

CODIGO TRIBUTARIO

Por *Augusto Parra Muñoz*
Profesor de la Escuela de Derecho
Universidad de Concepción.

1.- El Código Tributario contempla, en su Libro III, diversas normas de orden procesal. En una parte de ellas determinan los órganos jurisdiccionales llamados a conocer de las materias a que se refiere; por otra, señalan y reglamentan una serie de procedimientos de reclamación de los actos de la administración tributaria o de aplicación de ciertos impuestos, procedimientos sancionatorios a quienes incurren en las infracciones y delitos que el Código tipifica y, por último, procedimientos para el cobro compulsivo del crédito fiscal.

En éste trabajo se formularán algunas sugerencias de carácter general y algunas observaciones concretas a los procedimientos referidos.

I.- OBSERVACIONES GENERALES

2.- Nuestro Código ha optado por una organización jurisdiccional en cuya base se encuentran, por regla general, los propios órganos de la administración. Más comúnmente atribuye a las Cortes de Apelaciones la calidad de tribunal de segunda instancia en las materias que nos ocupan, pero se encarga de marginar expresamente su posible intervención en el procedimiento sancionatorio especial contemplado en el artículo 165. Por ex-cepción, ha organizado tribunales especiales, para conocer en segunda instancia de los reclamos de avalúos de los bienes raíces (artículo 121).

Los Tribunales Ordinarios aparecen excepcionalmente revestidos de competencia para conocer de algunas materias en primera o única instancia,

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

cual ocurre en las situaciones previstas por los artículos 117, 118, 119, 163, 166 y, de una manera parcial y bastante relativa, en el procedimiento ejecutivo contemplado en el Título V del Libro III del Código.

Podría afirmarse, entonces, que nuestra legislación instituye una jurisdicción mixta: administrativa, para el conocimiento de la primera instancia; y judicial, para la segunda instancia. Encargada aquélla a los propios órganos de la administración tributaria (Directores Regionales o Administradores de Zona y Tesoreros Comunales); y ésta a los Tribunales Ordinarios (Cortes de Apelaciones). La Corte Suprema, en cuanto tribunal de casación, representa el extremo superior de una curiosa figura geométrica, cuya forma se da por la existencia de un número mayor de tribunales de segunda instancia que de primera (al menos como regla general). Ello nos parece a todas luces inconveniente. Así lo han entendido otras legislaciones que se han inclinado por la existencia de Tribunales Especiales, independientes de la administración y, aunque no siempre integrados en el Poder Judicial, claramente dependientes del respectivo Tribunal Supremo.

Confirman este aserto, entre otras, las siguientes legislaciones: el Código Fiscal Mexicano (*); el Código Tributario Peruano (**), y el Código Tributario Boliviano (***) de fecha más cercana. Todos ellos crean un Tribunal Fiscal con un ámbito de competencia más o menos extensa. La Ley General Tributaria Española (***), por su parte, crea y reglamenta jurados tributarios, anexas a los tribunales especiales encargados del contencioso administrativo.

En general estos sistemas, al igual que el francés (***), consultan recursos administrativos (revocatoria), pero ellos no excluyen la intervención de los Tribunales especiales ni constituyen instancia.

Idéntica posición asume el Modelo del Código Tributario para América Latina (****), cuyo artículo 175, en sus dos versiones alternativas, dispo-

(*).- Artículo 169 Código Fiscal de la Federación; Edit. Porrúa. 1967.

(**).- Artículos 106 y siguientes. Código Tributario Peruano. Enrique Noriega del Valle, 1967.

(***).- Artículos 181 y siguientes. El Código Tributario Boliviano. Carlos Castañón Barrientos. 1972.

(**).- Véase Ley General Tributaria. Narciso Amoros, Madrid. 1967.

(***).- Code General des Imports. artículo 1931 y siguientes. Dalloz, 1967.

(****).- Modelo de Código Tributario. Programa de Tributación OEA/BID, Washington, 1967.

ne que el conocimiento y decisión de las controversias tributarias corresponderá a un tribunal colegiado, especializado e independiente de la administración activa. Sus autores expresan en la exposición de motivos que "la orientación del proyecto... responde a los principios de la garantía jurisdiccional y de la igualdad de las partes, entendiéndose por tales el derecho del contribuyente a que las diferentes controversias que puede mantener con el Fisco sean resueltas siempre por un juez idóneo, ajeno a la administración activa, dentro de un proceso en que ambas partes actúen con iguales posibilidades de alegación y defensa. Las excepciones a estas soluciones deben considerarse privilegios y, en consecuencia, ser objeto de una previsión legal expresa". Agregan que de éste modo hacen suyas las Conclusiones votadas en las II Jornadas de México de 1958.

