializarlo” y “adecuarlo” al carácter técnico de la controversia en materia tributaria y aduanera.

En este sentido, las Cortes de Apelaciones de Valparaíso, San Miguel, Santiago y Concepción, designarán por Autoacordado y cada dos años, una sala para que conozca exclusivamente controversias de materia tributaria.

En este punto, la Corte de Apelaciones de Concepción estimó que la expresión “exclusivamente” supone que la sala asignada será la única que conocerá de lo contencioso tributario, pero que ello no significa que se avocará sólo al conocimiento de estas materias.

³⁴ Código Tributario, artículo 184.

En las demás Cortes con jurisdicción en el lugar de asiento de un Tribunal Tributario y Aduanero, el Presidente designará una sala para que conozca con preferencia controversias tributarias en uno o más días a la semana.

Tanto los Ministros como los Relatores que se asignen a estas salas deberán contar con la debida especialización o acreditar conocimientos relevantes en materias tributarias y aduaneras, las que se acreditarán por su participación en cursos de perfeccionamiento y/o programas de postgrados.

Para llevar adelante estas modificaciones, la ley N° 20.322 modifica los artículos 56, 59, 61, 66 y 69 del Código Orgánico de Tribunales, aumentando el número de Ministros, Relatores y Oficiales de Sala en ciertas Cortes para llevar adelante las modificaciones antes indicadas.

Las Cortes de Valparaíso, San Miguel, Santiago y Concepción aumentarán en 3 el número de Ministros, con el objeto de integrar la nueva sala que se crea para el conocimiento exclusivo de materias tributarias y aduaneras.

En todas las Cortes restantes, excepto Chillán, el número de Relatores aumenta en uno³⁵.

En materia tributaria y aduanera, las Cortes de Apelaciones toman un rol preponderante al corresponderle el conocimiento de las apelaciones que se deduzcan por las partes del proceso contencioso tributario³⁶ en contra de las resoluciones pronunciadas por el Tribunal Tributario y Aduanero en los casos previstos por el Código Tributario.

Para las regiones donde aún se ventilan procesos iniciados antes de la entrada en vigencia de la ley N° 20.322, las Cortes continuarán conociendo de las apelaciones deducidas por el contribuyente en contra de las resoluciones dictadas por el Director Regional en los casos previstos por el Código Tributario.

La atribución de competencia en estos casos corresponde a la Corte de Apelaciones con jurisdicción en el lugar de asiento del Tribunal Tributario y Aduanero (o Director Regional) que dictó la resolución apelada.

En la sustanciación de estos recursos las Cortes resuelven las solicitudes de suspensión del cobro ejecutivo de los impuestos reclamados en los casos en que la reclamación sea rechazada total o parcialmente por el tribunal a quo.

Es importante destacar que en virtud del artículo 140 del Código Tributario, en contra de la sentencia de primera instancia dictada por el Tribunal Tribu-

³⁵ Código Orgánico de Tribunales. De acuerdo al nuevo artículo 59 la Corte de Apelaciones de Chillán tendrá 2 relatores; Iquique, Copiapó Puerto Montt, Coyhaique y Punta Arenas tendrán 3 relatores; Arica, Antofagasta, La Serena, Rancagua, Talca, Temuco y Valdivia tendrán 5 relatores; Valparaíso y Concepción 11 relatores; San Miguel, 13, y Santiago, 23.

³⁶ En los nuevos procedimientos tributarios adecuados y perfeccionados por la ley N° 20.322 son partes del proceso el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos. En los nuevos procedimientos aduaneros son partes del proceso el contribuyente y el Servicio Nacional de Aduanas.

tario y Aduanero (o por el Director Regional) en el procedimiento general de reclamaciones, así como en los procedimientos de aplicación de multas de los artículos 161 y 165 del mismo Código, no procede el recurso de casación en la forma ni su invalidación de oficio, por lo que se atribuye a las Cortes de Apelaciones al momento de fallar la apelación, la corrección de los vicios en que se hubiese ocurrido.

