



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS
ESCUELA DE POSTGRADO

**“DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE, SU REPRESENTACIÓN ADMINISTRATIVA Y
NO JUDICIAL”**

**ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE
PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

ALUMNO: ANTHONY GARCÍA ARIAS
PROFESOR GUÍA: RODRIGO ORMEÑO PÉREZ

Santiago de Chile, marzo

2023

***DEFENSORIA DEL CONTRIBUYENTE, SU REPRESENTACION
ADMINISTRATIVA Y NO JUDICIAL.***

TESIS DE GRADO

MAGISTER

Anthony García Arias

TABLA DE CONTENIDOS

CAPÍTULO

ABREVIATURAS

1.- INTRODUCCION

1.1. Planteamiento del problema

1.2. Hipótesis

1.3. Objetivo General

1.4. Objetivos específicos

1.5. Metodología

2.- MARCO TEORICO

2.1 Defensoría Pública en Chile

2.1.1 Defensoría Penal Pública

2.1.2 Corporación de Asistencia Judicial

2.2 Representación Administrativa y Judicial

2.3 Derechos, principios y garantías del Contribuyente

2.3.1 La Constitución Política de la República y los principios Tributarios

2.3.2 Código Tributario, los derechos y principios del Contribuyente

2.4 Principio del Debido Proceso e Igualdad ante la ley para el Contribuyente

3.- MARCO NORMATIVO

3.1 Derecho a una Defensa en los Tratados Internacionales

3.1.1 Pacto Internacional de Derecho Civiles y Políticos

3.1.2 La Corte Interamericana de Derechos Humanos

3.1.3 Pacto de San José de Costa Rica

3.2 Derecho del contribuyente a una Defensa y representación como Garantía Constitucional

3.3 Facultades y competencias de la Defensoría del Contribuyente en

Chile

3.3.1 Facultades y competencias de la DEDECON en cuanto a su representación administrativa frente al SII

3.3.2 Facultades y competencias de la DEDECON en cuanto a su representación judicial frente a los TTA

4.- METODOLOGIA

5.- DESARROLLO Y RESULTADOS

4.1 Defensa de los Contribuyentes en el Derecho Comparado

4.1.1 Colombia y la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

4.1.2 Perú y la Defensoría del Contribuyente

4.1.3 España y El Consejo para la Defensa del Contribuyente

4.1.4 Italia y el Garante del Contribuyente

4.1.5 México y la Procuraduría del Contribuyente

4.1.6 Estados Unidos y la Tax Advocate Service

4.1.7 Tablas comparativas

6.- CONCLUSIONES

7.- ANEXO

7.1 Art. 8°bis del Código Tributario

8.- BIBLIOGRAFÍA

ABREVIATURAS

DEDECON: Defensoría del Contribuyente.

DENACON: Defensoría Nacional del Contribuyente.

TTA: Tribunal Tributario y Aduanero.

CPR: Constitución Política de la República.

SII: Servicio de Impuestos Internos.

DPP: Defensoría Pública del Contribuyente.

CAJ: Corporación de Asistencia Judicial.

DIAN: Colombia, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

DEFCON: Perú, La Defensoría del Contribuyente.

CDC: España, El Consejo para la Defensa del Contribuyente.

PRODECON: México, La Procuraduría del Contribuyente.

TAS: Estados Unidos, Tax Advocate Service.

DD. HH: Derechos Humanos.

AATT: Administración o Administraciones Tributarias.

UTM: Unidad Tributaria Mensual.

UTA: Unidad Tributaria Anual.

RESUMEN EJECUTIVO

Las Defensorías del Contribuyente en el mundo han sido creadas con el objeto de salvaguardar los derechos y garantías del contribuyente plasmadas en la ley, la Constitución y de los tratados internacionales que velan por los Derechos Humanos y los Derechos fundamentales del debido proceso de todas las personas. La finalidad de estas Defensorías es velar por los menos privilegiados en cuanto a la defensa procedimental.

La DEDECON creada con la ley 21.210 tiene la finalidad de representar administrativamente e informar a los contribuyentes de manera gratuita; sin embargo, dicha representación no es la idónea ya que no tiene facultades ni competencias de representación frente a los TTA, en consecuencia, al no tener una representación judicial, el contribuyente se encuentra en desmedro de la posibilidad de convenir frente al Servicio, pudiendo este presionar extrajudicialmente para llegar a acuerdos no favorables para el contribuyente, pues este órgano al estar sujeto al Ministerio de Hacienda podría cuestionarse su imparcialidad al momento de representar al contribuyente. En efecto, el contribuyente al tener exclusivamente una representación administrativa y no judicial hace que su defensa sea parcialmente limitada frente al órgano fiscalizador y totalmente limitada frente a los TTA, pudiendo así ser vulnerado respecto de sus derechos consagrados tanto en el Art. 8°bis del Código Tributario y del Art. 19 N°3 de la Constitución Política de la República respecto del debido proceso.

1. INTRODUCCION

Gracias a la modernización legislativa Tributaria y a raíz de la modificación de la ley 21.210, en febrero del año 2022 nace la llamada “**DEFENSORIA DEL CONTRIBUYENTE**” (en adelante DEDECON) para pasar posteriormente a llamarse “DEFENSORIA NACIONAL DEL CONTRIBUYENTE” (en adelante DENACON, simplemente por motivos de registro y derechos de propiedad en el nombre), siendo un intermediario o mediador entre el contribuyente y el ente fiscalizador Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII). Esta defensoría tiene como objetivo resolver discrepancias, inconvenientes y sobre todo representar a los contribuyentes frente a la posible vulneración de derechos por parte del Servicio de Impuestos Internos o de cualquier otra autoridad Tributaria; sin embargo, las facultades de este órgano defensor en su representación son administrativas y no judiciales, lo que hace que su defensa sea bastante limitada respecto a las pretensiones que tiene el contribuyente de salvaguardar judicialmente sus derechos y garantías constitucionales en los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante TTA), ya sea para respetar el debido proceso o para enfrentarse en igualdad de armas jurídicas ante un tribunal especial.

Es necesario tener presente siempre que, este órgano defensor para el contribuyente está bajo la supervigilancia del presidente de la República a través del Ministerio de Hacienda y es totalmente descentralizada.

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La Potestad Tributaria al haber elaborado y sistematizado un catálogo de derechos y garantías en beneficio del contribuyente es importante señalar que, para que tales derechos establecidos en el Código Tributario puedan ser velados y amparados por el ordenamiento jurídico a través del Estado de Chile, es necesario determinar un órgano Defensor en favor del contribuyente, y para ello es esencial una representación judicial a cabalidad y no sólo administrativa, pues lo anterior va en concordancia con lo establecido en la Constitución Política de la República y los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes, pues el principio del debido proceso e igualdad ante la ley, se estaría respetando con creces.

