

LA ANULACIÓN DE PROCESOS TRIBUTARIOS POR PARTE DE LA SALA TRAMITADORA DE LA CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO: ALGUNAS NOTAS EN TORNO AL DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA EN ESTAS MATERIAS

Diego I. Palomo Vélez (*)

Resumen de la doctrina fundamental de las resoluciones dictadas por la Corte de Apelaciones: Cuando las autoridades del Servicio de Impuestos Internos resuelven una reclamación, se está frente al ejercicio de la función jurisdiccional. En la reglamentación del ejercicio de la jurisdicción deben observarse normas básicas referidas a los principios de legalidad, imparcialidad e independencia del órgano juzgador. La Constitución Política establece principios que deben observarse por el Estado al ejercer su potestad tributaria, tanto al imponer tributos, como al fiscalizarlos y resolver los conflictos, entre los que se cuentan las garantías del numeral tercero del artículo 19, además de lo prescrito en los artículos 38 inciso segundo, 73 inciso primero y 74 inciso primero. Normas del Código Tributario y de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, además de resoluciones y oficios circulares, autorizan a los Directores Regionales delegar el conocimiento y fallo de las reclamaciones a funcionarios de su dependencia, quienes deberán observar en su labor las normas impartidas por el Director, de quien dependen de manera directa. La única autoridad que puede crear tribunales con carácter permanente, es la ley. Todo juzgamiento debe emanar de un órgano objetivamente independiente y subjetivamente imparcial, elementos esenciales y definitorios del debido proceso. Entre las normas legales citadas y las constitucionales

(*) Profesor instructor de Derecho Procesal en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Talca, Chile. Cursa créditos en Programa de Magíster y cursos de Doctorado en la misma universidad en convenio con la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.

referidas existe evidente antinomia, la cual debe ser resuelta conforme al principio de la temporalidad de vigencia de las leyes o, en todo caso, bajo el imperio del principio de supremacía constitucional. El juicio se ha substanciado y la sentencia se ha dictado por autoridades administrativas que carecen de jurisdicción, vicio que influye sustancialmente en la marcha del juicio y en lo dispositivo de la sentencia. Se invalida la resolución y se declara que, por no haber sido dictada por tribunal establecido por la ley (falta de jurisdicción del órgano), ella carece de todo efecto y eficacia jurídica. Se repone el juicio al estado que el juez tributario competente dé el debido trámite al reclamo interpuesto por el contribuyente. No se emite pronunciamiento respecto de la apelación que venía concedida.

«La independencia e imparcialidad no sólo son componentes de todo proceso justo y racional, sino que, además, son elementos consustanciales al concepto mismo de juez» (Sentencia del Tribunal Constitucional, Rol N°46, de 21 de diciembre de 1987).

I. ANTECEDENTES

La Primera Sala de la Corte de Apelaciones de Santiago, al declarar nulos cientos de procesos tributarios, reposicionó - una vez más - el debate jurídico en torno a la *justicia tributaria* que tenemos en el país. Ello, con independencia de la objeción procesal que puede formularse y de la posterior actuación de la Corte Suprema en esta materia (celosa siempre de atribuciones que estima exclusivas) que, acogiendo una queja disciplinaria presentada por el Consejo de Defensa del Estado y el Servicio de Impuestos Internos, estimó que la Sala referida no contaba con las atribuciones para anular dichos procesos y - anulando lo actuado por la Corte de Apelaciones - ordenó que cada causa fuera conocida y resuelta por la Sala respectiva siguiéndose el curso normal de las apelaciones interpuestas en su oportunidad¹. Nótese, sin embargo, que se trata de la misma Corte Suprema que, en pleno, antes había declarado en un caso concreto que la delegación era contraria a la Constitución². Pero no queremos detenernos en este

¹ Esta anulación de procesos también invita a hundir las raíces del debate en la ya tradicional discusión de los constitucionalistas nacionales en torno a la aplicación directa de la Carta Fundamental por los jueces del fondo, y el juego de los artículos 6 y 7 de la misma en relación con la nulidad de derecho público.

² De hecho, si se analizan los argumentos que sirvieron de sostén a este fallo y aquellos contenidos en las resoluciones dictadas por la Corte de Apelaciones, se puede constatar que son fundamental y esencialmente similares.

punto, sino que centraremos la atención en otro extremo de la cuestión.

La *doctrina* emanada de las resoluciones dictadas en estos procesos por la citada Sala de la Corte capitalina trasluce con claridad su *hilo conductor base*: Según lo establece el artículo 115 del Código Tributario, el juez natural en ciertas materias tributarias es el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, sin embargo, los funcionarios del mencionado Servicio, distintos del Director Regional, denominados jueces tributarios, se les constituye en magistrados y se les confiere competencia por un acto administrativo y no legislativo emanado precisamente del juez natural, el Director Regional, el que, sobre la base de disposiciones que más adelante se señalan, delega la función jurisdiccional en quién estima pertinente, los cuales ejercerán esta función como delegados, esto es por orden del Director Regional. En otras palabras, la determinación de las atribuciones jurisdiccionales de que ha dotado a los jefes de División, Departamentos o Unidades, todos subordinados al Director Regional del Servicio,emanan de resoluciones por las cuales esta última autoridad se las delega, sin que su competencia se encuentre precisada en normas de rango legal. ¿Qué es lo grave de todo esto?: Que cuando las autoridades del Servicio de Impuestos Internos resuelven una reclamación de un contribuyente, en especial el Director Regional, sobre la base de la competencia atribuida por el artículo 115 citado, se está frente - ni más ni menos - *al ejercicio de la función jurisdiccional*, concurriendo todas y cada una de las características y elementos que le identifican, léase las exigencias de forma (procedimiento, partes y juez), un contenido (controversia de relevancia jurídica y una pretensión procesal concreta) y la función (aseguramiento de la paz social por medio de decisiones justas y eventualmente coercibles)³.

En este sentido, pocas dudas quedan en cuanto a la plena aplicación que tiene (o debe tener) en la especie la normativa constitucional, especialmente aquella contenida en el numeral tercero del artículo 19 de la Carta fundamental⁴ que, en materia de derechos fundamentales procesales reconoce el derecho a la defensa jurídica, el derecho al juez natural y el derecho al debido proceso, todos derechos que se vinculan - a juicio del suscripto - bajo un mismo y único concepto: *el derecho de acceso a la justicia*.

