



UNIVERSIDAD
Finis Terrae

UNIVERSIDAD FINIS TERRAE
FACULTAD DE DERECHO

**DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE: PERSPECTIVA DEL ACCESO A LA
JUSTICIA Y DEBIDO PROCESO ADMINISTRATIVO**

SOLANGE BOLAÑOS
ISAAC URRABRAVO

PROYECTO DE MEMORIA DE INVESTIGACIÓN

Profesora Guía: Paola Peirano Zúñiga

Santiago, Chile
2023

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
CAPÍTULO I: ACCESO A LA JUSTICIA Y DEBIDO PROCESO COMO DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE	7
1.1 Nociones preliminares.....	7
1.2 Tratados internaciones.....	8
1.3 Derechos de los contribuyentes como pilares de un debido proceso y derecho al acceso a la justicia administrativa.....	10
1.3.1 Contencioso administrativo.....	11
1.3.2 Debido proceso administrativo.....	13
CAPÍTULO II: CRONOLOGÍA DE DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES	15
2.1 Constitución Política de la República.....	15
2.2 Normas administrativas.....	15
2.3 Ley N.º20.322. Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera.....	18
2.4 Ley N.º20.420. Modifica el Código Tributario incorporando el artículo 8 bis.....	19
2.5 Circular N°19 del SII de fecha 01 de abril del año 2011.....	20
2.6 Ley N.º20.210. Moderniza la legislación tributaria.....	21
2.7 Circular N°12 del SII de 17 de febrero del año 2021.....	22
CAPÍTULO III: DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE: MANIFESTACIÓN DE LOS DERECHOS DEL ACCESO A LA JUSTICIA Y EL DEBIDO PROCESO	22
3.1 Derecho a la información.....	23
3.2 Derecho a una resolución fundada.....	26
3.3 Derecho a aportar prueba.....	29
3.4 Derecho al debido emplazamiento.....	32
3.5 Derecho a la cosa juzgada administrativa.....	33
3.6 Derecho a que se resuelva la materia dentro de un plazo razonable.....	36
3.7 Derecho a impugnar lo resuelto.....	39

CAPÍTULO IV: PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.....	42
4.1 Recurso de resguardo.....	42
4.2 Reclamo por vulneración de derechos.....	43
4.3 Defensoría del contribuyente.....	44
4.3.1 Incorporación de la Defensoría del contribuyente en el ordenamiento jurídico nacional en relación al derecho de tutela y debido proceso.....	45
4.3.2 La Dedecon no es una defensoría.....	47
4.3.3 La Dedecon puede actuar como mediador.....	51
CAPÍTULO V: ANTECEDENTES OBTENIDOS MEDIANTE LA LEY N.º20.285 SOBRE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA EN RELACIÓN A RECURSOS DE RESGUARDO Y PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE VULNERACIÓN DE DERECHOS.....	53
5.1 Recurso de resguardo.....	54
5.1.1 Análisis de la información recibida.....	59
5.2 Procedimiento especial de vulneración de derechos.....	61
5.2.1 Análisis de la información recibida.....	63
CONCLUSIONES.....	64
BIBLIOGRAFÍA.....	67

INTRODUCCIÓN.

El día 19 de febrero del año 2010 se publicó la Ley N.º20.420, que modificó el Código Tributario incorporando los derechos de los contribuyentes. Fue la primera vez que se reguló un catálogo de derechos para el contribuyente en materia tributaria, ya que antes de su creación, los derechos que permitían proteger al contribuyente se encontraban diseminados en diversas normas, como la Constitución Política de la República, leyes administrativas, y en otras disposiciones normativas. Este catálogo contenía derechos cruciales para la adecuada relación entre los contribuyentes y la administración tributaria, los que hace efectivo mediante un nuevo recurso que posibilita recurrir en su protección, ante una instancia judicial, en último término. Asimismo, este compendio de normas que entregan garantías al contribuyente permite la tutela efectiva en sede administrativa y jurisdiccional, de sus derechos, así como también garantizan el debido proceso administrativo, o en otro orden de palabras, los derechos de los contribuyentes permiten materializar los derechos de acceso a la justicia y del debido proceso.

El acceso a la justicia y el debido proceso son principios, amparados en tratados internacionales ratificados por Chile, que dotan de certeza jurídica a los ciudadanos al momento de enfrentar situaciones donde sus derechos podrían verse vulnerados. Es a la luz de estas garantías fundamentales que, en el ámbito tributario, los contribuyentes ven resguardados sus derechos en la relación que tienen con el aparato estatal.

Históricamente en el ordenamiento jurídico tributario chileno han existido diversas dificultades, derivadas de la forma en que el legislador tributario ha regulado las normas de protección de los derechos de los contribuyentes y los medios administrativos de impugnación. Como consecuencia de ello, el deudor del impuesto no siempre ha podido acceder en igualdad de armas a la protección de sus derechos que, en materia tributaria, hoy se encuentran consagrados, principalmente en la Constitución Política de la República y en el artículo 8 bis del Código Tributario. Esta última norma ha sido un avance importante en la protección de los derechos del contribuyente. Esta, tiene por objetivo regular situaciones que, de no existir, podrían conllevar una relación asimétrica o de desigualdad entre el contribuyente y el Estado.

La eficiencia de estas normas se pone a prueba, principalmente en los procesos de fiscalización iniciados por la Administración Tributaria.

La relevancia de estos derechos se torna fundamental en los procesos de fiscalización, revisión e investigación tributaria. En efecto, las constantes modificaciones de las normas impositivas, que responden habitualmente a las políticas recaudatorias del gobierno de turno, ocasionan muchas veces incertidumbre y dificultades de comprensión en la aplicación e interpretación de estas disposiciones legales, lo que puede generar, a su vez, un aumento en los procesos de fiscalizaciones por parte del Servicio de Impuestos Internos, que persigue el cumplimiento normativo y que puede ver incrementados los errores o incumplimientos del contribuyente. Es en estos procesos en los que este catálogo de derechos prueba su eficacia.

El objetivo de este trabajo es proporcionar una perspectiva de cómo los principios anteriormente mencionados -acceso a la justicia y el debido proceso- siendo parte del Estado de derecho, son aplicables al derecho administrativo, o al menos al derecho administrativo sancionador, y cómo estos podrían resultar aplicables al derecho tributario. Esta perspectiva se entrega a través de un análisis crítico que investiga y analiza los derechos antes mencionados, de los sujetos pasivos legales tributarios.

Esta investigación se divide en cinco apartados o capítulos. En el primer capítulo se abordará la relación general que existe entre los principios de acceso a la justicia y el debido proceso, desde su conceptualización y cómo estos se relacionan con el derecho tributario, y en específico, con los derechos de los contribuyentes.

En el segundo capítulo establece una cronología de la regulación de los derechos de los contribuyentes en Chile, desde su consagración constitucional, su introducción al Código Tributario, hasta la modificación de la Ley N.º21.210 del año 2020, refiriéndonos también a las circulares que han recogido e interpretado estos principios.

En el tercer capítulo se examinarán aquellos numerales del artículo 8 bis del Código Tributario que, tienen relación con la tutela efectiva y el debido proceso, materia fundamental de esta investigación.

Posteriormente, en el cuarto capítulo se hará una revisión a los mecanismos de protección que tienen los contribuyentes en relación con los derechos del artículo 8 bis del Código Tributario. Además, se analizará de manera crítica la función de la Defensoría Nacional del Contribuyente, en relación a la defensa efectiva de los contribuyentes y la concreción de los principios analizados en este trabajo.

Finalmente, en el último capítulo se presentan datos obtenidos a través de requerimientos de información efectuados a diversas instituciones del país, mediante el recurso de la ley de transparencia, con el objetivo de responder sobre si efectivamente el contribuyente ejerce los recursos que permiten exigir la protección de sus derechos y cuáles son los derechos que exigen proteger, por haber sido vulnerados.

Esta memoria espera ser un aporte jurídico que complemente la comprensión y estudio de los derechos más relevantes del artículo 8 bis del Código Tributario, permitiendo profundizar en el cumplimiento de los principios expuestos, los que merecen una mayor visibilidad y desarrollo en el ordenamiento jurídico chileno.

CAPÍTULO I: ACCESO A LA JUSTICIA Y DEBIDO PROCESO COMO DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE.

1.1 Nociones preliminares.

La tutela judicial efectiva (en adelante, también denominada acceso a la justicia) y el debido proceso son dos derechos fundamentales que tienen un amplio alcance normativo, ya que se encuentran consagrados en diversos textos constitucionales. No obstante ser conceptos ampliamente empleados, estos suelen confundirse debido a que se encuentran contenidos de manera implícita en el texto del artículo 19 N°3 de la Constitución Política de la República (en adelante, también denominada “Constitución”, “Carta Fundamental” o “CPR”).

En cuanto a la tutela judicial¹ efectiva, esta ha sido entendida como el *“derecho que se le reconoce a toda persona de acudir a los órganos jurisdiccionales para obtener, por el debido cauce procesal, una decisión fundada en derecho sobre las pretensiones deducidas respecto de sus derechos o legítimos intereses”*². Por lo tanto, se trata de un concepto que abarca dos dimensiones: *“Por una parte una dimensión adjetiva, respecto a otros derechos e intereses, y por la otra, sustantiva, pues es en sí mismo un derecho fundamental autónomo, que tiene por finalidad que las personas accedan al proceso, como medio ordinario de resolución de los conflictos jurídicos, lo que resulta un presupuesto mínimo de todo Estado de Derecho”*³.

Por otra parte, el concepto de “debido proceso” se define, en palabras del profesor Enrique Navarro, como *“el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo,*

¹ El concepto del debido proceso tiene su primera manifestación en la Carta Magna de Inglaterra del año 1215, que emplea la expresión “lawful judgement” al disponer que ningún hombre puede ser privado de su libertad o de sus bienes, o perjudicado de cualquier otra forma “sino en virtud de un juicio legal por sus pares y por la ley del territorio”.

En cambio, la tutela judicial efectiva es un término que se ha instaurado en diversos ordenamientos jurídicos a propósito de la nomenclatura utilizada por la Constitución Española de 1978, que expresamente en su artículo 24.1 consagra a nivel constitucional “la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos”. Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978 y Magna Carta, 1215. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2698/17.pdf>, fecha de consulta 03 de diciembre de 2022.

² MARCHECO (2020) p. 96.

³ Tribunal Constitucional, *Requerimiento de inaplicabilidad presentado por Patricio Rodrigo Meneses* (2008, rol n°815) considerando 10°. (En el mismo sentido, STC 1535 c. 19, STC 2701 c. 10, STC 2895 c. 7, STC 4018 c. 9, STC 6178 c. 4).

derecho que encierra dentro de sí un amplio conjunto de garantías que se traducen en otros tantos derechos del justiciable que, en esencia, son los siguientes: el derecho a un juez imparcial; el derecho a ser informado de la acusación formulada; el derecho a la defensa y asistencia del Letrado; el derecho a un proceso público; el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas; el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa; y el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable”⁴.

En este sentido, ambos derechos deben desvincularse uno del otro, pues son garantías completamente diferentes, aunque se encuentren contenidos implícitamente en el mismo numeral del artículo 19 de la Constitución Política. No obstante, *“la justificación más razonable para poner en evidencia la relación entre el derecho al acceso a la justicia y el debido proceso es considerar que uno es presupuesto del otro, ya que carecería de sentido hablar del debido proceso si con anterioridad no se hubiese garantizado el acceso al aparato jurisdiccional”⁵.*

1.2 Tratados internacionales.

La Convención Americana de Derechos Humanos⁶ (en adelante, también denominada como “Pacto de San José de Costa Rica” o “CADH”) señala respecto al derecho de tutela judicial efectiva lo siguiente:

“Artículo 8.1.- 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, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter (...).”

Respecto a lo anterior, se establece que los Estados firmantes deben garantizar de forma efectiva no solo el derecho a ser escuchados por los órganos de la administración de justicia, sino que además se deben garantizar los demás derechos que se vinculan a la misma, como lo es el debido proceso. Se deben tener presente estos principios que rigen la administración de justicia, ya que los Estados los deben

⁴FERNÁNDEZ (1999) p 90.

⁵TOSCANO (2013) p. 247.

⁶Decreto N° 873, de 1991 que aprueba convención americana sobre derechos humanos.

adoptar para garantizar el respeto a los derechos de las personas en los distintos procedimientos que se lleven a cabo ante los órganos del Estado pertinente.

Por otra parte, el artículo 25 de la Convención Americana de Derecho Humanos incluye otros elementos jurídicos que complementan el derecho a la tutela judicial efectiva, en los siguientes términos:

“Artículo 25.- 1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados Parte se comprometen:

- a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;*
- b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y*
- c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.”*

Por lo tanto, en virtud de estos artículos se dispone que los Estados parte de la CADH tienen la obligación internacional de respetar estas garantías judiciales, ya que en su artículo 1.1 se establece que estas normas están reconocidas e incorporadas al derecho interno.

Cabe destacar que el artículo 8 de la Convención Americana desarrolla el derecho a defensa, tanto en ámbito penal como en cualquier materia sancionadora o que pueda desembocar en la supresión o restricción de derechos subjetivos de las personas. El primer inciso de este artículo establece la garantía para todo tipo de procesos, mientras que los incisos siguientes, segundo a quinto determinan específicamente sobre el proceso penal.

El profesor Víctor Manuel Rodríguez señala que *“el debido proceso como garantía constitucional, generalmente está regulado en términos muy generales, razón por la cual debe nutrirse de ciertos requisitos mínimos para no transformarse en un concepto vacío de contenido, meramente formalista. Quizá por ello es que los tratados*

internacionales sobre derechos humanos, además de establecer dicho enunciado general, se han preocupado por suministrar requisitos básicos mínimos que deben estar presentes dentro del concepto de debido proceso”⁷.

Del mismo modo, cabe mencionar que el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en su artículo 14 establece que en todas las materias las personas tienen el “*derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un Tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la Ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil*”⁸. De igual forma, lo establece el artículo 8 del Pacto de San José de Costa Rica, referido en el acápite anterior con respecto al acceso a la justicia.

1.3 Derechos de los contribuyentes como pilares de un debido proceso y derecho al acceso a la justicia administrativa.

El nuevo catálogo de derechos del contribuyente regulado en el artículo 8 bis del Código Tributario (en adelante, también denominado “CT”) forma parte de la regulación que asegura una tutela efectiva de los derechos de los contribuyentes, mediante recursos que pueden interponerse tanto en sede administrativa como judicial, con la observancia de las garantías de un debido proceso. Dicho catálogo, como se verá más adelante, corresponde a una cooperación normativa en favor de los principios fundamentales.

Con motivo de la potestad sancionatoria del aparato estatal “*el legislador desarrolla múltiples procedimientos y la dimensión de garantía de derechos fundamentales aflora con mayor fuerza en los procesos en donde bienes jurídicos y valores fundamentales están sensiblemente en juego. Es natural su surgimiento en materias penales y su extensión al derecho administrativo sancionador*”⁹.

El derecho administrativo sancionador es, según el profesor Cristian Román, “*la rama jurídica llamada a limitar el ejercicio de la potestad sancionadora atribuida por ley a la Administración del Estado, se encuentra atomizado en lo que podemos llamar*

⁷ RODRÍGUEZ (1998) p. 1305.

⁸ Decreto N° 778, de 1989.

⁹ GARCÍA y CONTRERAS (2013) p. 241.

Derecho(s) administrativo(s) sancionador(es), que precisan diversos cuerpos legales referidos a distintos órganos de la Administración que tienen atribuida por ley potestad sancionadora en relación a específicos ámbitos sectoriales como, por ejemplo, el eléctrico, el sanitario, el ambiental, el laboral, el de valores y seguros, el televisivo, etcétera, y que en función a éstos adquieren características propias”¹⁰.

Se entiende que el ejercicio de esta potestad de la administración encuentra su fundamentación en el ius puniendi o poder punitivo del Estado¹¹, que surge naturalmente en el ámbito penal y que también se hace extensivo al derecho administrativo sancionador. En el ámbito tributario, este poder de sancionar, lo ostenta el Servicio de Impuestos Internos (en adelante, también denominado como “Servicio” o “SII”), que en razón de proteger el interés general, se ve facultado para aplicar sanciones pecuniarias a los contribuyentes que cometan ciertas infracciones a las normas tributarias reguladas por ley – especialmente reguladas en el artículo 97 y ss. del Código Tributario y artículo 105 y ss. del Código Tributario¹². Ahora bien, todo examen que se realice a esta actuación por parte del Servicio supone analizar un conjunto de garantías que se deben mantener a lo largo de todo el procedimiento por mandato de la propia ley tributaria, y que, de infringirse, faculta al contribuyente de recursos legales para recurrir ante el mismo organismo o exigir su resguardo ante el aparato jurisdiccional.

1.3.1 Contencioso administrativo.

Antes de la dictación de la Ley N.º20.322, que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante, también denominados como “TTA”), la situación en materia tributaria con respecto al contencioso administrativo era similar al de la mayoría de los procedimientos de reclamación administrativa, donde no existía un procedimiento de carácter único¹³.

¹⁰ ROMAN (2020) p. 158.

¹¹ GARCÍA y CONTRERAS (2013) p. 242.

¹² Es preciso tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 105 del Código Tributario, que expresa que las sanciones pecuniarias serán aplicadas administrativamente por el Servicio o por el Tribunal Tributario y Aduanero, de acuerdo con el procedimiento que corresponda del Libro Tercero. (...) Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 162, si la infracción estuviere afecta a sanción corporal o a sanción pecuniaria y corporal, la aplicación de ellas corresponderá a los tribunales con competencia en lo penal.

¹³ Ver NAVARRO (2013) p. 32

En cuanto al concepto de contencioso administrativo, según el profesor Manuel Daniel Argandoña este “se encuadra dentro del control jurisdiccional de los actos de la Administración y se refiere a la parte del control jurídico dirigido a la actuación administrativa que emana de la actividad del juez”¹⁴. Por su parte, el profesor Enrique Silva Cimma señala que el concepto supone un conjunto de ideas principales: “1) que exista una contienda entre la Administración y un particular; 2) que esta contienda sea consecuencia de un acto de autoridad de la Administración; y 3) que esta actividad jurisdiccional se radique en la Administración”¹⁵. Esta última idea era la que regía en el ámbito tributario hasta la década del 2010.

Adelantándose un poco a la cronología de este trabajo, hasta el año 2007 los Directores Regionales del SII tenían la competencia para resolver las reclamaciones tributarias, aunque no pertenecían al Poder Judicial, ejercían jurisdicción en razón de una atribución legal. Este hecho fue fuertemente criticado por parte de la doctrina nacional y extranjera¹⁶, pero fue declarado como constitucional por la Corte Suprema y el Tribunal Constitucional, ya que “la Constitución autoriza que los órganos de la Administración tengan la capacidad de ejercer jurisdicción, aunque manteniendo la observancia de los principios del debido proceso, en los términos del artículo 19 N°3”¹⁷. Sin embargo, este sistema fue superado en el año 2009 con la dictación de la Ley N.º20.322, que estableció una judicatura letrada, especializada, e independiente de la Administración del Estado¹⁸, lo que “significó un gran avance en materia de acceso a la justicia, debido proceso y especialización en el ámbito tributario”¹⁹, según el profesor Williams Valenzuela.