El órgano Defensor encargado de velar hoy por los derechos, garantías e integridad del contribuyente, es la DEDECON o DENACON; sin embargo, este órgano sólo tiene competencias y facultades en la representación administrativa frente al ente fiscalizador SII, y a su vez, no tiene una representación judicial frente a los TTA, ni respecto a otro Tribunal especial, por tanto, de una u otra forma, no se cumple la igualdad de armas ante la ley en sede judicial y no se tiene una defensa procedimental frente a los tribunales especiales de justicia, TTA u otro, pudiendo de esa forma vulnerar el debido proceso, el cual se encuentra en el catálogo de derechos fundamentales consagrado por nuestra Constitución Política de la República (en adelante CPR). Por tanto, el Estado de Chile no

estaría resguardando al Contribuyente en sus derechos y garantías como está establecido en nuestra CPR, pues al no cumplir con el debido proceso e igualdad ante la ley, se estaría llegando a vulnerar nuestra carta magna y los tratados internacionales que se encuentren vigentes y ratificados por el Estado de Chile.

1.2 HIPOTESIS

1.- Falta de imparcialidad de la DEDECON porque el Fisco quiere ser Defensor y persecutor del Contribuyente al mismo tiempo, lo anterior debido a que, esta defensoría está sometida a la supervigilancia del presidente de la República a través del Ministerio de Hacienda y no a través del Ministerio de Justicia, además, no es un ente autónomo e independiente, por tanto, su representación no es imparcial, pues a su vez, este órgano tiene que velar por los intereses de la recaudación por parte del Estado.

2.- Existe una vulneración de las garantías constitucionales del Contribuyente por no ser representado judicialmente por el Estado en los TTA a través de una Defensoría Pública para el Contribuyente, por tanto, no habría igualdad de armas frente al SII y en consecuencia se estaría violando el principio del debido proceso establecido en el Art. 19 N°3 de la Constitución Política de la República.

1.3 OBJETIVO GENERAL

El objetivo general de esta AFE es evaluar las facultades y competencias que tiene la DEDECON o DENACON respecto a la calidad y tipo de representación que tiene en favor del contribuyente logrando evidenciar la falta de garantías constitucionales que se observan a raíz de una carente representación judicial en su defensa e igualdad de armas frente al SII en el ámbito administrativo y frente a los TTA en el ámbito judicial.

1.4 OBJETIVOS ESPECIFICOS

Objetivo específico 1:

Identificar las facultades y competencias que tiene la DEDECON en su representación administrativa y judicial, la primera frente al SII y la segunda frente a los TTA.

Objetivo específico 2:

Señalar y ponderar someramente el tipo de representación jurídica que tienen los órganos defensores de otras legislaciones del Derecho comparado para salvaguardar los derechos y garantías de sus contribuyentes.

Objetivo específico 3:

Ponderar los Derechos del contribuyente al ser representado administrativa y judicialmente por un órgano defensor del Estado como lo ampara el debido proceso establecido en el Art. 19 N°3 de la Constitución Política de la República y los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentran vigentes.

1.5 Metodología

- **Metodología deductiva:** Se deduce que, la representación que tiene la DEDECON o DENACON no es eficaz, pues tanto en el ámbito administrativo como judicial se encuentran parcial o totalmente limitado, la primera frente al SII y la segunda frente a los TTA. Sumado a lo anterior, se deduce que, el contribuyente al no ser representado en sede judicial se estaría violando el debido proceso establecido en la Constitución Política de la República.
- **Metodología comparativa:** Se hace una analogía del tipo de representación judicial y administrativa que tienen otros ordenamientos jurídicos respecto a la Defensoría Pública que tienen sus contribuyentes.

2. MARCO TEORICO

2.1 DEFENSORÍA PÚBLICA EN CHILE

En Chile existen distintos tipos de órganos que han sido creados con el propósito de salvaguardar los intereses de las personas que estén expuestos a un proceso

judicial cuando estos no tengan los recursos suficientes para contratar o contar con el servicio de un Abogado particular.

Existen órganos públicos como la Defensoría Penal Pública (en adelante DPP) y la Corporación de Asistencia Judicial (en adelante CAJ), además de los servicios de Abogados pro-bono y las clínicas jurídicas de las Universidades privadas, que no son estatales sino más bien son instituciones privadas. Para entender la consistencia de cada ente Defensor antes nombrada, se pasa a señalar someramente en qué consiste cada una de las Defensorías antes señaladas:

2.1.1 Defensoría Penal Pública: Según la ley orgánica 19.718 esta Defensoría Penal Pública es una entidad dotada de personalidad jurídica y de patrimonio propio el cual está bajo supervigilancia del Presidente de la República a través del Ministerio de Justicia y tiene el objetivo de representar judicialmente en sede Penal, sea un Juzgado de Garantía o un Tribunal de Juicio Oral en lo Penal o en su defecto en las Cortes, esta representación es para todas las personas, que sean imputadas o acusadas por un crimen o simple delito, sin excepciones, independientemente de su situación social, cultural o económica, sólo basta que sean imputadas, acusadas o condenadas por un delito penal hasta el cumplimiento total de la sentencia si son declaradas culpables. Es menester señalar que, mientras la DPP está supervigilada a través del Ministerio de Justicia, la DEDECON está bajo la supervigilancia del Ministerio de Hacienda, lo que hace más difícil el tipo de representación que tiene esta última en favor del contribuyente, cuestión que se verá más adelante en la presente AFE.

2.1.2 Corporación de Asistencia Judicial: Según la ley orgánica 17.995 el objetivo de esta Corporación es proporcionar asesoría jurídica y patrocinio judicial a personas que lo requieran ya sea en materia de Familia, Civil o Laboral. Estas personas no deben contar con los recursos suficientes para contratar o contar con los servicios de un abogado particular. La crítica de esta Defensoría por parte de órganos internacionales en comparación con el Derecho comparado de otros países es que, estos órganos carecen de experiencia, pues si bien hay abogados a cargo, la gran mayoría de los asesores son estudiantes de Derecho egresados y no cuentan con la experiencia suficiente para cumplir con las pretensiones del usuario. Lo anterior es un punto ya visto y tratado por el congreso y por el Presidente de la República (boletín 13.991-07) en la conmemoración del día internacional de los Derechos Humanos en diciembre del 2019, con la intención de fortalecer los servicios de las defensas jurídicas, creando una institución transversal para el desarrollo de políticas intersectoriales con acceso a la justicia.

2.2 REPRESENTACIÓN ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL.

Primero, es necesario aclarar y distinguir la “representación sin apellido” y la “representación judicial”, y para un mayor entendimiento relacionarlo y distinguirlo con el “mandato civil” y “mandato judicial”. ¿Qué es la representación y la representación judicial para estos efectos? Según la Real Academia Española la representación es: y la representación judicial según la misma academia es: *“Es la actuación a nombre de otra persona ante las instancias judiciales ejercida por un profesional del derecho o un mandatario, para invocar los derechos del otro”*¹

¹ RAE. <https://dle.rae.es/representación> / <https://dpej.rae.es/lema/representación-judicial>

En cuanto al mandato civil, entendemos que, según el Art. 2.116 del Código Civil:

“El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera. La persona que confiere el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta, apoderado, procurador, y en general, mandatario.”²

En cuanto al mandato judicial el Art. 395 del Código Orgánico de Tribunales es quien nos da las directrices y su ámbito de aplicación:

“El acto por el cual una parte encomienda a un procurador la representación de sus derechos en juicio, es un mandato que se regirá por las reglas establecidas en el Código Civil.....”³

Por tanto, la aplicación del “mandato judicial” tiene el mismo carácter y cualidades que el “mandato civil”; sin embargo, esta será en un proceso judicial en cualquiera de los tribunales de justicia del país.

