

## LAS DENOMINADAS FUNCIONES JURISDICCIONALES DE LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO: APRECIACIONES A PARTIR DE LA STC DE 26 DE MARZO DE 2007\*

Francisco Pinilla Rodríguez\*\*

### 1. Introducción

El Tribunal Constitucional haciendo uso de la atribución que le otorga la Constitución viene a declarar, por medio de la Sentencia de 26 de marzo de 2007<sup>1</sup>, la derogación de oficio del art. 116 del Código Tributario (CTrib). Esta regla, se refiere a la facultad del Director del Servicio de Impuestos Internos (en adelante DrSII) de delegar su actividad decisoria a funcionarios del servicio en la calidad de juez tributario. Los argumentos utilizados por el Tribunal Constitucional para expulsar de nuestro ordenamiento tal precepto, merecen algunos juicios críticos, dentro de los que destaca la consideración de la naturaleza jurisdiccional del DrSII.

---

\* Nota de autor: para la lectura de este comentario téngase en consideración las siguientes abreviaturas: CPR= Constitución Política de la República de 1980; CTrib=Código Tributario; DO= Diario Oficial; DrSII= Director Regional del Servicio de Impuestos Internos; LBPA= Ley 19.880 de Bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado (DO. 29.05.2003); LOCBGAE= Ley 18.575 Orgánica de Bases Generales de la Administración del Estado (DFL N°1-19653/2000, Ministerio Secretaría General de la Presidencia, fija texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, DO, 17.11.2001); SCS= Sentencia de la Corte Suprema; STC= Sentencia del Tribunal Constitucional. Trabajo recepcionado el 2 de diciembre de 2008, y aprobada su publicación el 20 de diciembre de 2008.

\*\* Abogado, Master en Derecho público (Universidad Carlos III de Madrid). Profesor Derecho Público, Universidad de Atacama. Correo electrónico: fpinilla@uda.cl.

<sup>1</sup> Proceso de oficio para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario, Rol N° 281/2006.

Para nuestro Tribunal Constitucional el DrSII constituye un servicio público que ejerce jurisdicción, lo cual, al estado actual del *iusadministrativismo* contemporáneo puede causar ciertas desproporciones y, en un caso extremo, un regresivo reconocimiento a una forma de administrar incompatible con las funciones básicas del Estado, esto es, un reflejo de la concentración absoluta del poder público proveniente del antiguo régimen.

El Tribunal Constitucional no hace más que zanjar la discusión en cuanto a la naturaleza de la actividad que ejerce el DrSII, atribuyendo una función jurisdiccional a un órgano de la Administración y, junto a esto, asignarle todos los efectos jurídicos generales que ello produce. A nuestro juicio, y cómo se expondrá, la posición asumida por el Tribunal Constitucional es discutible, como también lo ha manifestado el voto disidente, inclinándose por la propia potestad administrativa decisoria que ejercen los servicios públicos y otros órganos de la Administración.

Así pues, el legislador ha dotado a órganos administrativos, en el ejercicio de sus potestades decisorias, de algunas herramientas jurídicas que desnaturalizan ambas posiciones (naturaleza jurisdiccional y actividad administrativa). Salvando algunos elementos especiales que reviste nuestra “justicia tributaria” (entre ellos, la facultad delegatoria), los verdaderos efectos de instancia procesal que puede revestir el procedimiento administrativo por medio de la reclamación ante el superior jerárquico (DrSII), es aún presente y altera, como sostenemos, la relación de los órganos de la Administración con los Tribunales de justicia, como también garantías procesales. Por ello es que a nuestro entender, la actual y denominada figura de “juez tributario” no reúne el carácter de un verdadero órgano jurisdiccional, afirmación que intentaremos explicar en el contexto de la citada STC.

El objetivo de estas notas es, entonces, en primer lugar, exponer los principales argumentos que el Tribunal Constitucional ha empleado en la citada Sentencia, para atribuir función jurisdiccional al procedimiento tributario en que es competente el DrSII, y que por defecto, justifica la derogación del art. 116 CTrib. En segundo lugar, nos dedicaremos a comentar las características y contradicciones que presenta el procedimiento ante el denominado juez tributario, lo cual nos condiciona a poner atención a su naturaleza de actividad administrativa, intentando reconducir tal figura en atención al actuar coherente de la Administración Pública y a la iniciativa legal, actualmente en discusión parlamentaria, destinada a crear una justicia tributaria acorde a las necesidades actuales de nuestro ordenamiento.

## **2. La naturaleza jurisdiccional de la actividad decisoria del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos: argumentos del Tribunal Constitucional**

En la derogación de oficio declarada por el Tribunal Constitucional al precepto que contenía la facultad delegatoria de funciones decisorias del DrSII, el fundamento del sentenciador constitucional es que, la potestad resolutoria del DrSII constituye una función jurisdiccional y, por ello, se integran principios generales que envuelven esta vital actividad que sostiene a nuestro Estado de Derecho. Debemos resaltar que éste argumento se ha estableciendo no solamente en la Sentencia que analizamos en esta ocasión, sino también en fallos dictados con anterioridad.

El propósito es identificar, los argumentos básicos en base a los cuales el Tribunal Constitucional comprende y postula la función jurisdiccional incompatible con la facultad delegatoria de la potestad decisoria del DrSII.

### **2.1. El Director Regional del SII constituye un Tribunal de instancia complementado con conceptos orgánico-jurisdiccionales**

El primer argumento que el Tribunal Constitucional aborda para justificar la existencia de la función jurisdiccional del DrSII es la que se desprende del propio tenor del art. 115 CTrib (cons. 12º). Esta norma establece la competencia especial que el legislador le ha atribuido al DrSII para conocer de las reclamaciones y denuncias por infracciones tributarias en primera o única instancia, según proceda. Este precepto es el fundamento de referencia, de norma especial, que introduce directamente la función jurisdiccional al DrSII, lo que, en efecto, es una regla compleja en atención a la naturaleza del organismo sentenciador, órgano que, asimismo, concentra funciones propiamente administrativas dada la naturaleza servicial y desconcentrada del órgano administrativo.

No obstante, esta competencia para conocer de la reclamación administrativa ante el superior jerárquico es categórica, pues no admitiría un cuestionamiento en la aplicación del procedimiento administrativo. Lo que si podría admitirse como cuestionamiento al sistema, es la disyuntiva que genera en nuestro actual sistema procesal, que la decisión de un órgano administrativo constituya, en sus efectos procesales, una instancia. Esto, por su parte, es una contradicción dentro del propio contencioso-administrativo inorgánico, vigente en nuestro país.

El Tribunal Constitucional centra su razonamiento de atribución jurisdiccional al DrSII por medio de una somera comparación entre las características generales de la potestad decisoria del DrSII y el concepto de jurisdicción que ha asumido la jurisprudencia<sup>2</sup>. En efecto, el encuadre se produce en lo relativo a los alcances funcionales del concepto de jurisdicción y las “formas jurisdiccionales” que el propio legislador ha introducido en el procedimiento tributario, a saber: su carácter de instancia y el efecto de la sentencia o resolución definitiva.

En cuanto al concepto de jurisdicción asumido y empleado por Tribunal Constitucional, observamos que el sentenciador no reconoce el aspecto orgánico que dirige tal concepto, en consideración a las características del órgano llamado a ejercer la jurisdicción radicada en los tribunales. Este aspecto implícitamente descartado es, sin duda, la principal problemática que genera el reconocimiento de funciones jurisdiccionales al DrSII, pues, el Tribunal Constitucional no valora los elementos básicos atinentes a la imparcialidad y a la controversia entre partes que debe dirimir el propio Tribunal. Por el contrario, el sentenciador constitucional sintetiza un

<sup>2</sup> Ver considerando 16° STC 27 de marzo de 2007. En este sentido, a partir de la STC de 30 de agosto de 2006 (Rol n° 472) sentencias posteriores y relativas a requerimientos de inconstitucionalidad del art. 116 CT, se ha empleado un concepto idéntico de jurisdicción [Ver: SSTC de 20 de marzo de 2006, considerando 9° (Rol n° 605/2006 y 606/2006); 5 de septiembre de 2006 considerando 15°; 14 de noviembre de 2006 considerando 9°; 19 de diciembre de 2006 considerando 9°; 2 de enero de 2007 considerando 9°; 23 de enero de 2007 considerando 8°; 6 de marzo de 2007 (Rol n° 614/2006) considerando 9°, y; 6 de marzo de 2007 (Rol n° 658) considerando 9°]. Así, la STC de 8 de abril de 2002 (Rol n° 346 considerando 43°, citada por la STC de 30 de agosto de 2006), invoca el concepto postulado por Juan Colombo Campbell quién entiende por jurisdicción: “*el poder-deber que tienen los tribunales para conocer y resolver, por medio del proceso y con efecto de cosa juzgada, los conflictos de intereses de relevancia jurídica que se promuevan en el orden temporal, dentro del territorio de la República y en cuya solución les corresponda intervenir*” [La Jurisdicción en el Derecho Chileno. Jurídica de Chile, Santiago, 1991, p. 41]. Lo anterior, no obsta a que el concepto de jurisdicción se sustente sobre bases constitucionales y principios generales extraídos de otras fuentes.

Es de notar que parte de la doctrina asume esta conformación conceptual: Ugalde Prieto, Rodrigo. 1996. “la delegación de facultades jurisdiccionales frente a la Constitución”, Cuadernos de Análisis Jurídico Escuela de Derecho, Universidad Diego Portales. N°31, p. 409-426; Evans de la Cuadra, Enrique; Evans Espiñeira, Eugenio, Los tributos ante la Constitución. Jurídica de Chile, Santiago, 1997, p. 42 ss.; aunque con una opinión crítica Vargas Delgado, Iris. 1998. “La garantía del justo y racional procedimiento en la jurisdicción tributaria”, Revista Chilena de Derecho. Vol. 25, N°3, p. 549-563.