Bajo la actual normativa, los ámbitos impositivos, jurisdiccional y administrativo se delimitan como ámbitos separados, y se otorga una doble protección a los derechos del contribuyente. Por un lado, se reconoce al contribuyente la facultad de interponer

¹⁴ PONCE DE LEÓN (2020) p.55

¹⁵ SILVA CIMMA, Enrique (1968), pp.153.

¹⁶ NAVARRO (2013) p. 36.

¹⁷ NAVARRO (2013) p. 38.

¹⁸ Artículo 1 de la Ley N°20.322, de 2009.

¹⁹ VALENZUELA, Williams. Reclamo por vulneración de derechos del contribuyente: Reflexiones críticas [en línea]: artículos de opinión en internet. 2012. [fecha de consulta: 16 de noviembre de 2022]: Disponible en: <https://www.diarioconstitucional.cl/articulos/reclamo-por-vulneracion-de-derechos-del-contribuyente-reflexiones-criticas-i/>

un Recurso de Resguardo²⁰ por vía administrativa y, por otro lado, es posible que recurra por la vía judicial a través del denominado Procedimiento Especial por Vulneración de Derechos del Contribuyente.

1.3.2 Debido proceso administrativo.

El debido proceso se encuentra consagrado en la Constitución Política vigente, en el artículo 19 N°3 inciso sexto, que establece *“Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos”*²¹. Esta norma, en el entender de algunos autores, se encontraría redactada de modo amplio, lo que permitiría exigir su aplicación no solamente al proceso jurisdiccional, sino también al procedimiento administrativo²².

En este sentido, el profesor y académico Eduardo Soto Kloss interpreta que se aplica el derecho al debido proceso a los órganos administrativos, señalando que *“el acceso a la justicia –dentro del que se enmarca el Debido Proceso- es un derecho que vincula a todos los poderes públicos y de aplicación directa”*²³. Este autor afirma que, a su parecer, la aplicación del artículo 6 de la Constitución, que señala que todos los organismos del Estado se encuentran sometidos a estas normas y están obligados a respetarlas, por lo tanto, *“también se encontrarían obligados por el Debido Proceso, los integrantes de la Administración del Estado cuando se enfrentan a solicitudes de particulares”*.

Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha interpretado que el alcance y contenido del derecho al debido proceso, *“recogido en el artículo 19 N°3, es aplicable de igual forma al derecho administrativo sancionador, sin importar que se trate de actuaciones administrativas”*²⁴. Al efecto, esta magistratura ha indicado que *“aunque se trata de potestades que no suponen ejercicio de jurisdicción, ciertamente*

²⁰ Regulado en el artículo 8 bis inciso 2° del Código Tributario. Se presenta ante el competente Director Regional o ante el Director Nacional según cada caso.

²¹ Decreto N°100, de 2005.

²² MORENO (2018) p. 27.

²³ SOTO KLOSS, Eduardo (2012) p.614.

²⁴ NAVARRO (2013), p132.

*deben sujetarse a los parámetros propios de un debido proceso*²⁵, exigiendo que “*el acto administrativo sancionador se imponga en el marco de un debido proceso*”²⁶.

En consecuencia, el Servicio de Impuestos Internos como organismo del Estado, debería también garantizar este principio. En efecto, la incorporación del catálogo de derechos del contribuyente en el artículo 8 bis del Código Tributario debe entenderse, respecto de alguno de estos derechos, en relación con la garantía del debido proceso en el derecho administrativo tributario, aún más allá del ámbito meramente sancionador, debido a que esta normativa debe aplicarse, en forma general, a todo procedimiento que se lleve a cabo en la Administración, y esto incluye los procedimientos que se siguen ante el SII.

²⁵ Tribunal Constitucional, Solicitud de la Corte de Apelaciones de Talca, para que se emita un pronunciamiento acerca de la eventual inaplicabilidad de los artículos 6, letra B N.º 3 y 6; 107 y 161 del Código Tributario, en causa Rol Corte N.º 60.928 y Rol N.º 60.025-01, caratulada Guido González Muñoz con Servicio de Impuestos Internos (2007, rol nº776)

²⁶ Tribunal Constitucional, *Requerimiento de la Corte Suprema, sobre inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso primero del artículo 161 del Código Tributario, en los autos Rol N°5619-2006 de la Corte Suprema* (2008, rol nº1233)

CAPÍTULO II: CRONOLOGÍA DE DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.

En Chile, los derechos del contribuyente fueron consagrados por primera vez en el Código Tributario el año 2010, en el artículo 8 bis del mismo, mediante la Ley N°20.420. No obstante, es importante destacar que existieron disposiciones legales previas que dotaban de ciertas garantías a los contribuyentes en su relación con el aparato estatal. Es por lo que resulta relevante realizar un análisis cronológico del establecimiento de estos derechos, para comprender cómo se originó esta normativa legal y cuál es su papel en la conformación de un debido proceso administrativo tributario.

2.1 Constitución Política de la República²⁷.

El constituyente reguló en el capítulo III de la Carta Fundamental, denominado de los “*derechos y deberes constitucionales*”, en su artículo 19 N.º20 incisos primero, segundo y tercero los principios constitucionales de la tributación, que son principalmente: la igualdad en la repartición de los tributos, la equidad o justicia tributaria y el principio de no afectación. A pesar de que esta norma fundamental no contiene un catálogo detallado de lo que se ha denominado “derechos del contribuyente” debido a su carácter general, no significa que los contribuyentes carezcan de derechos, pues estos son una expresión de los derechos fundamentales reconocidos a todas las personas y, como tales, deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado. De hecho, este mandato constitucional permite el desarrollo de otros derechos de los contribuyentes, regulados por el legislador como complemento y desarrollo de las normas constitucionales²⁸.

2.2 Normas administrativas.

El legislador tardó en regular los “derechos de los contribuyentes” en las normas tributarias, lo que llevó a que, en ausencia de una norma especial, se empezaran aplicar de forma supletoria, las normas administrativas generales que consagraban

²⁷La Constitución Política fue publicada en el Diario Oficial el día 24 de octubre de 1980, tras haber sido aprobada mediante un plebiscito nacional. Entra en vigor el día 11 de marzo de 1981, convirtiéndose así en la nueva norma de más alto rango jurídico, determinando de esta forma la organización institucional del Estado chileno.

²⁸ Historia de la Ley N.º20.420.

ciertos derechos en beneficio de los administrados, destacando: a) la Ley N.º18.575, de Bases Generales de la Administración del Estado²⁹, b) la Ley N.º18.834 sobre Estatuto Administrativo³⁰ y; c) la Ley N.º19.880, que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado³¹.

Posteriormente, el Servicio de Impuestos Internos empezó a desarrollar esta materia a través de la normativa administrativa. Para estos efectos dictó la Circular N.º41 denominada “*Derechos de los contribuyentes en sus relaciones y procedimiento ante el Servicio de Impuestos Internos*”³², de fecha 26 de julio del año 2006.

La Circular 41 tuvo un objetivo ambicioso, mejorar la relación entre los contribuyentes y el Servicio en los diversos procesos que se tramitan ante esta institución. Para alcanzar dicho objetivo, la Circular se divide en dos partes. En la primera parte, se refiere a la incorporación de distintas tecnologías que aseguren el debido ejercicio de las actuaciones y trámites, tanto de la administración como del contribuyente. En la segunda parte, se regulan y sistematizan administrativamente los derechos de los contribuyentes. Cabe señalar que esta sistematización es, en definitiva, un catálogo que contiene diez numerales en los que se desarrollan una serie de derechos que son un reflejo de aquellos contenidos en el artículo 17 letras a), b), c), d), e), f) y h) de la Ley N.º19.880; en los artículos 8, 11, 13 inciso segundo y, 14 inciso final de la Ley N.º18.575; y en el artículo 61 letra c) de la Ley N.º18.834.

Es importante destacar que estos derechos debían ser respetados en los diferentes procedimientos que se realizaban ante el SII, incluyendo los procesos jurisdiccionales. En efecto, bajo la vigencia de los artículos 6 letra b) N.º6³³ y 115³⁴ del Código

²⁹ Ley N° 18.575, de 1986.

³⁰ Ley N° 18.834, de 1989.

³¹ Ley N° 19.880, de 2003.

³² En aquel entonces, el Director del Servicio Fiscal era don Ricardo Escobar Calderón.

³³ Artículo 6 letra B n°6 del Código Tributario. “Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias (...). Entre estas, se contempla aquella de los Directores Regionales que pueden, en la jurisdicción de su territorio (...) resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad a las normas del Libro Tercero”.

³⁴ Artículo 115 del Código Tributario.: “El Director Regional conocerá en primera o en única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por

Tributario, los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos ejercían funciones jurisdiccionales, como jueces de primera instancia para resolver ciertos asuntos tributarios.

Este diseño normativo fue objeto de fuertes críticas por parte de la doctrina. La razón de esto era que la misma administración que interpretaba la ley impositiva, fiscalizaba e investigaba un asunto tributario respecto de un contribuyente, además, resolvía como “juez” asuntos respecto de los que era parte. En los casos en que no era posible resolver en una citación u otra instancia administrativa el conflicto tributario, las partes (contribuyente/administración) debían someterse al Director Regional, quien debía decidir entre lo planteado por el funcionario del SII y lo alegado por el contribuyente. En otras palabras, el SII actuaba como juez de instancia y como parte en la misma, lo que vulneraba los principios de la garantía del debido proceso, consagrado en el artículo 19 N°3 inciso quinto y sexto de la Constitución Política de la República. Pero, además, el Director Regional delegaba esta facultad en otros funcionarios, según lo establecido en el artículo 116 del Código Tributario de la época³⁵.

“Esta última situación ocasionó que el Excelentísimo Tribunal Constitucional abriera de oficio un proceso para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario, en virtud de lo establecido en el artículo 93 inciso primero, numeral 7° de la Constitución Política, en relación con el inciso duodécimo del mismo artículo, resolviendo su inconstitucionalidad y ordenando considerarse derogado en el ordenamiento jurídico chileno desde su publicación en el Diario Oficial.

infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecido una regla diversa.

Será competente para conocer de las reclamaciones el Director Regional de la unidad del Servicio que emitió la liquidación o el giro o que dictó la resolución en contra de la cual se reclame, en el caso de reclamaciones en contra del pago, será competente el Director Regional de la unidad que emitió el giro al cual corresponda el pago. Si las liquidaciones, giros o resoluciones fueren emitidos por unidades de la Dirección Nacional, o el pago correspondiere a giros efectuados por estas mismas unidades, la reclamación deberá presentarse ante el Director Regional en cuyo territorio tenga su domicilio el contribuyente que reclame al momento de ser notificado de revisión, de citación, de liquidación o de giro.

El conocimiento de las infracciones a las normas tributarias y la aplicación de las sanciones pecuniarias por tales infracciones corresponderá al Director Regional que tenga competencia en el territorio donde tiene su domicilio el infractor.

Tratándose de infracciones cometidas en una sucursal del contribuyente, conocerá de ellas el Director Regional que tenga competencia en el territorio dentro del cual se encuentre ubicada dicha sucursal.”

³⁵ 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”

En su fallo, el Tribunal señaló que el artículo 116 del Código Tributario, al importar una delegación de facultades jurisdiccionales realizada por los Directores Regionales, en su carácter de juez del tribunal tributario, en funcionarios de su dependencia, es inconstitucional. Lo anterior, por cuanto la jurisdicción es un atributo de la soberanía y, en tal calidad, es indelegable, como se desprende del artículo 5° de la Carta Fundamental.

Además, la citada norma infringe el deber de inexcusabilidad que pesa sobre todo tribunal, según se consagra en el inciso segundo del artículo 76 de la Constitución, el principio del juez natural que se desprende del inciso cuarto del N° 3 del artículo 19 de la Carta Fundamental y los artículos 6° y 7° del mismo texto legal³⁶.

2.3 Ley N.º20.322. Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera.

La Ley N.º20.322 mejoró el diseño de la justicia tributaria al establecer los Tribunales Tributarios y Aduaneros, que son órganos jurisdiccionales, letrados, especiales e independientes³⁷, creados para resolver controversias que anteriormente eran conocidas por los Directores Regionales. Esto consagró los principios de imparcialidad, independencia y una mayor igualdad de armas entre los sujetos procesales.

La imparcialidad e independencia de los jueces son principios relevantes y constituyen una de las principales características exigibles a un tribunal en un Estado de derecho. Asimismo, esta normativa estableció explícitamente que los Jueces Tributarios en el desempeño de sus funciones eran independientes de toda autoridad del Servicio de Impuestos Internos, pero estaban sujetos a la superintendencia directiva, correccional y económica de la Excelentísima Corte Suprema.

Se reconoce al Servicio de Impuestos Internos la calidad de parte y, por consiguiente, tanto los contribuyentes como la institución fiscal gozan, bajo la normativa recién

³⁶ Tribunal Constitucional, *Proceso abierto de oficio para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario* (2006, rol n°681).

³⁷ Artículo 1 de la Ley N°20.322, de 2009.

publicada de un cierto grado de igualdad de derechos y obligaciones como partes del proceso³⁸.

2.4 Ley N.º 20.420. Modifica el Código Tributario incorporando el artículo 8 bis³⁹.

En un proyecto de ley que se convirtió en la Ley N°20.420, se contemplaba la posibilidad de incorporar un catálogo de doce derechos del contribuyente en un nuevo artículo 5 bis en el Código Tributario. Sin embargo, el Presidente de la República propuso modificar la ubicación de esta norma, creándose el artículo 8 bis en el Código Tributario, que por primera vez consagra en la ley impositiva los derechos del contribuyente.

Esta norma fue una versión menos ambiciosa que la actual, pero constituye, sin embargo, la primera consagración legal de estos derechos en beneficio de los contribuyentes, dictados al amparo de la Constitución vigente. La Ley N.º20.420 *“supone un cambio legal, pero también de carácter cultural, toda vez que exigió precisamente la internalización de una cultura institucional por parte del Servicio y de un empoderamiento del ciudadano común en relación a la protección de determinadas garantías de los contribuyentes, generando un efecto general positivo en las relaciones que se producen a diario entre ambas partes”*⁴⁰.

El nuevo artículo 8 bis del Código Tributario reproduce los derechos ya establecidos en la Circular N° 41 del SII del año 2006, pero con una importante diferencia. La competencia para conocer las infracciones a estos derechos del contribuyente no recae en el Servicio de Impuestos Internos, sino en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, a través de una acción cautelar denominada Recurso de Vulneración de derechos, regulada en los artículos 155 y siguientes del Código Tributario.

³⁸ Conforme al antiguo artículo 132, el Director Regional, de oficio o a petición de parte, podría recibir la causa a prueba, si lo estimaba pertinente, pudiendo señalar los puntos sobre los cuales ella deberá recaer y determinar la forma y plazo en que la testimonial debe rendirse. Esta es ahora una atribución de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

³⁹ El día 13 de abril del año 2005, el senador Baldo Prokurica presentó una moción parlamentaria ante el Honorable Senado que tenía por propósito modificar el Código Tributario, para así poder consignar legalmente estos derechos.

⁴⁰CASAS (2020) p.6

2.5 Circular N°19 del SII de fecha 01 de abril del año 2011⁴¹.

El Servicio de Impuestos Internos interpretó el nuevo artículo 8 bis del Código Tributario mediante la Circular N°19 del año 2011, la que además derogó la Circular N°41 del año 2006. La nueva norma administrativa entrega una directriz a los funcionarios que se encuentren a cargo de los distintos procedimientos en curso, acerca de la forma en que deben dirigir la protección de los derechos de los contribuyentes⁴².

2.6 Ley N.º21.210. Moderniza la legislación tributaria.

El 23 de agosto del año 2018, el ex presidente de la República, Sebastián Piñera Echenique presentó un proyecto de ley que buscaba modernizar la legislación tributaria vigente, mediante el Mensaje N°107-366⁴³. Este proyecto dio lugar a la Ley N.º21.210, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero del 2020. Entre los cambios más destacables de esta normativa, se encuentran las disposiciones que refuerzan y amplían el catálogo de derechos del contribuyente, contenidos en el artículo 8 bis del Código Tributario.

Uno de los fundamentos de esta norma fue contrapesar el aumento sostenido de las potestades fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos. La Ley N.º21.210 reformuló⁴⁴ el artículo 8 bis del Código Tributario, incorporando nuevos derechos en beneficio del contribuyente, y creó un recurso administrativo denominado Recurso de resguardo para protegerlos⁴⁵.

⁴¹ Esta normativa fue dictada bajo el mando de don Julio Pereira Gandarilla, director del Servicio de esa época.

⁴² En relación con el reclamo de vulneración de derecho, para aquellas regiones en las cuales aún no regía la Ley N° 20.322 y no se encontraba instalado el competente Tribunal Tributario y Aduanero, la Ley N° 20.420, estableció una norma de carácter transitorio que otorgaba competencia a los Juzgados Civiles. Sin perjuicio, de que el procedimiento aplicable era el establecido en el Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario.

⁴³ Boletín N°12043-05, Sesión N°63.

⁴⁴ CASAS (2020) p. 2.

⁴⁵ El día 21 de agosto de 2019 durante la tramitación del proyecto de ley, se llevó a cabo la Discusión en Sala donde leyó las modificaciones aprobadas para el Código Tributario por la Comisión de Hacienda, en la cual se expresó la modernización del catálogo de derechos de los contribuyentes, donde también se estableció “la posibilidad de presentar un recurso de resguardo en caso de considerar que sus derechos han sido vulnerados por un acto u omisión del servicio”.

A nivel institucional, esta ley creó la Defensoría del Contribuyente (también conocida como “Defensoría” o “DEDECON”), uno de su propósito es actuar como mediador de los conflictos eventuales entre el Servicio de Impuestos Internos y los contribuyentes. Este organismo se analizará en el Capítulo IV de este trabajo.

2.7 Circular N°12 del SII de 17 de febrero del año 2021⁴⁶.

En el capítulo I de la Circular N°12 del año 2021, la Administración tributaria interpretó las normas contenidas en la Ley N.º21.210, que incluye el catálogo de derechos del contribuyente y sus modificaciones.

2.8 Conclusión del capítulo.

Por consiguiente, la existencia de estas normas que protegen los derechos de los contribuyentes es importante debido a que garantiza el cumplimiento de las garantías que establece la Constitución y los tratados internacionales. La creación de este catálogo de derechos es un gran avance en materia tributaria, ya que proporciona al contribuyente una serie de herramientas jurídicas concretas y exigibles que le permiten compensar en cierta medida la situación de inferioridad en la que se encuentra frente al Servicio de Impuestos Internos. Estos derechos, como se explicará en el siguiente capítulo, podrían sentar las bases de un debido proceso administrativo tributario.

