

EXPERIENCIA COMPARADA DE LOS TRIBUNALES CONTENCIOSO ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA: POSIBLES LINEAMIENTOS PARA UNA FUTURA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA EN CHILE
COMPARED EXPERIENCE OF THE CONTENTIOUS-ADMINISTRATIVE COURTS EN TAX MATTERS: POSSIBLE GUIDELINES FOR A FUTURE TAX AND CUSTOMS JURISDICTION IN CHILE

Patricio Casas Farías*

RESUMEN: El pleno de la Convención Constitucional en Chile ha incorporado dentro de la propuesta para una nueva Constitución en Chile normas permanentes y transitorias en virtud de las cuales crea los nuevos tribunales administrativos, los que se generan a partir de la fusión -entre otros- de los actuales tribunales tributarios y aduaneros (TTA). El presente trabajo tiene por propósito revisar la experiencia comparada de algunos países en los cuales la justicia tributaria y aduanera se ha incorporado dentro de una jurisdicción contenciosa administrativa *general*, a fin exponer cuáles podrían ser las consecuencias en Chile de aprobarse una estructura similar -ya sea a partir de la aprobación de una nueva Constitución o bien de una reforma distinta- y proponer las principales consideraciones que se deberían tener para su establecimiento.

PALABRAS CLAVES: tribunales administrativos, derecho comparado, tribunales tributarios y aduaneros, justicia tributaria.

ABSTRACT: *The plenary of the Constitutional Convention in Chile has incorporated in the proposal for a new constitution in Chile permanent and transitory articles with the purpose of creating the new administrative courts, which are generated from the merger -among others- of the TTAs. The purpose of this paper is to review the comparative experience of some countries in which tax and customs justice has been incorporated within a general contentious administrative jurisdiction, in order to explain what the consequences could be in Chile if a similar structure would be approved -either through the approval of a new constitution or a different reform- and to propose the main considerations to be taken into account for their implementation.*

KEYWORDS: *contentious-administrative courts, comparative law, tax and customs courts, tax justice.*

1. CONTEXTO

A la fecha de conclusión del presente artículo, nuestro país se encuentra *ad portas* de un plebiscito de salida programado para el próximo 4 de septiembre de 2022, en virtud del cual se decidirá sobre la aprobación o rechazo de la propuesta de una nueva Constitución Política de la República en Chile.

El resultado de esta votación podría generar, sin duda, múltiples cambios en nuestro sistema de justicia actual al modificar una serie de reglas y principios que afectan distintas áreas del derecho.

* Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Magíster en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Profesor Invitado de Postgrado en las Facultades de Derecho de la Universidad de Chile y Universidad Adolfo Ibáñez. Abogado Senior en Fischer & Cía. Correo electrónico pcasasf@ug.uchile.cl. Recibido el 2 de julio 2022, aceptado el 20 de julio de 2022.

En este contexto, el pleno de la Convención Constitucional ha aprobado, como propuesta, la fusión de los actuales tribunales tributarios y aduaneros (TTA) en los nuevos tribunales administrativos, dentro de un plazo de tres años a partir de la entrada en vigencia de la nueva Constitución Política de la República.

Durante los últimos meses, hemos sido testigos de cómo los medios de comunicación escrita han reproducido las opiniones de distintos actores del sistema tributario, abogados especialistas en materia tributaria, académicos de distintas universidades, asociaciones gremiales como la International Fiscal Association (IFA), el Instituto Chileno de Derecho Tributario (ICHDT) y la Asociación Nacional de Magistrados de los Tribunales Tributarios y Aduaneros de Chile (ANMTTACH), entre otros, en las cuales se ha planteado cuáles serían, a juicio de cada una de ellas, las consecuencias de fusionar los actuales tribunales tributarios y aduaneros.

Este trabajo pretende abstraerse de consideraciones políticas -o gremiales- respecto a las normas planteadas por el pleno de la Convención Constitucional y de la conveniencia de aprobar o rechazar el proyecto de Constitución, para centrarse en aspectos técnicos sobre la propuesta normativa que involucra la fusión de los TTA en los nuevos tribunales administrativos y exponer cuál es la estructura de la jurisdicción tributaria y aduanera que funciona actualmente en otros países, en especial respecto a aquellos en que la misma se encuentra dentro de tribunales contencioso administrativos generales.

Cabe señalar que, desde hace varios años, una parte de la doctrina nacional e incluso la Excelentísima Corte Suprema¹ han planteado la necesidad de contar con un procedimiento

¹ Al respecto se han escrito múltiples artículos de doctrina y realizado distintos eventos para profundizar la discusión como el Ciclo de Conversaciones sobre “Unificación del Procedimiento Administrativo”, efectuado por la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile y organizado en conjunto con el Consejo de Defensa del Estado los días 14 y 19 de octubre de 2019 con el propósito de analizar el estado actual del proceso contencioso administrativo en Chile, que contó con la participación de ministros de Estado, ministros de la Excelentísima Corte Suprema, así como distintos expertos en derecho procesal y administrativo como Luis Cordero, Cristián Maturana, Enrique Navarro, Cristián Román, Alejandro Romero, Juan Carlos Ferrada, Flavia Carbonell, entre otros. Comunicaciones Facultad de Derecho (2020). Sólo para ilustrar que la discusión lleva muchos años, cabe recordar el discurso de apertura del año judicial de la Excelentísima Corte Suprema del año 2011, presentado por el ex presidente y ministro del Máximo Tribunal, don Milton Juica, que se centró precisamente en la necesidad de unificar el contencioso administrativo. En la misma línea, el profesor Luis Cordero, en una columna de análisis jurídico escrita en *El Mercurio Legal*, reconoció en el año 2016 que “la inexistencia de un contencioso administrativo es una de las grandes deudas del derecho administrativo nacional [...]”. Sitio web de la Universidad de Chile (2022).

contencioso administrativo general² que permita unificar todos aquellos procedimientos³ que se encuentran dispersos en distintos cuerpos normativos para dar cierta coherencia procesal al sistema nacional⁴.

Para autores como Luis Cordero Vega⁵ existe una atomización institucional respecto al procedimiento administrativo (que a su juicio debe ser corregida a través de la creación de un contencioso general) que se ha producido por tres factores: (i) el primero de ellos dice relación con la utilización de la acción de protección como sustituta de una acción de ilegalidad general⁶; (ii) el segundo apunta a la aprobación de normas que han alimentado un sistema de competencias inorgánicas en recursos de reclamación en los cuales intervienen desde jueces de letras con competencia civil, cortes de apelaciones, juzgados laborales, juzgados de garantía, entre otros; y (iii) por último, a la creación de tribunales especiales al margen de la estructura orgánica del Poder Judicial y que han recibido la denominación de “tribunales *boutique*” por atender preferente a sectores públicos con marcos regulatorios de complejidad técnica, dando en estos casos a los jueces competencias contenciosas administrativas y reglas de procedimiento propias para conocer de la legalidad de los actos administrativos, pero que dispone un sistema recursivo que termina, en los hechos, con una unificación de Derecho Público recién en la Corte Suprema.