Podemos concluir de las definiciones anteriores que la “representación” puede ser efectuado por cualquier persona, sin necesidad de alguna investidura en particular; sin embargo, en la “representación judicial”, el representante debe tener una cualidad especial la cual es ser un profesional del Derecho o al menos ser estudiante de Derecho y haber cursado 2 años completos de la malla curricular académica de la casa de estudios de la carrera de Derecho, teniendo la calidad de “ius postulandi”, quien actuará en cualquier proceso judicial como procurador, siempre bajo el patrocinio de un abogado y que la ley lo permita.

² Decreto con Fuerza de Ley, Código Civil de la República de Chile.

³ Ley 7421, Código Orgánico de Tribunales, publicación 09 de julio de 1943, Republica de Chile.

En consecuencia, para nuestro ordenamiento jurídico la “**representación Judicial**” no es más que un acto unilateral para actuar en nombre de otra persona, sea natural o jurídica en los tribunales de justicia y en las Cortes correspondientes cuando no se ha podido resolver un conflicto por algún otro método alternativo. Este tipo de representación es en sede judicial pudiendo accionar legalmente a través de una demanda o cualquier otro tipo de acción ante los tribunales de justicia, pudiendo este último ser tribunales de primera o segunda instancia y en su defecto, ante la Corte Suprema por un recurso de casación u otro tipo de acción.

En cuanto a la “**representación administrativa**” y pudiendo extraer las definiciones iniciales de este acápite, no es más que, la representación de otra persona en las funciones públicas y administrativas del Estado, por tanto, no es necesario que dicho representante encomendado haya sido investido con un cualidad especial o sea un profesional del Derecho, sino que, el representado sólo debe manifestar su voluntad y el representante ejecutar la diligencia encomendada en cualquier sede administrativa del Estado.

2.3 DERECHOS, PRINCIPIOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE

Cabe señalar que, tanto la Constitución Política de la Republica como el Código Tributario resguardan derechos, principios y garantías para el contribuyente; sin embargo, para poder entenderlo desde un punto de vista de la representación administrativa o judicial por parte de la Defensoría del Contribuyente, es necesario abordar ambas normas jurídicas para posteriormente enfocarse netamente en la representación. La intención y una de las finalidades de esta AFE es inferir a través

del análisis y del estudio de ambos cuerpos legales si la representación Judicial y Administrativa puede y debe ser entregado por el Estado de Chile a través de la DEDECON según las normas y las leyes ya establecidas en el ordenamiento jurídico tributario.

2.3.1 La Constitución Política de la República y los principios Tributarios

Los cuerpos constitucionales tienen como objetivo fundamental y sellar las bases del ordenamiento jurídico de cada nación, país o Estado, con la finalidad de establecer una sociedad justa, con el debido respeto a los Derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, a su vez, y yendo a lo relevante de esta tesis, en la carta magna se reflejan principios Constitucionales Tributarios como por ejemplo el reparto justo de la carga tributaria, el principio de no confiscatoriedad etc. Los principios constitucionales tributarios deberán interpretarse y ordenarse, siendo pilares fundamentales para sentar las bases jurídico-tributarias, por tanto, cabe señalar que, mientras los principios Tributarios establecidos en la Constitución tienen una ardua duración en el tiempo y difícilmente se vean derogadas, las normas puede que no, ya que eso depende de la evolución constante de otros tipos de elementos como la economía actual del país, las demandas sociales de ciertas mayorías o minorías, los catástrofes o eventualidades de calamidad pública, o inclusive el programa de un gobierno.

Las garantías y adecuaciones constitucionales para los principios y bases “jurídico Tributarias” también es la llamada “justicia constitucional” entregando eficacia a los principios de la Constitución y dando limitaciones al poder del Estado a través del sistema Tributario. Así el mismo, el art. 93 de la CPR señala que, cualquier violación de los principios referidos, eventualmente se podrá interponer una acción o recurso

de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en contra de las normas, leyes o disposiciones que contravengan dichos principios siendo esta norma una garantía esencial para cualquier contribuyente. Por tanto, bajo la competencia del Tribunal Constitucional, cualquier legislación en contra de los principios resguardados para el contribuyente podrían ser inconstitucionales.

Algunos otros principios constitucionales Tributarios, son la generalidad tributaria, capacidad económica, legalidad, etc. La doctrina se ha dedicado a estudiar más a fondo estos tres principios señalados anteriormente obteniendo un mejor resultado en los estudios científicos del Derecho. Uno de los principios más importantes y el motor para el Derecho Tributario y su evolución y alcance, es el principio de reserva de ley pues este va a lograr que los derechos que tiene el contribuyente vaya alcanzando mayores y mejores estándares y resguardos en la legislación.

Los principios constitucionales Tributarios en sí, al ser un mecanismo para la aplicación de ciertas normas, hace que a su vez sea una garantía Constitucional y de Defensa para el contribuyente respecto a los poderes públicos, logrando una reacción en contra de cualquier abuso de autoridad, discriminación y contra la injusticia Tributaria ante cualquier persona, órgano, institución o ente estatal.

2.3.2 Código Tributario, los derechos y principios del Contribuyente.

El Código Tributario consagra en su art. 8°bis un catálogo de derechos en favor del contribuyente con el objeto de proteger y resguardar las garantías que la CPR establece ya que este cuerpo legal debe reflejar o irradiar aquellos principios y garantías constitucionales que se establecen en la carta magna hacia el código Tributario. Esta norma tiene 19 numerales, el cual fue modificado el 24 de febrero del año 2020 pues antes de la modificación los numerales eran sólo 10, con esta

modificación, el legislador una vez más lo que hace es proteger y resguardar aquellos principios constitucionales del contribuyente en la ley, logrando acercarse los estándares de derechos del Contribuyente a los cánones del Derecho comparado que verán en otro apartado. Se añade a esta monografía los 19 numerales del Art. 8°bis del código tributario en un anexo, con sus alcances correspondientes.