⁴⁶ Esta norma fue dictada siendo director del SII don Fernando Javier Barraza Luengo. En la misma, se derogan las Circulares N°26 del 2008 y N°19 del 2011.

CAPÍTULO III: DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE: MANIFESTACIÓN DE LOS DERECHOS DEL ACCESO A LA JUSTICIA Y EL DEBIDO PROCESO.

Los derechos del acceso a la justicia y el debido proceso podrían exigirse en los procedimientos que se llevan a cabo ante el Servicio de Impuestos Internos, aun cuando para algunos estos solo pueden exigirse a los procesos llevados ante los tribunales de justicia. En efecto, estos principios deberían ser aplicables a todo tipo de procedimientos y procesos que, por su naturaleza, deben garantizar a los ciudadanos el poder accionar con los medios que la ley establece, el poder ser escuchados, tener derecho a defenderse, presentar pruebas, tomar conocimiento efectivo de las actuaciones, entre otras. Estos derechos fundamentan precisamente estas prerrogativas.

En este sentido, algunos de los derechos contemplados en el artículo 8 bis del Código Tributario están estrechamente relacionados con los principios del acceso a la justicia y del debido proceso, ya que precisamente garantizan estos derechos. Estos derechos incluyen el derecho a la información, el derecho a una resolución fundada, el derecho a aportar pruebas, el derecho al debido emplazamiento, el derecho a la cosa juzgada administrativa, el derecho a que se resuelva dentro de un plazo razonable y el derecho a impugnar lo resuelto. De esta manera, se puede observar cómo el legislador va configurando una suerte de debido proceso administrativo, que se analiza a continuación.

3.1 Derecho a la información.

El derecho a la información se encuentra relacionado con el debido proceso. Este constituye una garantía indispensable para el contribuyente, ya que no solo le permite conocer sus derechos, sino que, lo que es mucho más importante, le permite conocer los hechos que están siendo fiscalizados, lo que resulta esencial para preparar sus descargos. Este derecho tiene diversas manifestaciones dentro del artículo 8 bis del Código Tributario, las cuales se analizan en los siguientes numerales.

3.1.1 Artículo 8 bis N°1. El ser informado sobre el ejercicio de sus derechos, el que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y a obtener

información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en que tenga la calidad de interesado.

El Servicio Fiscal satisface este derecho exhibiendo el listado de todos los derechos del artículo 8 bis del Código Tributario, tanto en las oficinas de atención al público del Servicio de Impuestos Internos como en el sitio web de la institución.

En la Circular N°12 del año 2021 se establece que, en caso de que un ciudadano efectúe consultas al Servicio respecto de alguna actuación o procedimiento en el que tenga la calidad de interesado, el funcionario fiscal tiene la obligación de orientarlo hacia *“los canales o fuentes donde se encuentren el marco normativo, instrucciones, circulares, oficios, dípticos, folletos y videos elaborados por el Servicio, que detallen tales actuaciones”*⁴⁷.

Por último, cabe destacar que el contribuyente tiene derecho a solicitar información al fiscalizador acerca de la etapa o estado en que se encuentre algún procedimiento en curso en su contra, ya que se encuentra involucrado en dicho proceso y necesitará la entrega clara y precisa de la información para hacer valer sus pretensiones y, en caso necesario, alegar o reclamar oportunamente sus derechos.

3.1.2 Artículo 8 bis N°4 b): Se entregue información clara, sobre el alcance y contenido de la actuación.

Este derecho fortalece la defensa del contribuyente frente a las imputaciones que efectúe el Servicio de Impuestos Internos. La norma se ha interpretado señalando que, el Servicio está obligado a proporcionar la información a través de los diferentes medios de comunicación que la institución dispone, como el servicio de atención al público, las notificaciones administrativas, los mensajes a través de la plataforma del Servicio u otros que estén disponibles o sean obligatorios.

3.1.3 Artículo 8 bis N°4 c): Se informe la naturaleza y materia a revisar y el plazo para interponer alegaciones o recursos. Todo contribuyente tendrá derecho a que se certifique, previa solicitud, el plazo de prescripción que resulte aplicable.

⁴⁷ Circular N°12, del 2021.

En este punto, es indispensable considerar dos ideas relevantes. En primer lugar, se debe informar al contribuyente qué se le está fiscalizando, de manera que, si se trata de un impuesto, se indique el o los períodos revisados; si se trata de una declaración jurada, se debe explicar por qué estaría mal presentada. En segundo lugar, se debe informar al contribuyente sobre los plazos de prescripción aplicables a la materia controvertida, ya que es necesario conocer el tiempo durante el cual el Servicio de Impuestos Internos puede llevar a cabo una fiscalización. En relación con esto, la norma establece de forma implícita que, si la acción se encuentra prescrita o caducada, el Servicio Fiscal no debería iniciar o perseverar con dicho procedimiento administrativo.

3.1.4 Artículo 8 bis N°4 d): Se informe a todo contribuyente, en cualquier momento y por un medio expedito, de su situación tributaria y el estado de tramitación de un procedimiento en que es parte.

Esta norma garantiza que el contribuyente pueda conocer su situación tributaria personal, incluyendo el estado de la tramitación de un proceso administrativo en el que sea parte. Para ello, es esencial que se le haya notificado en la forma que exige la ley. Esto significa que la notificación deberá hacerse de manera personal, por cédula o por carta certificada dirigida al domicilio del interesado. En las últimas reformas se ha introducido la notificación por correo electrónico, la cual es voluntaria, y no puede obligarse al contribuyente a acogerse a ella. Si bien esta notificación se considera el medio más “expedito”, no es siempre el medio que mejor asegura la protección de los derechos del contribuyente, pues es frecuente que el contribuyente no revise sus correos, o que ciertas notificaciones se consideren spam por el sistema y que no sean vistas. Por lo tanto, el Servicio de Impuestos Internos deberá asegurarse de que el contribuyente haya sido notificado de manera efectiva.

3.1.5 Artículo 8 bis N°6. El ser informado acerca de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado. Lo anterior no será aplicable respecto de las materias tratadas en el artículo 161 número 10, ni de los procedimientos del artículo 4 quinquies. Asimismo, el derecho a ser informado, si ha sido objeto de una solicitud de

intercambio de información, siempre que no implique un eventual incumplimiento de obligaciones tributarias.

La regla general establece que se debe informar al contribuyente sobre quién es el funcionario encargado de tramitar el procedimiento que se sigue en su contra. Esto permite revisar la competencia de este y hacer efectivas las responsabilidades que correspondan. Sin embargo, este derecho tiene dos limitaciones en las que no se da a conocer el nombre del funcionario. La primera se refiere al procedimiento de recopilación de antecedentes que está previsto en el artículo 161 N°10 del Código Tributario. Esta norma faculta al Servicio de Impuestos Internos a efectuar un proceso de información previa -que no es una investigación penal- para reunir antecedentes que permitan al Director ejercer su facultad de interponer o no una querrela por alguno de los delitos previstos en la legislación tributaria. La segunda limitación se refiere al procedimiento que declara la existencia de casos de elusión al tenor del artículo 4 quinquies del Código Tributario, que aborda casos de abuso o de simulación regulados en los artículos 4 ter y 4 quáter del mismo código.

Estas excepciones se justificarían asimismo porque en *“ambos procesos no tienen por objeto resolver o decidir sobre la situación jurídica de un contribuyente, sino dirimir qué hará el referido organismo frente a determinados hechos”*⁴⁸.

Respetando de igual manera el derecho a la información, la Circular N°12 del año 2021 señala que *“al contribuyente le asiste el derecho de ser informado si ha sido objeto de una solicitud de intercambio de información por parte de otras administraciones tributarias en la medida que ello no implique un incumplimiento de obligaciones tributarias. Al efecto, se entiende que se produciría este incumplimiento en los casos que exista un motivo fundado para creer que la entrega de esta información pueda frustrar la revisión que se realiza por parte de la autoridad extranjera requirente”*⁴⁹.

La solicitud de intercambio de información en materia tributaria es *“aquellas medidas de cooperación administrativa adoptadas entre dos o más jurisdicciones nacionales*

⁴⁸ Corte de Apelaciones de San Miguel, *Reclamo de ilegalidad interpuesto por la sociedad en contra de la decisión del Consejo para la Transparencia* (2014, rol n°61-2014)

⁴⁹ Circular N°12, del 2021.

*cuyo principal objetivo es el intercambio de información relevante para la administración, fiscalización y recaudación fiscal, así como para el correcto cumplimiento de convenios de doble imposición, acuerdos de asistencia administrativa, tanto bilaterales como multilaterales, y/o sus legislaciones tributarias internas*⁵⁰. Esta solicitud se encuentra regulada en el Modelo de Convenio sobre Doble Tributación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, (en adelante, “OCDE”) específicamente en su artículo 26.

Anterior a la Ley N°21.210, este derecho de información no existía como tal⁵¹, lo que dejaba en la absoluta indefensión al contribuyente, puesto que el Servicio podía entregar información al ente administrativo extranjero sin que aquél se enterase.

3.2 Derecho a una resolución fundada.

Este principio es fundamental, ya que supone una carga para la Administración, cuyos funcionarios deben explicar las razones fundadas en los hechos y el derecho, y si corresponde, el razonamiento lógico y jurídico que se utilizó para tomar la decisión que afecta al contribuyente. El Tribunal Constitucional ha establecido que la motivación o fundamento es *“connatural a la jurisdicción y fundamento indispensable para su ejercicio. Constituye a la vez que un deber del juzgador, un derecho para el justiciable. Es inherente al derecho a la acción y, por ende, a la concreción de la tutela judicial efectiva; elementos propios de las garantías de un procedimiento racional y justo, cuya ausencia o limitación vulnera la exigencia constitucional y autoriza declarar la inaplicabilidad del precepto objetado”*⁵².

Este principio está vinculado a la nulidad procesal reconocida en el artículo 83 del Código de Procedimiento Civil⁵³, siendo competentes los Tribunales Tributarios y

⁵⁰ *Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria.* (Traducc. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España.) 34 pp.

⁵¹ Este derecho de información se encontraba en el numeral 4, que estipulaba “Derecho a ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado.”

⁵² Tribunal Constitucional, *Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de Sociedad Clasificadora de Materiales de Minería Limitada y Otra., respecto del artículo 768 inciso antepenúltimo del Código de Procedimiento Civil, en rol N.º 2663 – 2009 de la Corte Suprema* (2010, rol n°1373)

⁵³ Código de Procedimiento Civil. Artículo 83. La nulidad procesal podrá ser declarada, de oficio o a petición de parte, en los casos que la ley expresamente lo disponga y en todos aquellos en que exista un vicio que irroque a alguna de las partes un perjuicio reparable sólo con la declaración de nulidad. (..)

Aduaneros para resolverlo⁵⁴, y que podría constituir una herramienta poderosa en beneficio del contribuyente. Además, se consagra en el siguiente derecho de los contribuyentes.

3.2.1 Artículo 8 bis N°4. Que las actuaciones del Servicio constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización:

a) Indiquen con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda. En efecto, toda actuación del Servicio deberá ser fundada, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no. Adicionalmente, deberán indicar de manera expresa el plazo dentro del cual debe ser concluida, en cuyo caso se aplicarán las reglas legales cuando existieran, y en ausencia de un plazo dispuesto por la ley, el Director mediante resolución dispondrá los plazos dentro de los cuales las actuaciones deberán ser finalizadas.

Antes de la entrada en vigor de la Ley N.º21.210, la normativa tributaria no exigía explícitamente el deber de motivar los actos administrativos. Sin embargo, los artículos 124 y siguientes del Código Tributario, que regulan el procedimiento general de reclamo tributario y otros procedimientos de carácter contencioso administrativo, hacían referencia a estos deberes. No obstante lo anterior, el deber de fundamentación de los actos emanados de la administración tributaria podía derivarse de la aplicación supletoria de los artículos 11, 17 letra f) y el artículo 41 de la Ley N.º19.880.

La ley no especifica el contenido mínimo que se requiere para considerar un acto como fundado. Esto ha generado distintas interpretaciones, entre ellas, aquella que se basa en el artículo 41 de la Ley N.º19.880, que sostiene que la fundamentación sólo se debe llevar a cabo en la dictación de un acto terminal, como es una resolución. No obstante, lo anterior, tanto “*la jurisprudencia de la Corte Suprema, de la Contraloría*

⁵⁴ Ley N° 20.322. Artículo 1. Los Tribunales Tributarios y Aduaneros son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio, cuyas funciones, en el ámbito de su territorio, son: (...) N°8. Conocer y declarar, a petición de parte, la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria o aduanera. Para estos efectos, el vicio deberá hacerse presente o alegarse en la reclamación respectiva. (..)

*General de la República y del Servicio de Impuestos Internos exigen que se expongan de forma expresa los fundamentos de hecho y derecho del acto administrativo*⁵⁵.

La doctrina sostiene que la motivación consiste en *“la exposición de los motivos que indujeron a la administración pública a la emisión de un acto”*⁵⁶. Por lo tanto, la falta de aquella evidencia la carencia de razonabilidad, lo que podría dar lugar a un acto de arbitrariedad y eventualmente generar una Nulidad de Derecho Público, que *“consiste en la privación de los efectos de los actos de la Administración del Estado, autoridad o funcionario público, en que dichos actos no se han sometido a la Constitución Política de la República y a las normas dictadas conforme a ella, actuando en consecuencia el órgano estatal indebidamente”*⁵⁷.

Por consiguiente, debe concluirse que la motivación del acto administrativo tributario debe estar presente no sólo en aquellas actuaciones que resuelven controversias, como lo dispone la Ley N.º19.880, sino también en otras providencias, tales como aquellas con las que se inicia un procedimiento o las que buscan obtener una celeridad en la tramitación del procedimiento, pues es el mismo legislador que estableció en el artículo 8 bis letra a) del Código Tributario que la motivación es exigible respecto de *“toda actuación del Servicio”*, concretando aún más el debido proceso administrativo.

Finalmente, este literal establece la obligación de fijar los términos en que las actuaciones del Servicio deben ser concluidas, sean estos los plazos legales o bien, a falta de estos, los que establezca el Director por medio de una resolución. La Ley

⁵⁵ CASAS (2020) p. 63.

⁵⁶ CELIS (2018) p.41

⁵⁷ RUIZ DE LA MAZA, Germán Alejandro (2014) p. 286.

N.º19.880 establece plazos legales en los artículos 24⁵⁸ y 25⁵⁹ de la misma, que podrán aplicarse supletoriamente en estos casos, a falta de resolución del Director del SII.

3.3 Derecho a aportar pruebas.

En un procedimiento, aportar pruebas no constituye una obligación, sino una carga. En efecto, la otra parte no puede coaccionar a su contraparte para que presente ésta. Sin embargo, se tiene el derecho a no ser impedido de presentar pruebas con la finalidad de acreditar los hechos en su favor.

El Tribunal Constitucional ha resuelto que el legislador “*está obligado a permitir que toda parte o persona interesada en un proceso cuente con medios apropiados de defensa que le permitan oportuna y eficazmente presentar sus pretensiones, discutir las de la otra parte, presentar pruebas e impugnar las que otros presenten, de modo que, si aquéllas tienen fundamento, permitan el reconocimiento de sus derechos, el restablecimiento de los mismos o la satisfacción que, según el caso, proceda; excluyéndose, en cambio, todo procedimiento que no permita a una persona hacer valer sus alegaciones o defensas o las restrinja de tal forma que la coloque en una situación de indefensión o inferioridad*”⁶⁰.

⁵⁸ Artículo 24 de la Ley N°19.880.- El funcionario del organismo al que corresponda resolver, que reciba una solicitud, documento o expediente, deberá hacerlo llegar a la dependencia respectiva, a través de medios electrónicos, a más tardar dentro de las 24 horas siguientes a su recepción.

Las providencias de mero trámite deberán dictarse por quien deba hacerlo, dentro del plazo de 48 horas contado desde la recepción de la solicitud, documento o expediente.

Los informes, dictámenes u otras actuaciones similares, deberán evacuarse dentro del plazo de 10 días, contado desde la petición de la diligencia.

Las decisiones definitivas deberán expedirse dentro de los 20 días siguientes, contados desde que, a petición del interesado, se certifique que el acto se encuentra en estado de resolverse. La prolongación injustificada de la certificación dará origen a responsabilidad administrativa.

⁵⁹ Artículo 25 de la Ley N°19.880.- Cómputo de los plazos del procedimiento administrativo. Los plazos de días establecidos en esta ley son de días hábiles, entendiéndose que son inhábiles los sábados, los domingos y los festivos.

Los plazos se computarán desde el día siguiente a aquél en que se notifique o publique el acto de que se trate o se produzca su estimación o su desestimación en virtud del silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiere equivalente al día del mes en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día de aquel mes.

Cuando el último día del plazo sea inhábil, éste se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente. Las plataformas electrónicas permitirán la presentación de documentos todos los días del año durante las veinticuatro horas. No obstante, la presentación en un día inhábil se entenderá realizada en la primera hora del primer día hábil siguiente.

⁶⁰ Tribunal Constitucional, *Acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de A.A.R.V respecto del artículo 1 de la Ley N°19.989, en los autos sobre recurso de protección interpuesto en contra de la Tesorería General de la República (2010, rol N°1411)*

Asimismo, la ley establece, según la naturaleza de cada acto o contrato, las formalidades y solemnidades que estos deben cumplir. En consecuencia, la Administración Fiscal no debe exigir otras formalidades o solemnidades para acreditar los mismos actos distintos o más gravosos que los establecidos por el legislador.

3.3.1 Artículo 8 bis N° 4 e): Se admita la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebrados en Chile o en el extranjero con los antecedentes que correspondan a la naturaleza jurídica de los mismos y al lugar donde fueron otorgados, sin que pueda solicitarse la acreditación de actos o contratos exigiendo formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley. Sin perjuicio de lo anterior el Servicio, en los casos que así lo determine, podrá exigir que los documentos se acompañen traducidos al español o apostillados.

Esta norma establece que la Administración no puede exigir requisitos administrativos adicionales para la validez de ciertos actos o contratos. De esta forma, si un contrato se otorga por escritura privada -no exigiendo la ley que se otorgue por instrumento público- el SII no puede desestimar su valor probatorio simplemente porque está en un documento privado.

En ciertos casos, el legislador faculta a la autoridad fiscal -respecto de instrumentos otorgados en el extranjero- para exigir su traducción al español o el apostillado del mismo. Esto no es una excepción al derecho mencionado, sino su consagración, ya que es el legislador quien faculta a la Administración para exigir estas formalidades.

3.3.2 Artículo 8 bis N°8. Eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el procedimiento respectivo, la devolución de los documentos originales aportados. El Servicio deberá apreciar fundadamente toda prueba o antecedentes que se le presenten.

Esta norma establece varios resguardos relacionados con la carga que el contribuyente debe soportar en los procedimientos administrativos impositivos.