³ Couture, Eduardo, 1974, **Fundamentos de Derecho Procesal Civil**, Buenos Aires, Ediciones Depalma, p. 34 y sgtes.

⁴ De hecho, el inciso 5º del referido numeral alude a la exigencia de fundarse en un proceso previo legalmente tramitado respecto de «toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción». Incluye, por tanto, al Director del Servicio de Impuestos Internos.

En materia tributaria, la interrogante se traduce en determinar el verdadero contenido de este derecho. O de otro modo, determinar a qué clase de justicia es a la cual el contribuyente (presunto infractor) tiene derecho de acceso.

II. PLANTEAMIENTO JURÍDICO BÁSICO A PARTIR DE LAS RESOLUCIONES REFERIDAS

No obstante lo señalado en el apartado anterior, la Constitución Política chilena no contiene, en su texto, una consagración general y explícita del derecho de acceso a la justicia, también llamado derecho de acceso a la jurisdicción⁵. Sin embargo, no se crea que fue un derecho omitido por ignorancia de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución (CENC). Muy por el contrario, la lectura de las actas demuestra que el derecho fue expresamente analizado y discutido, llegándose incluso a un proyecto de disposición que contemplaba un inciso específico referido precisamente a él⁶. No obstante, como da cuenta la «*historia fidedigna*» de la Carta Fundamental, la disposición no fue incorporada al texto finalmente aprobado⁷.

El derecho de acceso a la jurisdicción (en el ejercicio de los derechos e intereses legítimos de la persona) constituye - como se ha resaltado por la doctrina española - «*la primera consecuencia* del derecho a la tutela judicial efectiva y el paso previo y necesario para la prestación jurisdiccional». «No se puede obtener la prestación jurisdiccional, la resolución que pone fin a la controversia, si por algún motivo no es posible acceder primero a los jueces y tribunales, acceso que, por tanto, es considerado...

⁵ Manifestaciones parciales y específicas de este derecho se pueden encontrar en los artículos 20, 21 y 38 inciso 2 de la Constitución nacional.

⁶ El inciso propuesto prescribía: «Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos y dispondrá de un recurso efectivo contra los actos que los violen».

⁷ En efecto, en la sesión N° 103, puede encontrarse intervenciones del siguiente tenor: «El señor Ortúzar (presidente) señala que lo dicho por el señor Diez, coincide plenamente con las observaciones que hizo en sesiones anteriores, en el sentido de que un precepto de esta naturaleza permite recurrir directamente a los tribunales sin que éstos puedan excusarse ni por razones de competencia, ni porque no exista una ley que resuelva el conflicto o establezca otro procedimiento... El señor Silva Bascuñán, declara, que esta es una de las reformas más importantes que se puedan concebir, porque se establecen el derecho a la acción y, además, de que no puede haber excusa en el ordenamiento jurídico de que un derecho no tenga protección, por no existir en un momento dado el órgano o el recurso correspondiente... El señor Diez solicita dejar constancia de que si no existe el Órgano competente para resolver sobre el atropello de un derecho, corresponde decidir a los tribunales ordinarios de justicia... ». Sin embargo, bastó una intervención (la del comisionado Guzmán) para echar por tierra la consagración de este derecho, argumentándose en torno a la inconveniente y peligroso que resultaría para la autonomía de las sociedades intermedias que todo conflicto debiera derivar - necesariamente - en los tribunales de justicia. Huelgan los comentarios frente a semejante justificación.

como el *primer escalón* en el ejercicio del derecho a la prestación judicial»⁸.

De la mano de este derecho debe entenderse - necesariamente - el derecho de libre acceso *al proceso*. En efecto, como se ha señalado por alguno, el proceso «es el camino necesario y obligado para obtener una resolución jurisdiccional, de tal forma que si el órgano judicial prescinde totalmente de él, ello comporta ya una denegación de tutela judicial efectiva»⁹. Por lo mismo, lo que nos ocupa es un «derecho de carácter instrumental que permite la defensa jurídica de los derechos, mediante un proceso garantizado y decidido por un órgano jurisdiccional», «un derecho a exigir la prestación jurisdiccional en un proceso, mediante alegaciones y pruebas pertinentes, según las pretensiones deducidas para la aplicación coercitiva e *imparcial* de la ley al caso concreto»¹⁰.

Ahora bien, de entrada cabe realizar una precisión. Desde la perspectiva de interpretación que ofrece la teoría del *bloque de constitucionalidad de los derechos fundamentales*, poco relevante resulta que nuestro texto constitucional no haya asegurado expresa y generalmente el derecho de acceso a la jurisdicción, toda vez que se entienden incorporados - con jerarquía constitucional - a nuestro ordenamiento los derechos fundamentales contenidos en los tratados internacionales sobre Derechos Humanos (DDHH) ratificados por Chile y que se encuentren vigentes, los que vienen a complementar la regulación que en sede interna se realiza de los mismos. En otras palabras, nuestro ordenamiento jurídico sí cuenta con normas de jerarquía constitucional que aseguran y reconocen el derecho de acceso a la jurisdicción.

De esta forma, el derecho de acceso a la justicia, el derecho a ser oído por un tribunal competente, *independiente e imparcial*, se encuentra incorporado - con la jerarquía aludida - a nuestro ordenamiento a través del citado bloque normativo, complementan-

⁸ Chamorro Bernal, Francisco, **La tutela judicial efectiva**, Barcelona, Editorial José María Bosch, 1994, p. 18. En el mismo sentido encontramos al profesor Fernández Segado que, aprovechando un fallo del Tribunal Constitucional español (STC 115/1984, de 3 de diciembre), señala: «El derecho a obtener la tutela judicial efectiva como primer contenido, en un orden lógico y cronológico, el acceso a la jurisdicción, que se concreta en el derecho a ser parte en un proceso, pudiendo de esta forma promover una actividad jurisdiccional que desemboca una decisión judicial sobre las pretensiones deducidas» (Fernández Segado, Francisco, 1999, «El derecho a la jurisdicción y las garantías del proceso debido en el ordenamiento constitucional español», *Ius et Praxis*, Derecho en la Región, Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, año 5, N°1, p. 71).

⁹ Chamorro Bernal, Francisco, «La tutela judicial...», Op. cit., p. 41 (citando el fallo del Tribunal Constitucional español: STC 69/1983 de 26 de julio).