Por su parte, Aldunate, da cuenta de la interpretación extensiva, en nuestro Derecho constitucional, de la expresión de “órgano que ejerce jurisdicción”, “la cual aludiría a todo órgano que resolviese toda controversia en el orden temporal como los Tribunales, Contraloría, el Servicio de impuestos internos, o, en suma, todo órgano que dictase una resolución o fallo que afecte la situación de una persona, o los derechos de las personas, en general” [Aldunate, Eduardo, “El concepto de jurisdicción en la Constitución política. Notas sobre la importación de conceptos constitucionales hacia el procedimiento administrativo” en VV.AA. Acto y procedimiento administrativo. Actas de las segundas jornadas de Derecho administrativo. Ediciones Universitarias de Valparaíso, Valparaíso, 2007, p. 12].

argumento que ya ha tenido una apoyatura en otras fuentes, tales como, sentencias de la propia Corte Suprema<sup>3</sup> y en otros antecedentes mediatos<sup>4</sup>.

No obstante lo anterior, apreciamos que el peso del argumento y concepto jurisdiccional del Tribunal Constitucional, se asienta en los efectos propios de la función que ejerce el DrSII y en su vinculación procesal de instancia frente a los tribunales ordinarios. Es decir, por sus efectos, el DrSII ejerce una jurisdicción especial que se sustenta aún más por el antedicho carácter de instancia que, en el orden procesal integra tal conocimiento y decisión.

## **2.2. La denominación «Tribunales» se fundamenta en la delegación legislativa del art. 77 de la Constitución**

Otro argumento base de la STC que comentamos, es la asimilación que se efectúa en torno a que los tribunales tributarios se encuentran sujetos al estatuto de los tribunales y jueces (inc. 1, art. 77 CPR) (considerando 17º). El Tribunal Constitucional sostiene que la denominación propia de “Tribunales” que se ha asignado en el Código Tributario por parte del legislador, a las facultades decisorias del DrSII, es fundamento suficiente para verificar su naturaleza jurisdiccional y de Tribunal especial contencioso-administrativo<sup>5</sup>. En otros términos, dentro de la facultad dispositiva que entrega el art. 77 CPR al legislador, se encuentra aquella relativa a “señalar las calidades de los jueces”, de lo cual se deduce que un funcionario superior de un servicio público de la Administración puede ostentar la calidad de juez por su asignación nominal.

---

<sup>3</sup> Considerando 15º párrafo 3º, se cita la SCS de 4 de septiembre de 1992 (Rol n° 17.167) en la que se reconoce el carácter de tribunales especiales, para efectos del inc. 4 del art. 5 del Código Orgánico de Tribunales, atendida la constitución de los tribunales tributarios. Quizás lo que resalta no es el propio reconocimiento de la denominación de “Tribunal” asignada por el legislador, sino, que “*sus resoluciones también pueden ser corregidas por la vía disciplinaria por la Corte Suprema, que tiene la superintendencia directiva, correccional y económica de todos los tribunales de la nación*” y, por ello, de estos “tribunales” especiales. No obstante, en el ejercicio de sus funciones consultivas, la Corte Suprema se pronunció en reconocer que existen organismos que ejerzan jurisdicción y que a su vez no conformen el Poder Judicial (ver, STC 30 de agosto de 2006, cons. 15º).

<sup>4</sup> En este sentido cabe señalar el Dictamen N° 39491 de 10.12.1996 de la Contraloría General de la República, en el cual declara abstenerse en pronunciarse sobre la facultad delegatoria del art. 116 CTrib por cuanto el DrSII constituye una función jurisdiccional y es procedente la prohibición del art. 6 inc. 3 Decreto N° 2421/1964 Ministerio de Hacienda, fija el texto refundido de la Ley de organización y atribuciones de la Contraloría General de la República, DO, 10.07.1964).

La STC de 26 de marzo de 2007 y sus precedentes anteriores, hacen referencia a distintos antecedentes oficiales por los cuales se ha discutido o, más bien, se ha afirmado la naturaleza jurisdiccional del DrSII (ver: cons. 13º, 14º, 15º 16º).

<sup>5</sup> Arts. 115, 130 y siguientes, y art. 120 CTrib, en cuanto al acceso a la segunda instancia ante las Cortes de Apelaciones.

Apreciamos entonces que, para el Tribunal Constitucional, dentro de nuestro sistema orgánico-jurisdiccional, los órganos administrativos ejercen jurisdicción en atención al efecto que ha impuesto el propio legislador y la asignación nominal “tribunal” o “juez”. De esto, se desprende que la competencia del legislador, de acuerdo al art. 77 CPR, está por sobre las calidades esenciales que integran a un Tribunal, por lo que si el legislador ha denominado «Tribunal» al DrSII, éste lo es porque el legislador en uso de su delegación normativa así lo ha estimado necesario.

### **2.3. La posición de naturaleza jurisdiccional del Director Regional del SII consecuencialmente fundamenta la derogación de oficio del art. 116 Código Tributario**

El argumento que comienza por sostener la naturaleza jurisdiccional de la decisión del DrSII constituye un aspecto elemental para justificar, por parte del Tribunal Constitucional, la inconstitucionalidad y, por ello, la necesaria derogación del art. 116 CTrib. En este orden, podemos sintetizar los argumentos básicos en los siguientes:

1. El primer argumento al que se enfrenta la facultad delegatoria es, como se ha señalado, su discordancia con uno de los elementos esenciales de la jurisdicción, lo que en palabras del Tribunal Constitucional se resume en que la jurisdicción “constituye un atributo de la soberanía y, en tal calidad, es indelegable por parte de las autoridades a quienes la Constitución o la ley la han confiado” (cons. 21º), lo que contradice, por su parte, los arts. 5, 6, 7 CPR <sup>6</sup>. Esto encuentra reflejo particular en el contenido del art. 76 CPR, el cual al definir el alcance de la jurisdicción de los tribunales, encuentra inserta dentro de las causas civiles, “las controversias jurídico-administrativas” (...) “que se pueden suscitar, y que deben resolver autoridades, que si bien no están insertas dentro de los tribunales que regula el Código Orgánico de Tribunales, están ejerciendo jurisdicción y resolviendo cuestiones que afectan los derechos de las personas” <sup>7</sup>.

En referencia a lo anterior, el Tribunal Constitucional asume que dentro del alcance de “causas civiles” que define el espectro constitucional de las materias a la cual se aboca la jurisdicción, se encuentran insertas las causas contencioso-administrativas, debido –como es lógico– a la inexistencia en nuestro ordenamiento de tribunales de ésta naturaleza <sup>8</sup>. Pero,

---

<sup>6</sup> Ello, en tanto que el contenido del art. 7 y la forma de constituir la facultad delegatoria, se encuentra en conflicto con el art. 64 y inc. 1 art. 77 CPR (considerando 24º).

<sup>7</sup> Cons. 21º, el cual cita la STC 22 de noviembre de 1993 (Rol nº 176/1993, cons. 6º).

<sup>8</sup> No obstante, el inc. 1 del art. 5 del Código Orgánico de Tribunales expresa una regla general en cuanto a la competencia de “asuntos judiciales que se promuevan dentro del territorio”, sin perjuicio de las normas especiales.

además, puesto que las autoridades administrativas tienen facultades para conocer y resolver conflictos entre la Administración y los particulares, ejercen jurisdicción, aunque el órgano administrativo que resuelve no tenga la calidad orgánico-normativa de Tribunal.

2. El contenido de la delegación prevista en el art. 116 CTrib consiste en “la facultad de conocer y de resolver, en primera o única instancia, según proceda, las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias”, es decir, la competencia que atribuye el art. 115 CTrib al DrSII (cons. 19º, párrafo 2º) y, por ello, ajena a la especie de delegación establecida dentro del art. 41 LOCBGAE, pues esta delega una función administrativa y no jurisdiccional (cons. 19º, párrafo 3º).

De lo anterior, para el Tribunal Constitucional la delegación de la facultad de “conocer y fallar” (art. 116 CTrib) envuelve preceptivamente funciones naturalmente indelegables, directamente vinculadas con los momentos jurisdiccionales atribuidos, en el inc.1 del art. 76 CPR, y privativos de los Tribunales de justicia <sup>9</sup>.

3. Por último, el juez creado por un acto administrativo infringe el principio de juez natural y el principio de legalidad. En efecto, el derecho amparado en el inc. 4 del N°3 del art.19 CPR tiene por objeto impedir que “el juzgamiento destinado a afectar los derechos y bienes se realice por un tribunal o por un juez distinto del órgano permanente, imparcial e independiente a quien el legislador ha confiado tal responsabilidad y que se cumple por las personas naturales que actúan en él” (cons. 25º). Por ello, un sentenciador que altera el derecho de las personas a ser juzgadas por Tribunal que le señale previamente la ley, constituye una comisión especial, contraria a éste derecho fundamental.

Por su parte, la forma de constituir al «juez» sobre la base facultativa del art. 116 CTrib, contraviene el principio de legalidad en cuanto a que la naturaleza del propio acto administrativo no cumple con su establecimiento por ley dispuesto por la propia Constitución.

En consecuencia, el Tribunal Constitucional razona que “toda persona que pretenda desempeñarse como juez ejerciendo una jurisdicción que no le ha sido conferida por la ley sino por un acto administrativo, se constituye en una comisión especial expresamente prohibida por el artículo 19 N° 3, inciso cuarto, de la Ley Fundamental” (cons. 25º).

---

<sup>9</sup> En este sentido, STC 30 de agosto de 2006 (Rol N° 472/2006) cons. 18º.