Se ha señalado que esta disposición establece, a contrario sensu, que *“los funcionarios del SII no podrán exigir a los contribuyentes la presentación de documentos o antecedentes que no correspondan al procedimiento que se esté desarrollando como tampoco aquellos que ya hubiesen acompañado en otra actuación”*⁶¹.

Es relevante que al contribuyente se le indique, con precisión, las razones que motivaron la solicitud de antecedentes, así como la obligación de informar el alcance y contenido de la actuación. El contribuyente no debe verse obligado a presentar antecedentes que no guarden relación con los hechos del procedimiento que se gestiona en su contra, pues esto supondría una carga desproporcionada para él. Asimismo, si los antecedentes ya fueron puestos a disposición de la Administración, y están en poder del fiscalizador, es desproporcionado exigir al contribuyente que los vuelva a aportar.

Finalmente, es relevante que los documentos acompañados sean devueltos al contribuyente al final del procedimiento y que este hecho sea certificado. Estos antecedentes contienen o pueden contener datos sensibles, por lo que no se justifica que el Servicio Fiscal los acumule una vez terminado el procedimiento en que se exigieron.

3.4 Derecho al debido emplazamiento.

Se entiende por debido emplazamiento *“a la notificación que se le hace a la parte para que, dentro de un determinado plazo, haga valer sus derechos”*⁶². Este derecho permite resguardar la bilateralidad de la audiencia, que es esencial en la configuración del debido proceso. Asimismo, la comunicación de los actos en un procedimiento es requisito indispensable para poder ejercer el derecho de defensa, conforme lo establece la Ley N.º 18.575 en su artículo 9, que dispone que *“todo acto administrativo es impugnable a través de los recursos que franquea la ley”*.

⁶¹ MARTÍNEZ (2020) p. 109.

⁶² DIARIO CONSTITUCIONAL (2023): “Temas cívicos: emplazamiento”, disponible en: <https://www.diarioconstitucional.cl/temas-civicos/emplazamiento/>, fecha de consulta: 05 de febrero 2023.

Considerando que el procedimiento administrativo tributario es escrito, la comunicación entre la Administración y el contribuyente no es inmediata. Por lo mismo, las notificaciones son de suma importancia para que los contribuyentes puedan conocer el contenido de los actos administrativos y puedan ejercer su derecho de defensa de manera oportuna.

3.4.1 Artículo 8 bis N°4 f): Se notifique, al término de la actuación de que se trate, certificándose que no existen gestiones pendientes respecto de la materia y por el periodo revisado o que se haya fiscalizado.

La Ley N.º19.880 establece que todo acto administrativo debe ser válidamente notificado para que produzca sus efectos. La notificación permite dar certeza jurídica a las personas a quienes va dirigido el acto administrativo respecto del contenido de este permitiéndole accionar contra este, dentro de los plazos legales respectivos. Por ello es relevante que también se tenga certeza del término de las gestiones que componen las actuaciones administrativas. Esta es la razón de que en materia tributaria se emita o deba emitirse un certificado que da cuenta, que no existen gestiones pendientes en el procedimiento respectivo⁶³.

3.4.2 Artículo 8 bis N°15. El ser notificado de cualquier restricción de informar los actos y modificaciones a que aluden los artículos 68 y 69, u otras acciones que afecten el ciclo de vida del contribuyente, la posibilidad de informar modificaciones de otra índole o realizar cualquier clase de actuaciones ante el Servicio.

Este numeral exige al Servicio Fiscal notificar al contribuyente de todo acto y modificación administrativa relacionada con el ciclo de vida de sus operaciones, es decir, no solamente debe informar sobre el inicio de actividades y el término de giro, gestiones que aluden los artículos 68 y 69 del Código Tributario. Este derecho de información que tiene el contribuyente es con el fin de evitar una omisión de parte del Servicio de notificarle, si es que cuenta con una restricción para informar a este mismo y que, como consecuencia, le cause perjuicios con los cuales se podría ver imposibilitado el contribuyente de defenderse ante estas faltas administrativas.

⁶³ Circular N°12, del 2021.

La Circular N°12 del 2021 reitera la importancia de la notificación al señalar que: “Se recoge explícitamente en este derecho que todo acto administrativo, para que produzca sus efectos, debe encontrarse válidamente notificado al contribuyente, ya que mientras ello no ocurra, el acto no produce ningún efecto, ya que le es inoponible.” Por ello es relevante que el contribuyente pueda demostrar que, actualizados e informados en la plataforma sus datos, el Servicio Fiscal no pueda ignorarlos enviando informaciones o notificaciones a datos no registrados en el mismo sistema.

3.5 Derecho a la cosa juzgada administrativa.

La cosa juzgada jurisdiccional⁶⁴ se refiere a la consecuencia jurídica que producen las sentencias definitivas e interlocutoria ejecutoriadas, por la cual pueden exigir compulsivamente el cumplimiento de lo fallado y no puede volver a discutirse lo resuelto. De esta manera, la decisión contenida en la sentencia se vuelve en inamovible y produce certeza jurídica⁶⁵.

La pregunta que surge es si existe una institución similar a la cosa juzgada, pero con alcance administrativo, que limite el actuar del Servicio de forma tal que no pueda fiscalizar el mismo tributo, por el mismo período tributario, basado en los mismos hechos o partidas, y respecto del mismo contribuyente. Este es el derecho que se analiza a continuación.

3.5.1 Artículo 8 bis N°5. Que el Servicio no vuelva a iniciar un nuevo procedimiento de fiscalización, ni en el mismo ejercicio ni en los periodos siguientes, respecto de partidas o hechos que ya han sido objeto de un procedimiento de fiscalización. Para estos efectos se considerará como un procedimiento de fiscalización aquel iniciado formalmente por el Servicio mediante una citación conforme al artículo 63, excluyendo revisiones iniciadas

⁶⁴ BORGÑO, José Luis (2019): “Derecho Procesal II: Reglas Comunes a todo procedimiento” (Santiago, Facultad de Derecho, Universidad San Sebastián) 129 p. disponible en: <https://es.scribd.com/document/504021677/Derecho-Procesal-II-Jose-Luis-Borgon-o-Torrealba-USS-2019>, fecha de consulta: 02 de febrero 2023.

⁶⁵ La cosa juzgada jurisdiccional es una institución regulada en la ley con alcance limitado a los procesos judiciales contenciosos. La jurisdicción constitucional ha definido algunos alcances de la cosa juzgada asociada al debido proceso. Así ha sostenido que “por debido proceso se entiende aquel que cumple integralmente la función constitucional de resolver conflictos de intereses de relevancia jurídica con efecto de cosa juzgada, protegiendo y resguardando, como su natural consecuencia, la organización del Estado, las garantías constitucionales y, en definitiva, la plena eficacia del Estado de Derecho”. Tribunal Constitucional (2008, rol n° 1130)

por otros medios, salvo que la revisión concluya formalmente con una rectificación, giro, liquidación, resolución o certificación que acepte los hechos o partidas objeto de la revisión. No obstante, el Servicio podrá formular un nuevo requerimiento por el mismo período, o los períodos siguientes, sólo si dicho nuevo requerimiento tiene por objeto un procedimiento de fiscalización referido a hechos o impuestos distintos de los que fueron objeto del requerimiento anterior. También el Servicio podrá realizar un nuevo requerimiento si aparecen nuevos antecedentes que puedan dar lugar a un procedimiento de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161; o a la aplicación de lo establecido en el artículo 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, o a la aplicación del artículo 41 G o 41 H de la Ley sobre Impuesto a la Renta; o que dichos nuevos antecedentes se obtengan en respuesta de solicitudes de información a alguna autoridad extranjera.

Constituye una novedad en la legislación tributaria consagrar este derecho, que limita la facultad de la Administración, cumpliendo ciertos requisitos, para volver a iniciar un proceso de fiscalización de partidas o hechos ya revisados. Esta norma *“viene a otorgar una mayor certeza jurídica en torno a la extensión, oportunidad y contenido de los procesos de fiscalización que pueden ser ejecutados por parte del Servicio”*⁶⁶.

Antes de la introducción de este derecho, el Servicio de Impuesto Internos solía revisar nuevamente períodos que ya había fiscalizado. De esta forma, si al momento de fiscalizar un funcionario no advertía el incumplimiento del pago de un impuesto, el SII volvía a iniciar un procedimiento para liquidar y cobrar el mismo, sin que el contribuyente contará con una acción legal expresa que le permitiera detener el actuar de la Administración fiscal.

Con la regulación de este derecho, nace una suerte de Cosa Juzgada Administrativa, que la doctrina nacional define como *“el estado de inmutabilidad de un acto, derivado de la no disponibilidad de sus efectos por parte de la autoridad que la dictó”*⁶⁷, encontrándose en la esfera tributaria respecto a los procedimientos de fiscalización. En otras palabras, es un estado o situación de certeza que, en el ámbito

⁶⁶ CASAS (2020) p. 85.

⁶⁷ MADARIAGA (1993) p. 204.

administrativo, significa la irrevocabilidad de los actos emanados por las autoridades administrativas. Constituye también una manifestación del principio de confianza en la administración.

Esta garantía limita al Servicio, quien no podrá determinar nuevos impuestos respecto a períodos o tributaciones ya revisados. Esta norma se circunscribe principalmente a los procedimientos de fiscalización iniciados mediante una citación al tenor del artículo 63 del Código Tributario⁶⁸, comprendiendo además aquellas revisiones que hayan iniciado otros medios, siempre y cuando ésta concluya formalmente con una rectificación, giro, liquidación, resolución o certificación que acepte los hechos o partidas objeto de dicha revisión.

Este derecho admite ciertas excepciones. Se trata de los siguientes casos:

1. Si se inicia un nuevo requerimiento cuyo objeto sea un procedimiento de fiscalización, referido a hechos o impuestos distintos de los que fueron objeto del requerimiento anterior, aun cuando se trate del mismo contribuyente, tributo y período tributario.
2. Si aparecen nuevos antecedentes que puedan dar lugar a un procedimiento de recopilación de antecedentes por delito tributario a que se refiere el número 10 del artículo 161.
3. En los casos en que se revise la aplicación de la norma general anti elusiva de lo establecido en el artículo 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies.
4. Tratándose de fiscalizaciones que revisen la aplicación de los artículos 41 g) (rentas pasivas) y 41 h) (régimenes fiscales preferenciales), ambos de la ley sobre impuesto a la renta.

Estas limitaciones o excepciones obedecen a un equilibrio entre la cosa juzgada administrativa y la buena labor del servicio. El cual, en el primer caso, el Servicio no puede iniciar procedimientos de fiscalización sobre hechos o impuestos ya revisados anteriormente. No obstante, puede hacerlo sobre aquellos que no revisó, ya sea del mismo tributo y período tributario. Esto es lógico, puesto que el mismo artículo lo señala explícitamente, al disponer que no se puede volver a iniciar un proceso

⁶⁸ Artículo 63 del Código Tributario. - El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse (...).

“respecto de partidas o hechos que ya han sido objeto de un procedimiento de fiscalización”. En las demás excepciones, estas se explican en razón de que el Servicio tratará siempre de evitar la comisión de un delito tributario.

Este derecho debe aplicarse junto con el texto del artículo 59 del Código Tributario, que establece los plazos de caducidad dentro de los que debe efectuarse una fiscalización tributaria. En este último artículo se indica lo siguiente: *“Sin embargo, el Servicio no podrá iniciar un nuevo requerimiento, ni del mismo ejercicio ni en los periodos siguientes, respecto de partidas o hechos que ya han sido objeto de un procedimiento de fiscalización, salvo que se trate de un nuevo requerimiento por el mismo período, o los períodos siguientes, si dicho nuevo requerimiento tiene por objeto un procedimiento de fiscalización referido a hechos o impuestos distintos de los que fueron objeto del requerimiento anterior”*.

3.6 Derecho a que se resuelva dentro de un plazo razonable.

Este derecho se refiere al *“derecho que tiene toda persona a que su causa sea resuelta dentro de un tiempo razonable y sin dilaciones indebidas”*⁶⁹. Esta garantía encuentra su fuente constitucional indirectamente en el artículo 19 N.º 3, inciso segundo de la Constitución Política, el cual señala que, una vez iniciado el proceso y ejercido el derecho de defensa correspondiente, en la forma que la ley señale, *“ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado”*. Sin embargo, también tiene su fuente en el artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto San José de Costa Rica⁷⁰, que ha sido acogido por la Corte Suprema en procesos judiciales tributarios, y que se invoca mediante el artículo 5, inciso segundo de la Constitución Política de la República.

⁶⁹ CONTRERAS y GARCÍA (2013). p 244.

⁷⁰ Convención Americana de Derechos Humanos. 8.1. 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, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

En el ámbito administrativo general, este derecho se manifiesta también en el principio de celeridad establecido en el artículo 8, inciso segundo de la Ley N.º18.575 y artículo 7 de la Ley N.º19.880, cómo se expresa a continuación.

3.6.1 Artículo 8 bis N°10. Que las actuaciones del Servicio se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, y en la forma menos costosa para el contribuyente, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados y en cuanto no signifique el incumplimiento de las disposiciones tributarias. Lo anterior es sin perjuicio del derecho que asiste al Servicio de solicitar nuevos antecedentes si así resulta necesario en un procedimiento de fiscalización.

El principio de celeridad administrativa general se encuentra regulado en el artículo 7 de la Ley N.º19.880, el cual dispone que *“El procedimiento, sometido al criterio de celeridad, se impulsará de oficio en todos sus trámites. Las autoridades y funcionarios de los órganos de la Administración del Estado deberán actuar por propia iniciativa en la iniciación del procedimiento de que se trate y en su prosecución, haciendo expeditos los trámites que debe cumplir el expediente y removiendo todo obstáculo que pudiere afectar a su pronta y debida decisión (...)”*.

Este principio se complementa con el artículo 8 inciso segundo de la Ley N.º18.575, el cual señala que *“los procedimientos administrativos deberán ser ágiles y expeditos, sin más formalidades que las que establezcan las leyes y reglamentos⁷¹”*. En materia impositiva, se recoge en los numerales 8 y 5 del artículo 8 bis del Código Tributario, los cuales establecen la necesidad de rapidez en los procedimientos y que estos deben ser lo menos costos posibles para el contribuyente, limitando la exigencia de más documentos de los necesarios.

La Circular N°12 reglamenta el deber del funcionario que solicita y recibe los antecedentes al contribuyente, estableciendo tres principios principales. En primer lugar, una vez que se reciben los antecedentes, se debe conferir un acta donde consten estos y certificarlos sin mayor tramitación, y el contribuyente tiene todo el derecho de que certifiquen su entrega. En segundo lugar, si la entrega fuese parcial,

⁷¹ Circular N.º 12 del año 2021.

se debe levantar un acta que lo constate y no se podrá certificar hasta que haya recepcionado la totalidad de antecedentes. En tercer lugar, el Servicio si así lo requiere, puede solicitar nuevos antecedentes respetando el plazo de prescripción o caducidad correspondiente.

Asimismo, se ha reglamentado la forma en que el contribuyente puede cumplir con su obligación de poner a disposición los antecedentes solicitados por el Servicio.

3.6.2 Artículo 8 bis N°18. Que, para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, se respeten los plazos de prescripción o caducidad tributaria establecidos en la ley.

El Código Tributario establece de manera expresa los plazos de caducidad y prescripción para las acciones fiscalización y de cobro de la obligación tributaria, como los de aplicación de ciertas sanciones, en los artículos 59, 200 y 201⁷². Sin perjuicio de esto, existen otras normas tributarias que regulan el aumento de los plazos de caducidad y de los plazos de prescripción de carácter penal que corresponda aplicar a los delitos tributarios.

Estos plazos determinan el lapso en el cual la Administración puede llevar a cabo las acciones mencionadas, lo que obliga a que las mismas sean realizadas dentro de estos límites temporales. De esta forma, la Administración puede revisar las declaraciones de los contribuyentes, imponer multas, liquidar y girar posibles diferencias de impuestos, y también iniciar acciones penales según las infracciones detectadas.

Estos límites temporales tienen como objetivo lograr una situación de certeza jurídica para el contribuyente, dado que las facultades otorgadas por la ley a la Administración son potentes. Los plazos establecidos obligan a la administración a ejercerlas con prontitud y dentro de los límites temporales que la misma ley ha señalado.

3.7 Derecho a impugnar lo resuelto.

⁷² En la Circular n°73 de 2001 y sus modificaciones posteriores, se regula administrativamente la prescripción tributaria

En materia jurisdiccional en general, se reconoce el derecho de todas las partes o intervinientes en un proceso a que la sentencia dictada por un tribunal sea revisada por un tribunal superior, siempre que la ley lo permita. Este derecho es una manifestación efectiva del derecho de acceso a la justicia.

En el ámbito administrativo, la Ley N.º19.880 regula los medios de impugnación de los actos administrativos, señalando su objeto, plazo y forma de interposición. Esta ley ha permitido hacer efectivo lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley N.º18.575 que establece: *“Los actos administrativos serán impugnables mediante los recursos que establezca la ley...”*⁷³.

3.7.1 Artículo 8 bis N.º11. Ejercer los recursos e iniciar los procedimientos que correspondan, personalmente o representados; formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.

Este principio es de amplio alcance y comprende el derecho a impugnar los actos de la Administración Tributaria, tanto en el ámbito administrativo como en el ámbito jurisdiccional.

En cuanto a la representación de los contribuyentes, la norma establece que pueden actuar a través de un representante. En el caso de las personas jurídicas, la representación es obligatoria. Por lo tanto, la opción de actuar sin representación parece ser una prerrogativa exclusiva de las personas naturales.

No obstante, más allá de la representación propiamente tal, existe la figura de la defensa legal. Es decir, el derecho del contribuyente a ser representado por un profesional con conocimientos específicos en el área tributaria. Es esencial para garantizar el debido proceso que el contribuyente cuente con un abogado que reduzca la asimetría de armas con la Administración Fiscal.

⁷³ Ley N.º18.575, de 1986.

Por otra parte, se infiere de este derecho que el contribuyente está facultado para ser parte en los procedimientos, lo que le permite llevar a cabo su reclamo de manera efectiva.

3.8 Conclusiones del capítulo.

Es fundamental que los contribuyentes conozcan los derechos y acciones de las que disponen para garantizar que el proceso administrativo tributario se desarrolle de manera justa, transparente y equitativa para todas las partes involucradas. Con este objetivo, el legislador trató de reunir la mayor cantidad de derechos en un mismo artículo, creando así una estructura orgánica de derechos del contribuyente en la legislación, dado que anteriormente estos derechos se encontraban dispersos en distintas leyes y circulares administrativas, pero ahora han sido integrados en el artículo 8 bis del Código Tributario.