Sobre este último punto, se suma a la crítica el profesor Ferrada Bórquez⁷, quien ha sostenido que la creación de tribunales especiales al margen del Poder Judicial por razones de competencia técnica -como es el caso de los Tribunales Tributarios y Aduaneros actuales- : “da lugar a una jurisdicción contencioso administrativa que podríamos denominar de alfombra roja, en comparación a la jurisdicción ordinaria, otorgando evidentes privilegios para los actores en esta materia, en desmedro de los particulares en otras materias, toda vez que su calidad, eficacia y celeridad contrasta con los problemas de la justicia civil en general”⁸.

² El profesor Ezio Costa (entre otros académicos) ha señalado al respecto: “(...) que la creación de Tribunales Contencioso-Administrativos sería a la larga una solución mejor, no solo por la gran cantidad de otras materias que permitiría conocer y por el orden que se le daría a los actuales sistemas de solución de estas controversias, sino que también para armonizar el funcionamiento de Tribunales Administrativos Especiales ya creados”. COSTA CORDELLA (2014) p. 166.

³ De acuerdo a un estudio realizado por el profesor Carlos Carmona, para el año 2003 se estimaba que existían 130 procedimientos contencioso administrativos especiales. CARMONA SANTANDER (2005) p. 204. Por su parte, para el año 2011, el profesor Ferrada Bórquez estimaba que existirían alrededor de 140 procedimientos distintos de la misma naturaleza. Al respecto ver: FERRADA BÓRQUEZ (2011a) pp. 251-277.

⁴ Sin perjuicio de reconocer las dificultades sustantivas que se podrían acarrear dada la especialidad de las materias que se pretenden unificar.

⁵ CORDERO VEGA (2016).

⁶ Tesis que ha sido avalada incluso por la Excelentísima Corte Suprema, por ejemplo, en *Guzmán Becerra Angélica con Isapre Consalud S.A.* (2016).

⁷ FERRADA BÓRQUEZ (2011b).

⁸ FERRADA BÓRQUEZ (2011a) pp. 251-277.

En la misma línea, el informe de fecha 4 de enero de 2022, entregado por la Secretaría Técnica de la Comisión Justicia⁹, reconoce lo anterior, indicando que la historia constitucional de Chile respecto a los tribunales contencioso administrativos muestra que, si bien la Constitución de 1925 los contempló, nunca se dictó en el tiempo la ley que los creara¹⁰.

Esto tampoco habría sido subsanado por la Constitución de 1980, toda vez que, si bien existe referencia en ella, ésta habría quedado redactada de tal manera que los asuntos recayeran finalmente en la decisión de la justicia ordinaria a falta de dichos tribunales¹¹.

Lo expuesto pretende ilustrar que la discusión respecto a la necesidad de unificar el contencioso administrativo es anterior a las circunstancias políticas actuales y que, incluso, de rechazarse la propuesta contenida en el borrador de la nueva Constitución, es posible que esta discusión pueda retomarse en un futuro a través de una reforma legislativa distinta.

En consideración a lo anterior, el presente trabajo busca recoger la experiencia comparada en la aplicación de una jurisdicción tributaria y aduanera al interior de tribunales contencioso administrativos, con el propósito de plantear cuáles podrían ser las principales características que debiera tener una nueva jurisdicción de esta naturaleza en nuestro país, tomando como referencia también los aportes que la actual jurisdicción tributaria y aduanera ha dejado desde su creación con la Ley 20.322, en el año 2009.

2. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DE LOS ACTUALES TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS EN CHILE

La Ley 20.322, de 2009,¹² que creó los tribunales tributarios y aduaneros nació como consecuencia del proyecto de ley que fue promulgado como la Ley 19.738, del año 2001, que fue denominada *Normas para combatir la evasión tributaria*, la cual a su vez requería el otorgamiento de nuevas atribuciones para los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, provocando la promesa del gobierno de la época de enviar un proyecto que permitiera mejorar la justicia tributaria, lo que ocurrió finalmente el año 2002 cuando el Ministerio de Hacienda envió el *Proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria*, el que fue posteriormente modificado en los años 2004 y 2006, dando lugar en el 2009 a la Ley 20.322 ya mencionada y, en consecuencia, a la mayor reforma procesal tributaria sufrida por el Código Tributario desde su entrada en vigencia en 1975.

Como es sabido, la necesidad de crear tribunales tributarios y aduaneros independientes y derogar la función del director regional como juez tributario nace de la exigencia de la OCDE para permitir el ingreso de Chile del cumplimiento de ciertos estándares mínimos en términos de garantías procesales y de la grave situación que se generó

⁹ MORTERA (2022).

¹⁰ ARÓSTICA (2017) pp. 13-34.

¹¹ COSTA CORDELLA (2014) pp. 151-167.

¹² Perfeccionada posteriormente por la Ley N° 21.039, de 2017 y N° 21.210, de 2020.

a partir de la delegación de la función jurisdiccional que dio lugar a la anulación de múltiples procesos tributarios en curso¹³.

Es así como entre los años 2009 y 2013 se implementó gradualmente la entrada en vigencia de los tribunales tributarios y aduaneros, como órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de sus funciones, instalándose un TTA en cada una de las regiones, a excepción de la Región Metropolitana que cuenta con cuatro tribunales tributarios y aduaneros con competencia común entre ellos.

A su vez, la ley determinó que los jueces tributarios y aduaneros sean nombrados por el presidente de la República, a partir de ternas propuestas por las Cortes de Apelaciones, entre una lista de 5 a 10 candidatos propuesta por el Consejo de Alta Dirección Pública con sujeción al procedimiento establecido para el nombramiento de altos directivos públicos del primer nivel jerárquico.

Dentro de las funciones asignadas por la ley, los TTA tienen, entre sus objetivos principales de acuerdo al artículo 1° de la Ley 20.322: (i) resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes de conformidad con el Libro Tercero del Código Tributario y de los reclamos en procedimiento especial de vulneración de derechos establecidos en el Párrafo 4 del Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas; (ii) conocer y fallar denuncias a que se refiere el artículo 161 del Código Tributario, así como los reclamos y giros contemplados en el artículo 165 del mismo cuerpo legal; (iii) resolver las reclamaciones presentadas conforme al Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas y las que se interpongan de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 186 y 187 de dicha ordenanza; (iv) conocer y declarar, a petición de parte la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria o aduanera, y (v) todas las demás materias señaladas en la ley.

Estos tribunales incorporan dentro de las plantas establecidas por la ley la existencia de jueces, secretarios abogados, resolutores y profesionales expertos. De acuerdo al inciso segundo del artículo 6° de la Ley 20.322, estos últimos deberán poseer un título profesional de una carrera de a lo menos ocho semestres de duración, otorgado por una universidad del Estado o reconocida por éste, preferentemente de abogado, contador auditor o de ingeniero comercial con conocimientos especializados en materia tributaria.

En la práctica, la labor de los profesionales expertos ha sido de suma relevancia dado el carácter altamente técnico de las materias discutidas en los distintos procesos que son conocidos por los TTA, especialmente respecto a materias contables y económicas en los juicios, dándole una mayor viabilidad al derecho a que la prueba aportada por las partes sea efectivamente revisada desde una perspectiva especializada, cuestión que muchas veces escapa a la formación de los profesionales abogados.

¹³ Si bien el tema es ampliamente conocido, puede ser revisado con mayor detalle en GREIBER BETSALEL *et al.* (2007).

Desde el punto de vista de los procedimientos sometidos a conocimiento de los tribunales tributarios y aduaneros, si bien existen algunos de carácter especial con normas particulares, sin duda el de mayor relevancia -por su aplicación general y supletoria respecto de los demás- es el procedimiento general de reclamo regulado en los artículos 123 y siguientes del Código Tributario.