¹⁰ Almagro, Nosete, citado en: Pita Grandal, Ana María, **La prueba en el procedimiento de gestión tributaria**, Barcelona, Editorial Marcial Pons, 1998, p.63.

do lo asegurado - de modo expreso - en nuestra norma primaria. De allí la importancia que, en el contexto interamericano, tanto el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos como la Convención Americana de Derechos Humanos poseen^{11 12}.

Es en este contexto jurídico, donde cabe situar la evaluación de nuestra justicia tributaria. Es bajo estos parámetros de rango constitucional que debemos juzgar los extremos que nos propone la materia, es en esta perspectiva - en definitiva - donde cimentamos este comentario, a fin de averiguar hasta qué punto nuestra *jurisdicción del tributo cumple* con las exigencias de garantizar a todos y cada uno de los contribuyentes un verdadero derecho de acceso a la jurisdicción y, por cierto, una efectiva, igualitaria y justa tutela judicial.

En fin, so pretexto de las resoluciones emanadas de la Sala trasmisora de la Corte de Apelaciones de Santiago, pretendemos hacer un breve recorrido por los principales cauces de nuestra «jurisdicción tributaria» y, de esta forma identificar los principales problemas que arroja desde los puntos de vista que hemos propuesto.

III. EL PODER TRIBUTARIO Y EL INTERÉS GENERAL COMO EXCUSAS

Como alguno destacó en cierta oportunidad, el tema que abordamos tiene que ver, antes que todo, con la relación que se establece entre el derecho y el poder y, particularmente, «con una reflexión sobre el poder en el ámbito de los tributos y los

¹¹ Sobre el particular el lector puede revisar un artículo de autoría del suscrito, publicado en esta misma revista. Palomo, Diego, 2002, «La aportación de la Convención Americana de Derechos Humanos a la perspectiva chilena de la dogmática procesal del derecho a la tutela judicial : Un apoyo en dos fallos, caso Barrios Altos y Castillo Petruzzi», en Revista *Ius et Praxis. Derecho en la Región*, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Talca, Año 8, N°2.

¹² Nótese la similitud de las expresiones empleadas en el sistema internacional para recoger este derecho. El artículo 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos prescribe: «Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial...». En el mismo sentido, el artículo 6 de la Convención Europea: «Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial...». Por su parte, el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos consagra: «Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial...». La Convención Americana, en su artículo 8, expresa: «Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial...». Sólo la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre cambia en parte la terminología, pero mantiene intacta la idea: «Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente».

frenos que una sociedad libre ha de poner a este poder»¹³. En efecto, introducirse a esta cuestión implica - necesariamente - batirse entre dos grandes posiciones que pretenden explicar el poder tributario o financiero. Una de ellas, posiciona al Estado como un ente superior respecto de sus súbditos, superioridad que asumiría especial énfasis tratándose de las relaciones jurídicas que surgen a propósito de los tributos. En ella, se concibe al tributo como «manifestación esencial, atributo o emanación de un poder político superior sin el que éste no podría cumplir su esencial tarea, su función característica, su deber de procurar el interés general»¹⁴. La otra, en cambio, ubica a ambas partes de la relación tributaria en un plano de igualdad, siendo exigencia tanto para el contribuyente como para el Estado el ajustarse y someterse al derecho. Pues bien, esta idea que el Estado descienda de su superior posición y se someta al derecho, al igual que sus «súbditos», no es otra cosa que la exigencia básica que impone un Estado de Derecho, donde «la idea de control jurídico, de regulación desde el derecho de la actividad estatal, de limitación del Poder del Estado por el sometimiento a la ley, aparecen, pues, como centrales... en relación siempre con el respeto al hombre, a la persona humana y a sus derechos fundamentales»¹⁵.

En este sentido es dable plantear la siguiente pregunta: ¿De las diversas manifestaciones que el Poder del Estado puede tener, y de hecho tiene, el Poder tributario está exento de las exigencias propias de un Estado de Derecho?. El problema está justamente en la respuesta a esta pregunta, y - por cierto - ella parte de la base que estamos buscando algo más que la constatación de la existencia de un mero sistema de legalidad, en este caso, tributaria¹⁶. Parte de la base, en otras palabras, de que «la novedad histórica del Estado de Derecho respecto a los otros ordenamientos del pasado radica en el hecho de haber incorporado, transformándolas en normas de legitimación interna normalmente

¹³ Ferreiro Lapatza, José, 2001, «Lección Inaugural del curso académico 1997-1998 en la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona: Poder tributario y tutela judicial efectiva», en *Apuntes para el curso de Derecho Tributario*, Universidad de Chile, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Económico, p. 56.

¹⁴ Ferreiro Lapatza, José, Op. cit., p. 58.

¹⁵ Díaz, Elías, 1966, **Estado de Derecho y Sociedad Democrática**, Madrid, Editorial Cuadernos para el Diálogo, Primera edición, p. 7.

¹⁶ En otras palabras, nos apartamos aquí de la clásica concepción kelseniana del Estado de Derecho, donde - formalmente - todo Estado es un Estado de Derecho.

a nivel constitucional, gran parte de las fuentes de justificación externas relativas al cuando y al cómo del ejercicio de los poderes públicos»¹⁷.

Decimos que el problema está justamente en la contestación de la pregunta, pues - aún cuando - teóricamente no debiera llamar a duda una respuesta negativa, la realidad - a lo menos la chilena - nos muestra otra cara de la cuestión, más cruda, más atentatoria de los derechos fundamentales de las personas.

Para nosotros, un correcto enfoque de la cuestión pasa por entender que si bien el tributo está al servicio del interés general de la comunidad, el poder tributario debe permanecer - siempre - plenamente sometido al derecho (no sólo a la ley), si tal del cual no debe salir jamás, ni aún *so pretexto* de invocaciones al recurrido interés general¹⁸. Es esta la crítica de fondo que formulamos en contra de la jurisdicción del tributo criolla, cuya regulación legal trasluce justamente - en estas materias - la opción por un Estado superior, al cual no bastan las reglas jurídicas aplicables a todos y cada uno de nosotros, sino que - «*en bien del interés general*» - se autobeneficia con una estructura y normativa procesal que dificulta, en extremo, la consecución de una efectiva tutela judicial para los ciudadanos contribuyentes que, a su pesar, se encuentran sin una justicia real en materia tributaria o, si se quiere ser menos categórico, se encuentran con una justicia preocupantemente deficitaria, en la garantía de importantes derechos procesales fundamentales¹⁹.