La creación del catálogo tiene varios efectos importantes, tales como:

1. Mayor claridad y transparencia: al tener los derechos establecidos en un solo artículo, es más fácil entender y conocer cuáles son estos derechos y cómo ejercerlos, lo que aumenta la transparencia y la claridad en el proceso tributario.
2. Mejora de la protección de los derechos del contribuyente y facilita su defensa: contar con un catálogo de derechos del contribuyente aumenta su protección, ya que se facilita el acceso a la información y se crea una base sólida para su defensa, puesto que se tiene una lista completa y actualizada de los mismos.
3. Fomenta la cultura tributaria: al conocer los derechos del contribuyente, se fomenta una cultura tributaria en la que se reconoce la importancia del cumplimiento de las obligaciones tributarias y los derechos que asisten al contribuyente en este proceso.
4. Promueve la equidad y la justicia tributaria: al establecer los derechos del contribuyente, se busca garantizar la equidad y la justicia tributaria al otorgar al contribuyente las herramientas necesarias para defender sus derechos y evitar abusos por parte de la autoridad fiscal.
5. Reduce la discrecionalidad de la autoridad fiscal: en relación con el punto anterior, se logra reducir la discrecionalidad de la autoridad fiscal al establecer reglas claras que limitan la interpretación arbitraria o injusta de las leyes tributarias.

En definitiva, estos derechos constituyen un conjunto de garantías que aseguran que las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos se realicen dentro de un marco de transparencia, respeto y consideración hacia los contribuyentes, protegiéndolos de eventuales vulneraciones. Para lograr esto, se adoptan todos los principios inherentes al debido proceso administrativo. Además, se regulan vías de acción por las cuales se impugnan los actos administrativos a través del Recurso de Resguardo en vía administrativa y el Reclamo por vulneración de derecho en vía judicial, ambas manifestaciones del derecho de acceso a la justicia y que se abordarán en el capítulo a continuación.

CAPÍTULO IV: PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.

La ley proporciona a los contribuyentes dos recursos que les permiten protegerse ante las vulneraciones de los derechos previamente analizados. Uno de ellos es de carácter administrativo, denominado Recurso de Resguardo, y el otro es de carácter jurisdiccional, denominado Reclamo por vulneración de derecho del contribuyente.

De conformidad al inciso cuarto del artículo 8 bis del Código Tributario, es el contribuyente quien podrá optar por ejercer cualquiera de estos recursos.

4.1 Recurso de Resguardo.

Se trata de un recurso administrativo regulado en los incisos segundo a cuarto del artículo 8 bis del Código Tributario, que permite al contribuyente impugnar los actos u omisiones del SII que vulneren sus derechos. En caso de que esto suceda, el contribuyente podrá recurrir ante el Director Regional o ante el Director Nacional para que se pronuncie en favor o en contra de lo solicitado. Este último, el Director Nacional, conocerá de todos los recursos de resguardos originados por una eventual vulneración de los derechos de los contribuyentes, realizada por un Director Regional, Subdirector de Fiscalización o Director de Grandes Contribuyentes, Grandes Contribuyentes⁷⁴.

Con este recurso se *“entrega una alternativa en favor del contribuyente para subsanar, ante la misma administración, eventuales vulneraciones que se produzcan en el contexto de un proceso de fiscalización u otras actuaciones llevadas a cabo por parte del Servicio”*⁷⁵.

Se ha señalado por algunos que este recurso no solo puede interponerse al vulnerarse los derechos del artículo 8 bis del Código Tributario. Esta afirmación se basa en la redacción amplia de la norma que, al referirse al supuesto de procedencia del recurso, señala que se *“vulneren sus derechos producto de un acto u omisión del Servicio”*. Parte la confusión se genera por la ubicación de este recurso⁷⁶. El inciso cuarto del mismo artículo 8 bis, al referirse a ambos recursos - el administrativo y el

⁷⁴ Circular N°12, del 2021.

⁷⁵ CASAS (2020) p. 77.

⁷⁶ MARTÍNEZ p. 77.

judicial- establece que *“los contribuyentes podrán reclamar en forma directa en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos establecidos en este artículo ante el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del párrafo 2° del Título III del Libro Tercero”*.

Por su parte, el artículo 155 del Código Tributario, donde se regula el Recurso de Resguardo, permite invocar expresamente otros derechos vulnerados al señalar: *“Si producto de un acto u omisión ilegal o arbitrario del Servicio, un particular considera vulnerados sus derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución Política de la República, podrá recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se haya producido tal acto u omisión ilegal o arbitrario, siempre que no se trate de aquellas materias que deban ser conocidas en conformidad a alguno de los procedimientos establecidos en el Título II o en los Párrafos 1° y 3° de este Título o en el Título IV, todos del Libro Tercero de este Código”*.

Independiente de la disyuntiva planteada, el Servicio, una vez llamado a revisar la procedencia administrativa de este recurso, siempre examinará si se indicó el derecho del contribuyente vulnerado, de qué forma fue vulnerado y en virtud de cuál acto o actuación del Servicio esto habría ocurrido.

De acuerdo con el artículo 8 bis, incisos segundo y tercero del Código Tributario, el recurso deberá ser presentado dentro de los diez días siguientes desde la vulneración del derecho en cuestión. El contribuyente debe adjuntar a su presentación los elementos necesarios que permitan fundar el recurso, y éste debe ser resuelto fundadamente dentro de un plazo de cinco días, indicando las medidas que correspondan. Cualquier prueba presentada durante este proceso debe ser apreciada fundadamente. En caso de que el Director Regional resuelva, podrán las partes reclamar ante el Juez Tributario y Aduanero.

La Ley N.º21.210 introdujo una herramienta importante para la protección de los derechos de los contribuyentes ante la administración tributaria. Sin embargo, es importante tener en cuenta que la resolución del recurso se encuentra en manos de la misma administración que cometió la presunta vulneración de derechos. La aplicación efectiva de estas normas y la forma en que el Servicio resuelve los

reclamos planteados por los mismos contribuyentes determinará la validez y efectividad de este medio de defensa.

4.2 Reclamo por vulneración de derechos⁷⁷.

El inciso cuarto del artículo 8 bis del Código Tributario faculta al contribuyente a recurrir ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros en caso de una vulneración de derechos. Este procedimiento especial de reclamo por vulneración de derecho está regulado en el párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario, es decir, a partir del artículo 155 y siguientes.

El artículo 155 del Código Tributario permite a los contribuyentes reclamar ante la jurisdicción competente de los actos u omisiones ilegales o arbitrarios del Servicio, que vulneren sus derechos establecidos en el artículo 8 bis del Código Tributario y en el artículo 19, N°20, N°21 y N°22 de la Constitución Política de la República. El tribunal competente será el Juez Tributario y Aduanero en cuyo territorio jurisdiccional se haya producido el acto u omisión ilegal o arbitrario. En cuanto al plazo, el artículo 155 dispone que *“La acción deberá presentarse por escrito, dentro del plazo fatal de quince días hábiles contado desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión, o desde que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos, lo que se hará constar en autos”*. Contra la sentencia sólo procede recurso de apelación.

Este procedimiento configura un caso de tutela efectiva en sede jurisdiccional. Lo fundamental es que el contribuyente cuenta con ambos procedimientos para resguardar sus derechos, pudiendo alternativamente recurrir tanto en sede jurisdiccional como administrativa.

En cuanto a las ventajas de elegir uno u otro mecanismo, puede señalarse que tratándose del Recurso de Resguardo, según la Circular N°12 del año 2021, puede presentarse con o sin asistencia letrada. Esto pareciera ser beneficioso para quien no cuenta con la capacidad económica para contratar un abogado, pero también puede resultar perjudicial para el contribuyente, ya que existiría una relación asimétrica entre las partes, debido a que uno de ellos no cuenta con la especialización para defenderse. No obstante, al encontrarse en el ámbito administrativo y resolverse

⁷⁷ Este recurso fue incorporado por la Ley N°20.322, que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

administrativamente, pareciera ser, en una primera aproximación la elección más práctica.

4.3 Defensoría del Contribuyente.

Esta institución fue creada por el artículo vigésimo tercero de la Ley N.º21.210⁷⁸. El mensaje de este proyecto de ley señalaba que era necesario que se *“otorgará mayor simpleza y certeza jurídica a los contribuyentes, reduciendo la burocracia, los altísimos costos de cumplimiento, los espacios de arbitrariedad y discrecionalidad que hoy día tiene nuestro sistema tributario”*⁷⁹.

Como parte de la consagración de estos principios, se contempló la creación de un nuevo *“servicio público descentralizado, dotado de personalidad jurídica con patrimonio propio y sometido a la supervigilancia del Presidente de la República a través del Ministerio de Hacienda”*⁸⁰. El principal objeto proyectado para esta nueva institucionalidad era *“velar por la protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes, en las materias de tributación fiscal interna. En el ejercicio de sus atribuciones legales, la Defensoría deberá velar especialmente por la protección y resguardo de los derechos de los más vulnerables y de las micro, pequeñas y medianas empresas”*⁸¹. Se pretendía colocar bajo su competencia el resguardo de los derechos establecidos en el artículo 8 bis del Código Tributario, en el artículo 17 de la Ley N.º 19.880⁸², el derecho a la seguridad jurídica y las garantías constitucionales en materia tributaria.

Para llevar a cabo su propósito, la ley establece que este organismo prestará servicios relacionados con la orientación particular de los contribuyentes, recibiendo las quejas en contra de la actuación de los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, debiendo elaborar informes tributarios y ejerciendo la representación administrativa, entre otros.

⁷⁸ Boletín N°12043-05, Sesión N°63.º1. a

⁷⁹ Historia de la Ley N°21.210

⁸⁰ Artículo 1 de la Ley N°21.210

⁸¹ Artículo 3 de la Ley N°21.210

⁸² Véase, derechos de las personas en sus relaciones con la administración.

4.3.1 Incorporación de la Defensoría del Contribuyente en el ordenamiento jurídico nacional en relación con el derecho de tutela y debido proceso.

Bajo su actual configuración y en relación con los derechos del contribuyente, la Defensoría en virtud del artículo trigésimo tercero de la ley N°21.210, Título Primero, artículos 3 y 4, tiene las siguientes atribuciones:

“Artículo 3.- La Defensoría tendrá por objeto principal velar por la protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes, en las materias de tributación fiscal interna. En el ejercicio de sus atribuciones legales, la Defensoría deberá velar especialmente por la protección y resguardo de los derechos de los más vulnerables y de las micro, pequeñas y medianas empresas.

Para efectos de lo establecido en la presente ley, se entenderá por "contribuyente" aquel definido en el numeral 5° del artículo 8 del Código Tributario. Asimismo, se entenderá por "derechos de los contribuyentes" aquellos establecidos en el artículo 8 bis del Código Tributario, en el artículo 17 de la ley N° 19.880, el derecho a la seguridad jurídica y las garantías constitucionales en materia tributaria.

La Defensoría deberá observar en el ejercicio de sus funciones los principios de responsabilidad, eficiencia, eficacia, coordinación, impulsión de oficio, control, probidad, transparencia y publicidad administrativa.”

Artículo 4.- Para el cumplimiento de su objeto, le corresponderá a la Defensoría las siguientes funciones y atribuciones:

a) Velar por la protección de los derechos de los contribuyentes, la observancia del principio de legalidad y, en general, asegurar el respeto del estado de derecho. Adicionalmente, en el ejercicio de sus funciones, la Defensoría promoverá el cumplimiento íntegro por parte de los contribuyentes de las obligaciones administrativas y tributarias que les correspondan en conformidad con la normativa legal vigente.

b) Orientar a los contribuyentes en las materias de su competencia, especialmente sobre los recursos disponibles en materia de tributación fiscal interna, y los posibles

cursos de acción y medidas para cumplir con los requerimientos realizados por el Servicio de Impuestos Internos.

c) Conocer las quejas de los contribuyentes afectados por actos administrativos, acciones u omisiones del Servicio de Impuestos Internos, que puedan significar una vulneración de los derechos de los contribuyentes o la ley, así como también aquellos que signifiquen una limitación en el ejercicio de actividades económicas tales como la restricción a la emisión de documentos, presentación de declaraciones de impuesto, rectificaciones u otras similares.

d) Emitir, cuando corresponda, recomendaciones públicas no vinculantes respecto de los actos del Servicio de Impuestos Internos que vulneran los derechos del contribuyente o sean contrarios a la ley.

e) Disponer, conforme a sus facultades legales, que se lleven a cabo estudios, análisis y revisiones para resolver las quejas de los contribuyentes.

f) Representar ante el Servicio de Impuestos Internos a los contribuyentes indicados en el artículo 44 en la interposición y tramitación de recursos administrativos destinados a asegurar la protección de los derechos de los contribuyentes y la aplicación de la ley.

g) Actuar como tercero en los procedimientos de mediación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos, fomentando la aproximación y cooperación entre las partes, e instándolas a llegar a acuerdo.

h) Emitir opiniones técnicas dentro del ámbito de sus competencias.

i) Realizar o encomendar la realización de estudios que identifiquen problemas generales del ordenamiento tributario que dificulten la aplicación de la ley o vulneren los derechos de los contribuyentes, y proponer al Servicio de Impuestos Internos medidas para su solución.

j) Informar al Ministerio de Hacienda propuestas de modificaciones a la normativa tributaria fiscal interna destinadas a resolver problemas generales del ordenamiento tributario o proteger los derechos de los contribuyentes. Asimismo, deberá informar al

Congreso Nacional sobre normas o interpretaciones que puedan afectar los derechos de los contribuyentes, en particular, durante la tramitación de proyectos de ley.

k) Informar al Servicio de Impuestos Internos la existencia de prácticas que afecten los derechos de los contribuyentes, y proponer modificaciones a las mismas.

l) Solicitar al Servicio de Impuestos Internos para que, en el ejercicio de sus facultades, se pronuncie o aclare materias de interés público. m) Emitir opiniones técnicas respecto de la normativa tributaria fiscal interna previa solicitud del Servicio de Impuestos Internos o del Ministerio de Hacienda.

n) Coordinar reuniones periódicas con el Servicio de Impuestos Internos para efectos de promover la cooperación entre ambas instituciones.

o) Solicitar al Servicio de Impuestos Internos para que señale cuál es la interpretación administrativa vigente ante la existencia de dos o más oficios que contengan criterios no concordantes sobre una materia.

p) Promover el estudio, enseñanza y difusión de la normativa tributaria, en especial, los derechos de los contribuyentes, las facultades y atribuciones de las autoridades administrativas, y los recursos y procedimientos disponibles para reclamar de los actos que vulneren dichos derechos. q) Adoptar todas las medidas de publicidad necesarias con el objeto de informar a los contribuyentes sobre sus derechos.

r) Fomentar y difundir el cumplimiento tributario, el pago de los impuestos, la presentación de declaraciones y, en general, la observancia de toda clase de obligaciones legales y administrativas que apliquen a los contribuyentes. Para dichos efectos, la Defensoría podrá ejercer todas las acciones de difusión que estime pertinentes para promover una cultura contributiva basada en el cumplimiento tributario y el respeto de los derechos de los contribuyentes.

s) Las demás funciones y atribuciones que las leyes señalen.”

Puede ya advertirse que la Defensoría posee solo algunas facultades de representación muy limitadas, ya que solo las puede ejercer en sede administrativa, respecto de cierto tipo de contribuyentes, y en ciertos procedimientos administrativos,

no cumpliéndose los objetivos amplios propuestos en el proyecto de Ley. Sus principales facultades parecieran ser solamente orientativas.

4.3.2 La DEDECON es una defensoría de carácter administrativo.

El artículo vigésimo tercero de la Ley N°21.210, en su párrafo III, regula la representación administrativa de la Defensoría del Contribuyente. Esto concreta lo establecido en la letra f) del artículo 4 del artículo vigésimo tercero de la Ley N.º21.210, facultando a la Defensoría para representar a ciertos contribuyentes y en determinados recursos administrativos.

En cuanto a los contribuyentes que pueden ser representados, el artículo 44 de la Ley N°21.210 establece que sólo puede representar a quienes cumplan con los siguientes requisitos: *“a) ser empresas que estén acogidas al régimen Pro Pyme de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; y b) Que se trate de empresas cuyos ingresos brutos percibidos o devengados del giro del año anterior no excedan de 2.400 unidades de fomento, calculado en los términos establecidos en la letra b) del N°1 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Personas naturales que en el año inmediatamente anterior a aquel en que soliciten el servicio de representación hayan obtenido rentas netas que no excedan del equivalente a 30 unidades tributarias anuales.”*

Cabe mencionar que las personas naturales no cuentan con una representación judicial como tal por parte de la Defensoría, sino más bien tiene una labor orientativa, la que se verá en los siguientes párrafos.

En cuanto a los recursos en los que la Defensoría puede representar a los contribuyentes, el artículo 43 de la Ley N°21.210 establece que puede hacerlo en la interposición y tramitación ante el Servicio de los siguientes recursos: i) la reposición administrativa voluntaria (también, conocida como “RAV”), ii) el recurso jerárquico, iii) el recurso de revisión de la actuación fiscalizadora (también, denominado “RAF”) y iv) el recurso de resguardo administrativo.

El sistema legal no da a la Defensoría competencia de representación jurisdiccional. Esta institución no concreta el mandato de la Constitución Política de la República

que garantiza que *“toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir, o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida. La ley arbitrará los medios para otorgar asesoramiento y defensa jurídica a quienes no puedan procurárselos por sí mismos”*⁸³.

Es importante destacar que los servicios de la Defensoría no constituyen defensa judicial, ni asesoría legal, contable o jurídica. Estos servicios discriminan respecto de que contribuyente pueden beneficiarse de ellos y se limita a determinados recursos y gestiones administrativas. Por esta razón, es relevante determinar la función de la Defensoría del contribuyente. Si bien su creación constituye un avance en la defensa de los derechos del contribuyente, dista mucho de configurar una verdadera defensa frente a la Administración, defensa cuyo pleno ejercicio se rebela ante el órgano jurisdiccional, como ocurre con la Defensoría Penal.

En efecto, el artículo 129 del Código Tributario establece que los contribuyentes deben comparecer en los procedimientos tributarios cumpliendo con las normas establecidas en la Ley N.º 18.120 sobre comparecencia en juicio. Esto significa que los contribuyentes deben comparecer representados por abogados, salvo en los casos en que la cuantía de la causa sea inferior a 32 Unidades Tributarias Mensuales.

En la práctica, esto genera una situación de desigualdad de armas entre el Fisco y el contribuyente. El Fisco cuenta con un departamento de defensa judicial permanente, experimentado y técnico, compuesto por funcionarios del Servicios Fiscal, financiado con el presupuesto nacional, es decir, con los tributos de los mismos contribuyentes. Por otro lado, el contribuyente debe recurrir a sus propios recursos para contratar una defensa letrada que lo acompañe, y que deberá partir desde lo obrado eventualmente por la Defensoría del Contribuyente, sin continuidad de la defensa de este. En el caso de cuantías menores, como se indicó previamente, el contribuyente podría arriesgar a presentarse solo ante un juez letrado, lo que podría poner en peligro su capacidad para defender adecuadamente sus derechos e intereses frente a la autoridad y no cumplir con los estándares constitucionales mínimos.