2.4 PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO E IGUALDAD ANTE LA LEY PARA EL CONTRIBUYENTE

El Estado tiene el deber y la obligación de entregar a todas las personas la garantía de un debido o correcto proceso ante los tribunales de justicia en igualdad de armas jurídicas, sin privilegio ni distinción alguna. Para entender en qué consiste el “debido proceso” es necesario saber que, el proceso se conoce en la doctrina del Derecho como progreso, transcurso del tiempo, desenvolvimiento o acción de ir hacia adelante. Una definición simple por la doctrina es “una secuencia o serie de actos que se desenvuelven progresivamente con el objeto de resolver mediante un juicio de la autoridad, el conflicto sometido a su decisión” (Melendo, Couture y su obra Procesal, 1957). El proceso en sí tiene un proceso teleológico pues su fin principal es obtener un fallo de cosa juzgada por la autoridad competente. Es por ello por lo que, ante la contravención de algún derecho o garantía establecida por la Constitución o las leyes para el contribuyente, es que, la aplicación del correcto proceso hará que se respeten los derechos conculcados.

Para la doctrina el debido proceso es un derecho fundamental que se garantiza a todas las personas para que sus causas y pretensiones sean oídas por un tribunal imparcial a través de un proceso equitativo, entendiendo que esta incluyó otros derechos y garantías constitucionales tales como la presunción de inocencia, la igualdad de armas, el derecho a la defensa y el principio de aceleración procesal. En conclusión, para que haya un correcto o debido proceso, es necesario que haya derechos mínimos para la persona que invoca su causa o pretensión en todo tipo de procedimiento.

En cuanto al derecho internacional este principio ha sido recogido por múltiples tratados como son: La Declaración Americana de Derechos Humanos de 1948 en sus artículos 10 y 11 N°1 y N°2; en la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre en su artículo 25; en El Pacto Internacional de Derechos Políticos y Civiles de 1966 principalmente en su artículo 14; en el Pacto de San José de Costa Rica en su artículo 8 etc.⁴

Por su parte en nuestro ordenamiento jurídico, la garantía de la prohibición de comisiones especiales aparece por primera vez en la Constitución de 1822 en el artículo 199 que señalaba que **“Todos serán juzgados en causas civiles y criminales por sus jueces naturales y nunca por comisiones especiales”** esta cláusula fue perfeccionada en la Constitución Liberal de 1828 en su artículo 15 señalando que **“Ninguno podrá ser juzgado por comisiones especiales sino por los tribunales establecidos en la ley. Esta en ningún caso podrá tener efecto retroactivo”** y posteriormente en la Constitución de 1833 en el capítulo X en el artículo 134 **“Ninguno puede ser juzgado por comisiones especiales sino por el tribunal que le señale la ley y que se haya establecido con anterioridad por**

⁴ Pablo Rodríguez Grez, Revista actualidad jurídica N°3, enero 2021, Santiago de Chile.

esta” y se encuentra consagrada en nuestros días en el artículo 19 número 3 inciso 4° de la Constitución de 1980.

La Constitución Política de la República actual consagra el debido proceso en el numeral 3° del Art. 19 señalando que:

“La igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos.

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. Tratándose de los integrantes de las Fuerzas Armadas y de Orden y Seguridad Pública, este derecho se regirá, en lo concerniente a lo administrativo y disciplinario, por las normas pertinentes de sus respectivos estatutos.

La ley arbitrará los medios para otorgar asesoramiento y defensa jurídica a quienes no puedan procurárselos por sí mismos. La ley señalará los casos y establecerá la forma en que las personas naturales víctimas de delitos dispondrán de asesoría y defensa jurídica gratuitas, a efecto de ejercer la acción penal reconocida por esta Constitución y las leyes.

Toda persona imputada de delito tiene derecho irrenunciable a ser asistida por un abogado defensor proporcionado por el Estado si no nombrare uno en la oportunidad establecida por la ley.

Nadie podrá ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que señalare la ley y que se hallare establecido por esta con anterioridad a la perpetración del hecho.

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.....”

(Constitución Política de la República, 2005)

De lo expresado en el artículo anterior de la CPR y con el objeto de relacionarlo a la DEDECON y a la obligación de representar judicialmente a los contribuyentes, se extraen diversos bienes jurídicos, los cuales se señalan a continuación:

- a.- **Derecho a la defensa: (inciso 2°, 3° y 4°)**
- b.- Legalidad del Tribunal: (inciso 5°)
- c.- Legalidad del Juzgamiento: (inciso 6°)
- d.- Exclusión de presunciones en materia penal: (inciso 7°)
- e.- Irretroactividad de la ley penal: (inciso 8°)
- f.- Principio de tipicidad: (inciso 9°)

Para la presente memoria, es importante analizar **“El Derecho a la Defensa” en el inciso 2°, 3° y 4° del Art. 19 de la Constitución**: Este derecho es una garantía que la CPR entrega a todas las personas, sin distinción ni privilegios, siendo un derecho fundamental contar con la asesoría y representación de un abogado de forma gratuita en caso que no cuente con los recursos, obteniendo no sólo el acceso a la justicia, sino que un proceso o juicio legal, racional y justo ante un órgano judicial y órgano administrativo en los casos correspondientes. El trato debe ser en un plano de igualdad jurídica, excluyendo beneficios o fueros especiales, a menos en los casos fundamentados y que la ley lo permita.

Para comprender el derecho a la Defensa judicial o acceso a la justicia, es menester señalar que, este se distingue del debido proceso, mientras el primero nos garantiza el proceso judicial con su acceso y gratuidad, el segundo tiene una mayor amplitud pues abarca los procesos judiciales, administrativos y legales, por tanto, se podría decir que hay una relación genero especie, en donde el derecho a la Defensa es un elemento o presupuesto y parte del conjunto de bienes jurídicos del debido proceso.

3. MARCO NORMATIVO

3.1 DERECHO A UNA DEFENSA EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Cabe mencionar que, en variados tratados internacionales donde Chile es parte o miembro, se resguarda el Derecho a una Defensa justa pegada al debido proceso y en donde el Estado debe crear las condiciones y medidas para que todas las personas puedan acceder a un juicio justo con igualdad de armas jurisdiccionales, en conclusión, cabe reflexionar y establecer la siguiente interrogante: **¿Qué pasa con el contribuyente, es necesario la imputación de un delito Tributario en sede penal para que se garantice su defensa, o basta que las pretensiones del SII se encuentren judicializadas en los TTA para poder garantizar una defensa y representación judicial por parte del Estado a través de la DEDECON?**

Algunos ejemplos de tratados internacionales que pudiesen darnos algunas respuestas o directrices respecto a esta materia son las siguientes:

3.1.1 Pacto Internacional de Derecho Civiles y Políticos: Este tratado consagra la Defensa y el acceso a la justicia en su Art. 14. *“1. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil.”* (ONU, 1976)

Como se puede apreciar, este pacto consagra y protege la Defensa y el acceso a la justicia, sumado a ello y teniendo en consideración que, Chile forma parte de este tratado, el Estado tiene la obligación de reflejar o proyectar en su constitución estos principios o garantías, por tanto, y en relación a la presente monografía podemos seguir cuestionando la pregunta del primer párrafo de este apartado.