¹⁷ Ferrajoli, Luigi, 2000, Derecho y razón: Teoría del garantismo penal, Madrid, Editorial Trotta, cuarta edición, p. 354. El autor destaca el paso de un Estado Legislativo de Derecho a un Estado Constitucional de Derecho, aportando una nueva dimensión «sustancial», que limita y vincula a la legislación, una especie de «derecho sobre el derecho». De esa forma, el derecho contemporáneo no programa solamente sus formas de producción a través de normas de procedimiento sobre la formación de las leyes (vigencia), sino que, además, programa sus «contenidos» sustanciales, vinculándolos normativamente a los principios y a las valoraciones inscritos en sus Constituciones (validez), específicamente a los derechos fundamentales.

¹⁸ Así se ha dicho (a propósito de la creación de un modelo de Código Tributario para América Latina): «La obtención de un equilibrio adecuado entre ambas partes es un problema de difícil solución, pero a juicio de la Comisión, el debe emanar de la aplicación de los principios fundamentales de la legalidad y la jurisdiccionalidad, es decir, que el Fisco y el contribuyente estén sujetos por igual a la ley y a la jurisdicción, que no hay tributos sin ley que lo establezca y que nadie puede ser juez en su propia causa» (Valdés Costa, Ramón, 1996, **Curso de Derecho Tributario**, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2^a edición, p. 256).

¹⁹ Como lo han señalado los autores alemanes: «El Estado de Derecho material comienza a existir a partir de la garantía de los derechos fundamentales sobre todo en la clásica acepción de derechos de defensa frente al Estado -. Los derechos fundamentales troquelan materialmente el Estado de Derecho... De los derechos fundamentales - y también de los límites contenidos en los mismos para el ejercicio de las libertades - resultan los valores a los que debe orientarse un Estado que tiene como misión realizar la justicia. Simultáneamente, puede el individuo que invoca sus derechos fundamentales someter a control constitucional la acción estatal, y de esa forma poner en marcha el sistema de frenos de los poderes. La garantía de tutela judicial... es uno de los instrumentos más importantes para hacer realidad el Estado de Derecho (Benda, Ernst; Maihofer, Werner; Vogel, Hans-Jochen; Hesse, Konrad; y Heyde, Wolfgang, 1996, **Manual de Derecho Constitucional**, Editorial Marcial Pons, Instituto Vasco de Administración Pública, Edición, prolegómeno y traducción de Antonio López Pina, p. 505).

IV. LA PARADOJA DE LA JURISDICCIÓN DEL TRIBUTO EN CHILE. INEXISTENCIA DE UN SISTEMA DE FRENIOS SERIO AL PODER TRIBUTARIO

Se sabe que en la regulación de los procedimientos el legislador nacional debe establecer siempre las garantías que permitan identificar en ellos racionalidad y justicia. Así lo prescribe claramente el numeral tercero del artículo 19 de la Constitución Política.

Lo que la Carta Fundamental dispone, en otras palabras, es la exigencia de procedimientos que garanticen el «*juego limpio*» entre las partes que se enfrentan en un proceso. Con todo, no cabe perder de vista una cosa, cual es, que lo básico que se asegura y garantiza es la *igualdad de armas*, punto esencial a la hora de tratar de entender el tipo de justicia tributaria a la que accedemos. Como se ha destacado adecuadamente por algunos, «deberá ser adecuadamente tenido en cuenta que ordinariamente el individuo es inferior al aparato estatal, o que en todo caso se siente inferior... El derecho a un proceso en regla debe *equilibrar* tales inconvenientes»²⁰. La pregunta, entonces, resulta de rigor: ¿El procedimiento de reclamación tributaria regulado en la legislación nacional garantiza esta igualdad de armas?... No queremos responder de inmediato la pregunta, preferimos tomar sólo algunas características del procedimiento de reclamación y con ellas, analizar si efectivamente se garantiza la igualdad de armas para las partes contendientes: El Estado y el (presunto) contribuyente infractor.

Antes que todo, sin embargo, cabe retomar un momento el concepto y finalidad que posee la jurisdicción. No es del caso comenzar aquí una enumeración de definiciones o características, sólo nos interesa centrar la atención en un punto que nos parece demasiado relevante: el carácter distintivo de la jurisdicción está dado por su fin, que no es otro «que garantizar la observancia práctica del derecho objetivo»²¹. Para ello, se ha subrayado por alguno, es necesaria «la *imparcialidad* del órgano jurisdiccional, la que sólo será posible si se le otorga la *independencia* necesaria, y las suficientes

²⁰ Benda, Ernst; Maihofer, Werner; Vogel, Hans-Jochen; Hesse, Konrad; y Heyde, Wolfgang, Op. cit., p. 506.

²¹ Calamandrei, citado en: Quezada Meléndez, José, 1984, **La jurisdicción, derecho procesal civil chileno**, Santiago, Editorial Ediar Conosur, p. 38.

garantías para el desempeño sin cortapisas de la augusta misión de decir el derecho»²². En otras palabras, «sólo cuando el juez es independiente podrá eventualmente servir a la justicia por sí misma; cuando no es independiente podrá eventualmente servir a la justicia, pero entonces la sirve por algo que no pertenece a la justicia misma (temor, interés, amor propio, gratitud, honores, publicidad, etc.)»²³.

Prevenido lo anterior, corresponde preguntarse si la imparcialidad e independencia son rasgos que caractericen nuestra jurisdicción del tributo. En esta cuestión, la respuesta de la doctrina nacional ha sido unánimemente negativa y, por cierto, a ella nos sumamos²⁴. ¿Puede hablarse - seriamente - de independencia e imparcialidad cuando quién hace las veces de juez en estas materias resuelve jerárquicamente y como parte, peor aún, puede hablarse - seriamente - de «tribunal» en estos casos?... De hecho, por un lado se nos presenta al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos como la autoridad máxima del Servicio dentro de los límites de su jurisdicción territorial (Servicio al que corresponde la aplicación y fiscalización de los impuestos), como un funcionario público dependiente directamente de la administración del Estado, sujeto al Estatuto Administrativo y, por el otro, como juez tributario dotado de las facultades para conocer y fallar las causas sometidas a su competencia, función en la cual - sin