⁸³ Decreto N°100, de 2005.

Se puede concluir que el diseño actual jurídico de la Defensoría del contribuyente no garantiza el acceso efectivo a la justicia, lo que infringe el artículo 19 N°3 de la Constitución Política de la República. Esta situación es preocupante para los contribuyentes, como lo ha advertido el juez Hernán Farías que señala que *“la falta de asistencia letrada y técnica en juicio puede ocasionar que el contribuyente no defienda bien sus derechos e intereses, lo cual puede acarrear un notable perjuicio de su posición frente a la autoridad tributaria”*⁸⁴.

En consecuencia, se puede afirmar que en materia tributaria la asistencia legal ante los tribunales es generalmente necesaria y obligatoria -salvo que se goce de privilegio de pobreza- debe ser financiada por el propio contribuyente. Si un contribuyente no tiene los recursos necesarios y no califica para el referido privilegio de pobreza, vera mermado o imposibilitado el ejercicio real de su derecho de defensa.

4.3.3 La DEDECON puede actuar como mediador.

Según lo establecido en el artículo 4 letra g) del vigésimo tercer artículo de la Ley N°21.210, la Defensoría del contribuyente tiene la facultad de actuar como mediadora⁸⁵ en casos que involucren al Servicios de Impuestos Internos. Sin embargo, esta capacidad puede ser cuestionada, ya que ambos organismos forman parte de la Administración del Estado. Además, la independencia e imparcialidad son fundamentales en la labor de mediación, ya que se espera que el mediador tenga la capacidad de proponer soluciones imparciales y justas para ambas partes.

En general, *“la independencia se relaciona con la doctrina de la separación de poderes y con la autonomía para juzgar de todo juez dentro de la estructura judicial interna. La imparcialidad a su vez dice relación con posibles relaciones del juez con las partes de la causa o con el objeto litigioso”*⁸⁶.

En este sentido, si ambas instituciones están bajo la misma dependencia, puede existir una percepción de falta de independencia por parte de los contribuyentes,

⁸⁴ ALARCÓN (2021) p.41.

⁸⁵ Artículo 4 letra g) del artículo 23 de la Ley N°21.210: Actuar como tercero en los procedimientos de mediación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos, fomentando la aproximación y cooperación entre las partes, e instándolas a llegar a acuerdo.

⁸⁶ BORDALÍ (2009) p. 281.

quienes podrían sentir que la Defensoría está más cerca al SII que a ellos mismo. Por lo tanto, la independencia de la Defensoría del contribuyente podría reforzarse si se estableciera como un órgano autónomo e independiente del Ministerio de Hacienda, lo que podría aumentar la confianza de los contribuyentes en el proceso de mediación y garantizar la imparcialidad en la toma de decisiones.

Además, si la Defensoría del contribuyente fuera un órgano autónomo, podría tener mayor libertad para tomar decisiones y para ejercer sus funciones sin interferencias externas.

En conclusión, la independencia y la imparcialidad son esenciales en el trabajo de mediación de la Defensoría del Contribuyente. Para garantizar que esta institución cumpla con su función de manera efectiva, sería recomendable que fuera un órgano autónomo e independiente del Ministerio de Hacienda, con el fin de asegurar la confianza y la transparencia en su labor.

CAPÍTULO V: ANTECEDENTES OBTENIDOS MEDIANTE LA LEY N.º 20.285 SOBRE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA EN RELACIÓN A RECURSOS DE RESGUARDO Y PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE VULNERACIÓN DE DERECHOS.

Considerando la importancia de los derechos de los contribuyentes en relación con los derechos de debido proceso y de acceso a la justicia, es relevante analizar los pronunciamientos emitidos por el Servicio de Impuestos Internos y los Tribunales de Justicia en las resoluciones que resuelven los Recursos de Resguardo y los Reclamos por vulneración de derechos, tanto en sede administrativa, en el primer caso, como en sede jurisdiccional, en el segundo caso.

Sin embargo, esta información no está a disposición de los ciudadanos. En efecto, el sitio web del Servicio de Impuestos Internos no proporciona datos o información sobre las resoluciones que recayeron los Recursos de Resguardo que interpusieron los contribuyentes. Por otra parte, el portal web de los Tribunales Tributarios y Aduaneros no permite acceder de forma general a todas las sentencias judiciales dictadas en los casos de Reclamos por vulneración de derechos. Respecto del ámbito jurisdiccional, la búsqueda debe ser caso por caso, Tribunal por Tribunal y sentencia por sentencia, sin que se cuente con una base de datos generalizada. En consecuencia, para poder acceder a los datos acerca de los recursos señalados se debe solicitar la información a través de la Ley N° 20.285.

En Chile, el derecho de acceso a la información está regulado en la Ley N.º 20.285, que establece como regla general el acceso a la información. No obstante, este derecho tiene límites legales. En el caso del Servicio de Impuestos Internos, se invoca el artículo 35 del Código Tributario en relación con el artículo 21 de la Ley N.º 20.285, que señala las causales de secreto o reserva respecto de las cuales se pueden denegar total o parcialmente el acceso a la información.

5.1 Recurso de Resguardo.

Se solicitó al Servicio de Impuestos Internos información sobre la cantidad de cuántos Recursos de Resguardo se habían interpuesto a nivel nacional por vulneración de derechos y cuales derechos eran invocados en cada caso. La respuesta del SII fue

entregada el 28 de junio del año 2022, en un archivo en formato Excel, que abarcaba los años 2020 a 2021 y parte del año 2022. Se detalla ante quien se interpusieron estos recursos, esto es, si fue ante la Subdirección Jurídica, ante la Dirección de Grandes Contribuyentes o en las diferentes Direcciones Regionales del SII y se entrega otra información relevante que se grafica a continuación en la Tabla N.º 1 y en los gráficos que se insertan a continuación:

Tabla N.º 1

Nº	DIRECCION REGIONAL	AÑO	CANTIDAD RECURSOS	NÚMERO DERECHO VULNERADO (Art. 8 bis CT)
1	Subdirección Jurídica	2020	6	Art. 8 Bis N°s 1; 2; 3; 4 letras a), b) y c) y letra b; 6; 7; 10 y 11
	Subdirección Jurídica	2021	10	Art. 8 Bis N°s 1; 2; 3; 4 letra a); 5; 6; 9; 10; 11; 13; 14; 18 y 19
	Subdirección Jurídica	2022	1	Art. 8 Bis N°s 13 y 19
2	Dirección Regional Arica	2020	1	Art. 8 Bis N° 3
	Dirección Regional Arica	2021	2	Art. 8 Bis N°s 1; 3; 4; 5; 14 y 19
3	Dirección Regional Iquique	2021	2	Art. 8 Bis N° 10
4	Dirección Regional Antofagasta	2021	3	Art. 8 Bis N°s 1; 2; 3; 4; 5; 7; 8; 9; 10; 18 y 19
	Dirección Regional Antofagasta	2022	1	Art. 8 Bis N° 1; 3 y 10
5	Dirección Regional Copiapó	2021	1	Art. 8 Bis N° 14
	Dirección Regional Copiapó	2022	1	Art. 8 Bis N°s 3 y 18
6	Dirección Regional La Serena	2021	3	Art. 8 Bis N°s 1; 2; 3; 4; 5; 7; 8; 9; 10; 18 y 19
	Dirección Regional La Serena	2022	1	Art. 8 Bis N°s 1; 3 y 10
7	Dirección Regional Valparaíso	2020	1	Art. 8 Bis N° 14
	Dirección Regional Valparaíso	2021	17	Art. 8 Bis N° 2; 3; 4; 8; 9; 17; 18 y 19
	Dirección Regional Valparaíso	2022	2	Art. 8 Bis N° 19
	Dirección Regional Rancagua	2020	3	Art. 8 Bis N°s 4 letra a); 8; 10; 14; 15; 16; 17 y 19
8	Dirección Regional Rancagua	2021	3	Art. 8 Bis N°s 1; 2; 4 letras a), b), c), d) y e); 7; 10; 12; 13; 14 y 17
	Dirección Regional Rancagua	2022	2	Art. 8 Bis N°s 4 letras a), b), c) y f); 5; 8; 14; 18 y 19
	Dirección Regional Talca	2021	7	Art. 8 Bis N° 3
9	Dirección Regional Talca	2022	1	Art. 8 Bis N° 1
	Dirección Regional Chillán	2020	2	Art. 8 Bis N°s 4; 6 y 9
10	Dirección Regional Chillán	2021	1	Art. 8 Bis N° 19
	Dirección Regional Concepción	2020	1	Art. 8 Bis N°s 14 y 19. Art. 8 Ter
	Dirección Regional Concepción	2021	13	Art. 8 Bis N°s 1; 2; 3; 4 letra a); 8; 10; 14; 17 y 19
11	Dirección Regional Concepción	2022	3	Art. 8 Bis N°s 14. Art. 8 Ter.
	Dirección Regional Temuco	2020	3	Art. 8 Bis N°s 4; 6; 8; 10; 11; 12; 13; 14; 17; 18 y 19
	Dirección Regional Temuco	2021	2	Art. 8 Bis N°s 4; 10; 14; 18 y 19
12	Dirección Regional Temuco	2022	2	No indica
	Dirección Regional Valdivia	2021	1	Art. 8 Bis N° 3
	Dirección Regional Puerto Montt	2021	2	Art. 8 Bis N°s 4; 5; 6; 10; 18 y 19
13	Dirección Regional Coyhaique	2022	3	No indica
14	Dirección Regional Punta Arenas	0	0	0
15	Dirección de Grandes Contribuyentes (DGC)	2022	2	Art. 8 Bis N°s 4 letra a); 10
16	Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente	2020	7	8 bis N°s 3, 4 letra a) y d), 8, 10, 14, 12, 11, 16, 19
	Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente	2021	57	8° bis 1º, 2, 3, 4º letra a), e) y f), 5, 8, 11, 12, 17, 13, 16 14, 10, 19, 5, 18
	Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente	2022	21	8 bis N° 3, 5, 4, 6, 10, 11, 14, 13, 19 y 24
17	Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente	2020	1	Art. 8 Bis N°s 1; 4 letras a), b), c) y d); 11; 12; 13; 15; 16 y 19
	Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente	2021	8	Art. 8 Bis N°s 1; 10 y 18
	Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente	2022	1	No especifica
18	Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur	2021	13	Art. 8 Bis N°s 3; 4 letras a), b) y c); 8; 10; 11; 12; 13; 14 y 17. Art. 8 Ter y 8 Quáter
	Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur	2022	3	Art. 8 Bis N°s 10; 13; 14 y 19
19	Dirección Regional Metropolitana Santiago Norte	2020	4	Art. 8 Bis N°s 14; 19. Art. 8 Ter
	Dirección Regional Metropolitana Santiago Norte	2021	8	Art. 8 Bis N°s 4; 6; 10; 14; 16 y 19. Art. 8 Ter
20	Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro	2020	1	Art. 8 Bis N°s 1; 6 y 11
	Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro	2021	19	Art. 8 Bis N°s 2; 3; 4; 10; 14 y 18
21	Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro	2022	8	Art. 8 Bis N° 4; 8; 10; 13; 17 y 19

Gráfico N°1.

254 recursos ingresados hasta el día 28 de junio de 2022

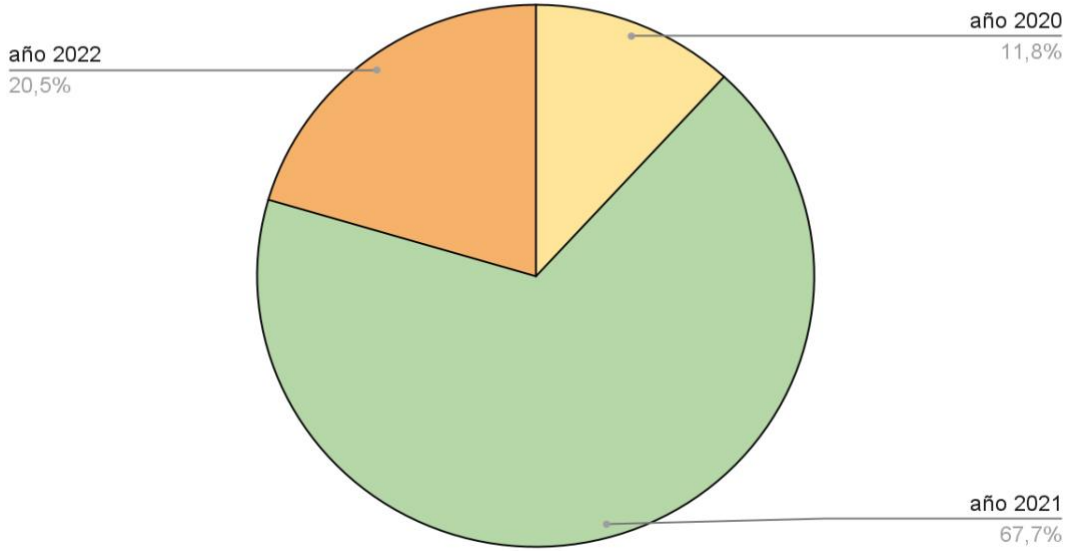


Gráfico N°2.

Derechos en los que se fundan los recursos de 2020.

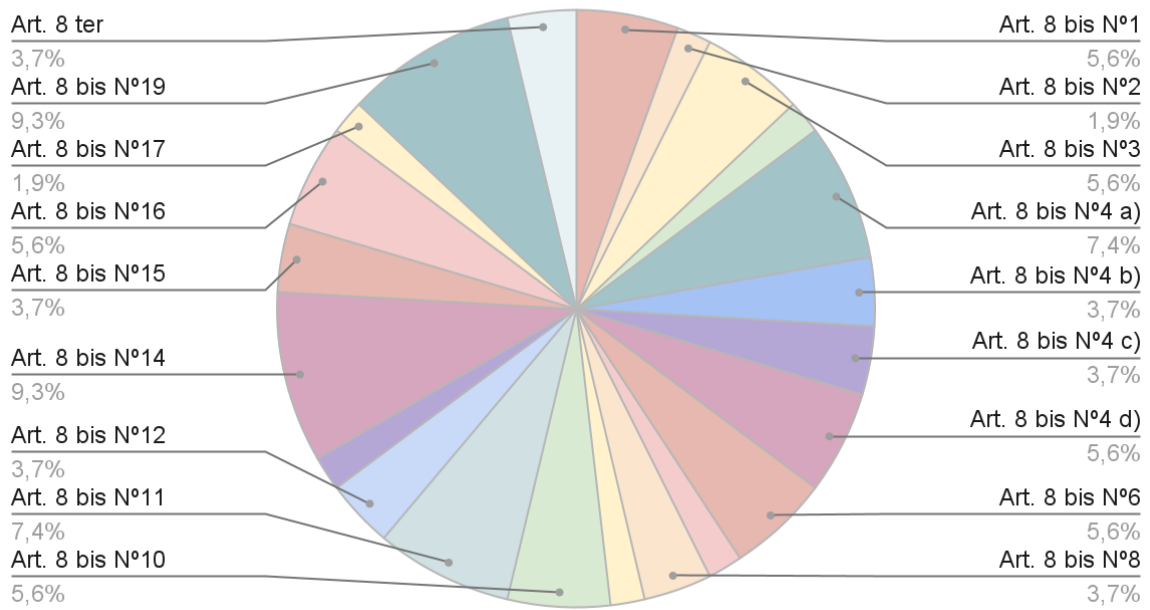


Gráfico N°3.

Derechos en los que se fundan los recursos de 2021.

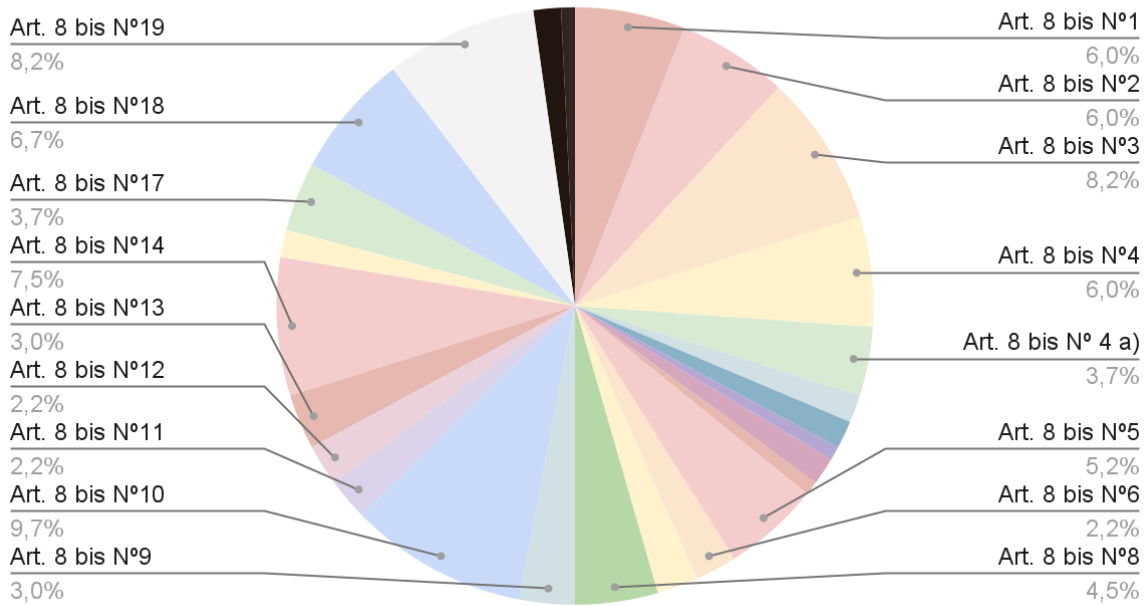


Gráfico N°4

Derechos en los que se fundan los recursos interpuestos hasta el 28 de junio del año 2022.

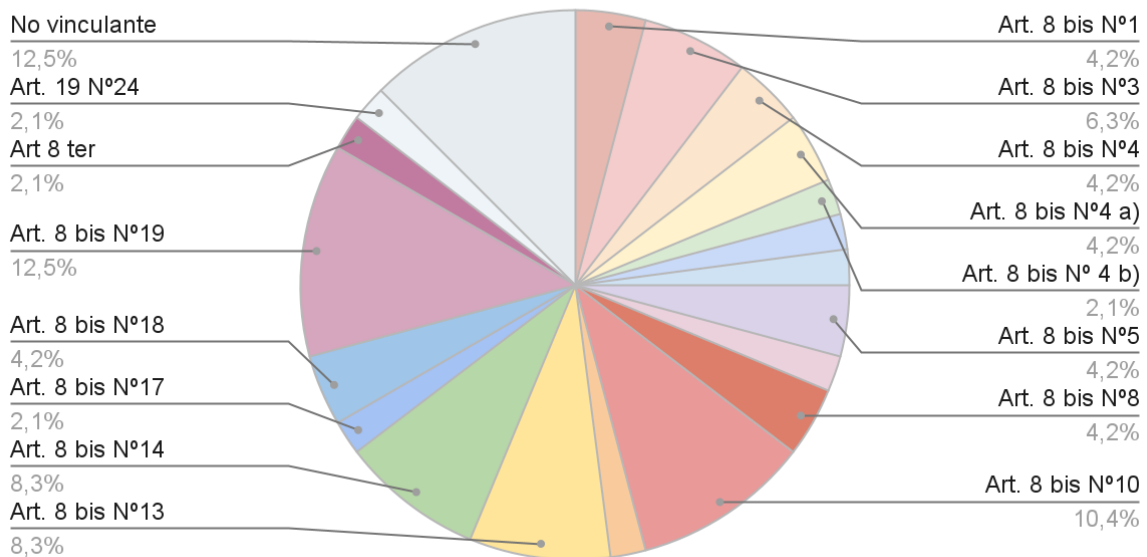


Gráfico N°5

Recursos de Resguardo interpuestos ante las distintas Direcciones del SII.