Éste no corresponde a un procedimiento de nulidad, sino a uno de plena jurisdicción¹⁴, por cuanto: (i) el contenido de la acción del recurrente no está destinado a obtener únicamente la nulidad del acto administrativo; (ii) el interés del sujeto activo busca la declaración de un derecho subjetivo a su favor en la sentencia, y (iii) el juez tributario y aduanero no efectúa un control de legalidad del acto administrativo, sino que tiene la facultad de revisar los hechos, conocer y valorar la prueba, siendo ésta un elemento más del juicio a considerar por el Tribunal, sin que esto implique una intromisión en las facultades de fiscalización que la ley le ha atribuido al Servicio de Impuestos Internos.

En cuanto a las características particulares del procedimiento general de reclamo, cabe destacar: (i) la calidad de partes en juicio tanto del contribuyente como del Servicio de Impuestos Internos y la obligación de ambos de acreditar sus pretensiones en juicio; (ii) la valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica lo que implica una libertad de valoración¹⁵ con límite en los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados, con fuertes obligaciones de fundamentación de las sentencias y con inexistencia de normas sobre estándar probatorio¹⁶; (iii) la posibilidad de aportar todo tipo de medios de prueba en juicio sin la existencia de reglas de inadmisibilidad probatoria; (iv) la existencia de mecanismos de solución alternativa de controversias dentro del juicio, como la conciliación establecida en el artículo 132 bis del Código Tributario y fuera del mismo, como el caso del avenimiento extrajudicial establecido en el artículo 132 ter del mismo cuerpo normativo; (v) un sistema recursivo similar al de los procedimientos comunes que permite impugnar las resoluciones de primera instancia a través del recurso de reposición, con apelación en subsidio para algunos casos establecidos en la ley, así como los recursos de casación en la forma y de apelación para impugnar la sentencia de primera instancia, (vi) la existencia de una segunda instancia con salas especializadas en algunas Cortes de Apelaciones y la posibilidad de impugnar las sentencias dictadas por las mismas a través de los recursos de casación en la forma y en el fondo.

En general estas características se reiteran en la mayoría de los procedimientos especiales, toda vez que para cada uno de ellos se establece, en la medida en que sean compatibles con su naturaleza, la aplicación supletoria de las reglas del procedimiento general de reclamo. Una diferencia que quizá vale la pena destacar es que en el caso del procedimiento de aplicación general de sanciones y en el de declaración de abuso o

¹⁴ Al respecto ver VERGARA QUEZADA (2014) pp. 180-183.

¹⁵ A excepción de la valoración preferente de la contabilidad y la acreditación de ciertos actos a partir de las solemnidades exigidas por la ley para su otorgamiento conforme indica el mismo artículo 132 del Código Tributario.

¹⁶ Un mayor detalle sobre esta afirmación se encuentra en CASAS FARÍAS (2019).

simulación para la aplicación de la norma general antielusiva¹⁷, el proceso inicia con un requerimiento del Servicio de Impuestos Internos y no con un reclamo por parte del contribuyente.

3. PROPUESTA DE LA CONVENCION CONSTITUCIONAL EN CHILE: FUSION DE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS EN LOS NUEVOS TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS

La propuesta de borrador para la nueva Constitución incorpora en su artículo 332 una norma que dispone la existencia de nuevos tribunales administrativos con el siguiente tenor:

Los tribunales administrativos conocen y resuelven las acciones dirigidas en contra de la Administración del Estado o promovidas por esta y las demás materias que establezca la ley. Para su conocimiento y resolución la ley establecerá un procedimiento unificado, simple y expedito.

Habrà al menos un tribunal administrativo en cada región del país y podrán funcionar en salas especializadas.

Los asuntos de competencia de estos tribunales no podrán ser sometidos a arbitraje.

Para la creación de estos nuevos tribunales, la Comisión de Normas Transitorias propuso un artículo 44° transitorio¹⁸ que ha sido ratificado por el pleno de la convención y que por tanto, forma parte del proyecto de nueva Constitución con el siguiente texto:

Dentro de los tres años siguientes a la entrada en vigencia de esta Constitución, el Presidente de la República deberá presentar el o los proyectos de ley necesarios para establecer los tribunales administrativos señalados en el artículo 332 **fusionando los tribunales tributarios y aduaneros**, el Tribunal de Cuentas, el Tribunal de Contratación Pública y el Tribunal de Propiedad Industrial en los nuevos tribunales administrativos para su integración al Sistema Nacional de Justicia.

Si el proyecto de ley no fuese despachado en un plazo de cuatro años desde la entrada en vigencia de esta Constitución, los tribunales señalados se integrarán directamente al Sistema Nacional de Justicia.

Esta ley deberá establecer el proceso administrativo que fije las bases de su orden jurisdiccional y determine un procedimiento de aplicación general y los procedimientos especiales que correspondan. Mientras no se promulgue esta ley, los tribunales individualizados en este artículo continuarán conociendo las causas que les correspondan de acuerdo con su competencia y procedimientos.

La ley deberá crear progresivamente los nuevos tribunales ambientales previstos en la Constitución, y mientras ello no ocurra, los tribunales ambientales mantendrán su

¹⁷ Sin perjuicio de que la misma pueda ser, en un futuro, declarada administrativamente por el Servicio de Impuestos Internos conforme al proyecto de reforma tributaria presentado recientemente por el Gobierno.

¹⁸ En la votación de las normas transitorias fue identificado como un artículo 48° transitorio, conforme da cuenta el Oficio N° 825 de fecha 14 de junio de 2022. Comisión de Normas Transitorias de la Convención Constitucional (2022).

competencia territorial y seguirán conociendo conforme a las normas procedimentales vigentes.

Como se observa, la norma transitoria establece un plazo de tres años a partir de la entrada en vigencia de la nueva Constitución para la fusión de los TTA en los nuevos tribunales administrativos, permitiendo que, en el tiempo intermedio, estos continúen resolviendo las causas que actualmente ingresan para su conocimiento. En caso de no despacharse los proyectos de ley en este plazo, los tribunales tributarios y aduaneros se integrarán directamente al Sistema Nacional de Justicia.

Cabe señalar que la disposición transitoria finalmente aprobada sufrió en el intertanto una serie de modificaciones, correcciones y complementos. En particular, la versión aprobada por la Comisión de Justicia, y que posteriormente fue modificada por las indicaciones incluidas en la Comisión de Normas Transitorias, tenía el siguiente tenor:

Disposición Transitoria N° 3 A. Los Tribunales tributarios y aduaneros, juzgado de cuentas, tribunal de contratación pública y tribunal de propiedad industrial, serán fusionados en los Tribunales Administrativos, como salas especializadas de los mismos, mediante la ley que regule los tribunales administrativos y su procedimiento.

En el plazo que señale la ley referida en el inciso anterior, las y los jueces de tribunales tributarios y aduaneros, juzgado de cuentas, tribunal de contratación pública y tribunal de propiedad industrial, y su personal de planta, serán traspasados a los Tribunales Administrativos de la misma región, para pasar a integrar la sala tributaria y/o aduanera de aquellos tribunales.