La tendencia de todas esas legislaciones es que esos mismos tribunales conocen de los procedimientos sancionatorios, salvo que se trate de delitos tributarios sancionados con penas corporales -caso en el cual se reconoce la competencia de los Tribunales Ordinarios- o de la ejecución forzada de la obligación tributaria- caso en el cual predomina la tendencia de dar competencia a los propios Tribunales Ordinarios. (*)

Si no resulta defendible en el plano de los principios, la solución dada por nuestra legislación ¿se revela conveniente en la práctica?. Con base en nuestras propias experiencias profesionales, nos vemos obligados a contestar negativamente. En efecto, la tendencia natural de los Directores Regionales, en cuanto tribunales de primera instancia, es a desestimar las reclamaciones de los contribuyentes o a desentenderse de sus alegaciones y defensas en los procesos sancionatorios, rodeando a las acciones previas del Servicio de una presunción de veracidad que norma alguna les confiere.

Si se agrega a ello -particularmente cuando se trata del procedimiento sancionatorio especial del artículo 165 del Código - la falta de garantías procesales acordadas por el legislador al contribuyente; la improcedencia del recurso de queja, conforme a una jurisprudencia bastante reiterada; la inclinación de las Cortes de Apelaciones a hacer suyas las sentencias de los tribunales de primera instancia; la discrecionalidad para abrir o no términos probatorios o disponer otro tipo de diligencias solicitadas por el contribuyente, etc..., ha de convenirse que la situación actual es inconveniente e injusta.

Podría pensarse, sin embargo, que el sistema es eficiente, funciona adecuadamente y sin costos adicionales. Pero, para juzgar sobre ambos extremos, habría que saber con qué celeridad los asuntos son conocidos y re-

(*) .-Así ocurre por ejemplo en las legislaciones bolivianas, peruana, y en el Código Fiscal de la Prov. de Buenos Aires (Edit. Fides, 1976), que hacen reclamables o recurribles las sanciones aplicadas por la administración. El Proc. Ejecutivo del Cód. Peruano (Cap. VI. Libro II) y el Modelo OEA/BID, en cambio, no se pronuncian expresamente, pero su análisis conduce a la misma conclusión.

sueltos, cuántas veces es necesario acudir a tribunales superiores para poder materializar una verdadera defensa, qué cantidad de personal se destina específicamente a la función jurisdiccional, etc... Estamos persuadidos de que si se dispusiera de datos estadísticos sobre el particular nos llevaríamos en tal punto una sorpresa.

Refiriendo el problema exclusivamente a las reclamaciones conocidas por la V Dirección Regional del Servicio entre los años 1970 y 1972, en una Memoria reciente se evidencia, entre otras cosas, que el grueso de las causas se forman en primera instancia un año después de haberse iniciado; que en ellas un pequeño porcentaje obtiene éxito total (17% en la muestra), un número mayor (31%) alcanza éxito parcial y el resto es rechazado en todas sus partes; y que los tribunales de segunda instancia confirman las sentencias aprobadas en un 85% de los casos, tendencia que se mantiene en las casaciones. (*)

Habrà de convenirse, por lo demás, en que si la estructura jurisdiccional funciona de manera inadecuada en materia de reclamaciones, en materia penal tributaria el problema se agrava considerablemente y no mejora ostensiblemente en cuanto se refiere al juicio ejecutivo. Las manifestaciones más relevantes del problema están en la relativa indefensión del contribuyente, en la lentitud de los procedimientos (al menos en cuanto se refiere a los de reclamo) y en la falta de independencia o de adecuada especialización de los tribunales.

Por ello, siguiendo la tendencia ya anotada del Derecho Comparado, nos inclinamos sin reserva por un sistema jurisdiccional distinto. En su base, como tribunal de única instancia, debe existir un tribunal colegiado y especializado, independiente de la administración e integrado con rango de Corte de Apelaciones al Poder Judicial. Sus fallos deben ser susceptibles de casación y en contra de sus miembros debe ser procedente la queja. Uno de éstos tribunales sería necesario, a lo menos, en cada región del país. Como se comprenderá, no interesa ahora detallar su integración ni su funcionamiento, pero sí subrayar que en su existencia vemos una adecuada solución a los problemas planteados y que, para ello, su competencia debe extenderse al conocimiento de todas las controversias que se originen en la aplicación de la ley tributaria y particularmente a las reclamaciones que se dirijan en contra de los actos de la administración que obedezcan a tal propósito, incluyendo el conocimiento de las denuncias por infracciones a la ley tributaria. A éste mismo tribunal debiera corresponder la persecución de la responsabilidad por delito tributario y el paso de los antecedentes a la Justicia Ordinaria.