Como resumidamente hemos expuesto, la línea argumental del Tribunal Constitucional ha sido coherente con su doctrina y con los pronunciamientos emanados de otras fuentes que han sostenido que la Administración, a través de sus autoridades o servicios, ejerce jurisdicción, toda vez que resuelve un asunto controvertido con el carácter de instancia y con “efectos jurisdiccionales”. Asimismo, la autoridad administrativa que conoce y resuelve tendría la calidad de Tribunal, ajena a la ordenación orgánica, porque dado que materialmente ejerce jurisdicción, el propio legislador, en consideración a su potestad contenida en el art. 77 CPR, le ha asignado el carácter de Tribunal. Así, el carácter jurisdiccional del DrSII condiciona la integración de los principios esenciales de la jurisdicción, entre ellos, su imposibilidad de delegarse.

### **3. El sistema mixto de instancia decisoria administrativa: ¿un sistema coherente?**

El reconocimiento de función jurisdiccional del DrSII al instruir y decidir el procedimiento de reclamación, constituye toda una problemática que enfrenta la decisión del legislador en torno a hacer más eficientes ciertas potestades del Estado y el necesario sometimiento a los preceptos constitucionales que sostienen a la jurisdicción naturalmente fundada en los tribunales.

Junto con lo anterior, y para el solo efecto doctrinario de la cuestión, observamos que el actual sistema de instancia administrativa obligatoria con efectos jurisdiccionales, esto es, siguiendo el fundamento configurado por el Tribunal Constitucional con respecto al DrSII, (y por más que se intente apoyar razonablemente cada posición, sea jurisdiccional o administrativa), puede ser denominado como un sistema mixto <sup>10</sup>. Este planteamiento lo observamos notoriamente en las características principales que sostienen a los actuales tribunales tributarios, entre ellos: naturaleza administrativa del órgano decisor y procedimiento reglado que genera instancia para efectos procesales.

---

<sup>10</sup> Nos referimos a un sistema mixto donde existe una primera instancia ante un órgano administrativo con una posible revisión, de segunda instancia, ante un Tribunal de alzada, con nos separamos de la asignación de “sistema mixto” que ha efectuado Cassagne, a efectos agrupar los “llamados sistemas de jurisdicción administrativa primaria” que operan en norteamérica [Cassagne, Juan Carlos. 2007. “El sistema judicialista y la llamada judicialización de la actividad de la Administración pública”, *Revista Española de Derecho administrativo*, N° 133, p. 16 y, del mismo autor, en: “La justicia administrativa en Iberoamérica” en Ferrada Bórquez, Juan Carlos (coord.), *La justicia administrativa*. LexisNexis, Santiago, 2005, p. 19-55]. Por su parte, Pierry, Pedro ha denominado como sistema cuasi jurisdiccional (2000, “Tribunales contencioso-administrativos”, *Revista de Derecho, Consejo de Defensa del Estado*, N° 2, diciembre, [Versión on line: <https://www.cde.cl/revista.php?id=135>. Visto, noviembre de 2007]).

Por otra parte, el sistema plantearía dentro de la presunta evolución de los contenciosos especiales, una etapa intermedia hacia el establecimiento de un órgano decisorio especializado que verdaderamente se ajuste a los elementos de la jurisdicción.

No obstante, en éste modelo mixto que advertimos se produce una involución al principio de reserva de jurisdicción, como también distorsiones en la etapa administrativa. Esto, dada la finalidad de resguardar intereses generales articulados por medio de potestades, como en particular lo constituye la potestad tributaria, y otras situaciones que apuntaremos más adelante, que nos inclinan a rechazar la naturaleza jurisdiccional del DrSII y, en gran medida, de todo órgano administrativo que reúna un carácter de instancia para efectos procesales ordinarios.

Ahora bien, sobre los motivos por los cuales éste sistema de “Administración jurisdiccional” subsiste en nuestro ordenamiento, PANTOJA BAUZÁ explica que ello se ha debido a “que estas autoridades (administrativas), en sus orígenes históricos, reunieron en sí facultades políticas, administrativas y de justicia”, lo cual ha sido “una realidad asumida por la experiencia del país”<sup>11</sup>. Y así lo han entendido los tribunales superiores de justicia y, como nos consta, el Tribunal Constitucional.

Sin embargo, en nuestro entendido el sistema mixto constituye un procedimiento instaurado para mantener un vínculo directo del organismo administrativo con el ejercicio de potestades de similar naturaleza. Es decir que, el legislador otorga “formas jurisdiccionales” a órganos de la Administración en consideración al ejercicio de funciones públicas relevantes, como se observa en el caso del ejercicio propio de la potestad tributaria y sancionadora. Ello es acompañado, además, con el objetivo de evitar dilaciones procedimentales, habida cuenta del efecto disuasorio que puede perseguir el legislador para que impere la potestad tributaria.

### **3.1. Características generales del sistema**

Como se ha esbozado recientemente, el sistema mixto –situado en el caso del conocimiento de DrSII–, ostenta dos características básicas: la naturaleza del órgano sentenciador y, el efecto procesal de instancia.

---

<sup>11</sup> Pantoja Bauzá, Rolando, *La organización administrativa del Estado*. 1ª ed., Jurídica de Chile, Santiago, 1998, p. 360.

En el primer supuesto, es la incuestionable naturaleza administrativa del órgano resolutorio<sup>12</sup>. La función del DrSII no es eminentemente decisoria, sino que al tenor del art. 6 B CodTrib<sup>13</sup>, constituye una de sus múltiples funciones de orden administrativo. Bajo esta misma característica, el DrSII carece de toda imparcialidad pues, como ha planteado el voto disidente en la STC de 26 de marzo de 2007, “[e]ste funcionario es dependiente del órgano reclamado y tiene el deber funcionario de defender sus intereses. En consecuencia, el órgano que resuelve el reclamo tributario es el Servicio de Impuestos Internos y la persona que lo decide un funcionario de dicho Servicio, quien, como tal, no puede ser tenido como un tercero, pues es dependiente del órgano reclamado” (cons. 5º, vot. dis.).

Por otra parte, en cuanto al efecto de instancia que produce la reclamación. El procedimiento ante el órgano jerárquico (particularmente, DrSII) constituye una instancia (art. 115 CoTrib), sin perjuicio de los medios de impugnación que pueden secundar a la resolución. Asimismo, la apelación de la resolución de éste órgano, será conocida por la Corte de Apelaciones respectiva (por ejemplo, art. 120 y 141 Código Tributario). Esto, en buenas formas, rompe con una fase de conocimiento administrativo “puro” (vía administrativa) y evidencia visos de la mentada función jurisdiccional.

Estas dos características, que a nuestro juicio son básicas en el sistema mixto, no son aisladas. En nuestra legislación, distintos organismos de la Administración ejercen una competencia decisoria que se caracteriza por producir los efectos de instancia, con lo cual, la impugnación o reclamo de la decisión emitida por el superior jerárquico del servicio, se efectúa ante la Corte de Apelaciones respectiva<sup>14</sup>. Aunque el órgano administrativo sea desconcentrado

---

<sup>12</sup> Ello es evidente en su carácter de servicio público, dependiente del Ministerio de Hacienda y las funciones que se describen a partir de la propia Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, Decreto con Fuerza de Ley N° 7/1980, de 30 de septiembre de 1980, de Hacienda (DO, 15.10.1980).

<sup>13</sup> Tal función se encuentra contenida, asimismo, en la letra b) del art. 19 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>14</sup> Vid, entre otras: DFL 101/1980 que fija el Estatuto orgánico de la Superintendencia de AFP, art. 18; Ley 16.395 de organización y atribuciones de la superintendencia de seguridad social, art. 58; Ley 18.410 Superintendencia de electricidad y combustibles, art. 19; DFL 3/1997 que fija el texto refundido Ley general de Bancos art. 22; DFL 1/2005 en lo pertinente a las Atribuciones de la Superintendencia de Salud en relación con las Instituciones de Salud Previsional, art. 113) y; art. 13 A Ley N° 18.168, general de Telecomunicaciones (DO, 02.10.1982); reclamo de ilegalidad previsto en el art. 46 DL N° 3.538 de la Superintendencia de valores y seguros (DO, 23.12.1980), y; el caso de las resoluciones del Director General de Aguas y el decreto que deniega parcialmente el derecho de aprovechamiento dictado por el Presidente de la República, art. 137 y 147 ter, respectivamente, Código de Aguas; art. 140 DFL N°1-19.704, Ministerio del Interior, texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado de la Ley N°18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades (DO, 03.05.2004), entre otros.

y el conocimiento sea ejercido por el superior jerárquico, no se justifica su conexión con un Tribunal de segunda instancia como son las Cortes de Apelaciones <sup>15</sup>.

Entre otras características que podemos situar dentro del denominado sistema mixto, se encuentran aquellas que han sido valoradas por parte de los Ministros disidentes en la STC que se analiza. Esto es, a propósito de la posición expuesta en torno a la naturaleza administrativa de la actividad decisoria del DrSII. Un elemento importante se encuentra radicado en la preponderante ordenación administrativa de la “resolución definitiva” con caracteres ajenos e incompatibles a toda resolución judicial (cons. 10º, vot. dis.). En primer lugar, la resolución que pone término a la instancia, no produce el desasimiento por parte de quién dictó el acto decisorio, esto es, DrSII (art. 139 CTrib). En este sentido, “el órgano –DrSII– puede siempre modificar lo resuelto” (cons. 11º, vot. dis.).