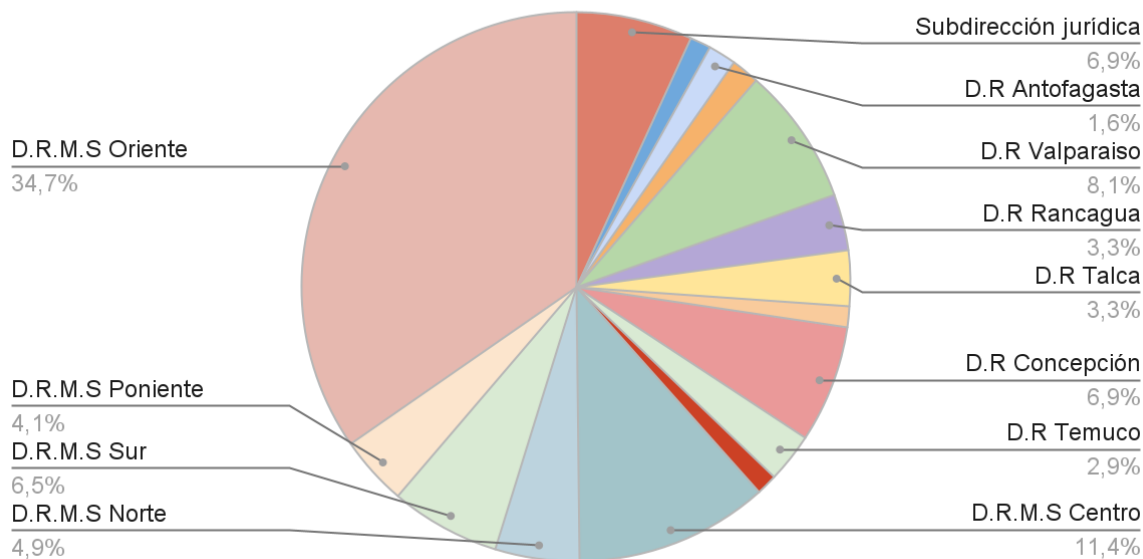


Gráfico N°6

Recursos de Resguardos interpuestos ante las distintas direcciones del SII en el año 2020.

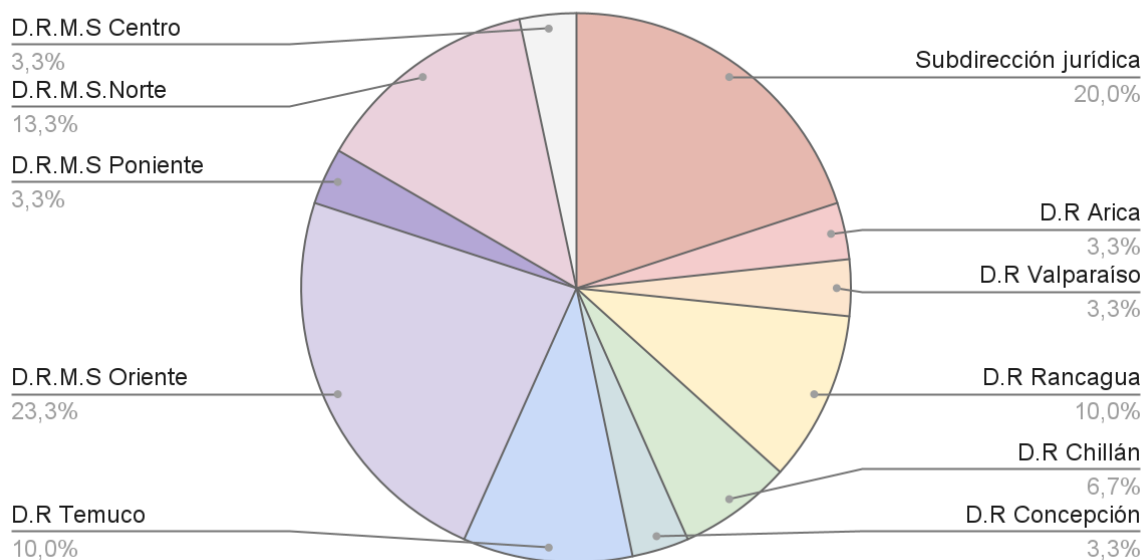


Gráfico N°7

Recursos de Resguardos interpuestos ante las distintas direcciones del SII en el año 2021.

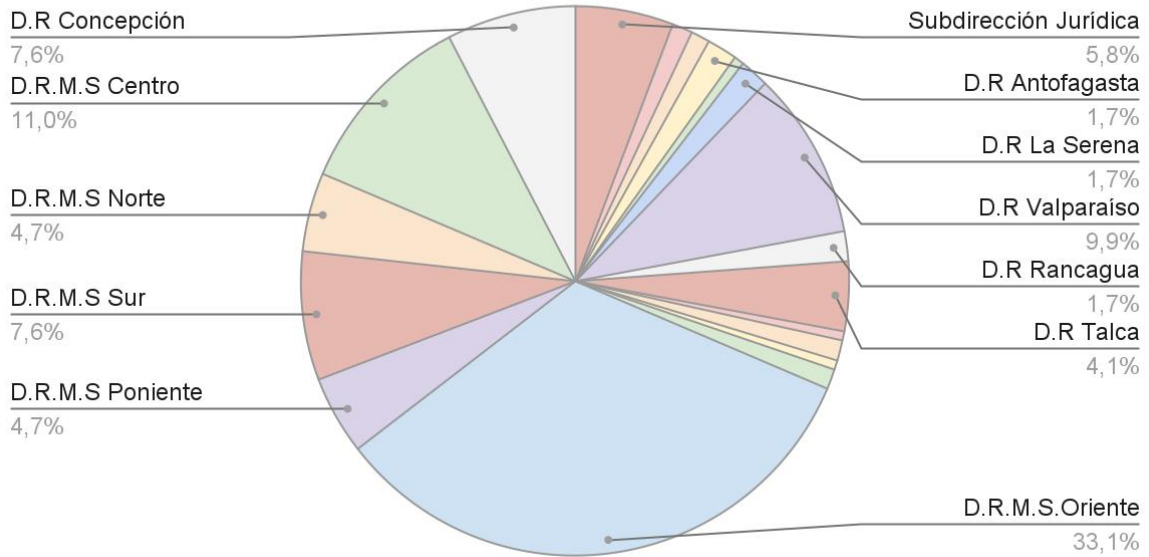
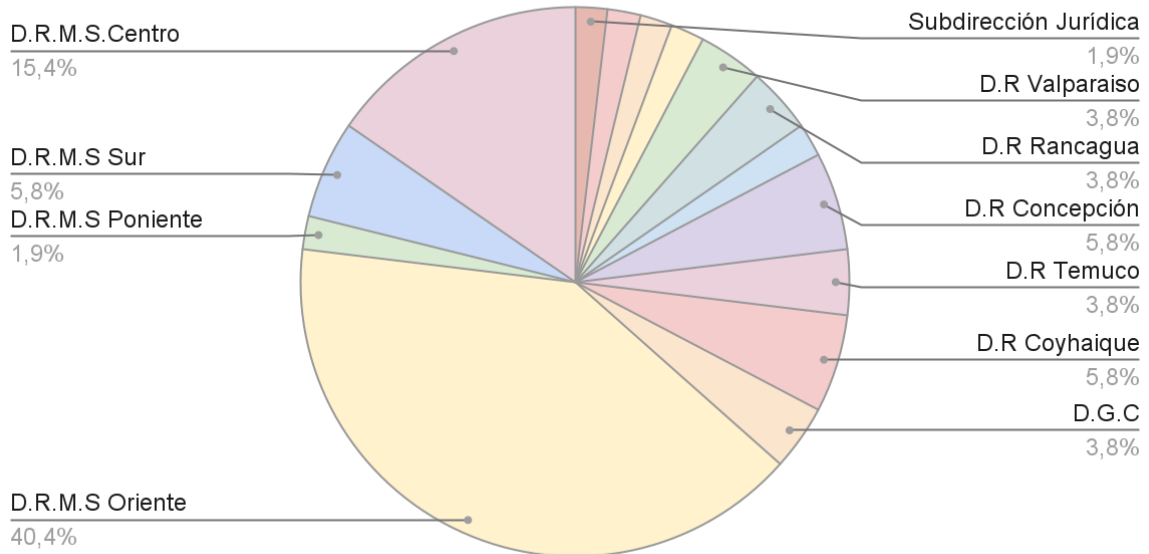


Gráfico N°8

Recursos de Resguardos interpuestos ante las distintas direcciones del SII al 28 de junio del año 2022.



5.1.1 Análisis de la información antes registrada

Los gráficos muestran la información recibida del Servicio de Impuestos Internos bajo los dos criterios indicados. En los gráficos números 2, 3 y 4, se muestra la dispersión de derechos invocados como fundamentos de los recursos administrativos de resguardos interpuestos entre enero del año 2020 y junio del año 2022. A partir de estos datos, se puede inferir ciertas generalidades:

El gráfico N°2, correspondiente al año 2020, se puede observar que los numerales 14 y 19 del artículo 8 bis del Código Tributario fueron los derechos más utilizados para interponer los recursos de resguardo. El numeral 14 se refiere a que las actuaciones del Servicio no pueden afectar el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas del contribuyente, mientras que el numeral 19 establece la presunción de buena fe en el actuar de este.

Por otro lado, el gráfico N°3 correspondiente al año 2021, muestra que el mayor número de recursos se fundó en el numeral 10 del artículo 8 bis del Código Tributario, que establece que las actuaciones del Servicio se deben llevar a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias.

Por último, el gráfico N°4, correspondiente hasta junio del año 2022, se observa que los numerales 10, 14 y 19 del artículo 8 bis del Código Tributario se equiparan como fundamentos de los recursos interpuestos en este periodo.

Es importante tener en cuenta que no se puede analizar la razón de esta elección, y que se dispone información acerca de si las actuaciones fueron o no exitosas, dado que no hay acceso a las resoluciones que resolvieron estos recursos.

Al revisar ante qué dirección del Servicio de Impuestos Internos se presentaron estos recursos, se obtiene la siguiente información:

Nuevamente los gráficos N° 5, 6, 7 y 8 corresponden a la información entregada para cada uno de los años señalados. En el gráfico N°5 se muestra una visión general acerca de los Recursos de Resguardos interpuestos ante las distintas Direcciones del Servicio de Impuestos Internos a nivel nacional. En él es posible observar que la Dirección Regional Metropolitana Sur Oriente (D.R.M.S Oriente) es la oficina donde

se interpusieron más Recursos de Resguardo. Esto puede verse en los siguientes gráficos, que desarrollan la información sobre cuántos Recursos de Resguardos se interpusieron por año. En el gráfico N°6, que refleja la cantidad total de los recursos presentados en el año 2020, se puede ver que en esta dirección se interpusieron el 23,3% del total de los recursos interpuestos en las distintas direcciones del Servicio de Impuestos Internos. Asimismo, en el gráfico N°7 se observa que en el año 2021 hubo un aumento del 9.8%, ya que fueron ingresados un 33,1% de recursos en esta misma dirección. En cuanto al año 2022, en el gráfico N°8 se puede observar que, hasta el 28 de junio a nivel nacional, hubo un incremento de 7,3%, puesto que el 40,4% de los recursos se interpusieron en esta misma dirección del SII.

Además, es posible vislumbrar en los gráficos N°6 y N°7 que, para los años 2020 y 2021, después de la D.R.M.S Oriente, las direcciones regionales de Valparaíso, Rancagua y Concepción son aquellas que concentran la mayor cantidad de Recurso de Resguardos presentados.

Por último, es importante mencionar que, considerando que la información del año 2022 solo llega hasta junio, se registraron 6 casos en los que no se especificó qué numerales del artículo 8 bis del Código Tributario fueron invocados. Estos recursos fueron presentados ante la Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente, Dirección Regional de Temuco y la Dirección Regional de Coyhaique.

5.2 Reclamo por vulneración de derechos.

En relación a los Tribunales Tributarios y Aduaneros⁸⁷, se realizó una consulta sobre el número de causas ingresadas desde el año 2021 hasta la fecha, por vulneración de derechos de acuerdo con lo establecido en los artículos 155 y siguientes del Código Tributario, en contra del Servicio de Impuestos Internos.

La información recibida⁸⁸ permitió la elaboración de la Tabla N°2, la cual muestra las causas ingresadas a nivel nacional entre el 01 de enero del año 2021 y el 30 de abril del año 2022. Dicha información se desglosa en los gráficos N°9 y N°10. El Gráfico N°9 analiza el porcentaje de causas ingresadas según el derecho invocado como

⁸⁷ Se realizó la consulta a la Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, quien está dirigida por don Pablo Ibáñez Beltrami.

⁸⁸ La información fue entregada con fecha 01 de junio del año 2022.

infringido y mientras que el Gráfico N°10 muestra el número de casos interpuestos en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, según la región en que estos tengan su sede.

Tabla N°2

TRIBUNAL	Artículo 19 N° 21 CPR	Artículo 19 N° 21 CPR	Artículo 19 N° 22 CPR	Artículo 19 N° 24 CPR	Artículo 8 bis CT	Resolución	TOTAL TTA
Arica				1	1		2
Tarapacá			2	3			5
Antofagasta			1				1
Atacama					2		2
Coquimbo					2		2
Valparaíso				7	3		10
O'Higgins	1		1		2	1	5
Maule				1			1
Bío-Bío	1				2		3
Araucanía					1		1
Los Lagos					1		1
1° RM				2	4		6
2° RM		1		2	8		11
3° RM	1			2	2		5
4° RM	2			1	3		6
TOTAL TTA	5	1	4	19	31	1	61

Notas:

1. La información sobre la tramitación de causas es ingresada por cada Tribunal al Sistema de Administración de Causas Tributarias y Aduaneras.
2. El total de causas corresponde a aquellas ingresadas y registradas por el Tribunal en el Sistema de Administración de Causas Tributarias y Aduaneras entre el 1 de enero de 2021 y el 30 de abril 2022.

Gráfico N°9

Causas ingresadas según la normativa invocada.

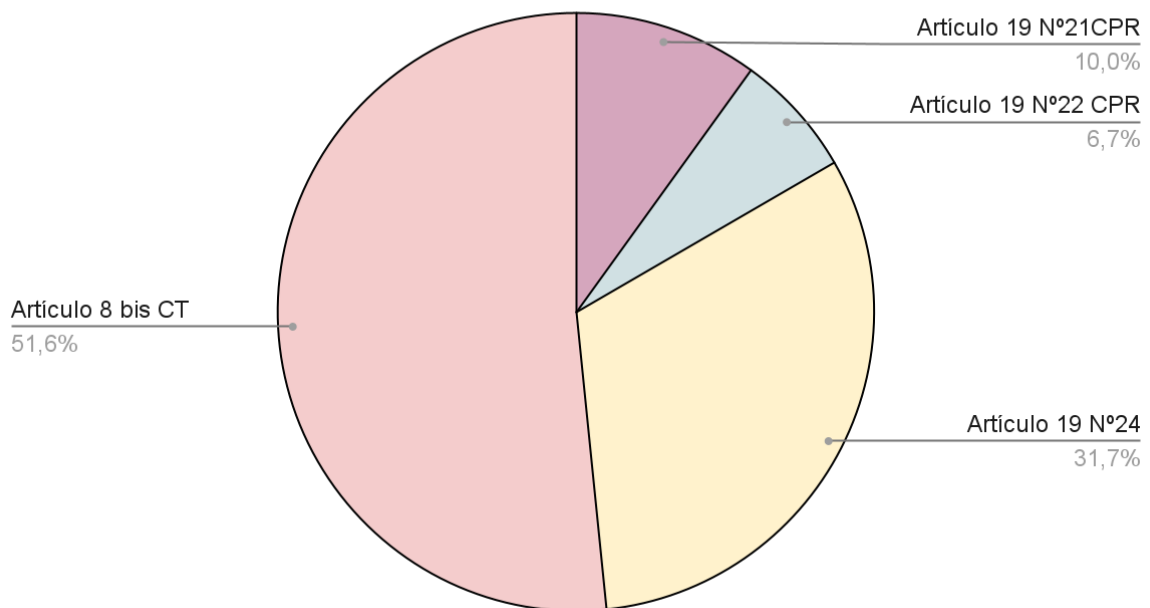
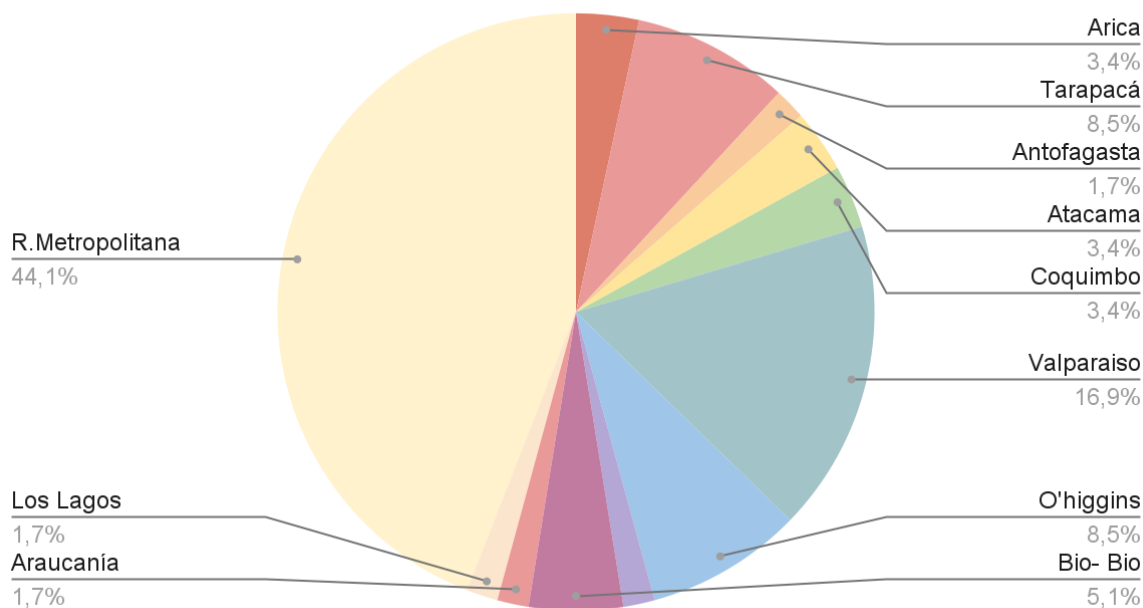


Gráfico N°10

Causas ingresadas por región



5.2.1 Análisis de la información recibida.

De acuerdo con la información entregada por la Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, se puede inferir al menos dos puntos relevantes. En primer lugar, durante el periodo de tiempo analizado, se presentaron en los TTA 61 causas, que corresponden a Reclamos por Vulneración de Derechos. De este total de causas, más del 50% de estas se invocan los distintos numerales del artículo 8 bis del Código Tributario; el 31,7% de estas se fundan en el N°24 del artículo 19 de la Carta Fundamental; en el 10% de ellas se invoca el N°21 del artículo 19 de la CPR; y el 6,7% restante se fundan en el N°22 del artículo 19 de la Constitución Política de la República .