3.- Las circunstancias anotadas han llevado a algunos contribuyentes

(*).- Carmen Asenjo y Valentina Salvo. "Algunos aspectos procesales de la labor Resolutiva de la Dirección Regional Sur del S.I.I., Años 1970, 1971 y 1972". Memoria de Prueba, Universidad de Concepción. 1976.-

a buscar la revisión de resoluciones (particularmente de las que aplican sanciones de conformidad al artículo 165 y por la infracción tipificada en el artículo 97, N° 10, del Código) a través del recurso de protección. Si es claro que tal recurso procede cada vez que una persona sufre "un agravio producido por un tercero, sea un sujeto privado (natural o jurídico), sea una autoridad (legislador y administrador, especialmente) "que le signifique la privación o limitación o la simple amenaza de que ello ocurra, de alguno de los derechos y libertades que expresamente señala el artículo 2 del Acta Constitucional N° 3 (*), no parece igualmente claro que el pueda utilizarse para impugnar resoluciones judiciales; y ese carácter debe atribuirse a las que dictan los Directores Regional o Administradores de Zona de Impuestos Internos cuando -como lo han reconocido la doctrina y la jurisprudencia nacional- actúan en calidad de tribunal, es decir, en todas las situaciones previstas en el Libro III del Código Tributario.

4.- Nuestra legislación tributaria, al implementar el sistema de declaración y pago simultáneo o al basar la determinación del impuesto en la declaración del contribuyente y otorgar al Servicio amplias facultades fiscalizadoras para revisar posteriormente tales actos y los antecedentes en que se fundan, impone a aquél una delicada tarea. Para no equivocarse y no verse afectado por liquidaciones y reliquidaciones posteriores, con su secuela de reajustes, intereses moratorios y eventualmente multas, aquél debe interpretar cuidadosamente la ley tributaria; seguir la interpretación administrativa con el mayor rigor posible y acatar las normas que muchas veces crea la administración, a despecho de las facultades que le da el ordenamiento jurídico.

Discrepar de la interpretación administrativa implica, entonces, un riesgo y tiene un costo eventual no despreciable.

Eliminar tales peligros, dar seguridad al contribuyente y a la propia administración en el desarrollo de la relación jurídico-tributaria, garantizar eficazmente la legalidad que debe informarla, es una tarea que la legislación tributaria no puede dejar de abordar. De ahí que se hayan establecido y reglamentado mecanismos de consulta, es decir fórmulas que previenen controversias eventuales entre las partes de la relación mencionada, fijando anticipadamente el exacto sentido y alcance de una norma tributaria. En general, las legislaciones ordenan que la consulta sea absuelta por el órgano administrativo correspondiente. Así ocurre en el Código Tributario Peruano (Libro II, Capítulo V, artículos 93 y siguientes), en el mexicano (artículos 91 y 92) y, el Modelo de Código Tributario para América Latina (Capítulo VI, del título IV, artículos 166 y siguientes). Tales legislaciones fijan plazos para que la administración emita su pronunciamiento, asocian a la consulta efectos suspensivos o de otra índole en la obligación tributaria misma y estatuyen formas de aprobación o rechazo automático y eventualmente recursos en contra de la interpretación oficial.

(*).- Véase sobre el particular. "Amparo Judicial y Recurso de Protección, Eduardo Soto Kloss, en "El Mercurio", 21 de Noviembre de 1976.

En el derecho chileno -a diferencia de lo que ocurre con otras áreas de la administración, en que la interpretación proviene de un órgano de origen constitucional e independiente del Poder Central, como es la Contraloría-, sin que la consulta haya sido especialmente legislada, ha de acudir a la Administración para obtener una determinada interpretación de la ley tributaria (específicamente, corresponde a los Directores Regionales absolver tales consultas, conforme al artículo 6, letra B, N° 1 del Código). En la práctica éste no es un mecanismo de uso frecuente y sus resultados no son halagadores. El contribuyente ha de acatar la interpretación genérica proveniente de la superioridad del Servicio y -si discrepa de ella- asumir los riesgos y costos ya señalados reclamando de la aplicación que en su caso particular se hubiere dado a la ley. Pero nuestro Código contiene una novedad, utilizada muy escasamente pero no por ello de menor valor, al establecer en sus artículos 158 a 160 un procedimiento preventivo para obtener de los Tribunales Ordinarios la interpretación de la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, con relación a casos concretos.