En virtud de las modificaciones introducidas por la ley N° 20.322 a la Ordenanza General de Aduanas y a la Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas, las Cortes de Apelaciones tendrán, por primera vez, competencia para conocer de las materias aduaneras, por cuanto la reclamación a las resoluciones de este Servicio corresponde ahora, como se dijo, al Tribunal Tributario y Aduanero.

Corresponde, además, a las Cortes de Apelaciones el conocimiento de las apelaciones deducidas en contra de las resoluciones dictadas por los Jueces de Letras en lo civil recaídas en materias de su competencia de relevancia tributaria, cuando es procedente este recurso. De la misma manera, conocen de los recursos de casación en la forma deducidos en contra de estas mismas resoluciones cuando resulta procedente de acuerdo a las reglas generales del Código de Procedimiento Civil.

Conocen, además, de los recursos de hecho deducidos en contra de las resoluciones del Tribunal Tributario y Aduanero, Director Regional y Juzgados de Letras en lo civil que se pronuncian sobre la procedencia de un recurso de apelación.

En materia penal tributaria conocen de las apelaciones deducidas en contra de las resoluciones dictadas por los Tribunales de Garantía; y de los recursos de nulidad fundados en las causales de los artículos 373 letra b) y 374 del Código Procesal Penal.

Las Cortes de Apelaciones, además, pueden recibir competencia en materia tributaria para conocer de los recursos de queja que se deduzcan en contra de los tribunales anteriores para aquellas resoluciones respecto de las cuales no procede recurso alguno, como podría serlo en contra de las resoluciones que acceden a las solicitudes de apremio de acuerdo a los artículos 95 y 96 del Código Tributario, en la medida que se cumplan los demás requisitos de procedencia³⁷.

En materia constitucional tributaria, las Cortes de Apelaciones conocen de los recursos de protección y amparo, en los cuales puede existir controversia o vulneración de derechos de contenido tributario o aduanero.

³⁷ MASSONE PARODI, Pedro, *Tribunales y procedimientos tributarios*, cit. nota n. 9, p. 34.

Finalmente, en materia de rentas municipales³⁸, las Cortes de Apelaciones conocen de las reclamaciones de ilegalidad deducidas en contra de las resoluciones del Alcalde cuando éste no da lugar a las reclamaciones presentadas en contra de acciones u omisiones propias o de sus funcionarios.

6. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Si bien es cierto que no estamos frente a un tribunal de justicia propiamente tal, sino más bien ante un órgano autónomo e independiente de cualquier otro poder (función) político al que se encarga el control de constitucionalidad de las leyes, el Tribunal Constitucional toma relevancia en materia de justicia tributaria no sólo por su atribución de control preventivo de la ley que regula estas materias, sino que, además, porque a solicitud de parte o del juez que conoce de una controversia actual puede atribuirse competencia para conocer la constitucionalidad de un precepto legal en el caso concreto, cuando su aplicación pueda incidir sustancialmente en lo dispositivo de un fallo que no se encuentre firme.

Se trata del recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del artículo 93 número 6 de la Constitución, el que ha sido suficientemente utilizado en materia tributaria, fundamentalmente argumentando el respeto de las normas del llamado debido proceso, analizando si el juez o el procedimiento aplicable al caso concreto se ajustan al concepto de jurisdicción.

Esta facultad se ve reforzada por la atribución que le confiere el número 7 de este artículo 93, desde que el Tribunal Constitucional puede, de oficio, declarar inconstitucional un precepto legal previamente declarado inaplicable, resultando de esta manera derogado dicho precepto legal (sin efecto retroactivo) tan pronto sea publicada la sentencia que así lo disponga en el Diario Oficial.

La relevancia de esta herramienta es sin duda, fundamental.