3.1.2 La Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH): La Corte en varias ocasiones se ha pronunciado y ha resaltado la importancia de que los Derechos Humanos no pueden ser un recital de garantías, sino más bien deben plasmarse en el papel y pasar a ser un garante establecido en la Constitución de los países integrantes del tratado correspondiente, *“No basta con la existencia formal de los recursos, sino que estos deben ser efectivos, es decir, deben ser capaces de producir resultados o respuestas a las violaciones de derechos...”* (OEA, 1978)

3.1.3 Pacto de San José de Costa Rica: En el Art. 8 de la presente convención se hace presente la garantías de Defensa que tienen las personas a un debido proceso, *“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.” (OEA, Convención Americana de Derechos Humanos, 1978) La anterior norma no hace más que garantizar el debido proceso, para ello no es necesario hablar de defensa o acceso a la justicia, pues como ya se trató anteriormente estos dos últimos son presupuestos del debido proceso. El artículo precedente va más allá de lo delitos penales, también se hace cargo de las obligaciones por parte del Estado en procedimientos de materia Civil y Laboral, es más, deja abierta la posibilidad de proteger a las personas ante cualquier materia del Derecho que tenga un procedimiento judicial, es por lo anterior que, es factible y exigible que el Estado de Chile se haga responsable de una representación judicial en los Tribunales Tributarios y Aduaneros y en cualquier otra sede judicial en donde el contribuyente quiera hacer valer sus derechos y garantías.

3.2 DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A UNA DEFENSA Y REPRESENTACIÓN COMO GARANTÍA CONSTITUCIONAL

Respecto al acceso a la justicia bajo una representación judicial de la DEDECON en favor del contribuyente, a lo menos hace fragor, pues ya en el mensaje del proyecto de ley el año 2015 sobre perfección de la Justicia Tributaria y Aduanera se habla del acceso a la Justicia; sin embargo, este acceso o garantía se deja fuera cuando se promulga el proyecto de ley de la DEDECON, por tanto, los tratados internacionales ratificados por Chile que se encuentran vigentes y el N°3 del Art. 19

de la constitución, no están irradiando o proyectando a la leyes tributarias lo suficiente como para resguardar dicha garantía de Defensa.

“La ley arbitrará los medios para otorgar asesoramiento y defensa jurídica a quienes no puedan procurárselos por sí mismos” (Constitución Política de la República, 2005)

Si bien la ley 21.210 declara que se resguardaran todo los derechos y garantías de la constitución y de las leyes, pareciera que el legislador respecto a la DEDECON hizo caso omiso a la representación judicial y su Defensa sólo se enfocó en la representación administrativa, que como ya se había dicho antes, es parte del debido proceso pero no es pleno, pues no se cumplen con todos los presupuestos, por consiguiente, el contribuyente queda en desventaja de armas frente a un TTA en relación al SII que cuenta con abogados especialistas en materias Tributarias. Hay que admitir que, el acceso para los contribuyentes a la DEDECON es bastante amplio pues protege a gran parte de los contribuyentes que existen en el país; no obstante, como ya se indicó, la representación es meramente administrativa, pues así lo señala el párrafo III de la ley en cuestión:

“Artículo 44.- La Defensoría podrá representar a los siguientes tipos de contribuyentes:

a) Las empresas que cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

i) Que estén acogidas al régimen Pro Pyme de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; y

ii) Que sus 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.

b) 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.”

3.3 FACULTADES Y COMPETENCIAS EN LA LEY DE LA DEFENSORIA DEL CONTRIBUYENTE EN CHILE

Antes de abordar las facultades y competencias que tiene la DEDECON frente al SII o frente a los TTA en relación a la representación que tiene en favor del contribuyente, es necesario hacer los siguientes alcances a la **Ley 21.210 y la creación de la DEDECON o DENACON.**

Por ejemplo, en la modificación de la ley 21.210 se agrega el Art. 3 con el objeto de salvaguardar los derechos de los contribuyentes y la posible vulneración de ellos.

*“**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.”

Con el artículo anterior, el sistema tributario, no hace más que volver a garantizar los derechos y principios del Contribuyente que se establecen en las normas, la leyes y en la CPR, haciendo hincapié a los más vulnerables, sin dejar fuera a las micro, pequeñas y medianas empresas, en consecuencia, la justicia Tributaria se hace una vez más presente en nuestro ordenamiento jurídico tributario siendo sistemático e integral.

Por otro lado, la presente Defensoría tendrá el carácter de gratuito, por lo que en parte cumple con ciertos estándares constitucionales, ya que de igual forma establece requisitos para una representación.

“Artículo 21.- La Defensoría prestará sus servicios a todos los contribuyentes en forma gratuita. Estos servicios no constituirán una asesoría legal, contable o jurídica.”

Si bien, en principio la norma dice que, será gratuito para “todos los contribuyentes”, en el Art. 44 del mismo cuerpo legal, establece requisitos para su representación, por tanto, su defensa pareciera que no se cumple a cabalidad ni con todos los estándares internacionales.

Entre las principales funciones y atribuciones de la presente ley se encuentra el Art. 4, la cual tiene 19 letras, las cuales se pasan a señalar en forma resumida:

- 1.- Observar los derechos y el principio de legalidad del contribuyente, asegurando el Estado de Derecho. A su vez, promoverá el cumplimiento íntegro de las obligaciones del contribuyente.
- 2.- Guiar a los contribuyentes sobre recursos de tributación y acciones para cumplir con los requerimientos del SII.
- 3.- Conocer las quejas del contribuyente cuando el SII o la ley vulnere los derechos del contribuyente como por ejemplo: por acción u omisión, limitación a actividades económicas, restricción de documentos, presentación de declaraciones de impuestos, rectificaciones u otra similares.
- 4.- Entregar recomendaciones públicas por determinados actos del SII que vulneren los derechos del contribuyente.
- 5.- Disponer, conforme a sus facultades legales, que se lleven a cabo estudios, análisis y revisiones para resolver las quejas de los contribuyentes.
- 6.- Representar administrativamente al contribuyente respecto a los recursos que se señala en el Art. 44 de la presente ley.
- 7.- Actuar como tercer intermediario en los procedimientos de mediación entre el contribuyente y el SII
- 8.- Emitir opiniones técnicas dentro del ámbito de sus competencias.
- 9.- Cuando el ordenamiento tributario genere problemas, la defensoría podrá realizar o encomendar estudios para subsanar la posible vulneración de derechos hacia el contribuyente.

- 10.- Informar al Ministerio de Hacienda como al Congreso Nacional sobre normas o interpretaciones que pudiesen afectar al contribuyente en sus derechos solicitando modificaciones de la normativa fiscal interna.
- 11.- Informar al Servicio de Impuestos Internos la existencia de prácticas que afecten los derechos de los contribuyentes, y proponer modificaciones a las mismas.
- 12.- Solicitar al Servicio de Impuestos Internos para que, en el ejercicio de sus facultades, se pronuncie o aclare materias de interés público.
- 13.- Emitir opiniones técnicas respecto de la normativa tributaria fiscal interna previa solicitud del Servicio de Impuestos Internos o del Ministerio de Hacienda.
- 14.- Coordinar reuniones periódicas con el Servicio de Impuestos Internos para efectos de promover la cooperación entre ambas instituciones.
- 15.- 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.
- 16.- difundir y enseñar al contribuyente sobre las facultades y atribuciones de las autoridades administrativas y los recursos y procedimientos respecto a cualquier vulneración de derechos.
- 17.- Adoptar todas las medidas de publicidad necesarias con el objeto de informar a los contribuyentes sobre sus derechos.
- 18.- Difundir y fomentar a través de todas las acciones que estime pertinente, el cumplimiento, las obligaciones legales y administrativas del contribuyente como sus declaraciones.
- 19.- Las demás funciones y atribuciones que las leyes señalen.