Esto nos permite plantear la conveniencia de crear instancias preventivas que realmente permitan evitar controversias tributarias. A nuestro entender, puede ser función del Tribunal propuesto en el punto 2 el pronunciarse sobre la interpretación de la norma tributaria, oyendo previamente al Servicio, cada vez que el contribuyente lo solicite. Se argumentará que semejante alternativa implica poner a un Tribunal en la necesidad de emitir anteladamente opinión sobre las materias de que más tarde deberá conocer en su rol específico. Sin embargo, atendidas las particularidades de la materia tributaria y el papel que la Ley impone al contribuyente en la determinación del impuesto, es la controversia misma la que se adelanta, con evidentes ventajas para la sociedad y sus componentes.

II.- REVISIÓN CRÍTICA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE RECLAMACIÓN.

5.- Nuestra legislación contempla un procedimiento general y procedimientos especiales de reclamación. El primer aspecto por analizar es, en consecuencia, si tal diferenciación debe mantenerse o si, por el contrario, es posible cubrir todas las alternativas a través del solo procedimiento general.

Los procedimientos especiales que contempla nuestra legislación (reclamo de avalúos, de impuestos a las herencias y donaciones y de impuesto de timbres) vienen determinados por la naturaleza y características de los tributos a que ellos se refieren o por la naturaleza especial del propio procedimiento (carácter preventivo del tercero de los citados). Encuentran en tales rasgos justificación suficiente y deben, por lo tanto, ser mantenidos.
(*)

(*).- En cuanto al de Timbres su supresión debe producirse si se acogen las iniciativas postuladas en la parte general de este trabajo.

6.- El procedimiento general de reclamaciones, en cambio, debe sufrir modificaciones, a lo menos en los puntos siguientes:

a) Oficializar su ordenación, fijando plazo a cada una de sus etapas. Actualmente ha sido la Dirección del Servicio la que, a través del Manual ha reqlamentado éste aspecto, lo que resulta inconveniente y se traduce en la práctica en una prolongación del procedimiento más allá de márgenes racionales (*);

b) obligatoriedad del período de prueba, cuando el contribuyente lo solicite;

c) fijación del plazo para la dictación de sentencia, modificando al efecto el artículo 135 y disponiendo que, si la sentencia no se dicta en el plazo legal de reclamación, se entiende rechazada y se confiere apelación de pleno derecho (esto, mientras subsista la actual estructura de los tribunales);

d) suspensión de la ejecución durante toda la secuela del reclamo;

e) procedencia plena de las sanciones procesales habituales, esto es, del abandono de la instancia, deserción, prescripción de la apelación, etc...

En tales condiciones parece evidente que la casación de forma (y la de oficio) deben ser procedentes.

7.- Como hemos postulado en los incisos de éste trabajo (supra N° 2) el procedimiento debe desarrollarse en una única instancia, siendo sólo revisable la sentencia por la vía de la casación y, consecuencialmente, a través de la intervención del Tribunal Supremo.

El hecho de sostener, al mismo tiempo, que el Tribunal Fiscal -para otorgarle alguna denominación provisoria -debe ser colegiado y que a cargo de él debe estar la tramitación íntegra del procedimiento en esa única instancia, pudiera suscitar críticas basadas en los problemas que ello acarrearía. Pero es fácil advertir que las resoluciones tendientes a dar curso progresivo al procedimiento pueden ser adoptadas por el tribunal mismo y diligencias tales como la recepción de la prueba - especialmente la de testigos o la absolución de posiciones -ser cometidas a uno de sus miembros. La experiencia que en tal sentido nos ofrecen nuestros actuales tribunales colegiados permite disipar dudas al respecto.

(*) .- En la Memoria citada en 8 se prueba, por ejemplo, que la etapa de mayor duración es la del Informe del Inspector fiscalizador, llegando en no pocos casos a lapsos superiores a cinco meses y hasta veinte.

III.- REVISION CRITICA DE LOS PROCEDIMIENTOS SANCIONATORIOS.

8. Nuestro Código contempla un procedimiento general para la aplicación de sanciones por la Administración (art. 161) y dos procedimientos especiales, de aplicación administrativa (art. 165) uno y judicial el otro (art. 166). Contempla, además, modificaciones a las reglas contenidas en los Libros I y II del Código de Procedimiento Penal para todos aquellos casos en que la justicia ordinaria debe conocer de delitos tributarios (pena corporal). Respecto de éste último solo reiteramos ahora que, a nuestro entender, el procedimiento debe ser consecuencia de una decisión previa del Tribunal Fiscal y que, por lo mismo, ninguna facultad debe reservarse a la Administración en cuanto al inicio y conclusión de él. De ese modo se garantiza en mejor forma la eficacia de la ley y el igual tratamiento frente a ella de quienes se encuentran en idéntica situación jurídica.