En segundo lugar, la resolución definitiva debe cumplir con las reglas del art. 170 del Código de Procedimiento Civil. Sin embargo, “no está, en rigor, jurídicamente obligada –la resolución definitiva– a tener ésta forma de sentencia y no deja de valer si carece de esos requisitos esenciales”, debido a que la improcedencia del recurso de casación en la forma contra la resolución definitiva (art. 140 Código Tributario) reduce la importancia de los requisitos de forma de la resolución definitiva, pues asimismo, “[l]a decisión del reclamo tributario vale aunque no cumpla con los requisitos de una sentencia; vale aunque no razone ni resuelva conforme a derecho” (cons. 12º, vot. dis.).

Otro aspecto administrativo de la sentencia que falla el reclamo, es la situación que prevé el art. 135 CTrib, por medio de la cual, el “contribuyente”, una vez vencido el plazo para efectuar observaciones a la prueba, tiene la facultad de solicitar que se fije un plazo dictar el fallo, el que no puede exceder de tres meses. Lo importante es el efecto del incumplimiento del plazo de dictación del fallo por parte del sentenciador tributario, situación frente a la cual el contribuyente podrá “pedir se tenga por rechazado”, pudiendo presentar la apelación ante la Corte de Apelaciones respectiva. Este efecto de silencio administrativo negativo, que ha

---

<sup>15</sup> Esta situación la advierten Varas Alfonso, Paulino; Mohor Abuaud, Salvador. 1997. “Acerca de la constitucionalidad de la delegación de facultades jurisdiccionales por los directores del Servicio de Impuestos Internos”, Revista de Derecho. Universidad Católica de Valparaíso. Vol. XVIII, p. 320.  
Por su parte, una situación diversa se observa en el caso de la Junta General de Aduanas, en la que la especialización en la materia y su autonomía en sus decisiones, concentran el actuar decisorio administrativo en esta importante potestad de la Administración. esto se evidencia en los artículos 26 y siguientes, DFL N° 30/2004 Ministerio de Hacienda, aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto con Fuerza de Ley de hacienda N° 213, de 1953, sobre Ordenanza de Aduanas (DO, 04.06.2005).

sido advertido por los Ministros disidentes en la STC (cons. 13ª, vot. dis.), es similar a la regla general de silencio administrativo consagrada en el art. 65 LBPA.

En consecuencia, la disidencia concluye que “[E]l silencio de un juez, ordinario o especial, no puede estimarse como una manifestación de su voluntad. La posibilidad de apelar en contra del silencio del Servicio de Impuestos Internos, representado por su Director Regional, instituido en el artículo 115, o por su delegado, en el caso del artículo 116, termina de convencer a estos disidentes, con fuerza irredargüible, que lo que la ley tributaria estableció para resolver los reclamos fue una instancia administrativa y jerárquica ante el propio órgano que resolvió, aunque lo haya llamado juez tributario, instancia y fallo”.

De lo anteriormente expuesto se colige que, la instancia administrativa revestida de formas jurisdiccionales y los elementos nominales de ésta institución jurídica procesal asignados por el legislador, carecen de un elemento basal que tiene por efecto desplazar de toda conformación de Tribunal para los efectos de nuestro ordenamiento. Esta última cuestión será abordada en el acápite siguiente.

### **3.2. Contradicciones del sistema mixto frente a los elementos básicos del orden jurisdiccional y administrativo**

El denominado sistema mixto no contribuye en instaurar un equilibrio entre la defensa de potestades administrativas y los intereses de los particulares en contradicción. En este orden, podemos identificar algunas discordancias del sistema mixto frente a algunos institutos que se asientan en el sistema constitucional. En este sentido, asumimos la posición que el renombrado sistema mixto no constituye jurisdicción, contraponiéndose a su vez, con principios que garantizan el debido proceso <sup>(16)</sup>. Por su parte, las características del sistema mixto e inconsistencias de éste con el ordenamiento constitucional, ha producido a nuestro entender una distorsión de la finalidad actual del instituto de la autotutela en su contexto *iusadministrativo*, por lo cual dedicamos algunas reflexiones de replanteamiento del sistema.

---

<sup>16</sup> Cabe hacer presente que en la dogmática comparada, especialmente en Italia, la determinación de la justicia tributaria no ha sido pacífica. Si bien en sus inicios la *Commissioni tributarie* como órgano administrativo que es, ejerció una jurisdicción tributaria sometida al procedimiento administrativo, algunos ajustes, por una parte, legislativos, le confirieron legitimidad desde el punto de vista de la independencia del órgano decisorio y, por otra parte, la *Corte costituzionale* le otorgó una legitimidad material. Un comentario a esta evolución efectúa Tesauro, Francesco. Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale. En: Perrone, Leonardo; Berliri, Claudio (a cura), Diritto tributario e Corte costituzionale, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, p. 225-263.

A) El sistema mixto no constituye jurisdicción y es contrario a los principios del debido proceso. Principios básicos de los Tribunales en el ejercicio de la jurisdicción

Como hemos anticipado, un funcionario administrativo que ejecuta parte de la potestad administrativa, como la resolución de asuntos de orden tributario, sin estar sujeto a principios de imparcialidad e independencia, carece de toda la cualidad de un Tribunal <sup>17</sup>. La falta de independencia funcional y orgánica, por una parte, y la inexistencia de contradicción en el procedimiento, por la otra, merma la posibilidad de garantizar la equidad debida. Asimismo, la fuerza del diseño establecido por el legislador tributario en torno a introducir conceptos, que en su contexto jurídico generan contradicciones y que dan fruto al sistema mixto, no es válido para constituir en plenitud una función jurisdiccional <sup>18</sup>.

En efecto, el concepto de jurisdicción reconocido por nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia de 26 de marzo de 2007, se encuentra en concordancia con el contenido por la doctrina autorizada <sup>19</sup>. Pero, en el análisis que el Tribunal Constitucional efectúa del concepto, se observa una ausencia de las propiedades básicas que deben revestir a un Tribunal y aspectos esenciales del debido proceso. Esto último ha sido evidenciado por la doctrina nacional en relación al estudio de la naturaleza del DrSII <sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> La ausencia de jurisdicción del DrSII ha sido sostenida, entre otros, por: Varas Alfonso, Paulino; Mohor Abuaud, Salvador. 1997. “Acerca de la constitucionalidad de la delegación de facultades...”, ob. cit., p. 316-318. Arancibia Mattar, Jaime, 2002, “Los Tribunales tributarios como comisiones especiales, una lectura del Código Tributario a la luz de la Constitución”, *Ius Publicum*, N°8, p. 161-178 y Bordalí Salamanca, Andrés, “El debido proceso civil”, en Ferrada Bórquez, Juan Carlos (coord.), *La constitucionalización del Derecho chileno*. Universidad Austral de Chile Jurídica de Chile, Santiago, 2003, p. 263 y siguientes.

<sup>18</sup> Pierry ha explicado que la denominación de Tribunal del DrSII se ha debido a un “error terminológico que proviene de aplicar la terminología anglosajona en Chile” (...) “siendo entonces, por su denominación, un tribunal administrativo de aquellos con funciones cuasi judiciales, internos de las agencias gubernamentales, como las del sistema del common law” [Pierry, Pedro. 2000. “Tribunales contencioso-administrativos, ob. cit.]

<sup>19</sup> No remitimos al concepto de jurisdicción asumido por el TC en variadas sentencias y que es el formulado por Colombo Campbell. No obstante, Chiovenda sostiene una definición que distingue de forma clara la forma en que actúa la jurisdicción frente a los actos de otros poderes públicos. Para este autor la jurisdicción consiste “en la actuación de la ley mediante la sustitución de la actividad de órganos públicos a la actividad ajena, ya sea afirmando la existencia de una voluntad de ley, ya poniéndola posteriormente en la práctica” (*Principios de Derecho procesal civil*. REUS, Madrid, 2000, p. 377).

<sup>20</sup> Destacan: Arancibia Mattar, Jaime. 2002. “Los Tribunales tributarios como comisiones especiales...”, p. 161-178; Bordalí Salamanca, Andrés, “Principios de una nueva justicia administrativa en Chile”, en Ferrada Bórquez, Juan Carlos (coord.). *La justicia administrativa*. LexisNexis, Santiago, 2005, p. 341-381.

Nuestra doctrina ha sido consciente de la existencia de órganos o servicios de la Administración a los cuales se les han atribuido exorbitancias asimilables a la jurisdicción ordinaria <sup>21</sup>, situación en la cual, como veremos luego, se ha abusado de la vía administrativa, lesionando el Derecho de una tutela judicial efectiva producto de la obligatoriedad procedimental.

Asimismo, se ha desconocido la necesaria observancia de elementos fundamentales que han configurado a la actividad jurisdiccional, cual es, como hemos apuntado ya, la imparcialidad y, por ello, la intervención decisoria de un tercero en una contienda de partes. En otras palabras, lo que se debe evitar, es toda confusión entre la actividad administrativa y actividad jurisdiccional, pues en un pretendido conocimiento de función jurisdiccional por parte de un órgano que no concentre los elementos mínimos de ésta, se aprecia una contradicción constitucional.

Desde una perspectiva general, los elementos que conforman a todo tribunal se expresan primariamente en el contexto de la heterotutela. La jurisdicción significa heterotutela, es decir, una potestad pública decisoria delegada a un órgano del Estado, que en los sistemas modernos se ha asentado en los tribunales.

Nuestra Constitución, como también el Código Orgánico de Tribunales, identifica al órgano jurisdiccional en el Tribunal o juez. Éste órgano judicial se encuentra sujeto a principios y características esenciales que le distinguen de otros poderes del Estado, producto del resultado y evolución histórica de la división de poderes. De ésta forma, lo que caracteriza y es la razón de ser de la jurisdicción es, precisamente, “la intervención de un órgano tercero de naturaleza pública, que impone frente a las partes una solución al conflicto planteado” y “dada su condición de imparcial, el tercero ha de ser ajeno al litigio” <sup>22</sup>.