Es de suma importancia entender que, a pesar de que las funciones y atribuciones que tiene la Defensoría son muchas, el Art 4 antes señalado, pareciera que sigue siendo débil en su eficacia ya que esta no es vinculante para el SII ni para sus funcionarios, por consiguiente, tampoco entrega una garantía a plenitud al contribuyente de que, sus solicitudes, recomendaciones o sugerencias serán tomadas en cuenta por el ente fiscalizador, más bien sólo sirve como antecedente para cualquier otro procedimiento administrativo o judicial, pues así lo señala el Art. 40 del mismo cuerpo legal:

Artículo 40.- Las recomendaciones de la Defensoría se referirán a casos concretos y no serán vinculantes para los funcionarios, ni para el Servicio de Impuestos Internos.

Asimismo, la recomendación no tendrá efecto alguno sobre los actos cuestionados y no podrá aplicarse por analogía a otros casos.

Sin perjuicio de lo anterior, las recomendaciones podrán ser presentadas como antecedentes en los procedimientos administrativos y judiciales que corresponda.

No obstante, a las críticas que se le pudiesen realizar al artículo precedente, este entrega algunas herramientas a la Defensoría para poder hacer valer los derechos del contribuyente, como publicarlo en el diario oficial o en cualquier otro medio de difusión masiva cuando la vulneración hacia el contribuyente sea grave o reiterada; sin embargo, aún queda en duda cual es la eficacia de aquella publicación pues simplemente se estaría a la buena voluntad y a la rigurosidad de

las autoridades administrativas tributarias. Esta medida es referida por la siguiente norma:

“inciso 2º, Art. 42: En aquellos casos en que el Defensor califique una vulneración como grave, reiterada o potencialmente aplicable a un número considerable de contribuyentes, la recomendación deberá publicarse en el Diario Oficial u otro medio de comunicación de amplia difusión, según se determine por resolución general.”

3.3.1 Facultades y competencias de la DEDECON en cuanto a su representación administrativa frente al SII:

Para determinar cuál es la representación administrativa de la DEDECON, es esencial enfocarse en el párrafo III de la presente ley, la cual contiene 5 artículos, desde el Art. 43 hasta el Art. 47. A continuación se realiza una breve reseña de cada artículo haciendo sus alcances correspondientes:

El Art. 43 establece que, la Defensoría podrá representar al contribuyente en todas las interposiciones y tramitaciones que el contribuyente estime conveniente, como en los recursos administrativos, siendo estos los siguientes:

- i.- Recursos Jerárquicos. (Nº7 letra A y Nº5 letra B del Art. 6 del Código Tributario)
- ii.- Recurso de resguardo, cuando el contribuyente considere que sus derechos han sido vulnerados por el SII, ya sea por el Director

Nacional, el Director Regional. (inciso 2° del Art. 8 bis del Código Tributario)

iii.- Reposición administrativa. (Art. 123 bis del Código Tributario)

El Art 44 de la ley que crea la Defensoría del Contribuyente establece que, podrá representar a los contribuyentes que cumplan con los siguientes requisitos:

1.- Las empresas deben cumplir copulativamente: Que estas estén acogidas al régimen Pro-Pyme de la letra “D” del Art. 14 del Código Tributario y que sus ingresos brutos o devengados no excedan las 2.400 Unidades de Fomento (a la fecha de hoy según la UF, es aproximadamente \$85.029.432.- pesos) según la letra b) del N°1 de la letra D) del Art. 14 del Código Tributario.

2.- Respecto a las personas naturales que soliciten el servicio de representación, que no hayan percibido en rentas netas más de 30 Unidades Tributarias Anuales (a la fecha de hoy según la UTA es \$22.482.000.- pesos) respecto al año anterior.

El Art. 45 de la presente ley establece que, si los recursos carecen de antecedentes legales o méritos suficientes, la Defensoría podrá bajo resolución fundada, no representar o continuar con dicho trámite hasta su término.

El Art. 46 de la ley establece que, la defensoría podrá gestionar todas las actuaciones pertinentes y necesarias en la interposición y tramitación de los recursos, como lo señala el Art. 43 antes explicado.

El Art. 47 establece que, la interposición y tramitación de los recursos administrativos ante el SII será por medios electrónicos y no presenciales.

Como se puede observar e inferir de los artículos anteriores es que, la representación administrativa está limitada, ya sea por el tipo de contribuyente pues al exceder o no cumplir con los ingresos establecidos en la ley, el contribuyente no tendrá la posibilidad de solicitar una representación administrativa, por otro lado, si la Defensoría cree que la solicitud de representación no tiene sustento legal o no existen los méritos suficientes desechará la representación en el recurso administrativo correspondiente, lo anterior no se establece en la ley y debiese ser más específico en señalar cuales son los “méritos suficientes”. Por último, las tramitaciones e interposiciones de cualquier recurso será por vía de medios electrónicos, si bien, hay un gran avance en la tecnología del SII, eso no garantiza el trato y la objetividad que se pudiese dar en una resolución de conflictos de forma presencial, en consecuencia, en principio estaría bien un trato y relación por vía electrónica con el SII, pero también debería darse la posibilidad de un vínculo presencial cuando fuese necesario, pues un trato más formal y acorde a la rigurosidad de los antecedentes que

requiera la representación en cuestión siempre es necesario y entregan mayor imparcialidad.

3.3.2 Facultades y competencias de la DEDECON en cuanto a su representación judicial frente a los TTA:

Como ya se ha indicado anteriormente en la génesis de esta monografía, la DEDECON, no tiene injerencia ni representación en sede judicial en favor del contribuyente, por tanto, sus facultades y competencias son nulas; sin embargo, el Defensor de dicho órgano sí puede representar a la misma defensoría pues así lo señala el Art. 7 de la ley en cuestión:

“Art. 7 Corresponderá al Defensor:

c) Representar judicial y extrajudicialmente a la Defensoría...”

Pese a que no existe una obligación directa para el Defensor Público el deber de representar al contribuyente en sede judicial, si lo tiene respecto del mismo órgano, ante los TTA y ante cualquier otro tribunal de justicia, especial, de letras o Corte.

Siguiendo la ley que crea la DEDECON, se puede seguir ratificando e infiriendo que este órgano defensor no tiene ninguna representación judicial para el contribuyente pues su Art. 29 señala lo siguiente:

“Artículo 29.- La Defensoría no podrá prestar servicios a contribuyentes que estén formalizados o acusados por delito tributario conforme al Código Procesal Penal, o que hubieren sido condenados por este tipo de delitos, mientras cumplan su pena.”