Podemos recordar, como ejemplo de la relevancia, que por esta vía se declaró inconstitucional el artículo 116 del Código Tributario³⁹ que facultaba a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos para delegar las facultades jurisdiccionales de resolver las reclamaciones deducidas por los contribuyentes en otros funcionarios. Este fallo se fundó en una serie de sentencias anteriores de inaplicabilidad de la referida norma que, recogiendo el criterio fijado por la Corte Suprema cuando a ésta correspondía la atribución, recogían la doctrina de la imposibilidad de delegar facultades jurisdiccionales. La declaración de inconstitucionalidad de dicha norma y su consecuente derogación sin efecto retroactivo

³⁸ DFL N° 1 de 2006, artículo 141.

³⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional, proceso de oficio para inconstitucionalidad artículo 116 Código Tributario *Inconstitucionalidad*, Rol N° 681-2006, 26 marzo 2007. En: <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/ver.php?id=69> [visitado el 23/07/2012].

puso término a la práctica que durante años permitió que las reclamaciones deducidas por los contribuyentes fueran sustanciadas y falladas por funcionarios de la administración objetivamente dependientes y subjetivamente imparciales.

El fallo antes citado no sólo resulta relevante por los efectos propios e inmediatos de su pronunciamiento, esto es, que se prohíbe la delegación de facultades jurisdiccionales dando significancia al carácter orgánico del juez que ejerce la jurisdicción, sino que además sirvió para fijar criterios para entender el efecto no retroactivo de esta institución.

En efecto, con posterioridad a la publicación de este fallo y, por tanto, entiéndose derogado el artículo 116 del Código Tributario, aún se sustanciaban procesos ya fallados en primera instancia por funcionarios delegados del Servicio de Impuestos Internos, pero en que aún se encontraban pendientes los recursos de apelación y casación. La Corte Suprema requirió la intervención del Tribunal Constitucional para que se pronunciara sobre la aplicación del artículo 116 a estos procesos, pero curiosamente este Tribunal resolvió que, encontrándose derogado el precepto consultado, no corresponde pronunciamiento, pues la atribución del artículo 93 número 6 de la Constitución sólo procede respecto de normas vigentes.

Esta resolución obligó a la Corte Suprema a resolver si puede tener aplicación un precepto derogado en procedimientos pendientes⁴⁰.

Resulta sin discusión que si el procedimiento se encuentra terminado por sentencia firme, el efecto de cosa juzgada impide la revisión, mas tratándose de procedimientos pendientes, la atribución de no aplicar el precepto derogado corresponde a los jueces de fondo.

De esta manera, la Corte de Apelaciones de Santiago resolvió aplicar el criterio de la Corte Suprema⁴¹, en virtud del cual, por haberse suspendido la jurisdicción del tribunal a quo a consecuencia del efecto propio del recurso de apelación y de casación, y por haberse derogado la norma que permitió ejercer jurisdicción a un funcionario que la ley no ha atribuido competencia sino un acto administrativo, de conformidad a los artículo 6º y 7º de la Constitución procede que la Corte, de oficio, declare la nulidad de derecho público de todo el proceso a través de las facultades que se confieren por los artículos 83 y 84 del Código de Procedimiento Civil⁴².

⁴⁰ Sentencia de la Excma. Corte Suprema, reclamo liquidaciones Truffa con Servicio de Impuestos Internos, Rol N° 4796-2007, 28 enero 2009. En: http://www.poderjudicial.cl/modulos/TribunalesPais/TRI_esta402.php?rowdetalle=AAA>NoPAAMAAq7DAAH&consulta=100&glosa=&causa=4796/2007&numcua=3502&secre=UNICA [visitado el 23/07/2012].

⁴¹ Sentencia de la Excma. Corte Suprema, reclamo liquidaciones *Truffa* con, cit. nota n. 41.