Relacionado con lo anterior, el objetivo de la jurisdicción, esto es la resolución de un conflicto, constituye la diferencia sustancial entre la función jurisdiccional de la administrativa. Como ha ilustrado GUASP, la “función jurisdiccional está basada en la dualidad fundamental de personas que pide y personas que conceden, se mueve siempre en torno al problema de la

---

<sup>21</sup> Ello sin perjuicio de la existencia de tribunales especiales como el Senado al conocer del juicio político (art. 53 N°1 CPR) y los juicios de cuentas ante la contraloría (art. 98 CPR; en general, arts. 1, 7, 107 y 119 Decreto N° 2421/1964, Ministerio de Hacienda que fija el Texto refundido de la Ley de organización y atribuciones de la Contraloría General de la República)

<sup>22</sup> Moreno Catena, Víctor; Cortés Domínguez, Valentín. *Introducción al Derecho procesal*. 2ª ed., Tirant lo Blanch, Madrid, 2005, p. 44. En un sentido similar: Monteleone, Girolamo, *Diritto processuale civile*. 3ª ed., CEDAM, Padua, 2002, p. 17.

satisfacción de una pretensión”, mientras que a diferencia de la función administrativa, “la jurisdicción es función estatal de satisfacción de pretensiones, la Administración es función estatal de cumplimiento de los fines de interés general”<sup>23</sup>.

Por lo anterior, dentro de la función jurisdicción suscita una contradicción de pretensiones que el juez debe valorar y pronunciarse sobre estas. Ello no se produciría si el sujeto llamado a resolver el asunto constituye un sostén de la pretensión<sup>24</sup>.

Es así que la jurisdicción se encuentra vinculada y subordinada a los principios de imparcialidad e independencia<sup>25</sup>, con el fin de garantizar la correcta administración de justicia<sup>26</sup>. La imparcialidad “es un atributo esencial de la justicia”<sup>27</sup> y se manifiesta en la distancia absoluta “de los intereses que concretamente persiguen los sujetos que operan dentro del proceso”<sup>28</sup>. Para TOMMASEO, el principio de imparcialidad es también corolario del principio de igualdad, dado que “el juez es imparcial cuando, en la aplicación de la ley, aplica el principio de igualdad postulado de la misma ley”<sup>(29)</sup>. Por ello, PÉREZ ROYO ha llegado a sostener que la imparcialidad tiene mayor relevancia práctica que la independencia, puesto que “la imparcialidad hace referencia a la fisiología del poder judicial y no a su anatomía”, por lo que, la parcialidad “es la corrupción en la práctica del principio de independencia”<sup>30</sup>.

Por su parte, la actividad jurisdiccional debe garantizarse por medio de su independencia. La garantía de independencia de los jueces se encuentra destinada en el fondo, a evitar “posibles ingerencias que provengan de instancias exteriores y ajenas a la propia organización

---

<sup>23</sup> Guasp, Jaime; Aragoneses, Pedro. *Derecho procesal civil. Tomo I*. 5ª ed., Civitas, Madrid, 2002, p. 91. En un sentido similar lo había expresado Chiovenda (*Principios de Derecho procesal civil...*, p. 374).

<sup>24</sup> Esto se mencionó con anterioridad en base al pronunciamiento de los Ministros disidentes en la STC de 27 de marzo de 2007 (cons. 5º, vot. dis.).

Lo anterior se concentra en el principio del contradictor lo cual, como ilustra Bove, “implica que a cada sujeto interesado a una cierta medida judicial se le debe conceder la posibilidad de participar en el proceso desde su formación, para lo cual se le ha reconocido el derecho a ser escuchado, el derecho a ejercitar, al interior del proceso, poderes con el fin de influenciar el contenido de la medida jurisdiccional” (Bove, Mauro, *Lineamenti di diritto processuale civile*. 1. ed., Giappichelli, Turin, 2000, p. 27).

<sup>25</sup> Bordali Salamanca, Andrés. *Principios de una nueva justicia administrativa...*, p. 359.

<sup>26</sup> Sin embargo, para Monteleone, la imparcialidad conlleva necesariamente los atributos de independencia y autonomía (Monteleone, Girolamo. *Diritto processuale civile...*, p. 32).

<sup>27</sup> Tommaseo, Ferruccio, *Lezioni di Diritto processuale civile*. 2ª ed., CEDAM, Padua, 2005, p. 75.

<sup>28</sup> Mandrioli, Crisanto, *Corso di Diritto processuale civile*. 4ª ed., Giappichelli, Turin, 2005, p. 20. Para Monteleone, la imparcialidad se reduce simplemente a que el Tribunal no debe ser parte (*Diritto processuale civile...*, p. 32).

<sup>29</sup> Tommaseo, Ferruccio, *Lezioni di Diritto processuale civile...*, p. 75.

<sup>30</sup> Pérez Royo, Javier. *Curso de Derecho constitucional*. 11ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2007, p. 769.

jurisdiccional”<sup>31</sup>. La independencia actúa por medio de dos líneas, una en cuanto al Poder Judicial como poder del Estado, y otra, respecto al Juez. Sin embargo, es indudable que bajo nuestra realidad, el desarrollo de los elementos materiales que componen al órgano jurisdiccional y en este punto, su vinculación activa al poder ejecutivo, por una parte, y el actual sistema de órganos administrativos que ejercen jurisdicción, lo que implica un control e interrelación en intensa entre dos poderes del Estado, por otra; no podemos dejar de comprender que precisamente, la independencia del Juez, como sujeto del procedimiento, es lo que garantiza la debida armonización de todo sistema jurisdiccional.

Llegado a la posición orgánica de la jurisdicción, el texto constitucional es claro en cuanto al contenido de los tribunales y el control que ejercen sobre estos los tribunales superiores de justicia. El inc. 4º del art. 19 N° 3 CPR, que consagra la garantía personal a ser juzgado por el *tribunal que señalare la ley*, prohibiendo el juzgamiento por comisiones especiales, evidencia un principio que no solo se aplica en orden penal. Se consagra así una garantía fundamental de juez legal o natural que se integra a la base de las características y atributos de la jurisdicción.

Por lo anterior, el ejercicio de la jurisdicción la desempeñan de forma exclusiva los tribunales establecido por la ley, según dispone el propio art. 76 CPR, por cuanto les reserva el ejercicio de la jurisdicción marginando de ésta forma a otros órganos del Estado. Esta regla de exclusividad se encuentra vinculada al principio de unidad de jurisdicción por lo que se constituye una única jurisdicción ejercida por los tribunales previstos por la ley. No obstante, ello “no impide que en algunos supuestos, en atención a determinados objetos o sujetos, puedan establecerse tribunales específicos cuyo ámbito venga definido previamente en una ley general y que no suponen una quiebra del principio de unidad, sino más bien excepciones comúnmente aceptadas en Estado democráticos a dicho principio”<sup>32</sup>, lo que nuestro sistema judicial no ha sido la excepción.

En un mismo orden, el contenido del art. 76 CPR, expresa que en tanto la naturaleza del asunto sea criminal o civil es esencial la existencia de un tribunal compuesto con los elementos constitucionales básicos, a los que se incorpora que los órganos jurisdiccionales “son terceros independientes de las partes”<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> González Montes, José Luis, Instituciones de Derecho procesal. Tomo I, La jurisdicción y sus órganos. 3ª ed., Tecnos, Madrid, 1993, p. 53.

<sup>32</sup> González Montes, José Luis, Instituciones de Derecho procesal. Tomo I, La jurisdicción y sus órganos. 3ª ed., Tecnos, Madrid, 1993, p. 51.

<sup>33</sup> Arancibia Mattar, Jaime. 2002. “Los Tribunales tributarios como comisiones especiales...”, p. 165.

Por otra parte, el art. 77 CPR delega al legislador la labor de organizar a los tribunales. En efecto, esta delegación facultativa se entiende sujeta a los efectos esenciales que condicionan la calidad de órgano jurisdiccional, imparcialidad y heterotutela. Al relacionar esta última regla con el inc. 4 del art. 5 del Código Orgánico de tribunales, la cual reconoce la existencia de tribunales especiales, se aprecia que en el orden de tribunales que preceden, emana el elemento de heterotutela. Por lo anterior, cuando el art. 77 CPR faculta al legislador para establecer la organización y atribuciones de los tribunales, aunque estos sean especiales, debe dar respuesta a los elementos mínimos de la jurisdicción.

Vinculado con esto último, COLOMBO CAMPBELL sostiene que es la función jurisdiccional la que sigue al órgano y no la función al órgano, lo que explica que existan tribunales ajenos al Poder Judicial, como algunos órganos que ejercen aquella en base al reconocimiento constitucional<sup>34</sup>. Este argumento atribuye a cualquier órgano (entre ellos, el administrativo) una función jurisdiccional, lo cual autoriza que el DrSII ejerza jurisdicción. Frente a esto, cabe señalar que, esencialmente el órgano al cual se le ha atribuido una función jurisdiccional debe ejercer tal atributo sobre la base de los elementos básicos que califican tal función, cuales son imparcialidad e independencia, sino no se estará frente a una verdadera jurisdicción.

En consecuencia, podemos sostener que el Código Orgánico Tribunales al expresar *los demás tribunales especiales* (inc. 4 art. 5), se refiere a otros órganos que ejercen jurisdicción y constituidos de forma ajena al poder judicial, lo que no significa que carezcan de los caracteres esenciales y básicos de todo órgano jurisdiccional o, Tribunal.