²² Spila García, Rubén, 1978, **Principios de Derecho Procesal Tributario**, Buenos Aires, Editorial Depalma, p. 37. Agregaba el autor: «No compartimos, pues, la opinión de Miguel Fenech cuando se refiere al estado de la legislación española en esta materia a la época de escribir su obra, 1949, en el sentido de que no puede afirmarse en manera alguna que la independencia sea una nota característica de la función jurisdiccional como lo es la imparcialidad... que la función de garantía de la observancia de las normas tributarias no sea tan eficaz como debiera, es un defecto que debe corregirse, pero en manera alguna puede lo que no es más que un grado de intensidad en el contenido del ejercicio de una función caracterizar o alterar su naturaleza jurídica. No compartimos precisamente su opinión... porque de lo que aquí se trata es precisamente de una garantía, que no puede ser en manera alguna proclamada, si no se otorga a los custodios del orden jurídico la seguridad suficiente como para que puedan constituirse en vigías de la legalidad ante los concretos requerimientos de las partes en el proceso. Se trata, además... de la necesidad de que un tercero (que, por tanto, no puede ser parte) garantice la efectiva vigencia del derecho, para lo cual es menester que se sitúe frente - o mejor, por encima - de las partes, asegurando la igualdad de ambas en el proceso. Es imprescindible, para que esto ocurra, que los órganos jurisdiccionales gocen de independencia» (Loc. cit.).

²³ Couture, Eduardo, 1989, **Estudios de Derecho Procesal Civil: La Constitución y el proceso civil**, Buenos Aires, Tomo I, tercera edición, reimpresión, p. 88.

²⁴ Así lo reconoce también Eugenio Evans E. Véase: Evans, Eugenio, «La igualdad ante la justicia: Desafío modernizador de algunas jurisdicciones especiales», p. 189 - 197. En: Navarro, Enrique (Editor), 2001, **20 años de la Constitución Chilena: 1981-2001**, Santiago de Chile, Ed. Jurídica ConoSur, 672 p.

embargo - no se desprende de su calidad de funcionario administrativo del Servicio²⁵.

En efecto, un breve vistazo a algunas de las normas que regulan la materia demuestra, fehacientemente, lo que estamos señalando. Ya el artículo 19 (letra b) de la Ley orgánica del Servicio de Impuestos Internos (DFL N°7, D.O. del 15 de octubre de 1980) dispone que le corresponde *a los Directores Regionales* - dentro de sus respectivas jurisdicciones - resolver las reclamaciones tributarias que presenten los contribuyentes y las denuncias por infracción a las leyes tributarias en conformidad al libro III del Código Tributario y *a las instrucciones del Director*. También se alude a esta «competencia de los Directores Regionales» en el numeral 6 de la letra b) del artículo 6, y en el artículo 115 del Código Tributario.

En otras palabras, tratándose de juicios tributarios, donde las partes están constituidas por el Servicio de Impuestos Internos y el (presunto) contribuyente infractor, quién debe resolver la controversia es uno de los Subdirectores del Servicio (el Director Regional que corresponda), es un funcionario de una de las partes, debiendo - además - resolver de conformidad con las instrucciones emanadas del Director. Esto último se encuentra ratificado, como se dijo, en el inciso final del artículo 6 del Código Tributario, donde se prescribe que los Directores Regionales, en el ejercicio de sus funciones, *deberán* ajustarse a las normas e instrucciones *impartidas por el Director*²⁶.

²⁵ Hasta el cansancio se ha denunciado los problemas que aparejan estas vinculaciones tan estrechas entre el juez tributario y la administración. Las resoluciones de la Corte de Apelaciones de Santiago citan un recordado fallo de la misma Corte 30 de noviembre de 1979: «La dificultad del sentenciador de primera instancia estriba en su doble condición de miembro del Servicio, dentro de una jerarquía y obediencia interna, y de Tribunal de primera instancia que resuelve reclamaciones. Como funcionario administrativo el Director Regional debe cumplir las instrucciones, normas y órdenes de su superior, acatando dentro de ese plano las interpretaciones administrativas del Director del Servicio; pero, como Tribunal, su papel jurisdiccional lo desliga de la dependencia administrativa y lo obliga a aplicar las reglas de hermenéutica que establecen los preceptos legales sobre la materia en el párrafo 4º del Título Preliminar del Código Civil, para que soberanamente y cómo intérprete fiel aplique una ley en su genuino sentido. Si al fallar un reclamo tributario se acoge sin más a una interpretación administrativa otorgándole la calidad de norma con valor igual o superior a la ley, estaría renunciando a su función fundamental de juzgador y, al mismo tiempo, reconocería su falta de independencia para impartir justicia ya que acataría la posición de uno de los contendientes con el sólo argumento de autoridad jerárquica superior»(En Revista *Gaceta Jurídica*, N°29, p.5)..

²⁶ El literal b) del artículo 7 de la ley orgánica del Servicio faculta al Director Nacional para interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de impuestos. Para el Director regional que no lo entienda así, se le recuerda lo prescrito en el artículo 22: «Todos los funcionarios del Servicio son de la exclusiva confianza del Director, quien los nombrará por resolución, y permanecerán en sus cargos mientras cuenten con dicha confianza, sin perjuicio de las facultades del presidente de la República». Por último, no se puede olvidar lo dispuesto en el artículo 45: «Los informes que importen un cambio de doctrina o que se refieran a materias sobre las cuales no haya precedentes, deberán ser sometidos a la aprobación del Director». Sobran los comentarios.

Con todo, los problemas no terminan con lo anteriormente expuesto. El artículo 20 del DFL N° 7 permite a los Directores Regionales (de acuerdo a las normas impartidas por el Director), autorizar a funcionarios de su dependencia, para resolver determinadas materias o para hacer uso de alguna de sus atribuciones, actuando *«por orden del Director Regional»*. Lo propio se colige - aún de forma más explícita - de la norma del artículo 116 del Código Tributario: «El Director Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando por orden del Director Regional». Vale decir, en una «jurisdicción» tributaria que no asegura - ni siquiera - las más básicas garantías de independencia e imparcialidad del juzgador, y como si no fuera suficiente atentado a una tutela judicial efectiva, se agrega otro elemento: *la delegación de funciones jurisdiccionales* por parte de los Directores Regionales en los jefes de los Departamentos Jurídicos, quienes son los que actualmente actúan - en los hechos - como jueces tributarios²⁷.