⁴² Sentencia de la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago, reclamo liquidaciones *Valenzuela con Servicio de Impuestos Internos*, Rol 434-2006, 21 abril 2009. En: http://corte.poderjudicial.cl/SITCORTEPORWEB/opc_menu=7 [visitado el 23/07/2012].

Actualmente, podemos citar que se ha requerido al Tribunal Constitucional que se pronuncie sobre la constitucionalidad del artículo 161 del Código Tributario, que entrega competencia al Director Regional para aplicar administrativamente las sanciones pecuniarias por infracción a las leyes tributarias, en el entendido que esta norma permite la delegación de esta facultad en otros funcionarios. En este sentido, existen varios fallos⁴³ que, fundados en el artículo 162, califican este procedimiento de administrativo y, por tanto, no jurisdiccional. El problema no resuelto es que la ley N° 20.322 modifica este artículo 161 sólo en el sentido que cambiar la expresión "Director Regional" por "Tribunal Tributario y Aduanero", ergo, si el artículo 162 y el Tribunal Constitucional califican el procedimiento de aplicación de sanciones pecuniarias como "administrativo", con la entrada en vigencia de la ley en comento debiéramos concluir que el Tribunal Tributario y Aduanero ejercería una actividad administrativa al aplicar este procedimiento, sin perjuicio de la apelación para ante la Corte de Apelaciones de la "sentencia" que así lo disponga.

7. CONCLUSIONES

Hemos revisado los aspectos orgánicos de la jurisdicción tributaria deteniéndonos en cada uno de los órganos llamados por la ley a ejercer esta particular actividad.

De lo anterior constatamos que en nuestro país la jurisdicción tributaria se ejerce por órganos judiciales y órganos administrativos.

Existe un criterio jurisprudencial que avala la doctrina de definir la jurisdicción como la actividad de resolver controversias actuales de relevancia jurídica sin importar la naturaleza del órgano llamado por la ley a ejercerla bajo el supuesto que la persona del juez es siempre libre e independiente para ejercer su función de calificar los hechos y aplicar el derecho.

Esta doctrina validó el ejercicio de la jurisdicción tributaria por un órgano administrativo objetivamente dependiente y subjetivamente parcial, cual es el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, bajo el entendido que su condición de juez los obligaba a fallar con independencia de las instrucciones que recibieran de sus superiores jerárquicos. Asimismo, avaló el ejercicio de la jurisdicción aduanera por órganos administrativos dependientes y parciales en ambas instancias del proceso, impidiendo la revisión judicial ordinaria, bajo el mismo argumento anterior.

⁴³ Sentencia del Tribunal Constitucional, requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad artículo 161 Código Tributario, Martínez, Rol N° 1233-2008, 13 enero 2009. En <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes> [visitado el 23/07/2012].

La reforma introducida por la ley N° 20.322 concentra la jurisdicción tributaria y aduanera en un solo tribunal que suponemos independiente e imparcial conforme a la letra de la ley, pero con inconsistencias orgánicas y de gestión que de un modo indirecto pueden afectar estas características.

El control preventivo de constitucionalidad de la ley N° 20.322 se pronunció declarando inconstitucional una norma del proyecto de ley de carácter orgánica y específicamente referida al nombramiento de la persona del juez tributario, advirtiendo que su independencia e imparcialidad puede verse comprometida si no se permite a las Cortes de Apelaciones actuar con soberanía en el proceso de formación de las ternas que se propondrán al Presidente de la República para su decisión discrecional final.

Al mismo tiempo entendemos necesario prevenir que la dependencia administrativa del nuevo tribunal a la Unidad Administradora de Tribunales Tributarios y Aduaneros puede entenderse como un germen que afecta o podría afectar la natural independencia del juez en el ejercicio de la jurisdicción.

Analizado el fallo, concluimos que el Tribunal Constitucional evoluciona desde un concepto de jurisdicción funcional a uno orgánico funcional, previendo que la jurisdicción no sólo es actividad, sino actividad ejercida por un órgano independiente e imparcial, cuyas características no se pueden suponer, sino que se deben garantizar por la ley.