En ningún caso, el proceso de traspaso podrá significar disminución de remuneraciones, pérdida de antigüedad, cambio en los sistemas previsionales ni menoscabo o pérdida de alguno de los derechos funcionarios.

La norma aprobada por la Comisión de Justicia es sustantivamente distinta a la que finalmente fue incorporada en el borrador de la nueva Constitución, toda vez que esta última no considera en su contenido la creación de una sala especializada en materias tributarias y aduaneras, ni garantiza el traspaso del personal de planta a los tribunales administrativos de la misma región para conformar su integración, relegando esta decisión al o los proyectos de ley que se ingresen para establecer los tribunales administrativos.

La redacción de la norma transitoria 3A tenía como propósito claro aceptar la incorporación de los TTA en los tribunales administrativos, pero mantener su estructura prácticamente idéntica al promover un traspaso directo de los jueces y el personal de planta a nuevas salas especializadas en materias tributarias y aduaneras. Es decir, se podría sostener que dicha norma promovía únicamente una reestructuración orgánica, pero mantenía la esencia de los actuales TTA.

Ello, aun cuando la misma norma no se refirió al contenido de los procedimientos que podrían crearse para tales efectos, en especial al procedimiento contencioso administrativo general, dejando dichas materias a los proyectos de ley que se ingresaren posteriormente para estos fines.

A diferencia de ella, la disposición transitoria que finalmente ingresó al borrador eliminó la referencia al traspaso de los jueces y personal de planta para la creación de salas tributarias y aduaneras especializadas, entregando a la ley la obligación de establecer el proceso administrativo que fije las bases de su orden jurisdiccional y determine un procedimiento de aplicación general y los procedimientos especiales que correspondan.

Es decir, en caso de aprobarse el proyecto de nueva Constitución sólo existe claridad respecto al plazo en que deberán despacharse los proyectos de ley que establezcan los tribunales administrativos. Sin embargo, no se encuentra definido si para el caso de los asuntos tributarios se establecerá una sala especializada al interior del tribunal o bien éstos serán conocidos por jueces con competencia general en materia administrativa.

Tampoco existe claridad de qué tipo de reglas se aplicarán al procedimiento contencioso administrativo general y si éstas serán más o menos compatibles con el actual procedimiento general de reclamo, ni cuáles serán los procedimientos especiales que se crearán y si los mismos considerarán o no elementos de la jurisdicción tributaria y aduanera actual.

A continuación, se expone cuál ha sido la experiencia en otros países en relación con los tribunales administrativos generales que tienen conocimiento sobre asuntos tributarios y aduaneros.

4. LA EXPERIENCIA COMPARADA DE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS O FISCALES EN IBEROAMÉRICA

Se ha sostenido que la organización de la jurisdicción contenciosa administrativa admite diversos sistemas entre los cuales es posible mencionar el sistema administrativo o francés, sistema judicial o inglés, sistema mixto o belga y sistema de tribunales especiales¹⁹.

El sistema administrativo permite que coexistan dos jurisdicciones claramente delimitadas como lo son la administrativa y judicial, sin que exista prevalencia de una sobre la otra, toda vez que éstas se enmarcan dentro de la competencia específica atribuida por la ley. Este podría ser el caso del Tribunal Fiscal de la Federación en México o bien el Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina.

Por su parte, el sistema judicial reserva el control jurisdiccional de la administración pública al Poder Judicial como una manifestación de la unidad de la jurisdicción. Dentro de este sistema existen tribunales de jurisdicción ordinaria, en el sentido de que existen tribunales que conocen también asuntos civiles y otras materias, como es el caso de Inglaterra²⁰. Dentro de este sistema se reconocen también tribunales contencioso

¹⁹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (2020) p. 21.

²⁰ No obstante, se habría atenuado parcialmente a partir de la creación de una sala especializada dentro de la High Court denominada Administrative Court.

administrativos en los cuales se otorgan competencias especiales, abocándose al conocimiento exclusivo de este tipo de materias.

Este es el caso de Chile, si se excluye la función jurisdiccional de la Tesorería General de la República en la primera etapa del procedimiento de cobro de obligaciones tributarias. Ello, por cuanto si bien es cierto que existen al interior de la administración instancias de resolución de controversias como las encargadas a los departamentos de procedimientos administrativos y tributarios (DEPAT) a propósito de las reposiciones administrativas voluntarias (RAV) y la revisión de la actuación fiscalizadora (RAF), éstas no tienen las características propias del ejercicio de jurisdicción.

El sistema mixto, por su parte, utilizado en países como Italia y Bélgica, permite el reparto de competencia entre tribunales ordinarios (con competencia común) y tribunales contencioso administrativos que depende de la naturaleza de la cuestión discutida²¹.

Por último, el sistema de tribunales especiales surge, entre otras razones, a partir de la vertiginosa evolución y aumento de complejidad de los asuntos tributarios, haciendo necesario que los jueces y resolutores de los conflictos de esta naturaleza cuenten con un alto grado de especialización técnica en la materia.

En este sistema es posible encontrar el ejercicio de actividades materialmente jurisdiccionales por parte de la administración tributaria,²² tal como ocurre en Argentina donde ciertos funcionarios adquieren el carácter de juez administrativo²³.

En Perú, por su parte, las resoluciones del Tribunal Fiscal²⁴ son recurribles judicialmente, existiendo Juzgados y salas contencioso administrativas con subespecialidad tributaria, aduanera y de mercado²⁵.

²¹ En el caso de Italia, se otorga competencia a los tribunales ordinarios cuando se trata de cuestiones inherentes a derechos subjetivos y los tribunales administrativos los asuntos referidos al interés legítimo.

²² En Chile, esto podría asimilarse a lo que ocurre en la primera etapa del cobro ejecutivo de obligaciones tributarias a cargo de la Tesorería General de la República.

²³ El Tribunal Fiscal de la Nación fue creado en el ámbito del Poder Ejecutivo de la Nación, dependiendo administrativa y financieramente del Ministerio de Economía de la Nación Subsecretaría de Ingresos Públicos. Es un organismo autárquico a partir del dictado del Decreto 1.684, de 1993. En cuanto a sus decisiones jurisdiccionales su Alzada es la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Poder Judicial).

²⁴ De acuerdo al Ministerio de Economía y Finanzas de Perú: El Tribunal Fiscal es un órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas que depende administrativamente del Ministro, con autonomía en el ejercicio de sus funciones específicas. El Tribunal Fiscal constituye la última instancia administrativa a nivel nacional en materia tributaria y aduanera. Es competente para resolver oportunamente las controversias suscitadas entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias. Información disponible en: Sitio web del Ministerio de Economía y Finanzas del Perú (2022).

²⁵ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS – CIAT (2020) p. 25.

A su vez, Uruguay cuenta con el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) de raigambre constitucional, el que constituye un órgano jurisdiccional, cuya particularidad es que no integra ninguno de los tres poderes del Estado.

En Venezuela, los tribunales superiores de lo contencioso administrativo tienen la competencia exclusiva en primera instancia en materia tributaria, mientras que la Sala Política-Administrativa del Tribunal Supremo de justicia tiene a su cargo la resolución de las apelaciones y consultas de las decisiones dictadas por la primera instancia.