Sobre este último punto en particular, las resoluciones emanadas de la Sala Tramitadora de la Corte de Santiago precisan: «La determinación de las atribuciones jurisdiccionales de que se ha dotado a los jefes de División, Departamentos o Unidades, todos subordinados al Director Regional del Servicio, emanan de resoluciones por las cuales esta última autoridad se las delega, sin que su competencia se encuentre precisada en normas de rango legal. La circunstancia anotada ha permitido que una autoridad administrativa regional, por medio de resoluciones exentas y oficios circulares conceda, delegue, amplíe, restrinja o derogue, según estime pertinente, la atribución de competencias jurisdiccionales a funcionarios subordinados a ella, carácter discrecional y precario que se contrapone con la estabilidad y certidumbre que inspiran el establecimiento de los tribunales y precisión de su competencia, que deviene en la inexistencia del principio de legalidad y, consecuencialmente, en la transgresión de la garantía individual del debido proceso, en lo relativo a la estabilidad, certidumbre, independencia e imparcialidad del juzgador».

Pues bien, el escenario procesal descrito no puede ser más contrario a los derechos fundamentales de las personas, y sólo resulta comparable con el sistema procesal penal del Código de 1906 que, en todo caso, ya se bate en retirada según el cronograma establecido por la reforma implementada al enjuiciamiento criminal nacional. Debemos reconocer que toda esta materia nos trae a la mente el recuerdo de un fallo del Tribunal

²⁷ Véase Resolución N°136 de 24 de julio de 1981 y Oficio Circular N°3832 de 19 de agosto de 1981.

Constitucional chileno, ya clásico en estas aguas de la independencia e imparcialidad, que en 1987 se pronunció de la siguiente forma: «Este Tribunal está de acuerdo en que todo juzgamiento debe emanar de un órgano objetivamente independiente y subjetivamente imparcial, elementos esenciales del debido proceso que consagra toda la doctrina procesal contemporánea. Es más, a juicio de este Tribunal, la independencia e imparcialidad no sólo son componentes de todo proceso justo y racional, sino que, además, son *elementos consustanciales al concepto mismo de juez*»²⁸.

Lamentablemente, como ha señalado alguno, es la misma institucionalidad de la justicia tributaria nacional la que «incorpora abiertamente la parcialidad del juez como parte del sistema»²⁹. No otra respuesta permite la constatación de tratarse de un funcionario de una de las partes que, además de sus labores administrativas, debe fallar y hacerlo conforme a las instrucciones del Director. En el mismo sentido se ha señalado: «Es evidente que el Director Regional (el funcionario delegado en los hechos, no obstante su calidad de tribunal, pudiera de antemano tener mayor lealtad y preferencia por la parte por cuyos intereses normalmente vela en su calidad de funcionario. Pero de esta promiscuidad no sólo resultan confusiones de lealtades - la del juez y la del funcionario - sino también *conflictos de intereses*. En efecto, la ley número 19.041 establece en su artículo 12 un incentivo monetario para todos los funcionarios del servicio de Impuestos Internos cuando la recaudación neta en moneda nacional exceda de una recaudación base fijada para el mismo año. Este incentivo beneficia, entre otros, al Director Regional y al juez tributario. El juez, entonces, podría también tener de antemano preferencia por el Fisco ya que el resultado a favor de éste *mejora su remuneración*»³⁰.

Estos son los elementos que permiten ir configurando el exacto perfil de lo que es la jurisdicción del tributo en Chile, una jurisdicción con serias deficiencias y falencias en los aspectos más básicos de lo que conocemos bajo el nombre de garantía procesal de la tutela judicial efectiva o debido proceso. La mayor *paradoja*, sin embargo, radica en la conformidad que el Gobierno ha mostrado respecto a esta situación, centrando su pretensión reformadora no en la primera instancia de la justicia tributaria, sino en el fortalecimiento técnico de la segunda instancia. De hecho, ya en el Mensaje (Nº 178-

²⁸ Sentencia de fecha 21 de diciembre de 1987, Rol N° 46.

²⁹ Valenzuela Cori, Rodrigo, 2001, «Justicia Tributaria en Chile», Santiago, *Revista de Derecho Económico*, p. 19. Disponible en: <http://www.derecho.uchile.cl>. Consultado el 12 de mayo de 2003.

³⁰ Valenzuela Cori, Rodrigo, Op. cit., p. 17.

342) del proyecto de ley para combatir la *evasión tributaria* al respecto se señaló: «Una materia que no corresponde a las ideas matrices de esta iniciativa, pero que interesa seriamente al Gobierno, es la que se refiere a la organización y atribuciones de los tribunales encargados de conocer las causas tributarias. Es un tema de la mayor envergadura y complejidad, porque involucra el análisis y estudio de la estructura, especialización, eficiencia, acceso y oportunidad de la justicia tributaria... El sistema reseñado ha resultado, en general, eficiente. Así, en los reclamos de liquidaciones, en el curso del año 1999, los tribunales tributarios, en un 58% de los casos han aceptado parcial o totalmente la posición del contribuyente. En cuanto a los reclamos de denuncias le han dado lugar al 24% de ellos. De los reclamos de liquidaciones y denuncias en que el tribunal tributario no ha dado lugar al reclamo del contribuyente, aproximadamente el 10% han sido apelados ante las Cortes de Apelaciones. De estos casos la Corte ha fallado parcial o totalmente a favor del contribuyente en un 53% de los casos de denuncias y 26% de los casos de liquidaciones. El sistema ha originado diversas ventajas en la primera instancia. Desde luego, nos encontramos en presencia de un tribunal de derecho que debe ceñirse *estrictamente a la ley*³¹ en sus procedimientos y resoluciones y que es servido por un juez letrado, respaldado por conocimientos especiales y relevantes de aspectos jurídicos-tributarios y contables. Se entrega, además, una justicia de acceso gratuito, pues para reclamar *no se requiere de patrocinio de abogado*³², pudiendo comparecer y actuar el contribuyente personalmente. No obstante lo anterior, un adecuado sistema de justicia tributario requiere de instancias de revisión que garanticen plenamente los derechos del contribuyente. En la actualidad, las Cortes de Apelaciones cuentan con algunas limitaciones importantes para ejercer ese rol por verse obligadas a resolver sobre materias de alta complejidad, sin contar con una especialización y un respaldo técnico adecuado...»³³.