Este nuevo criterio permite revisar el actual tribunal a quien se reserva el procedimiento de cobro ejecutivo de obligaciones tributarias de dinero al que la reforma sin fundamento alguno obvió referirse en el proceso de perfeccionamiento y fortalecimiento de la justicia tributaria.

Por otro lado, advertimos que la competencia de las Cortes de Apelaciones y la Corte Suprema se amplía al conocimiento de las causas aduaneras.

Las Cortes de Apelaciones se informan bajo el principio de la especialización, que se refuerza con la creación de salas especializadas que recibirán la relación de relatores especializados en materias tributarias y aduaneras, junto con recibir alegatos no sólo del contribuyente sino además del Servicio de Impuestos Internos y de Aduanas, quienes serán parte del proceso motivando o fundamentando ante la justicia sus actos administrativos.

La reforma es defectuosa, y resultó distorsionada al no primar la tesis de incorporar el Tribunal Tributario y Aduanero al Poder Judicial; se mantiene de un modo indirecto la dependencia del tribunal al Ejecutivo a través de la Unidad Administradora, pero se reconoce el esfuerzo del legislador de mejorar y avanzar en la materia presentándonos al primer tribunal del contencioso administrativo de nuestro país.

Finalmente, la Corte Suprema ha fijado el criterio que obliga a los jueces de fondo que tomen conocimiento de vulneraciones al concepto de jurisdicción a aplicar los artículos 6º, 7º y 76 de la Constitución Política de la República a

través del ejercicio de las facultades entregadas por los artículos 83 y 84 del Código de Procedimiento Civil, esto es, anulando todo lo obrado.

Luego de décadas, podemos concluir que nuestra legislación ha avanzado en materia de jurisdicción tributaria y aduanera, pero aún no podemos alcanzar el concepto de jurisdicción propiamente tal, esto es, la facultad que le corresponde a un órgano objetivamente independiente y subjetivamente imparcial establecido por ley, para que ejerza la función de resolver con efecto de cosa juzgada las controversias jurídico-tributarias actuales que se promueven entre la Administración del Estado y el contribuyente, en tanto se mantiene vinculado a los Tribunales Tributarios y Aduaneros a una repartición de Hacienda que vela por su desarrollo administrativo y financiero, que resuelve mayoritariamente la dotación y capacitación del personal, y se ha reservado la jurisdicción para el conocimiento de la cobranza ejecutiva de las obligaciones tributarias de dinero a un órgano administrativo abiertamente interesado en el resultado de la contienda.

BIBLIOGRAFÍA

- BORDALÍ, Andrés, "Sentencia de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del juez tributario (Tribunal Constitucional)", *Revista de Derecho* (Valdivia) [online], vol. 19, N° 2, 2006, pp. 231-255.
- PÉREZ RODRIGO, Abundio, *Manual de Código Tributario*, AbeledoPerrot LexisNexis, Octava Edición, Santiago, 2011.
- MASBERNAT, Patricio, "Sentencias recientes en materia tributaria de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema: diciembre de 2009", *Revista Chilena de Derecho* [online], vol. 37, N° 3, 2010, pp. 565-590. En: http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-34372010000300008-&lng=es&nrm=iso [visitado el 23/07/2012].
- MASSONE PARODI, Pedro, *Tribunales y procedimientos tributarios*, AbeledoPerrot LegalPublishing, Tercera Edición, Santiago, 2010.
- MONTECINOS ARAYA, Jorge, "El delito tributario ante la reforma procesal penal", *Revista de Derecho Universidad de Concepción*, Número 210, Año LXIX. (Jul. Dic.2001), p. 299.
- UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime, *Curso sobre delitos e infracciones tributarias*, 4ta. Edición, LegalPublishing, Santiago, 2011.
- UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime y UGARTE SOTO, Alfredo, *Tribunales Tributarios y Aduaneros*, LegalPublishing, Cuarta Edición, Santiago, 2011.
- VALDÉS COSTA, Ramón, *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericanos*, Editorial y Librería Jurídica A.M. Fernández, Montevideo, 1982.
- ZAVALA ORTIZ, José, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Jurídica ConoSur, Santiago, 1998.