Cabe destacar que, en general, y dando cumplimiento a lo dispuesto en el Pacto de San José de Costa Rica, en la mayoría de los países se observa la existencia de instancias de impugnación judicial otorgadas a tribunales independientes, no obstante la existencia de *tribunales* al interior de la administración. En general, estas decisiones adoptadas por los tribunales judiciales pueden ser revisadas en instancias equivalentes a nuestras Cortes de Apelaciones o Corte Suprema de Justicia.

De acuerdo a la recopilación realizada por el CIAT el año 2020²⁶, el panorama sería el siguiente:

País	Tribunal Administrativo Tributario	Tribunal Judicial Tributario	Casos Especiales
Argentina	Tribunal Fiscal de la Nación (TFN)		
Bolivia	Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT)		
Brasil	Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF)		
Chile			Tribunales Tributarios Aduaneros de Chile (TTA)
Colombia			Consejo de Estado (CE)
Costa Rica	Tribunal Fiscal Administrativo (TFA)		
Ecuador		Tribunal Fiscal de Ecuador (TFE)	
El Salvador	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA)		
España	Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC)		
México	Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA)		
Nicaragua	Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo (TATA)		

²⁶ Base de datos sobre Tribunales Tributarios Administrativos (2018).

Panamá	Tribunal Administrativo Tributario de Panamá (TAT)		
Perú	Tribunal Fiscal (TF)		
Portugal		Supremo Tribunal Administrativo (STA)	
Uruguay	Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA)*		
Venezuela		Tribunal Supremo de Justicia (TSJ)	

Como se observa, la regla general a nivel iberoamericano es la existencia de tribunales administrativos y no judiciales ni especiales, como es el caso de Chile con los tribunales tributarios y aduaneros. Ello no obstante, en la mayoría de los casos, sean tribunales judiciales e independientes los que conocen respecto a los recursos de apelaciones que se interponen en contra de las resoluciones dictadas por los tribunales administrativos.

Sin perjuicio de ello, aproximadamente un 80% de estos tribunales administrativos, si bien forman parte del Poder Ejecutivo, son independientes de la administración tributaria. (Argentina, Bolivia, Brasil, Costa Rica, España, México, Nicaragua, Panamá). Por su parte, en el caso de El Salvador y Perú, el tribunal administrativo es dependiente de la administración tributaria, formando parte del Ministerio de Hacienda.

En este sentido, cabe recordar que la propuesta del borrador de la nueva Constitución les atribuye, en su artículo 331, a los tribunales administrativos el carácter de tribunales de instancia conforme se reproduce a continuación.

Son tribunales de instancia los civiles, penales, de familia, laborales, de competencia común o mixtos, administrativos, ambientales, vecinales, de ejecución de pena y los demás que establezcan la Constitución y ley.

La organización, las atribuciones, la competencia y el número de juezas o jueces que integran estos tribunales son determinados por la ley.

Estos tribunales a su vez forman parte del Sistema Nacional de Justicia conforme a lo dispuesto en el artículo 327 del borrador de nueva Constitución.

Dicho lo anterior y tal como se puede desprender de lo que se viene diciendo, la utilización de la expresión *tribunal administrativo*, adoptada por el borrador de la Constitución para Chile, difiere del uso conceptual admitido por otros países, toda vez que en la mayoría de ellos la denominación hace referencia a tribunales administrativos dependientes del Poder Ejecutivo, mientras que en el caso de Chile la expresión apunta a identificar tribunales contencioso administrativos de instancia que forman parte del Sistema Nacional de Justicia, es decir, forman parte de lo que tradicionalmente se denomina Poder Judicial.

Conforme a lo expuesto previamente, sólo existirían tribunales judiciales para los casos de Ecuador, Portugal y Venezuela. Asimismo, se consideran como casos especiales Chile y Colombia.

En todos estos casos, los tribunales judiciales resuelven los conflictos sometidos a su decisión de forma colegiada, a excepción de Chile, en donde el tribunal es de carácter unipersonal²⁷.

Se observa que, en general, en estos países los procesos son de carácter oral (Ecuador) o mixto, a excepción de Chile, donde este resulta ser exclusivamente escrito. Sin perjuicio de ello, todos los casos coinciden en la aplicación de principios procesales fundamentales como lo son la recepción y valoración de la prueba, concentración de audiencias, intermediación procesal, contradicción, publicidad, entre otros²⁸.

Es importante señalar que en la mayoría de los casos en que los tribunales son de carácter judicial, se les ha otorgado a los mismos competencia para conocer respecto a reclamos relacionados con tributos subnacionales o parafiscales.

A continuación, se resume brevemente el ámbito de competencia de los tribunales judiciales en materia tributaria y algunas de sus características particulares de estos países.

i. Colombia

En Colombia, el *Consejo de Estado* es el máximo tribunal de lo Contencioso Administrativo de acuerdo a la Constitución Política de Colombia y tiene competencias para conocer de asuntos de carácter tributario. Este máximo tribunal a su vez se organiza en distintas salas, entre ellas la contenciosa administrativa conformada por 27 magistrados, distribuyéndose los distintos asuntos en secciones atendido el criterio de especialización y volumen de trabajo. En particular, la sección cuarta se aboca al conocimiento de los asuntos tributarios²⁹, manteniendo competencia sobre asuntos tales: (i) procedimiento de nulidad que versen sobre actos administrativos y contribuciones fiscales; (ii) procesos de nulidad y restablecimiento del derecho que versen sobre las mismas materias enunciadas; (iii) recurso extraordinario de revisión contra las sentencias de única instancia dictadas por los tribunales administrativos.

²⁷ En Venezuela, los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, que resuelven la primera instancia, son también de carácter unipersonal. Para el caso de Portugal, es posible que en el conocimiento de asuntos de derecho que susciten dificultades el presidente del Tribunal podría solicitar la intervención de todos los jueces del Tribunal, los que resolverán bajo un quórum de dos tercios.

²⁸ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (2020) p. 160.

²⁹ Artículo 110 y siguientes de la Ley N° 1437, de 2011, que establece el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo de Colombia.

ii. Portugal

En Portugal existen tribunales administrativos y fiscales a los que compete juzgar acciones y recursos que tengan por objeto dirimir los litigios emergentes de las relaciones jurídicas administrativas y fiscales, con competencias amplias³⁰.

Así, el artículo 49 del Estatuto de los Tribunales Administrativos y Fiscales de Portugal establece que, dentro de la competencia de los tribunales fiscales, los tribunales podrán revisar las acciones de impugnación sobre actos de liquidación de ingresos tributarios, estatales, regionales o locales y parafiscales, incluido el rechazo total o parcial de reclamos por estos actos.

El tribunal también podrá revisar actos de fijación de valores patrimoniales y actos de determinación de materias susceptibles de impugnación judicial autónoma, la impugnación de decisiones sobre la imposición de multas y sanciones accesorias en materia fiscal; acciones destinadas a obtener el reconocimiento de derechos o intereses legalmente protegidos en materia fiscal; incidentes, embargos de terceros, reclamos de verificación y graduación de créditos, anulación de las ventas y en general todas aquellas que se plantearen en procedimientos de ejecución fiscal.