9.- En cuanto a los procedimientos administrativos actuales, postulamos la integral derogación del consagrado en el artículo 165 y algunas modificaciones menores al procedimiento contemplado en el artículo 161. El procedimiento especial del artículo 166 es consecuencia de las particularidades en la determinación del impuesto al que se refiere (el a las asignaciones hereditarias y donaciones) y es de fácil compatibilización con el desplazamiento de competencias que venimos sosteniendo.

A despecho del epígrafe del párrafo 2° (procedimientos especiales para la aplicación de ciertas multas") el procedimiento del artículo 165 permite la aplicación de varias sanciones, entre las cuales destaca la clausura, y la resolución que en él se dicta constituye, además, un antecedente o elemento en la configuración del delito tributario que tipifica el N° 10 del artículo 97.

Al celo excesivo con que ha procedido el legislador respecto a las infracciones comprendidas en aquella disposición, se añade un procedimiento que, en los hechos, no es más que una apariencia, en la que el infractor carece de garantía y en la que el sancionador actúa en base a instrucciones que sustituyen el criterio con que todo juez debe actuar y que sirven de escudo a arbitrariedades monstruosas.

Los efectos que se siguen de la resolución o que, eventualmente, derivan de ella; la ausencia de recursos; la circunstancia de que los propios contribuyentes hayan acudido al recurso de protección en algunos casos, ... son índices reveladores de que estamos frente a un procedimiento aberrante, que no constituye en manera alguna ese "debido proceso legal" (due process of law) de que hablan los textos constitucionales y que abre ancho y peligroso campo a la arbitrariedad administrativa.

10.- El procedimiento general (contemplado en el artículo 161) debe ser de conocimiento del Tribunal Fiscal y sus resoluciones ser impugnables sólo por la vía de la casación.

IV.- REVISIÓN CRÍTICA DEL PROCEDIMIENTO EJECUTIVO.

11.- El título V del Libro III contempla un procedimiento ejecutivo especial (del cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero), con el fin de hacer más expedito el cobro y percepción de los tributos. Pero ese procedimiento no es la sola manera de hacer efectivo el crédito fiscal, pues el artículo 198 aplicable a los deudores comerciantes permite también al Fisco pedir la declaratoria de quiebra de ellos cada vez que se encuentren en mora en el pago de una obligación tributaria (¡cualquiera sea el impuesto en que ella se origine!).

La posibilidad contemplada en el artículo 198 nos parece criticable, tanto porque no es una norma de general aplicación, cuanto por su amplitud y carácter intimidatorio. Mucho más acertado era el artículo 198 preexistente, cuya sustitución ha dejado en la penumbra el problema de si el Fisco debe hacer valer el crédito fiscal -como un acreedor más en la quiebra ya declarada del deudor- o si conserva la posibilidad de ejecutar en procedimiento separado.

12.- El procedimiento ejecutivo mismo, la forma en que es conocido y el tribunal competente al efecto, nos parecen también criticables.

En cuanto al tribunal de primera instancia, un típico tribunal compuesto o complejo, éste se integra en fases sucesivas por el Tesorero Comunal correspondiente, el Abogado Provincial de Tesorería y el Juez de Letras de Mayor Cuantía. Ninguna ventaja se obtiene con tal estructura y, a nuestro entender, ella debe sustituirse por la competencia plena y excluyente de los Tribunales Ordinarios. Esa sola modificación trae aparejada la de las normas procesales contenidas en el Título que comentamos.

Nos preguntamos, ¿no bastaría con disposiciones que configuren el título ejecutivo y limiten las excepciones que puede oponer el ejecutivo, como hace el Modelo de Código Tributario para América Latina, dando en lo de más aplicación al procedimiento ejecutivo para el cobro de obligaciones de dar que contempla el CPC? (*)

Si a esas normas se agregan las que encomiendan al Departamento de Combranzas de Tesorería la misión de hacer efectivos los créditos fiscales y las que dan a los recaudadores fiscales el carácter de ministros de fe o, más bien, de receptores (aunque con facultades más amplias), creemos que los resultados serían iguales o superiores a los que actualmente se obtienen, pero con efectivas garantías procesales para los ejecutados y sin privilegios innecesarios para la Administración.

(*) .- Modelo...., Título V, Capítulo IV, artículos 185 a 188.