Sin perjuicio de lo anterior, la reflexión sostenida por HÄBERLE es concluyente, pues es importante que el Estado constitucional haya creado “numerosas *garantías conexas* para la protección de la independencia personal y material de los jueces...”, puesto que “[s]u inamovilidad e intrasferibilidad, su libertad frente a instrucciones, así como otras garantías desarrolladas como “derechos fundamentales judiciales”, como el derecho a la audiencia, la protección judicial efectiva, la prohibición de los tribunales especiales, los principios de “*nulla poena sine lege*” y “*ne bis in idem*”, así como el de publicidad, son elementos indispensables para hacer realidad el Estado constitucional como tal”<sup>35</sup>.

Confrontando entonces los elementos que rodean y constituyen a la jurisdicción con el sistema mixto, observamos que este último opera en contraposición al principio de reserva

---

<sup>34</sup> Colombo Campbell, Juan, *La Jurisdicción en el Derecho Chileno...*, p. 41

<sup>35</sup> Häberle, Peter, *El Estado constitucional*. Astrea, Buenos Aires, 2007, p. 354-355.

de jurisdicción. Ello es producto de la atribución del conocimiento de conflictos jurídicos por parte de órgano de la Administración, la existencia de jurisdicción y, en efecto, a la carencia de imparcialidad del “sentenciador” administrativo. La reserva de jurisdicción, como principio trabajosamente gestado a partir de la separación de poderes, constituye un elemento que refuerza el sentido de la función jurisdiccional y la dependencia a que es sometido el sentenciador <sup>36</sup>.

El órgano de la Administración, al cual se le entiende asignada una supuesta función jurisdiccional no goza de la imparcialidad ni de la independencia necesaria que garantice una verdadera resolución del conflicto. Aún más, la inexistencia de contradicción de pretensiones constituye una ausencia de los objetivos del proceso jurisdiccional. En otras palabras, cuando un órgano que tiene atribuido ejecutar funciones públicas, por medio del procedimiento administrativo y, a su vez, es parte en la disposición de pretensiones del proceso que debe resolver, no constituye tribunal ni menos ejerce jurisdicción. Como ha manifestado SOTO KLOSS, “es de extrema incoherencia lógica llamar “juez” o “tribunal” a quién pretende decidir un conflicto en que él mismo es parte interesada” <sup>37</sup>.

Como ha afirmado ARANCIBIA MATTAR, la Constitución “no admite diversos tipos de tribunal”, agregando que, “sólo se refiere a sujetos con la aptitud necesaria para solucionar conflictos mediante la función jurisdiccional” lo que en consecuencia excluye a las partes del litigio para ejercer tal función <sup>38</sup>. Por lo tanto, el interés y parcialidad de los órganos administrativos que se manifiesta en el conocimiento de la reclamación jerárquica, y la función jurisdiccional que el legislador les ha atribuido a fuerza de conceptos confusamente aplicados, entran en contradicción con los preceptos constitucionales básicos.

En consecuencia, cuando estamos en presencia de un “tribunal” conformado y dependiente funcionalmente de un órgano administrativo, no hay más que un fortalecimiento o asignación de exorbitancias, a un procedimiento administrativo obligatorio que infringe directamente los elementos sustantivos de la función jurisdiccional. Un establecimiento nominal de “formas jurisdiccionales” no puede ser admitirse en un Estado de Derecho en que la resolución de las controversias y la protección de garantías se encuentran enraizadas en los Tribunales de justicia.

---

<sup>36</sup> Un interesante ensayo sobre el tema ha sido desarrollado por Muñoz Machado, Santiago, La reserva de jurisdicción. La Ley, Madrid, 1989.

<sup>37</sup> Soto Kloss, Eduardo. 2002. “Los llamados tribunales tributarios: ¿son propiamente tribunales?”, *Gaceta jurídica*, N° 263, p. 9.

<sup>38</sup> “Los Tribunales tributarios como comisiones especiales...”, p. 167.

## **B) El sistema mixto contraviene la finalidad de la autotutela administrativa**

De lo anterior, es manifiesto que el sistema mixto o de “formas jurisdiccionales” no puede asimilarse a un sistema jurisdiccional. Se evidencia la asignación desproporcionada de elementos procesales a un órgano administrativo, que en rigor, no puede ser base para ello, como el carácter de instancia y excepciones a la resolución definitiva antes mencionados. Esto, indefectiblemente nos lleva a cuestionarnos la naturaleza de éste sistema.

Por lo anterior, como resulta lógico “la función administrativa, evidentemente, se desarrolla por medio del procedimiento administrativo”<sup>39</sup> y, en este mismo orden, la idea de imparcialidad que envuelve a la decisión administrativa, principio contenido en el art. 11 LBPA, no es equivalente a aquella integrada a la jurisdicción. Esto, porque la imparcialidad de naturaleza administrativa se encuentra ligada al cumplimiento del principio de probidad administrativa, inserto en el actuar de la función pública administrativa<sup>40</sup>, y limitada, por ello, a la actividad administrativa y sus fines.

La doctrina que asume el carácter administrativo del denominado sistema mixto lo ha identificado –particularmente al DrSII– como una manifestación de la autotutela administrativa<sup>41</sup>. Es efectivo que el sistema mixto, en un principio, podría significar un sistema de autotutela, sin perjuicio que bajo los rasgos del sistema actual genera un rechazo por sus elementos inconstitucionales. Nos detendremos entonces en explicar bajo líneas generales del sistema de autotutela administrativa, las principales contradicciones de nuestro actual sistema mixto.

En el Derecho administrativo contemporáneo, la teoría de autotutela ha servido para justificar la actividad decisoria de la Administración alejada de la intervención del juez. Una de las nociones que se sustentan en la actualidad, entiende que la autotutela administrativa constituye la posibilidad para que la Administración pública resuelva los conflictos, actuales o potenciales, eventualmente manifestados con el sujeto interesado desde su procedimiento, sin que sea necesario la intervención de un juez<sup>42</sup>. Asimismo, el procedimiento administrativo

---

<sup>39</sup> Cassese, Sabino (a cargo de), *Istituzioni di Diritto amministrativo*. 2ª ed., Giuffrè, Milán, 2006, p. 204.

<sup>40</sup> Establecido como principio, según se contiene en el inc. 2º art. 3 LOCBAE y art. 8 CPR.

<sup>41</sup> Últimamente, Arancibia Mattar, Jaime. 2002. “Los Tribunales tributarios como comisiones especiales...”, p. 167 y siguientes.

<sup>42</sup> Este concepto es ensayado por Ragazzo, Máximo (L’ autotutela amministrativa. Principi operativi e ambiti applicativi. Giuffrè, Milán, 2006, p. 12), quien se basa en la noción de autotutela administrativa aportada durante de la década de los cincuenta del siglo pasado, por Feliciano Benvenuti (“Autotutela b) Diritto amministrativo” en *Enciclopedia del Diritto*, vol. IV. Giuffrè, Italia, 1959, p. 541 y siguientes).

es el “cause formal de la acción administrativa, (...) por el que debe discurrir la voluntad administrativa”<sup>43</sup>.

En la doctrina española, GARCÍA DE ENTERRÍA ha considerado el sistema de autotutela como forma de explicar los privilegios de prerrogativas decisorias en consideración con los tribunales, pues la función de decisión que la Ley ha otorgado a la Administración, se enfrenta a la función natural y explícita de los tribunales como órgano definitorio y garantizador del conflicto jurídico encausado por medio de la heterotutela<sup>44</sup>.

Junto con lo anterior, es de resaltar que la explicación de la autotutela administrativa confrontada con la función jurisdiccional de los tribunales, se manifiesta desde el otorgamiento de funciones o potestades que la ley entrega a la Administración, donde la autotutela ha constituido un primer paso o fase decisional de situaciones o finalidades en que la Administración encuentra competencia. Así, GARCÍA DE ENTERRÍA ha fundamentado el sistema de autotutela en consideración a que “la Administración está capacitada como sujeto de derecho para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del *statu quo*, eximiéndose de este modo de la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar la tutela judicial.”<sup>45</sup> Ello, por su parte, se justifica “en razón de la expeditividad y eficacia en la gestión de los servicios y asuntos públicos que tiene confiada la Administración”, puesto que “parece claro que esta gestión no sería factible si la Administración tuviese que impetrar de los

---

<sup>43</sup> González Pérez, Jesús, Manual de procedimiento administrativo. 1ª ed., Civitas, Madrid, 2000, p. 74.

<sup>44</sup> Frente a este planteamiento, Parejo ha apuntado que, esta perspectiva “al ser exclusiva y manejarse desde la hipótesis, en modo alguno evidente, de la superioridad del modelo de colocación a la Administración –al igual que los restantes sujetos de Derecho ordinarios– en situación de heterotutela, distorsiona indebidamente la visión de la autotutela administrativa como fenómeno que, si bien hay que aceptar, debe restringirse e, incluso, cuestionarse por la perturbación de la posición ideal del Juez de la que se parte.” [Parejo Alfonso, Luciano, Derecho administrativo. Ariel, Barcelona, 2003, p. 609].

<sup>45</sup> García de Enterría, Eduardo. 1974. “La formación histórica del principio de autotutela de la Administración”, Moneda y crédito: Revista de economía (homenaje a J. A. Rubio Sacristán), N° 128, p. 82 (59-87), y García de Enterría, Eduardo; Fernández, T-R, Curso de Derecho administrativo. Tomo I. 13ª ed., Civitas, Madrid, 2006, p. 513. En un sentido similar se refiere a la autotutela demanial Rivero Ysern, Enrique (1973. “La responsabilidad civil frente a la Administración pública”, Anuario de Derecho civil, XXVI-33, p. 833, publicado además en: Revista de Administración Pública, N° 73, Enero-Abril, 1974, p. 9-34). No obstante, para Barcelona Llop, la “autotutela no es más que un fundamento, pero nada dice cómo han de ejercitarse ahora las potestades que de ella derivan”, sin perjuicio de matizar que constituye “un privilegio posicional del que emanan potestades” (Barcelona Llop, Javier, Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995, p. 94).