³¹ Es de público conocimiento que las múltiples instrucciones del Servicio de Impuestos Internos han dejado de ser meras interpretaciones administrativas, llegando a constituir un conjunto de normas que sobrepasan la ley, varias veces contrariándola, asumiendo el Servicio un rol legislativo que no le corresponde de acuerdo a la ley y la Constitución. Instrucciones que, por lo demás, deben ser necesariamente acatadas por el «juez tributario».

³² Es la verdadera paradoja del derecho a no contar con la asesoría y representación de un abogado en materias tan técnicas y complejas como las tributarias y, conformarse con la de un contador, situación que, dicho sea de paso, compromete - seriamente - las posibilidades de obtener resultados favorables en la segunda instancia, pues los defensores letrados se ven - en la segunda instancia - atados a líneas argumentativas de fondo deficientes, planteadas en primera instancia. En este contexto, no es poco común leer en fallos pronunciados por Cortes de Apelaciones de nuestro país, frases como la que sigue: «Las alegaciones del apelante reseñadas deben desestimarse por los sentenciadores por cuanto estas no fueron incluidas en el primitivo reclamo». En otras palabras, es la reclamación - según este criterio jurisprudencial - el momento procesal preciso en el cual se fijan irrevocablemente las excepciones opuestas por el reclamante.

³³ Disponible en <http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias>. Consultado el 12 de mayo de 2003.

Es con este diagnóstico, que estimamos parcial y - en ocasiones - derechamente apartado de la realidad, que el Gobierno se compromete a propiciar una iniciativa legal que permita perfeccionar la justicia tributaria de nuestro país. Se han publicitado algunas de sus ideas centrales que, al parecer, apuntan a corregir el sistema de justicia tributaria vigente, principalmente en lo que se relaciona con la independencia e imparcialidad que le son exigibles a quienes les corresponde resolver estos delicados asuntos. Entre ellas, destaca la designación de jueces *independientes del Servicio* como tribunal de primera instancia, los cuales no tendrán que aplicar obligatoriamente las interpretaciones administrativas de ese Servicio. Sin embargo, *aún no está claro* cual será el mecanismo de designación de estos jueces, punto esencial a la hora de asegurar verdadera independencia y autonomía, como asimismo dotarlos de personal e instalaciones que no pertenezcan al Servicio. En lo que se vincula con la segunda instancia, la iniciativa que actualmente se estudia postula *salas especializadas* en materias tributarias de las Cortes de Apelaciones. En definitiva, de lo que se trata es lograr la combinación entre la independencia e imparcialidad - necesarias en todo juzgamiento - y la capacidad técnica y especialización, que en este tipo de materias adquieren un rol fundamental.

Para nosotros, no es otra cosa que intentar extender a la justicia tributaria las mínimas exigencias de un *Estado de Derecho*, con la finalidad de respetar - a todos - las garantías procesales básicas que aseguran la Constitución Política y los Tratados Internacionales sobre DDHH ratificados por Chile y que se encuentren vigentes³⁴. Ahora, claro está, mientras no se apruebe la iniciativa legal propuesta los atentados reseñados seguirán materializándose en perjuicio, generalmente, de los contribuyentes y empresas de menores recursos, sin capacidad económica para afrontar los costos de una defensa jurídica en segunda instancia. En fin, en el ínter tanto seguiremos con la aparente justicia tributaria que se ofrece a los contribuyentes, en otras palabras, una justicia del tributo que no constituye un sistema de frenos y contrapesos serio frente al

³⁴ Así se ha señalado: «No hay lugar, en el Estado de Derecho, para un poder soberano, es decir, para un poder sustraído a toda regla...; de forma que en un Estado de Derecho el poder financiero, al igual que cualquier otra manifestación del poder político, debe ejercitarse en el marco del Derecho, esto es, del Ordenamiento jurídico en su conjunto (y no sólo en el de las concretas normas jurídicas, conforme a los postulados del hoy definitivamente superado positivismo legalista). Es, pues, el Ordenamiento jurídico en su totalidad el que debilita el ejercicio del poder financiero en sus múltiples manifestaciones. Siendo cometido esencial del derecho Financiero... el de hacer posible la sujeción del Poder al Derecho, asegurando su efectiva juridificación y control, el estudio de los límites jurídicos del poder financiero se confunde... con el estudio del derecho financiero en su totalidad» (Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel y; Tejerizo López, José M., 1995, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, Sexta edición revisada y puesta al día, p. 228).

Poder tributario estatal, una justicia que no permite el juego limpio, en definitiva, una justicia donde no existe verdadera igualdad de armas entre las partes³⁵.

V. A MODO DE CONCLUSIÓN

Coincidimos con aquellos que destacan la importancia de bien común o general que sostiene la recaudación de los tributos por parte del Estado. Coincidimos también con los que denuncian la especial dificultad que comprende la búsqueda de un efectivo equilibrio en materias como las que propone la jurisdicción tributaria.

Sin embargo, ante la evidente tensión de derechos e intereses que nos propone esta cuestión, la decisión - a estas alturas del desarrollo de los derechos fundamentales de las personas - debiera ser más o menos clara en favor del establecimiento de un efectivo sistema de control o frenos al Poder Tributario que debe situarse primero en la ley, pero luego - y no con menor importancia - en la jurisdicción, actividad integrada no sólo por un aspecto *objetivo*, el enjuiciamiento en sí, sino también por otro *subjetivo* que exige que dicho enjuiciamiento se desarrolle por un órgano enteramente independiente que forme parte del Poder Judicial, siendo claramente ajeno a la Administración.

Pues bien, es patente que esta independencia orgánica y jerárquica no la posee nuestro Tribunal tributario nacional (Director Regional del Servicio y funcionarios delegados) que, a pesar de su denominación de tribunal, no reúne los elementos básicos y consustanciales que permitan identificar allí - en rigor - a un tribunal de verdad. Decir que no se afecta el derecho de acceso a la jurisdicción y a un proceso justo por parte de los contribuyentes es derechosamente faltar a la verdad; un mero cumplimiento formal de garantías procesales no basta para los efectos de asegurar - realmente - el acceso de las personas a una jurisdicción que permita el desarrollo de un proceso tributario justo, donde ambas partes posean igualdad de armas, donde se permita el juego limpio, donde

³⁵ Dejamos expresa constancia que no hemos querido realizar una enumeración exhaustiva de todos los defectos que contiene nuestro sistema de justicia tributaria. Sólo nos hemos centrado en el problema surgido a propósito de la falta de independencia e imparcialidad que le afecta. En este sentido se ha señalado por la doctrina constitucional: «Este cuerpo legal (refiriéndose al Código del Tributario), aun cuando señala normas de procedimiento que atestiguan cierto cumplimiento a los requerimientos del debido proceso, a saber, notificación de la acción tributaria, emplazamiento, recepción de la prueba, su análisis y revisión de la sentencia por un tribunal ordinario, dista de establecer una relación judicial en que las partes se encuentren en un plano de igualdad real, todo ello desde el momento que el juez tributario de primera instancia depende de una de tales partes»(Véase: Evans, Eugenio, Op. cit. p. 194).