Asimismo, podrá resolver sobre las solicitudes de declaración de ilegalidad de normas administrativas emitidas en materia fiscal, producción temprana de evidencia, medidas cautelares de garantía de créditos fiscales, medidas cautelares relacionadas con actos administrativos impugnados o impugnables y normas relacionadas con liquidación de impuestos, así como la citación de cualquier autoridad fiscal para proporcionar consultas de documentos o procesos, emitir certificados y entregar información, así como otros asuntos encargados por la ley.

iii. Venezuela

El Tribunal Supremo de Justicia tiene competencia para conocer de los recursos contenciosos que se interpongan contra los mismos actos de efectos particulares que son susceptibles de impugnación mediante el recurso jerárquico ante la administración tributaria, sin que sea necesario haber ejercido previamente recurso en dicha oportunidad. Asimismo, procederá en aquellos casos en que se haya rechazado total o parcialmente la impugnación administrativa, pudiendo incluso interponerse de forma subsidiaria al del recurso jerárquico.

A su vez, las resoluciones dictadas por este tribunal son susceptibles de ser impugnadas en la Sala Política-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

³⁰ Un detalle puede ser consultado en: Tribunal Supremo Administrativo (2018).

iv. Ecuador

En Ecuador los tribunales distritales de lo contencioso tributario tienen la competencia de conocer las acciones planteadas en contra de los tributos nacionales como los subnacionales, conforme a lo establecido en el artículo 218 y 219 del Código Orgánico de la función Judicial³¹.

En particular, el artículo 219 indica que dentro de la competencia de los tribunales distritales de lo contencioso tributario le corresponderá resolver las controversias que surgen entre las administraciones tributarias y los contribuyentes o terceros que establezcan responsabilidades o consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario, así como conocer de las impugnaciones que presenten contribuyentes o intereses directos contra todo acto administrativo de determinación tributaria proveniente de la administración tributaria, nacional, seccional o de excepción, inclusive de todo acto administrativo que niegue peticiones de compensación o facilidades de pago, recursos de revisión o imponga sanciones.

Se agregan dentro de su competencia la posibilidad de conocer de las acciones de pago por consignación que se propongan contra la administración tributaria nacional, seccional o de excepción, conocer los recursos de queja que se interpusieran contra las autoridades tributarias y conocer las excepciones en los procedimientos de ejecución, entre otros.

Cabe señalar que para el caso de Ecuador, los tribunales distritales de lo contencioso administrativo tienen competencia general para conocer y resolver las controversias entre los particulares y el fisco, conforme disponen los artículos 216 y 217 del Código Orgánico de la Función Judicial, sin embargo, se establece una separación para el caso de los tribunales distritales de lo contencioso tributario en los artículos 218 y 219, es decir, se trataría de tribunales distintos y no de salas especializadas que funcionan al interior de tribunales contencioso administrativos generales.

Lo mismo ocurre en los casos de Portugal y Venezuela, en donde los tribunales no se encuentran divididos en salas especializadas, cuestión que sí ocurre para los tribunales de impugnación o segunda instancia como España en donde se distingue una sala contenciosa administrativa³².

Una particularidad en el caso de Ecuador es que los tribunales contencioso tributario – a diferencia de las demás jurisdicciones- actúan como órganos jurisdiccionales colegiados y de única instancia, procediendo en contra de sus resoluciones únicamente el recurso

³¹ Asamblea Nacional de la República del Ecuador (2013).

³² Una cuestión similar ocurriría en la sala contencioso administrativa de la Excelentísima Corte Suprema en Chile, no obstante, en la actualidad, las causas tributarias y aduaneras son conocidas por la Segunda Sala Penal.

extraordinario de casación, el cual, por ser de derecho estricto, no corresponde a una instancia propiamente tal.

En cuanto a la naturaleza del proceso, en todos los casos en análisis, estos se corresponden con procesos de plena jurisdicción (por oposición a procedimientos de nulidad). Asimismo, en todos los casos es posible que los tribunales produzcan prueba de oficio a través de medidas para mejor resolver.

La prueba se valora en general conforme a las reglas de la sana crítica y se admite la prueba pericial a partir de un listado oficial de peritos o bien a proposición de las partes. Sólo en el caso de Venezuela, la prueba personal puede ser seleccionada discrecionalmente por el tribunal.

Una cuestión que difiere del caso de Portugal y Chile dice relación con que, en países como Colombia, Ecuador y Venezuela, la administración tributaria adopta criterios basándose en decisiones del tribunal respectivo con el propósito de evitar litigios en que el resultado podría ser altamente desfavorable dada la jurisprudencia previa en dichas materias³³.

A continuación se indican los principales elementos que podrían ser tomados para la implementación de los asuntos tributarios al interior de los tribunales contencioso administrativos.

5. CONSIDERACIONES PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS ASUNTOS TRIBUTARIOS EN NUEVOS TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS

Como se ha expuesto previamente, la regla general en los países de Iberoamérica contempla la existencia de tribunales administrativos que, si bien ejercen funciones jurisdiccionales, son dependientes en la mayoría de ellos del Poder Ejecutivo.

Es decir, cuando se hace referencia a un *tribunal administrativo*, se hace referencia a aquellos que se encuentran fuera del Poder Judicial.

En contraposición, sólo en algunos países existen tribunales *judiciales* para conocer asuntos tributarios en primera instancia. Estos casos corresponden a Ecuador, Venezuela, Portugal, Colombia y Chile.

En los demás países, si bien las controversias tributarias son resueltas ante tribunales administrativos, las resoluciones emitidas por estos, en general, son susceptibles de recursos de apelación o casación ante tribunales judiciales, observándose que en la mayoría de ellos

³³ En el caso de Chile, si bien en los hechos estos elementos sí son considerados por la administración al momento de discutir una solución alternativa al juicio, la interpretación administrativa, asignada por la ley al Director Nacional y Directores Regionales, no utiliza necesariamente como base decisiones jurisdiccionales previas.

existen salas especializadas en asuntos contencioso administrativos e incluso salas con especialidad en asuntos tributarios y aduaneros.

En el caso de Chile, los tribunales administrativos propuestos para la nueva Constitución son tribunales de instancia que formarán parte del Sistema Nacional de Justicia y que se encargarán de la resolución de los asuntos sometidos a su competencia, esto es, inicialmente respecto a aquellas materias que actualmente son conocidas por los tribunales tributarios y aduaneros, el Tribunal de Cuentas, el Tribunal de Contratación Pública y el Tribunal de Propiedad Industrial.

Sobre este punto, una de las críticas que se realizó a la decisión adoptada por la Convención Constitucional dice relación con haber excluido deliberadamente otros tribunales con competencias en lo *contencioso-administrativo*, como el Tribunal de Libre Competencia y el Tribunal de Propiedad Industrial, y haber omitido referencias, por ejemplo, al cobro ejecutivo de obligaciones tributarias que actualmente se encuentra radicado en la TGR en su primera etapa y en los Jueces de Letras con competencia civil en la segunda.

Sobre esta decisión no existe mayor fundamentación, toda vez que, si bien el argumento de mayor peso apunta a la alta dificultad técnica que tendrían materias como la libre competencia o la propiedad industrial, este mismo argumento es extensible perfectamente a los asuntos tributarios y aduaneros, los cuales, como bien es sabido, han sido objeto de sucesivas reformas tributarias en los últimos años.

Es precisamente esta complejidad técnica la que obliga a sugerir consideraciones especiales para los temas tributarios y aduaneros en caso de aprobarse la propuesta de nueva Constitución.

Ello por cuanto la experiencia comparada, si bien muestra que en general la competencia en primera instancia de los asuntos tributarios está entregada a tribunales administrativos, la razón de esta decisión obedece precisamente a la alta complejidad técnica de los asuntos fiscales, de manera tal que no resultaría sensato bajo ningún punto de vista que los tribunales contencioso administrativos en Chile sean de competencia general.