El Art. 29 no hace más que confirmar que, el contribuyente al ser formalizado o acusado por algún delito Tributario, la Defensoría no podrá prestar sus servicios, lo que quiere decir que, no podrá bajo ningún motivo representarlo en sede administrativa ni judicial. Se puede deducir que, un contribuyente al ser investigado o formalizado por el delito tributario que fuese, y entendiendo que esta imputación o causa pendiente ya se encuentra en sede penal, el legislador lo único que está haciendo es decir que, su representación judicial como órgano defensor ya está más que limitada, tanto en sede administrativa como judicial, pues no tiene injerencia alguna en la defensa del contribuyente.

4.- METODOLOGIA

El presente proyecto de investigación AFE consiste en una metodología deductiva y comparativa; la primera: busca deducir conclusiones mediante principios y razones lógicas, yendo de lo general a lo particular mediante leyes, normas etc., extrayendo o concluyendo ciertas premisas a consecuencia de la inferencia o deducción; el segundo: según Dieter Nohlen es la comparación sistemática de diversos objetos de estudio, es común que se aplique a la ciencias políticas, pero de igual forma se utiliza en otros tipos de disciplina.

Respecto al primer método, esta monografía se enfoca en los principios y normas de la CPR y los tratados internacionales para concluir que, las leyes en el ordenamiento jurídico tributario no son irradiadas a plenitud por esas normas

superiores, pudiendo concluir una evidente vulneración de derechos hacia el contribuyente cuando la Defensoría para el contribuyente no cumple con los presupuestos del debido proceso al tener una representación administrativa totalmente limitada y al no tener una representación judicial a cabalidad frente a los TTA.

En cuanto al segundo método, este busca relacionar y comparar las defensorías de otras legislaciones, ya sea de esta región continental o de algunas otras partes del mundo, en donde sí hay una representación judicial por parte de sus defensorías y no son meramente administrativas, además de la independencia y sujeción al Ministerio de Justicia y no a la de Hacienda como pasa en Chile.

4. DESARROLLO Y RESULTADOS

La DEDECON o DENACON es un órgano Defensor para el contribuyente que, orienta, media, recepta gestiones de quejas, informa y opina técnicamente y sobre todo, representa administrativamente al contribuyente frente al SII, facultad y competencia que se analiza en esta AFE. Entendemos que, esta defensoría no tiene una representación judicial y su representación administrativa es parcialmente limitada e incluso parcial, pues puede interponer recursos administrativos en favor del contribuyente, y no de cualquier contribuyente, sino que, de los que cumplan ciertos requisitos de ingresos brutos percibidos o devengados anualmente.

En cuanto a la representación judicial que tiene la DEDECON o DENACON en favor de los contribuyentes frente a los TTA, esta es prácticamente nula debido a que no está sometido al Ministerio de Justicia, sino que a la de Hacienda. En el derecho comparado, países como México, tienen una defensoría Pública del contribuyente (PRODECON) que vela, asesora y representa judicialmente a los contribuyentes, dando cumplimiento estricto a su constitución y a los tratados internacionales de DD.HH. En sentido contrario, nuestro ordenamiento jurídico aún no entrega al contribuyente una defensa pública concreta, sino que parcial, pues su representación es sólo administrativa ante el ente fiscalizador, en consecuencia, salta a la vista que, el contribuyente puede estar siendo vulnerado en las garantías que consagra la constitución respecto al debido proceso e igualdad de armas frente a un tribunal especial. Los derechos fundamentales consagrados en la CPR y los derechos internacionales ratificados por Chile y que se encuentran vigentes podrían estar siendo vulnerado por el Estado de Chile al no tener una defensoría totalmente competente en el ámbito judicial para el contribuyente.

Para poder entender las deficiencias de nuestro órgano Defensor, es necesario realizar un pequeño análisis y comparación respecto a otras defensorías de otras legislaciones.

4.1 DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL DERECHO COMPARADO

La vanguardia del Derecho comparado ha hecho que muchos países se organicen y establezcan un órgano enfocado en la Defensa del contribuyente; sin embargo, al igual que Chile muchos carecen de una representación judicial, siendo esta sólo administrativa. No así por ejemplo México y EE. UU quienes son los únicos

referentes en el continente respecto al amparo de los derechos y garantías del debido proceso del contribuyente, resguardando además muchas de las aristas posibles en relación con el cumplimiento de un igual trato en la ley y en su aplicación. Por otro lado, existen países de América que aún están al debe respecto de una Defensoría para el contribuyente, como es el caso de Uruguay y Paraguay, pues quienes resuelven posible vulneración de derechos es el mismo ente fiscalizador a través de un departamento especial.

Pareciera que por nuestra región continental, los contribuyentes aún no son lo suficientemente relevantes en el ordenamiento jurídico de un Estado, pues no se les resguarda un debido proceso a cabalidad como para brindarles una asesoría y representación judicial, siendo que, gracias al pago de sus imposiciones, los contribuyentes sostienen económicamente al país y al final, son los que proveen materialmente a través de otros órganos del Estado defensorías de los cuales no tienen beneficio alguno o como debiese corresponder.

Por otro lado y siguiendo la idea del párrafo anterior, es lógico y necesario cuestionarse que, existen en todos los países integrantes de la ONU el resguardo constitucional del debido proceso, siendo esta materializada en “La Defensoría Penal Pública” y estando cubierta a cabalidad el derecho de cualquier imputado o acusado por un crimen o simple delito, por tanto, es discutible realizar la siguiente interrogante: **¿cómo una persona que contraviene contra otra, atentando contra sus bienes jurídicos ya sea en su integridad física o materiales termina siendo más protegido que un contribuyente?**, este cuestionamiento va dirigido a la igualdad en la ley y ante ley, pues con esta interrogante no pide que el Estado provea mayor o menor protección sino que, un

imputado o un contribuyente respecto en los resguardos de una defensa judicial, sea la misma. Este desenlace será analizado y resuelto en la conclusión de la presente memoria.

2.5.1 Colombia y la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN): Con representación administrativa y no Judicial. El año 1999 bajo el Decreto 1071 y supeditado al Ministerio de Hacienda de aquel país, se crea este órgano defensor el cual tiene objeto de velar por los intereses y derechos de sus contribuyentes y usuarios aduaneros

“Artículo 31. Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero. Con el fin de garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes y usuarios aduaneros, en las actuaciones que se cumplan en ejercicio de las funciones asignadas por la ley a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, créase la figura del Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero.....”

La ley señala que por propuesta de la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera Nacional, el Presidente de la República elegirá a través de una terna al defensor de dicho órgano por el periodo de un año.