- en definitiva - se brinde efectiva tutela judicial a aquella parte que, *a priori*, se manifiesta como la más débil en este tipo de procesos³⁶. El contribuyente (presunto) infractor de la ley tributaria.

Se trata, a nuestro juicio, de adoptar una decisión, cual es, el situar el tema de *la dignidad de la persona humana y sus derechos fundamentales* por encima de cualquier otra consideración, incluso frente a requerimientos que pudieran resultar tentadores a la hora de imponer - el Estado - limitaciones a los derechos de los contribuyentes o al momento de estatuir procedimientos legales que no garantizan la efectiva igualdad de armas entre las partes de un proceso tributario, como lo es sin duda el problema del interés público general comprometido en la recaudación de tributos.

Trata también, como olvidarlo, de obtener que el *Estado de Derecho* y sus exigencias se extiendan por toda actuación del Estado, sin dejar aspectos exentos o liberados. En fin, se trata de *combinar* - adecuadamente - lo que es el interés de la comunidad con el interés del sujeto contribuyente lo que, al igual que lo que acontece en materia procesal penal, exige el establecimiento de procedimientos que reflejen objetivamente un juego limpio e igualdad de armas, donde el Estado - de hecho superior - no se aproveche de esa superioridad al momento de enfrentarse judicialmente con sus ciudadanos.

Lo que se exige en esta materia, entonces, es el ejercicio correcto y constitucional de las funciones jurisdiccionales, nada más ni nada menos. No basta, por tanto, con la existencia de órganos que - bien, mal o regular (con buena o mala intención) - ejerzan actividades que puedan - sin rigor - denominarse «jurisdiccionales o judiciales», sino que lo que se exige por el derecho de acceso a la jurisdicción y a un proceso justo es que dicha función sea asumida por «órganos efectivamente jurisdiccionales», integrantes del Poder Judicial, cuyos miembros - letrados - sean inamovibles, que tengan la misión de conducir, conocer y resolver un proceso ajeno, donde se discutan intereses distintos a los propios, donde quién deba decidir no comparta las calidades de juez y de parte, en

³⁶ Si uno pone atención en las resoluciones anulatorias de los procesos tributarios, repiten una y otra vez los elementos que se identifican en un debido proceso, elementos entre los cuales ciertamente se incorpora aquel que exige el establecimiento de los tribunales en forma permanente por el legislador y con anterioridad a la iniciación del juicio, el que deberá ser seguido ante un juez imparcial, dentro de un procedimiento contradictorio, bilateral y con igualdad de derechos para las partes, que permita exponer adecuadamente las pretensiones, defensas y oposiciones, en su caso, haciendo posible el ofrecimiento, aceptación y recepción de los medios de prueba en que aquellas se fundan, obteniendo una decisión por un juzgador imparcial e independiente.

fin, donde se asegure la mínima igualdad procesal y los jueces - como dijo Couture - sirven efectivamente a la justicia por sí misma y no en base a otros intereses o motivaciones.

De allí la importancia que la reforma que se estudia a la normativa tributaria nacional se haga cargo de estos serios problemas; de lo contrario, la seriedad seguirá presente sólo en los problemas y no en los frenos y límites que se deben imponer a los Poderes del Estado en general y al Poder Tributario en particular en un verdadero Estado de Derecho. En otras palabras, lograr que en materia tributaria la efectividad de la tutela judicial no se ponga en entredicho por la falta de independencia del juzgador, asegurar el concurso e intervención de un tribunal independiente e imparcial que refleje la vigencia del derecho. Para ello, se debe comenzar de una base: la función jurisdiccional debe estar reservada a órganos judiciales, que estén ubicados dentro del Poder Judicial, de manera que sean efectivamente independientes de la Administración la que ya no estará facultada para conocer las controversias en calidad de juez³⁷. Por cierto, los jueces que deban conocer y resolver estos conflictos deberán estar dotados del conocimiento técnico y especialización que requieren estas materias.

Sólo respetando estas mínimas garantías de independencia e imparcialidad (integrantes del concepto de debido proceso)³⁸ podremos hablar de verdaderos mecanismos de protección jurisdiccional del contribuyente que garanticen la efectiva vigencia y realización del derecho, tarea en la cual el Estado (en el ejercicio de la actividad jurisdiccional), se sustituye a la voluntad de las partes en conflicto³⁹, sustitución que para ser efectiva y real requiere de un órgano jurisdiccional independiente e imparcial designado conforme a texto legal expreso. En fin, de allí la importancia (como señal de alerta) de las resoluciones de la Corte de Santiago que sirvieron de excusa a estas líneas y permiten imaginar (a pesar del retroceso que significa la posición de la Corte Suprema) a la justicia como el principal límite jurídico al Poder Tributario: sin la garantía del acceso a ella, en las condiciones expuestas, la potestad del Estado en estas materias no tendrá frenos más allá de los meramente formales.

³⁷ «La igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos, tal como se encuentra formulada en la carta fundamental, exige de parte del legislador instituir tribunales tributarios independientes queden garantía de objetividad e imparcialidad a las partes que ante ellos litigan. Hoy existe la percepción generalizada en el sentido de que los tribunales tributarios son meros ejecutores judiciales de los criterios interpretativos de la Administración central del Estado y, por lo tanto, el acceso igualitario y la resolución justa de los conflictos de esa especie sólo comienza cuando ellos son revisados por los magistrados de los Tribunales superiores de justicia» (Evans, Eugenio, Loc. cit.).

³⁸ Véase Tavolari, Raúl, 2000, El proceso en acción, Santiago de Chile, Ed. Libromar, p. 537.

³⁹ Spila García, Rubén, Op. cit., p. 36.