Al respecto, si bien existe tribunales de segunda instancia o casación organizados en salas contencioso administrativas generales, lo cierto es que estos suelen avocarse a la revisión de asuntos principalmente jurídicos, otorgando en la menor parte de los casos (donde existe la doble instancia) la posibilidad real de revisar los hechos, aportar prueba y que ésta sea efectivamente incorporada al proceso más allá de la inclusión de frases de estilo para subsanar defectos de una posible casación.

La razón de esto es que la revisión detallada de la prueba y los antecedentes del proceso suele ser confiada en mayor parte a labor de los tribunales de primera instancia, tal como ocurre en la jurisdicción tributaria y aduanera de nuestro país actualmente.

En este sentido, la experiencia comparada sugiere que, a partir de la estructura que podría adoptar nuestro país, lo razonable es que existan al interior de los tribunales contencioso administrativos salas especializadas en materia tributaria, con una estructura similar a la que actualmente funcionan los tribunales tributarios y aduaneros, aprovechando con ello la experiencia de los jueces, así como de los resolutores y profesionales expertos que actualmente desarrollan funciones en ellos.

Una decisión distinta implicaría un retroceso para la justicia tributaria y aduanera actual, desconociendo los aportes que los TTA han realizado desde su creación en el año 2009. Adicionalmente, esto podría suponer un entorpecimiento al acceso de una garantía judicial efectiva, por cuanto la calidad de las decisiones del tribunal contencioso administrativo podría quedar subordinada a la composición de la sala, porque en muchos casos los jueces carecerían de la especialización técnica necesaria propia de los tribunales de primera instancia.

Si bien es altamente probable que los actuales tributarios y aduaneros se incorporen a los tribunales contencioso administrativos de instancia, resulta de suma relevancia considerar también en la incorporación a los profesionales expertos que actualmente integran los TTA, aumentando idealmente su dotación.

Ello por cuanto la revisión de la prueba en los asuntos tributarios requiere en muchos casos de la aplicación de conocimientos contables y/o económicos que son aportados por estos profesionales expertos, permitiendo con ello un mayor y mejor acceso a la justicia para los litigantes. Lo anterior, considerando que, si bien es posible solicitar la designación de peritos contables al interior del juicio, los honorarios de los informes emitidos por estos son impositivos para gran parte de los contribuyentes, generando *de facto* una discriminación arbitraria en favor de los contribuyentes con mayores recursos para litigar.

En cuanto al procedimiento, los proyectos de ley que se deben presentar dentro de los tres años contados desde la entrada en vigencia de la nueva Constitución deben considerar la creación de un procedimiento general y procedimientos especiales para el conocimiento de los asuntos propios de su competencia, sin especificar *a priori* cuáles serían los elementos básicos del procedimiento general ni cuáles serían los asuntos susceptibles de procedimientos especiales.

Desde la perspectiva que importa a los asuntos tributarios aduaneros, aunque es probable que el procedimiento general cuya naturaleza sea el de un contencioso administrativo de plena jurisdicción contemple etapas similares al actual procedimiento general de reclamo como la presentación del reclamo, traslado o contestación, término probatorio observaciones a la prueba y muy probablemente una valoración conforme a reglas de sana crítica con obligaciones de fundamentación, es importante que se considere dentro del mismo, o como una regla especial para el caso tributario, la existencia de mecanismos alternativos de solución de controversias como lo son actualmente la conciliación del artículo 132 bis o el avenimiento extrajudicial del artículo 132 ter en el Código Tributario.

La omisión de estas instancias procesales sería, sin duda, lamentable en consideración a que durante los últimos años ha aumentado la cantidad de juicios que concluyen a través de este tipo de soluciones³⁴, beneficiando a ambas partes, porque ha permitido al Fisco una pronta recaudación y a los contribuyentes evitar el devengamiento de mayores reajustes e intereses y dar certeza jurídica a su situación tributaria.

En caso de los procedimientos especiales, se esperaría que existiera al menos un procedimiento de naturaleza cautelar para derechos fundamentales, similar al de vulneración de derechos en materia tributaria y procedimientos simplificados o general en materia de sanciones, similares también a lo que ocurre hoy en materia tributaria.

Sobre esta materia, es importante que, más que las etapas procesales de cada uno de ellos, se asigne relevancia a los bienes jurídicos protegidos en cada uno de ellos, otorgando relevancia al potencial sancionatorio de los mismos. Es decir, no pueden quedar al azar cuestiones como la presunción de buena fe y la aplicación de un alto estándar probatorio en aquellos casos en que la imputación sea la de un delito tributario, debiendo garantizarse en todas sus etapas el debido proceso en favor del contribuyente sobre el cual se ha formulado la acusación.

Respecto a la competencia, la experiencia comparada muestra que, a diferencia de nuestros Tribunales Tributarios y Aduaneros, los tribunales con conocimiento de asuntos tributarios, ya sean administrativos o judiciales, incorporan no sólo acciones de impugnación contra los distintos actos de la administración, sino también se abocan al conocimiento de los procedimientos ejecutivos sobre cobro de obligaciones tributarias, conocen la excepciones que se interponen en dichos procedimientos y resuelven respecto a las acciones de naturaleza cautelar que en ellos se discuten.

Este punto ha formado parte de la discusión nacional en los últimos años y podría ser una oportunidad para evaluar el otorgamiento de competencia a los tribunales contencioso-administrativos, dadas las dificultades propias de contar en la actualidad con una autoridad administrativa ejerciendo funciones jurisdiccionales en la primera etapa del procedimiento de cobro, como ocurre con la Tesorería.

Por último, en cuanto al ejercicio de la jurisdicción, la experiencia comparada también muestra que los tribunales tributarios, ya sean administrativos o judiciales, además de tener la debida competencia por la ley, pueden ejercer jurisdicción sobre tributos, tasas y contribuciones de carácter nacional y regional.

Esta definición es de suma relevancia, toda vez que, a propósito de que la nueva Constitución incorpora la posibilidad de que distintas entidades regionales puedan financiarse a través de tasas y contribuciones, es necesario definir cuáles serán los tribunales llamados a resolver estas disputas.

³⁴ Además de aquellas controversias resueltas mediante el uso de la RAF.

Si bien es lógico que éstas sean asignadas a los tribunales contencioso administrativos³⁵, deberían también ser incorporadas a una sala con conocimiento especializado en asuntos tributarios y aduaneros.

Estas definiciones respecto a la competencia y jurisdicción de los tribunales contencioso administrativos y a la creación de salas especializadas en asuntos tributarios y aduaneros podría derivar en la necesidad de reevaluar la cantidad de funcionarios asignados al tribunal o la sala respectiva, especialmente si se llegare a incorporar el procedimiento de cobro de obligaciones tributarias, o bien si se observare un aumento de controversias entre los contribuyentes y las distintas entidades territoriales que establezcan nuevas contribuciones o tasas para obtener su financiamiento.

6. CONCLUSIONES

La discusión sobre la necesidad de contar con tribunales contencioso administrativos como tribunales de instancia es sustancialmente anterior al establecimiento de la Convención Constitucional en Chile y obedece a la gran dispersión normativa y cantidad de procedimientos distintos existentes en nuestro país para la resolución de controversias entre los particulares y el Fisco.