Tribunales por vías comunes, propias de la vida civil, asistencia para imponer sus pretensiones o derechos cada vez que un administrado se opusiese a los mismos”<sup>46</sup>.

Por su parte, la autotutela administrativa se manifiesta a través de dos formas que materializan su función, estas es, declarativa y ejecutiva. La primera vinculada a los efectos formales del acto y la segunda, en cuanto le atribuye a la Administración la facultad de ejercer por si misma el acto –por regla general– sin necesidad del auxilio judicial, lo que constituye uno de los elementos preponderantes del sistema (inc. final art. 3 LBPA)<sup>47</sup>.

En el plano de la declaración del acto, sin perjuicio de la existencia de la presunción de legalidad que reviste al acto administrativo<sup>48</sup>, se asoma un importante aspecto relativo a que el acto es *iuris tantum*, por lo que el acto de la Administración no tiene “el valor definitivo de una sentencia declarativa”<sup>49</sup>, de manera tal que carece del carácter de cosa juzgada, el que es propio y exclusivo de las decisiones de los órganos jurisdiccionales y del ejercicio de dicha función. Lo anterior conlleva a que el acto administrativo, no obstante que surta los efectos jurídicos para el cual ha sido dictado, sea impugnabile ante los tribunales.

Como ya hemos indicado, el carácter de instancia procesal y la limitación de un adecuado conocimiento del asunto controvertido por parte de los Tribunales de justicia, es lo que de fondo desvirtúa la verdadera razón de ser de la autotutela administrativa. El carácter de instancia del conocimiento (sea de única o primera instancia) y resolución del órgano administrativo viene a fijar una interrelación jurídica contradictoria con la separación de funciones. En otros términos, la instancia procesal obligatoria ante un servicio público adultera el alcance jurídicamente natural de la actividad administrativa y su vía procesal.

---

<sup>46</sup> García de Enterría, Eduardo; Fernández, T-R., Curso de Derecho administrativo..., p. 516. En forma abreviada se expone además en: García de Enterría, Eduardo, Hacia una nueva justicia administrativa. 2ª ed., Civitas, Madrid, 1992, p. 64.

<sup>47</sup> Muñoz Machado ha criticado la potestad general de la Administración de ejecución forzosa de sus decisiones por cuanto afecta los derechos de los ciudadanos, pues se ejerce “completamente al margen del debate y contradicción que debe producirse en el marco de un proceso con todas las garantías” [Muñoz Machado, Santiago, Tratado de Derecho administrativo y Derecho público general, Tomo I, La formación de las instituciones públicas y su sometimiento al Derecho. 2ª ed., Iustel, Madrid, 2006, p. 622].

En nuestra LBPA, la ejecución de oficio del acto reconoce situaciones que pueden excepcionar su aplicación y, por ello, relativizar este efecto, como lo autoriza el propio inc. final del art. 3 al disponer: la “orden de suspensión dispuesta por la autoridad administrativa dentro del procedimiento impugnatorio o por el juez, conociendo por la vía jurisdiccional.”

<sup>48</sup> Principio reconocido expresamente en el inc. 8º del art. 3 LBPA.

<sup>49</sup> García de Enterría, Eduardo; Fernández, T-R., Curso de Derecho administrativo..., p. 518.

Junto con lo anterior, asumiendo la verdadera naturaleza de la etapa administrativa a que obedece el conocimiento ante el órgano administrativo, tenemos por efecto que el procedimiento tributario contendría una única instancia. Esta única instancia jurisdiccional corresponde al conocimiento que efectúa la Corte de Apelaciones respectiva a causa de la impugnación de la resolución del DrSII. La coherencia con nuestro sistema procesal nos obliga a apreciar que el Tribunal ejerce una segunda instancia cuando los asuntos sometidos a su conocimiento provienen de un Tribunal inferior, de primer grado, que reúna las características constitucionalmente válidas que lo conforman (imparcialidad e independencia, entre otras).

En consecuencia, desde el punto de vista del sistema procesal tributario, éste se aleja del carácter de autotutela pues no existe un conocimiento efectivo sobre la base de una real vía administrativa (aunque esto es aplicable a otros procedimientos con similares características). Así, el sistema actual confunde, en el ejercicio de parte de la potestad tributaria, la aplicación coherente de un procedimiento esencialmente distinto al procedimiento civil, cual es, el administrativo, vulnerando garantías procesales y los principios básicos que sustentan nuestro Estado de Derecho.

#### **4. La necesidad de reconducir la vía administrativa y la tutela judicial efectiva**

En consideración a lo apuntado en los apartados anteriores, lo razonable y coherente en un sistema de Derecho administrativo moderno, sería excluir todo elemento que genere exorbitancias producto de contradicciones jurídicas con principios elementales, tales como el debido proceso y las funciones del Estado previstas en la Constitución, en la ejecución de potestades administrativas, más aún, cuando esas exorbitancias administrativas se vinculen con los particulares. Esta problemática causada por el sistema mixto se resolvería con la reconducción de todo procedimiento ante el superior jerárquico a la debida vía administrativa y a los principios y reglas de la LBPA, eliminando todo carácter o regla que genere las contradicciones antes señaladas. Esto, a su vez, significaría dejar desprovisto de toda “forma jurisdiccional” a los procedimientos administrativos que reúnan el carácter de instancia para efectos procesal-ordinarios <sup>50</sup>.

La técnica de la autotutela administrativa constituye un mecanismo legítimo para la ejecución de la actividad administrativa y, en gran medida, el control de ésta técnica administrativa es lo que ha servido de motivación al surgimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa. Quizás la ausencia en nuestro ordenamiento de un contencioso-administrativo especializado

---

<sup>50</sup> En un sentido similar: Bordalí Salamanca, Andrés, “El debido proceso civil...”, p. 266-267.

ha propiciado la creación de instancias administrativas con efectos jurisdiccionales, dada la desconfianza de la autotutela administrativa. Así, deducimos que esta situación ya comentada se debió, quizás, al objetivo de introducir garantías procedimentales ordinarias a los particulares, sometidos al procedimiento (mixto), porque en efecto, la regulación tributaria causa tensiones entre dos intereses patrimoniales <sup>51</sup>. En otras palabras, las tensiones que genera la autotutela administrativa, sobre todo en el plano de la ejecución del acto administrativo sobre el patrimonio, podría dejar desprovista de defensa al particular, pero esta situación se morigera con la creación de institutos extraídos del procedimiento civil.

Sin embargo, al no existir un pronunciamiento constitucional que derogue la autotutela administrativa, pero si una extendida y esencial base de legalidad, permite confirmar la existencia de ésta técnica administrativa y el control judicial de sus actos <sup>52</sup>.

Por lo anterior es que, despojar del carácter de instancia a un procedimiento ejecutado por un órgano administrativo podría generar un cuestionamiento en la ya mencionada intensidad de las potestades administrativas. Ello, porque se reduce un aspecto de relevancia, cual es, la ejecución unilateral del acto administrativo decisorio, sobre todo en una materia como lo es la fiscal. Pero es imperativa la creación de un sistema que garantice el equilibrio de intereses y derechos, así como los medios para hacerlos efectivos.

La forma de garantizar el equilibrio de intereses es, precisamente, la posibilidad de trasladar el asunto ventilado en la vía administrativa a un órgano jurisdiccional <sup>53</sup>. Esta tutela judicial, en el contexto de lo contencioso-administrativo, se encuentra reconocida a nivel constitucional, en el inc. 2º del art. 38 CPR. En este sentido, CORDERO VEGA, ha señalado que “la forma en que se encuentra construida”—la tutela judicial efectiva— “nos señala que el “lesionado” tiene derecho a ir a un tribunal, en otros términos no es sino el reconocimiento a que frente a una controversia lesiva de sus “derechos” es el juez el sujeto habilitado para dotarlo de dicha tutela” <sup>54</sup>.

---

<sup>51</sup> Por ello es que, como sostiene Aldunate, la dogmática chilena al igualar la jurisdicción con las potestades administrativas sobre la base de “la actuación administrativa que afecta derechos de las personas” [Aldunate, Eduardo, “El concepto de jurisdicción en la Constitución política....”, p. 16].

<sup>52</sup> Siguiendo lo planteado por García de Enterría, Eduardo; Fernández, T-R., Curso de Derecho administrativo. Tomo II, 10ª ed., Civitas, Madrid, 2006, p. 581.

<sup>53</sup> El principio de impugnabilidad de la decisión administrativa se da lugar en el art. 15 LBPA, aunque la LO-CBGAE establece que el antedicho principio será “sin perjuicio de las acciones jurisdiccionales a que haya lugar” (art. 10).

<sup>54</sup> Cordero Vega, Luis, “Procedimientos administrativos y la jurisdicción contenciosa administrativa” en Ferrada Bórquez, Juan Carlos (coord.), La justicia administrativa. LexisNexis, Santiago, 2005, p. 329.

Sin perjuicio de lo anterior, el acceso a la jurisdicción debe concretarse en general con los elementos básicos de un procedimiento declarativo, destinado, asimismo, a materializar “el derecho a promover la actividad jurisdiccional que desemboque en una *decisión judicial sobre las pretensiones* deducidas”<sup>55</sup>. En este sentido, el asunto se radicaría en una primera instancia en un Tribunal, o particularmente, como sucede en procedimientos administrativos especiales, ante el Juez de Letras respectivo<sup>56</sup>, con la posibilidad de recurrir ante una segunda instancia (<sup>57</sup>). En este aspecto, la inexistencia en nuestro sistema judicial de verdaderos tribunales contencioso-administrativos, lleva a concluir que en consideración a la materia, es razonable especializar la competencia del Tribunal, respondiendo a principios de imparcialidad e independencia, para la solución de un verdadero conflicto tributario o contencioso tributario. Estos aspectos serán objeto de análisis en el apartado siguiente.