En segundo lugar, analizando la concentración de este recurso por regiones, se observa que la mayoría de estos procesos se desarrollaron ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros de la Región Metropolitana. Podemos señalar que ello resulta esperable, dada la distribución de la población nacional -concentrada principalmente en la Región Metropolitana- y porque es en esta región, donde vive o tiene su sede principal y dirección, gran parte de los contribuyentes.

En resumen, la información obtenida permite concluir que los contribuyentes hacen uso de estos recursos para defender sus derechos. Sin embargo, no es posible determinar a través de las tablas obtenidas si se interpusieron más recursos en sede administrativa o se ingresaron más causas en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, ya que la información obtenida no corresponde al mismo periodo de tiempo, lo que es un factor importante para determinar este punto.

En sede administrativa, los numerales más invocados del artículo 8 bis del Código Tributario fueron los N°14 y el N°19 durante el año 2020, y el N°10 del artículo durante el año 2021. Hasta junio del año 2020, se han invocado los numerales 10, 14 y 19 del Código Tributario. Es importante tener en cuenta que esta información se refiere únicamente a los recursos de resguardos interpuestos y registrados en el Servicio de Impuestos Internos, y no disponemos de información acerca de las resoluciones que resolvieron los recursos.

En sede judicial, no es posible determinar qué numerales del artículo 8 bis del Código Tributario son los más invocados, ya que la información no se entregó de manera desagregada. Solo se afirma que el artículo 8 bis del Código Tributario fue más invocado como vulnerado en comparación al artículo 19 de la Constitución Política de la República.

Este análisis de los datos obtenidos es fundamental para evaluar la eficacia de las políticas y medidas implementadas para proteger los derechos de los contribuyentes. En este sentido, permite conocer la percepción de los contribuyentes respecto a la vulneración de sus derechos tributarios. Además, permite identificar posibles problemas o deficiencias al comparar los porcentajes, de manera que se puedan tomar medidas para su corregirlos.

CONCLUSIONES

La incorporación de los derechos del contribuyente en la ley impositiva fue un importante hito que integró una gran cantidad de normas administrativas. Su objetivo fue mejorar sustancialmente los procedimientos de la administración tributaria y proteger los derechos de los contribuyentes frente a ella. De esta manera, se garantizan los derechos de quienes intervienen en este proceso y se reflejan los principios de acceso a la justicia y debido proceso.

La garantía de la tutela judicial efectiva como derecho fundamental independiente, es un requisito esencial para el correcto funcionamiento del debido proceso, y está implícitamente asegurada por el ordenamiento jurídico nacional. Aunque tanto la tutela judicial efectiva como el debido proceso se encuentran reconocidos de forma implícita en la Constitución, su importancia y carácter autónomo son ampliamente reflejados en el sistema jurídico nacional y en los tratados internacionales. De esta forma, el contencioso administrativo tributario adquiere validez y que, con el pasar del tiempo, ha sufrido mejoras considerables, como lo fue la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y los diversos recursos que la ley provee.

Por otro lado, el debido proceso, siempre unido al acceso a los tribunales, se manifiesta en el debido proceso administrativo tributario, en donde las garantías y efectos de este derecho se hacen aplicables también en el procedimiento administrativo. De este modo, se impone al derecho administrativo sancionador enmarcarse al debido proceso, siendo su materialización fundamental la creación del catálogo de los derechos del contribuyente. No obstante, para concretar esto, hubo un largo camino que culminó en el Código Tributario.

Por otra parte, es gracias a la Constitución Política de la República que, antes de la creación del catálogo, fue posible regular las actuaciones del Estado hacia los particulares, basado en el reconocimiento de los derechos fundamentales, lo que dio paso a la regulación de normas administrativas como la Ley N.º18.575 y la Ley N.º19.880, en virtud de las cuales se regularon diversos artículos que promueven la buena relación de la administración con el administrado y le garantizaban a este el

respeto a sus derechos esenciales. Además, se confeccionaron distintas circulares que facilitaban el entendimiento de las normas administrativas.

No obstante, con el pasar del tiempo, y con la intención del legislador de seguir perfeccionando la administración y justicia tributaria, se creó la Ley N°20.322, que mejoró el panorama introduciendo los Tribunales Tributarios y Aduaneros, trasladando la jurisdicción que tenían los Directores Regionales a un ente autónomo de la administración. Sin embargo, fue con la publicación de la Ley N.°20.420 y la posterior Ley N°21.210, que la modernizó y finalmente se establecieron estos derechos en la normativa tributaria.

El artículo 8 bis del Código Tributario tiene múltiples numerales que guardan relación con el derecho de acceso a la justicia y con el debido proceso, tales como el derecho a la información (artículo 8 bis N°.1, N°.4 letra b), c) y d) y N°.6 del CT); el derecho a una resolución fundada (artículo 8 bis N°.4 letra a) del CT); el derecho a aportar prueba (artículo 8 bis N°.4 letra e) y N°.8 del CT); el derecho al debido emplazamiento (artículo 8 bis N. 4 letra f) y N°.15 CT); el derecho a una suerte de cosa juzgada (artículo 8 bis N°.5 del CT); el derecho a que se resuelva la materia dentro de un plazo razonable (artículo 8 bis N°.10 y N°.18 del CT); y el derecho a impugnar lo resuelto por la administración (artículo 8 bis N°.11 del CT). Estas normas constituyen un límite para la actuación de la administración tributaria y sus funcionarios, quienes deben aplicarlas y respetarlas en todos los procedimientos que inicien en contra de un contribuyente. Además, son un resguardo para los contribuyentes, ya que la ley impositiva contempla el Recurso administrativo de Resguardo y el Reclamo por vulneración de derechos, que puede interponerse ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros cuyo objetivo es proteger a los particulares de los funcionarios que desconocen estos derechos.

En esta parte del proceso toman importancia, los cuales amparan las garantías contenidas en el artículo 8 bis del Código Tributario. La protección existente en los numerales del 8 bis, lleva a culmine la manifestación de los dos grandes principios de esta investigación, sin embargo, aún se hace presente la ausencia existente de una

mayor explicitación en la legislación nacional, puesto que del artículo 19 N°3 de la constitución sólo se refiere a ambos de una forma implícita.

Por último, la creación de la Defensoría del Contribuyente que, relacionado a los ámbitos de derecho a la defensa letrada y el derecho a ser juzgado por un tribunal independiente e imparcial, carece de trascendencia por encontrarse limitado a prestar orientación y no asesoría jurídica. De todas formas, la creación de esta institución resulta un avance en la visibilidad de los derechos del contribuyente, infiriendo que, en la actualidad, el legislador está preocupado por otorgarle a la normativa tributaria una mayor eficacia y transparencia junto con permitir un mayor acceso a la información de las obligaciones tributarias.

En la práctica, se ha logrado la manifestación de estos derechos, y la mayor expresión de ello es el uso que los contribuyentes hacen de este catálogo. Según una indagación realizada en conformidad a la Ley N°20.285 sobre acceso a la información pública, se investigaron los porcentajes de los recursos interpuestos en un periodo de tiempo específico con arreglo al artículo 8 bis del Código Tributario, y se concluyó que pese a que la cantidad de contribuyentes que recurren ante los tribunales no llega a ser vasto debido a la no tan reciente incorporación y modernización del catálogo, estos ciertamente hacen valer su derecho al debido proceso administrativo y la tutela judicial efectiva.

Para concluir, se espera que este trabajo sea un antecedente investigativo que demuestra como los derechos del contribuyente han ido permeando la administración tributaria al grado de convertirse en una manifestación de los derechos de tutela judicial efectiva y debido proceso, los cuales son derechos intrínsecos en el ordenamiento jurídico chileno.

Listado de bibliografía y jurisprudencia.

Normas jurídicas

1. Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Año 2002.
2. Circular N.º12, imparte instrucciones sobre derechos de los contribuyentes, comparecencia, notificaciones, procedimientos administrativos y judiciales de impugnación que establece la Ley N.º21.210, que moderniza la legislación tributaria. 17 de Febrero del 2021.
3. Circular N.º65, imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el Código Tributario por la Ley N.º20.780, en materia de medida antielusión. 28 de julio del 2015.
4. Decreto N.º100, fija el texto refundido, coordinado y sistematización de la constitución política de la república de Chile. Diario Oficial, 22 de septiembre de 2005.
5. Decreto Ley N.º830, código tributario. Diario Oficial, 31 de diciembre de 1974.
6. Decreto N.º873, aprueba Convención Americana sobre Derechos Humanos, denominada "Pacto de San José de Costa Rica". Diario Oficial, 05 de enero de 1997.
7. Decreto N.º 778, promulga el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos adoptado por la Asamblea general de la organización de las Naciones Unidas por resolución N.º 2.200, el 16 de diciembre de 1966 y suscrito por Chile en esa misma fecha. Diario Oficial, 29 de abril de 1989.
8. Decreto Fuerza de Ley N.º1, fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil; de la Ley N.º4808, sobre registro civil, de la Ley N.º17.344 que autoriza cambios de nombres y apellidos, de la Ley N.º16.618, ley de menores, de la Ley N.º14.908, sobre abandono de familia y pago de pensiones alimenticias, y de la Ley N.º16.271, de impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones. Diario Oficial, 30 de mayo de 2000.
9. Ley N.º18.834, aprueba estatuto administrativo. Diario Oficial, 23 de septiembre de 1989.

10. Ley N.º19.880, establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del estado. Diario Oficial, 29 de mayo de 2003.
11. Ley N.º20.322, fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera. Diario Oficial, 27 de enero de 2009.
12. Ley N.º18.575, ley orgánica constitucional de bases generales de la administración del Estado. Diario Oficial, 12 de noviembre de 1986.
13. Ley N.º21.210, moderniza la legislación tributaria. Diario Oficial, 24 de febrero de 2020.

Referencia bibliográfica

1. ASTE, Christian (2020): “Curso sobre derecho y Código Tributario Tomo II”. (8º edición, Santiago, Editorial Thomson Reuters) 1764 pp.
2. CELIS DANZINGER, Gabriel (2018): “Acto y procedimiento administrativo” (3ª edición, Santiago, Editorial El Jurista) 298 pp.
3. MADARIAGA GUTIERREZ, Mónica (1993): “Seguridad jurídica y administración pública en el siglo XXI”. (2º edición, Santiago, Editorial Jurídica de Chile)
4. MARTÍNEZ COHEN, RAFAEL (2020): “*Derechos del contribuyentes y medios de fiscalización*”. (Santiago de Chile, Editorial Thomson Reuters) 400pp
5. PONCE DE LEÓN, Sandra (2020): “*Jurisdicción contenciosa administrativa: El control de la administración por los tribunales ordinarios y especiales y procedimiento aplicables*”. Santiago, Academia Judicial de Chile) 55pp.
6. SILVA CIMMA, Enrique (1968): “Derecho Administrativo Chileno y Comparado” (3ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile,) 253 pp.
7. SOTO, Eduardo (2012): *Derecho administrativo: temas fundamentales* (3ª edición, Santiago, Editorial Thomson Reuters) 966 pp.

Revistas

1. ALARCÓN ROJAS, Javier (2021): “Derechos del contribuyente: Defensoría de derechos del contribuyente (DEDECON) y su experiencia internacional”, *Anuario de derecho tributario de la Universidad Diego Portales* (nº11): pp. 38 – 52.

2. BORDALÍ, Andrés (2009): "El derecho fundamental a un tribunal independiente e imparcial en el ordenamiento jurídico chileno", *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXXIII*: pp. 263 – 302
3. CASAS FARIAS, Patricio (2020): "Modificaciones del artículo 8 bis del Código Tributario a partir de la modernización tributaria de la Ley N.21.210: ¿Una nueva relación entre los contribuyentes y el servicio de impuestos internos?", *Anuario de derecho tributario de la Universidad Diego Portales (nº12)*: pp. 76-93.
4. CASAS FARIAS, Patricio (2020): Fundamentación de los actos administrativos y valoración probatoria, a partir de la modernización tributaria de la Ley N° 21.210, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción (nº7)*: pp. 54-81.
5. FERNANDEZ SEGADO, Francisco (1999): "El derecho a la jurisdicción y las garantías del debido proceso en el ordenamiento constitucional español", en *Revista Ius et Praxis, (n.º 5)*: pp. 63-120.
6. FUEYO LANERI, Fernando (1988): "La ejecución de buena fe es uno de los requisitos del pago legal y trasciende como fundamento de la indexación y la desindexación", en *Revista de Derecho y Jurisprudencia, (nº 2)*: pp. 267-304.
7. GARCÍA PINO, G. y CONTRERAS VASQUEZ, P. (2013): "El derecho a la tutela judicial y al debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *Estudios constitucionales (nº2)*: pp. 229-282.
8. MARCHECO ACUÑA, Benjamín (2020): "La dimensión constitucional y convencional del derecho a la tutela judicial efectiva (no penal) desde la perspectiva jurisprudencial europea y americana", *Estudios constitucionales (vol. 18)*: pp.91-142.
9. NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2013): "El nuevo contencioso tributario", *Revista de Derecho Universidad Finís Terrae (nº2)*: pp. 31-45
10. RODRÍGUEZ RESCIA, Víctor (1998): "El debido proceso legal y la convención americana sobre derechos humanos", *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas (nº10)*: pp. 1295-1328.
11. ROMÁN CORDERO, Cristian (2020): "Derecho administrativo sancionar en Chile: Ubicación y Límites", *Revista Derecho & Sociedad (nº54)*: pp. 155-170.
12. RUIZ DE LA MAZA, Germán (2014): "Nulidad de derecho público tributaria", *Revista de Estudios Tributarios, (nº10)*: pp. 285-297.

13. TOSCANO LÓPEZ, Fredy (2013): “Aproximación conceptual al “acceso efectivo a la administración de justicia” a partir de la teoría de la acción procesal”, *Revista de Derecho Privado* (nº24): pp. 237-257.

Jurisprudencia

1. Corte de Apelaciones de San Miguel, *Reclamo de ilegalidad interpuesto por la sociedad en contra de la decisión del Consejo para la Transparencia* (2014): 12 noviembre de 2014, rol nº61-2014. Disponible en: <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2014/codigo/jj3679.htm>, fecha de consulta: 11 de febrero de 2023
2. Tribunal Constitucional, *Acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de A.A.R.V respecto del artículo 1 de la Ley Nº19.989, en los autos sobre recurso de protección interpuesto en contra de la Tesorería General de la República* (2010): 7 de septiembre de 2010, rol Nº1411-2010. Disponible en: <https://app.vlex.com/#search/jurisdiction:CL/Sentencia+del+Tribunal+Constitucional%2C+Rol+No+1411%2C+de+7+de+septiembre+de+2010%2C+c.+7./WW/vid/219905170>, fecha de consulta: 15 de diciembre de 2022
3. Tribunal Constitucional, *Acción de inaplicabilidad del inciso segundo del artículo 387 del Código Procesal Penal* (2008): 7 de octubre de 2008, rol 1130 Disponible en: https://vlex.cl/vid/-58941465?from_fbt=1&forw=go&fbt=webapp_preview&addon_version=5.0.6 , fecha de consulta: 28 de diciembre de 2022.
4. Tribunal Constitucional, *Proceso de oficio para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario* (2007): 26 de marzo de 2007, rol nº681-2006. Disponible en, <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2007/codigo/jj2304.htm#:~:text=E n%20su%20fallo%2C%20el%20Excmo,de%20su%20dependencia%2C%20es%20inconstitucional>, fecha de consulta: 25 de noviembre de 2022.
5. Tribunal Constitucional, *Requerimiento de inaplicabilidad presentado por Patricio Rodrigo Meneses* (2008): 19 de agosto de 2008, rol nº815-08. Disponible en, <https://www.tribunalconstitucional.cl/ver2.php?id=996>, fecha de consulta: 08 de noviembre de 2022.

6. Tribunal Constitucional, *Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de Sociedad Clasificadora de Materiales de Minería Limitada y Otra, respecto del artículo 768 inciso antepenúltimo del Código de Procedimiento Civil (2010): 22 de junio de 2010, rol N° 1371-2010*. Disponible en: <https://vlex.cl/vid/-211421819>, fecha de consulta: 17 de octubre de 2022

Documentos electrónicos:

1. VALENZUELA, Williams. Reclamo por vulneración de derechos del contribuyente: Reflexiones críticas [en línea]: artículos de opinión en internet. 2012. Disponible en: <https://www.diarioconstitucional.cl/articulos/reclamo-por-vulneracion-de-derechos-del-contribuyente-reflexiones-criticas-i/> [fecha de consulta: 16 de noviembre de 2022]:
2. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española, 23.ª ed.*, [versión 23.6 en línea]. Disponible en: <https://dle.rae.es/asistir?m=form>, Fecha de consulta: 10 de febrero de 2023
3. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española, 23.ª ed.*, [versión 23.6 en línea]. Disponible en: <https://dle.rae.es/presumir>. Fecha de consulta: 9 de diciembre de 2022.
4. BORGONÓ, José Luis (2019): *“Derecho Procesal II: Reglas Comunes a todo procedimiento”* (Santiago, Facultad de Derecho, Universidad San Sebastián) 129 p. Disponible en: <https://es.scribd.com/document/504021677/Derecho-Procesal-II-Jose-Luis-Borgon-o-Torrealba-USS-2019>, fecha de consulta: 02 de febrero 2023.
5. DIARIO CONSTITUCIONAL (2023): “Temas cívicos: emplazamiento”, disponible en: <https://www.diarioconstitucional.cl/temas-civicos/emplazamiento/>, fecha de consulta: 05 de febrero 2023.

Tesis

1. MORENO POLIT, Leonardo. Construcción de un concepto de debido proceso en el derecho administrativo. Memoria de título para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Santiago, Chile: Universidad de Chile, Escuela de Derecho, 2018. pp:1-80.