El proyecto de nueva Constitución establece la creación de nuevos tribunales administrativos, los cuales son considerados tribunales de instancia incorporados al interior del Sistema Nacional de Justicia, los que se crearán a partir de la fusión de distintos tribunales, entre ellos, los tribunales tributarios y aduaneros.

El artículo 44° transitorio de la propuesta constitucional establece que, dentro de un plazo de tres años contado desde la entrada en vigencia de la Constitución, el presidente deberá enviar el o los proyectos de ley destinados al establecimiento de los tribunales administrativos y se deberá crear un procedimiento contencioso administrativo general y procedimientos especiales.

De acuerdo a la experiencia iberoamericana, la mayoría de los países cuentan con tribunales administrativos entendidos como aquellos que, si bien ejercen una función jurisdiccional, son dependientes en algún grado del Poder Ejecutivo y mantienen relación directa con el Ministerio de Hacienda o con la administración tributaria. En consecuencia, los países que cuentan con tribunales tributarios en sede judicial para conocer de la primera instancia son la excepción, pudiendo nombrarse los casos de Portugal, Ecuador, Venezuela, Colombia y Chile.

Sin perjuicio de ello, en general, las resoluciones emanadas de los tribunales administrativos pueden ser impugnadas en tribunales judiciales independientes, los cuales

³⁵ Entre otras razones, porque el actual reclamo de ilegalidad que sirve para la resolución de contribuciones con entidades territoriales como las municipales debería ser refundido en el procedimiento contencioso administrativo general.

normalmente tienen, competencia en lo contencioso administrativo y se encuentran en algunos casos organizados por salas o secciones en virtud de la especial materia respecto a la que tomen conocimiento.

En la mayoría de los países, sin importar cuál sea su organización estructural, se observa una cuestión fundamental que es el carácter altamente técnico de los asuntos fiscales, lo que obliga a someter, especialmente en primera instancia, los procesos tributarios a jueces con una alta especificación técnica.

En el caso de Chile, la propuesta constitucional definitiva no contempla de forma directa la creación de una sala tributaria especializada como sí lo hizo una norma intermedia que posteriormente fue modificada.

Conforme a la experiencia comparada y en especial atención a la complejidad del sistema tributario nacional, es recomendable que los asuntos tributarios y aduaneros sean conocidos por una sala especializada que incorpore el conocimiento y experiencia de los jueces tributarios, resolutores y en especial, de los profesionales expertos.

Por último, es necesario definir el margen de la jurisdicción y competencia de estos tribunales para determinar la conveniencia de incorporar asuntos como el conocimiento del procedimiento de cobro ejecutivo de obligaciones tributarias, así como la resolución que se genere por la aplicación de nuevas tasas y contribuciones por parte de las distintas unidades territoriales conforme dispone el proyecto de Constitución.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ARÓSTICA, Iván (2017). Acceso a la Justicia y Tutela Judicial Efectiva; Constitución y legislación administrativa. *Revista de Derecho Público Iberoamericano*, (11), 13-34.
- CARMONA SANTANDER, Carlos (2005). El contencioso administrativo entre 1990-2003. En *La Justicia administrativa*. Santiago de Chile: LexisNexis.
- CASAS FARIAS, Patricio (2019). Consideraciones para la determinación de un estándar probatorio en el marco de la aplicación de sanciones tributarias. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 5, 11-40 .
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS – CIAT (2020). *Análisis comparado de los Tribunales Tributarios de Iberoamérica*. Ciudad de Panamá: CIAT.
- COSTA CORDELLA, Ezio (2014). Los Tribunales Administrativos especiales en Chile. *Revista de Derecho*, 27(1), 151-167.

FERRADA BÓRQUEZ, Juan Carlos (2011a). Los procesos administrativos en el derecho chileno. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, 36(1), 251-277.

FERRADA BÓRQUEZ, Juan Carlos (2011b). Los tribunales que ejercen la justicia administrativa en el derecho chileno. En *Litigación pública*. Santiago: Abeledo Perrot, Thomson Reuters, Universidad de los Andes.

GREIBER BETSALEL, Pablo; OCAMPO MOSCOSO, Luis Felipe y SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2007). Justicia Tributaria y Delegación de Facultades Jurisdiccionales: Análisis de la Jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional. En *Anuario de Doctrina y Jurisprudencia, Sentencias Destacadas, año 2006*. Santiago: Instituto Libertad y Desarrollo.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014). El reclamo tributario: Características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción. *Revista del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, (10), 171-208.

Normas Citadas

Código Tributario.

Decreto 1684 del Poder Ejecutivo Nacional Argentino, publicado el 17 de agosto de 1993.

Ley N° 21.039, publicada el 20 de octubre de 2017.

Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020.

Sentencias

Guzmán Becerra Angélica con Isapre Consalud S.A. (2016). Corte Suprema, 7 de julio de 2016, Rol N° 4.216-2016.

Otros

Asamblea Nacional de la República del Ecuador (2013, 17 de julio). Código Orgánico de La Función Judicial. En Registro Oficial Suplemento 38 (en línea). Recuperado de https://www.funcionjudicial.gob.ec/www/pdf/normativa/codigo_organico_fj.pdf [2022, 1 de julio].

Base de datos sobre Tribunales Tributarios Administrativos (2018, 23 de agosto), (base de datos). Ciudad de Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Recuperado en <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/> [2022, 1 de julio].

Congreso de Colombia (2011, 18 de enero). Ley N° 1437 (en línea). Recuperado de https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma_pdf.php?i=41249 [2022, 1 de julio].

Comisión de Normas Transitorias de la Convención Constitucional (2022, 14 de junio). Normas transitorias. En Oficio N° 825 (en línea). Recuperado de <https://www.chileconvencion.cl/wp-content/uploads/2022/06/Oficio-825-a-la-Secretaria-de-Comunicaciones-con-normas-transitorias-aprobadas-FEA.pdf> [2022, 1 de julio].

Comunicaciones Facultad de Derecho (2020). Abogados/as advierten sobre la necesidad de unificar un conjunto diverso de contenciosos administrativos. Recuperado del sitio web de la Universidad de Chile: <https://www.uchile.cl/noticias/170332/advertien-sobre-necesidad-de-unificar-los-contenciosos-administrativos.html> [2022, 1 de julio].

CORDERO VEGA, Luis (2016, 27 de mayo). La Corte Suprema y la naturaleza del contencioso administrativo. *El Mercurio Legal*. (en línea). Recuperado de <https://www.elmercurio.com/legal/movil/detalle.aspx?Id=904852&Path=/0D/CE/> [2022, 1 de julio].

MORTERA, María Soledad (2022, enero). *Justicia Administrativa*, (en línea). Santiago: Secretaría Técnica Convención Constitucional. Recuperado en https://www.cconstituyente.cl/comisiones/verDoc.aspx?prmID=1670&prmTipo=DOCUMENTO_COMISION [2022, 1 de julio].

Tribunal Fiscal. Recuperado del sitio web del Ministerio de Economía y Finanzas del Perú: https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=101019&lang=es-ES&view=article&id=419 [2022, 1 de julio].

Tribunal Supremo Administrativo (2018). Recuperado del sitio web del Tribunal Supremo administrativo: <https://www.stadministrativo.pt/> [2022, 1 de julio].