## 5. El modelo de Tribunales tributarios que se apronta

El sistema mixto al cual hemos hecho referencia en cuanto a sus objetivos y contradicciones con nuestro ordenamiento constitucional, al parecer, está próximo a modificarse dado el proyecto de ley que se encuentra en tramitación en el Congreso (<sup>58</sup>), que “fortalece y perfecciona” el actual sistema de justicia tributaria. Ello es así, porque el modelo que se intentará de introducir consiste en extraer del conocimiento de la reclamaciones (artículos 124, 149 y 150 Código Tributario), denuncias (artículo 161 Código Tributario) y, reclamos de denuncias (artículo 165 Código Tributario) tributarias con efecto de instancia desde el actual DrSII y trasladarlo

---

<sup>55</sup> González-Varas Ibáñez, Santiago, Comentarios a la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa. Tecnos, Madrid, 1999, p. 114.

<sup>56</sup> Situación que se prevé en: art. 13 Ley 18.902 Superintendencia de Servicios Sanitarios (DO, 27.01.1990); art. 30 DL N° 3.538 de la Superintendencia de valores y seguros (DO, 23.12.1980); art. 17 Ley N° 18.755, establece normas sobre el Servicio Agrícola y Ganadero, deroga la Ley N° 16.640 y otras disposiciones (DO, 07.01.1989) y, arts. 20, 50, 60 y 64 Ley N° 19.300 Bases Generales del Medio Ambiente (DO, 9.03.1994), entre otras.

<sup>57</sup> En referencia al tipo de procedimiento que se someten las reclamaciones ante la instancia jurisdiccional, algunos optan por un procedimiento sumario ordinario (inc. 3 art. 13 Ley 18.902 Superintendencia de Servicios Sanitarios; inc. 4 art. 30 DL N° 3.538 de la Superintendencia de valores y seguros) y otros, por un procedimiento sumario especial (art. 17 Ley N° 18.755, establece normas sobre el Servicio Agrícola y Ganadero y art. 60 Ley N° 19.300 Bases Generales del Medio Ambiente).

<sup>58</sup> El “Proyecto de Ley que fortalece y perfecciona la justicia tributaria” incoado por el Mensaje N° 206-348/ noviembre 19 de 2002 de S. E. el Presidente de la República, se ingresó a tramitación en la Cámara de Diputados con fecha 20 de noviembre de 2002. En la actualidad se encuentra en segundo trámite constitucional ante el Senado. El proyecto de Ley que hemos revisado es el contenido en el estado de aprobación por la Cámara de Diputados, particularmente en el contenido del oficio que dicha Cámara remite al Senado dando cuenta de su aprobación (Oficio N° 5959, de 13 de diciembre de 2005. información vista en: <http://sil.senado.cl/pags/index.html>).

a un órgano funcionalmente independiente del Servicio de Impuestos Internos denominado Tribunal Tributario. Frente a esto, el DrSII tendrá sus funciones naturales de actividad decisoria administrativa en cuanto solo resolverá el recurso jerárquico o de reconsideración administrativa, que interpongan los contribuyentes sujetos al procedimiento administrativo tributario.

El objetivo del proyecto de Ley es establecer entonces un Tribunal con verdaderas garantías de imparcialidad y especialidad para decidir los asuntos de competencia tributaria. En efecto, el Tribunal tributario que se proyecta se encuentra situado dentro de la estructura administrativa del Servicio de Impuestos Internos, particularmente, en cada Dirección Regional en la cual se desconcentra este Servicio.

Sin embargo, este Tribunal mantiene reglas que garantizan su independencia funcional y decisoria del servicio con el cual se relacionan. En este sentido, el nombramiento de los integrantes del Tribunal Tributario (jueces y abogado resolutor) se efectúa por el Presidente de la República a partir de la terna que proponga la Corte de Apelaciones respectiva.

Corona el principio de independencia, el precepto que lo establece en cuanto a la relación de los jueces y abogado resolutor “de toda autoridad del Servicio de Impuestos Internos en el desempeño de su ministerio”, siéndoles aplicables “las disposiciones contenidas en los artículos 79, 80 y 82 de la Constitución Política de la República”, por lo que “durarán (...) indefinidamente en sus cargos y no podrán ser removidos ni separados por el Servicio” y, se encontrarán sujetos a la “supervigilancia directiva, correccional y económica de la Corte de Apelaciones que ejerza jurisdicción sobre el lugar donde aquél tiene su asiento”<sup>59</sup>.

Ahora bien, desde una perspectiva de modelo de justicia administrativa, el Tribunal Tributario que crea el proyecto citado, corresponde a un sistema de tribunales administrativos<sup>60</sup>. En este sentido, en atención a la oposición que constituyen éstos tribunales frente a un sistema judicialista “puro” en la materia contencioso-administrativo, CASSAGNE ha señalado que los

---

<sup>59</sup> Artículo 2º del “Proyecto de Ley que fortalece y perfecciona la justicia tributaria”, que introduce el art. 41 bis a la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos

<sup>60</sup> Desde el punto de vista de especialidad: el Tribunal de Contratación Pública (establecido por Ley N° 19.886 de Bases sobre Contratos Administrativos de Suministro y Prestación de Servicios, DO, 30.07.2003) ofrece una alta similitud, dada la dependencia de recursos materiales que debe proveer la Dirección de compras y contratación pública (art. 23 inc. 2), sin perjuicio que la propia Ley garantiza la independencia e imparcialidad del Tribunal. Por su parte, destaca la absoluta independencia (funcional y material) que representa el Tribunal de la Libre Competencia, como ente especial de resolución de asuntos administrativo económico (creado por Ley N° 19.911, DO, 14.11.2003, que modifica el D.L N° 211 de 1973).

sistemas de tribunales administrativos, “actúan en el ámbito de la Administración, aún cuando sus jueces se desempeñan con independencia funcional, como ha sido en la tradición francesa que exhibe la labor del Consejo de Estado”<sup>61</sup>. El sistema de tribunales tributarios brevemente expuesto, coincide con el modelo mencionado, tanto en que constituye, como hemos señalado, un órgano del servicio, como además, con la idea de especializar la competencia y actividad jurisdiccional en materia tributaria. En otras palabras, el Tribunal Tributario sigue la corriente que lo constituye como un tribunal administrativo, pero que no aparta la revisión judicial, en cuanto ésta se lleva a efecto por medio del Tribunal de alzada, esto es, Corte de Apelaciones respectiva, donde incluso, es más, el proyecto de ley introduce la posibilidad de formar salas especializadas para la revisión de asuntos de orden tributario.

En consecuencia, advertimos que el sistema tributario que se encamina viene a reponer el verdadero sentido de la actividad administrativa en cuanto a las potestades del DrSII y su lugar idóneo, conforme a las reglas del procedimiento administrativo (sea especial y general) y la necesaria imparcialidad y especialidad de un órgano que resuelva conflictos con carácter de heterocomposición, ejerciendo la debida jurisdicción, concretado en los tribunales tributarios.

## Conclusiones

1. La STC de 26 de marzo de 2007 reafirma la posición mantenida por el sentenciador a través de su propia jurisprudencia, particularmente en materia tributaria, en orden a considerar que el DrSII ejerce una función jurisdiccional. Con ello, se agregan los aspectos básicos que envuelven esta función pública que permiten excluir la facultad del DrSII de delegar su actividad decisoria a un funcionario del mismo servicio público.
2. El denominado sistema mixto, ha sido causa de las exorbitancias procesales de la Administración en consideración al ejercicio de potestades públicas relevantes que ha establecido el legislador administrativo, como se observa en el caso del desarrollo propio de la potestad tributaria y sancionadora, con el fin de obtener mayor eficacia de éstas potestades y evitar la dilación procesal.
3. La función jurisdiccional es una atribución exclusiva que se otorga a órganos que ostenten las características de Tribunal. Si bien el inc. 4° del art.5 COT, reconoce la existencia de otros tribunales ajenos al poder judicial, estos deben reunir las características elementales de todo órgano sentenciador —entre ellos, imparcialidad e independencia— y mantener una vinculación mínima con el órgano llamado a ejercer la superintendencia jurisdiccional.

---

61 Cassagne, Juan Carlos. El sistema judicialista..., p. 15.

4. El denominado sistema mixto no constituye un sistema de autotutela administrativa, sino un sistema confuso que entra en contradicción tanto con los fines de la actividad administrativa como con garantías constitucionales de tutela judicial y conformación orgánica de los Tribunales.
5. El sistema de justicia tributaria que se proyecta en la actualidad, se encuentra en concordancia con los principios básicos que configuran a la jurisdicción y el órgano llamada a ejercerla, en tanto que, se reconduce la vía administrativa ante el DrSII y, la reclamación de tal decisión, se traslada a un tribunal tributario que si bien se encuentra dentro de la estructura administrativa del Servicios de Impuestos Internos, el proyecto introduce preceptos tendentes a garantizar la debida imparcialidad e independencia funcional del tribunal. Por su parte, su carácter ajeno al poder judicial no obsta a que éste organismo del Estado asuma su debida vigilancia.
6. El diseño contencioso tributario en proyecto, constituye un avance en la especialización y enmienda de una justicia tributaria. No obstante, ello no manifiesta un paso decisorio destinado a proyectar un contencioso administrativo ajustado a garantizar tanto el control especializado de la Administración y los derechos de los particulares.