Normas citadas

Ley N° 20.322 del 27 de enero de 2009, Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera.

Historia de la ley N° 20.322. <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=286151&buscar=20.322> [visitado el 23/07/2012].

DL N° 830 de Hacienda de 27 de diciembre de 1974, Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974, Código Tributario.

DFL N° 7 de Hacienda de 30 de septiembre de 1980, Diario Oficial de 15 de octubre de 1980, Orgánica constitucional del Servicio de Impuestos Internos.

DFL N° 30 de Hacienda de 18 de octubre de 2004, Diario Oficial de 4 de junio de 2005, Aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del decreto con fuerza de ley de Hacienda N° 213, de 1953, sobre Ordenanza de Aduanas.

DFL N° 1 de Interior de 9 de mayo de 2006, Diario Oficial de 26 julio 2006, Fija texto refundido, coordinado y sistematizado de la ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades.

Jurisprudencia citada

Sentencia de la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago, reclamo liquidaciones *Thomas con Servicio de Impuestos Internos*, Rol N° 1110-2003, 15 marzo 2007. En: <http://corte.poderjudicial.cl> [visitado el 23/07/2012].

Sentencia de la Excm. Corte Suprema, reclamo liquidaciones *Truffa con Servicio de Impuestos Internos*, Rol N° 4796-2007, 28 enero 2009. En: http://www.poderjudicial.cl/modulos/TribunalesPais/TRI_esta402.php?rowdetalle=AAANoPAAMAABq7DAAH&consulta=100&glosa=&causa=4796/2007&numcua=3502&secre=UNICA [visitado el 23/07/2012].

Sentencia de la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago, reclamo liquidaciones *Valenzuela con Servicio de Impuestos Internos*, rol 434-2006, 21 abril 2009. En: http://corte.poderjudicial.cl/SITCORTEPORWEB/?opc_menu=7 [visitado el 23/07/2012].

Sentencia del Tribunal Constitucional, requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad artículos 6º letra b número 6 y 115 Código Tributario y 19 letra b DFL N° 7 de 1980 *Salinas*, Rol N° 616-2006, 6 septiembre 2007. En: <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes> [visitado el 23/07/2012].

Sentencia del Tribunal Constitucional, requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad artículo 116 Código Tributario *Selume*, Rol N° 472-2006, 30 agosto 2006. En: <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes> [visitado el 23/07/2012].

Sentencia del Tribunal Constitucional, requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad artículo 161 Código Tributario, *Martínez*, Rol N° 1233-2008, 13 enero 2009. En <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes> [visitado el 23/07/2012].

Sentencia del Tribunal Constitucional, proceso de oficio para inconstitucionalidad artículo 116 Código Tributario *Inconstitucionalidad*, Rol N° 681-2006, 26 marzo 2007. En: <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/ver.php?id=69> [visitado el 23/07/2012].

Sentencia del Tribunal Constitucional, requerimiento senadores respecto de proyecto de ley que moderniza el Servicio Nacional de Aduanas *Requerimiento Senadores*, Rol N° 247-1996, 14 octubre de 1996. En: <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes?rol=247-96> [visitado el 23/07/2012].

Sentencia del Tribunal Constitucional, control de constitucionalidad del proyecto de ley, aprobado por el Congreso Nacional, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera *Control de constitucionalidad*, Rol N° 1243-08, 30 diciembre 2008. En: <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes?rol=1243-08> [visitado el 23/07/2012].