Algunas de sus funciones principales serán:

- Formular recomendaciones al Director General de la DIAN.
- Seguimiento a las solicitudes de los contribuyentes por las fiscalizaciones efectuadas.
- Efectuar correcciones a la declaraciones de los contribuyentes y hacerlas vinculantes a todos los funcionarios de la DIAN

- Velar que las actuaciones de los funcionarios de la DIAN estén sujetos a los principios constitucionales, la equidad, las leyes y la transparencia.
- Formular recomendaciones de los ejercicios de la DIAN según la apreciación de los contribuyentes, ponerlos en efecto y sancionar si fuese necesario.

2.5.2 Perú y la Defensoría del Contribuyente (DEFCON): Con Representación Administrativa y no Judicial. El año 2004 se crea este órgano a través del Decreto Supremo N°050-2004-EF, luego modificado por el Decreto Supremo 167-2004-EF y 136-2008-EF, esta tiene el objeto de velar por los intereses de sus contribuyentes de los excesos, errores o retrasos de las administraciones Tributarias (Sunat, SAT, municipalidades) y el Tribunal Fiscal; sin embargo, su representación es meramente administrativa y no tiene implicancia en materias judiciales. Es necesario decir que para la DEFCON no procede el recurso de queja cuando el Tribunal Fiscal emite un fallo o resoluciones.

2.5.3 España y El Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC): Con representación administrativa y no judicial. El 13 de noviembre del año 2009 se publica el Real Decreto 1676-2009, este órgano colegiado se encuentra integrado por el Ministerio de hacienda de dicho país bajo la administración del Estado.

El artículo 3 de dicha norma señala las funciones de dicho órgano defensor:

1. El Consejo para la Defensa del Contribuyente tendrá las siguientes funciones:

a) Atender las quejas a las que se hace referencia en el artículo 7 de este real decreto.

b) Recabar y contrastar la información necesaria acerca de las quejas presentadas, al efecto de verificar y constatar su trascendencia, y realizar posteriormente, en su caso, las correspondientes propuestas para la adopción de las medidas que fueran pertinentes.

c) Remitir informe a los órganos de la Administración Tributaria afectados por la queja, cuando durante su tramitación se hubiesen detectado actos susceptibles de revisión por alguno de los medios regulados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, el Consejo para la Defensa del Contribuyente podrá promover, específicamente, el inicio del procedimiento de revocación.

La decisión sobre el inicio del procedimiento de revocación corresponderá al órgano competente de la Administración Tributaria en los términos establecidos en el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y su normativa de desarrollo.

d) Recibir las sugerencias a las que se hace referencia en el artículo 7 de este real decreto así como recabar y contrastar la información necesaria acerca de las mismas, al efecto de su estudio, tramitación y atención, en su caso.

e) Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa, en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, a la que se refiere el artículo 34.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

f) Elaborar una memoria anual en la que queden reflejadas las actuaciones llevadas a cabo a lo largo del ejercicio y se sugieran las medidas normativas o de otra naturaleza que se consideren convenientes, a fin de evitar la reiteración fundada de quejas por parte de los contribuyentes. Dicha memoria será remitida al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, así como a la Dirección General para el Impulso de la Administración Electrónica, en cumplimiento de lo dispuesto por el Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado.

g) Asesorar al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos en la resolución de aquellas quejas y sugerencias en que aquel lo solicitase.

h) Proponer al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, a través del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, aquellas modificaciones normativas o de otra naturaleza que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios.

2. Las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a la Administración Tributaria del Estado respecto de las actuaciones a las que se refiere el artículo 7.1, una vez contestadas por los órganos competentes, serán remitidas al Consejo para la Defensa del Contribuyente para su conocimiento.

Si bien la representación administrativa que tiene el Consejo de Defensa para el Contribuyente es bastante facultativa; sin embargo, la representación judicial

sigue estando al debe y ha sido una crítica constante por parte de los contribuyentes en España.

Publicación y memorial anual por parte del consejo: En este sentido “El Consejo para la Defensa del Contribuyente” toma medidas de transparencia y mejoramiento de forma anual, con la finalidad de mejorar este órgano de protección cuando el consejo aprecia que determinados contribuyentes fueron vulnerados en sus derechos. Esta publicación consiste en difundir anualmente todas las quejas por parte de los contribuyentes a la cuales se les vulneró sus derechos, lo anterior hace que, tanto los funcionarios, como su ley orgánica y el órgano en su conjunto, sean transparente y puedan ir evolucionando año por año, está de más decir que, en este caso se aplica el principio de probidad constitucional en las actuaciones y funciones de los órganos administrativos y estatales de España. Es menester comentar nuevamente que, todo lo expuesto respecto al “Consejo de Defensa para el Contribuyente” es en sede Administrativa y no Judicial.

2.5.4 Italia y el Garante del Contribuyente: Con representación administrativa y no judicial. El año 2000 se crea la ley 212 para resguardar los derechos de sus contribuyentes. El presente órgano para el contribuyente en Italia se creó con el objetivo de establecer los estatutos. El Ministerio de Hacienda de dicho país es quien está encargada de seleccionar a 16 vocales o integrantes de este órgano con el objetivo ya dicho en el párrafo anterior, para ello 8 de los 16 deben ser académicos profesionales expertos en materia tributaria, otros 4 deben ser parte de la administración tributaria del Estado y por último los otros 4 restantes deben ser expertos en materia económica que se desarrolle en alguna institución del

Estado respecto a esa índole. El presidente que encabezará el presente órgano debe tener a lo menos 10 años de experiencia en materia tributaria, siendo este elegido por el ministro y por el consejo de voceros en su conjunto.

Entre las funciones principales del “Garante del Contribuyente” están:

i.- Recibir quejas de mal funcionamiento, irregularidades, faltas, practicas anómalas o cualquier otro comportamiento susceptible de lesionar la relación entre administración financiera y contribuyente. En el cumplimiento de esta función activa procedimientos de protección frente a liquidaciones administrativas y documentos de cobranzas contra los contribuyentes. Se deben resolver en un plazo de 30 días.

ii.- Realizar recomendaciones a los gerentes de oficinas de administración con el propósito de proteger a los contribuyentes

iii.- Posibilidad de acceder a las oficinas financieras para verificar la funcionalidad de los servicios

iv.- Velar por el respeto de lo establecido para la devolución de impuestos

v.- Identificar los casos especiales de trascendencia donde se determine un perjuicio para los contribuyentes y comunicárselos al director regional o al comandante de la Guardia de Finanza con el fin de iniciar un posible procedimiento disciplinario.

vi.- Presentar informes semestrales y anuales de su actividad identificando los aspectos más críticos al Ministro de Hacienda y a las comisiones parlamentarias.

2.5.5 México y la Procuraduría del Contribuyente (PRODECON): Con representación administrativa y judicial. Este órgano estatal como ente defensor para los contribuyentes es un ejemplo en Latinoamérica, pues es descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica, funcional y de gestión. Sumando a lo anterior, la representación que tiene ante el ente fiscalizador como para los tribunales de justicia correspondiente es a cabalidad ya que cumple con todas las expectativas de un contribuyente en sus pretensiones de defensa. Sus principales funciones son: orientación, consulta, asesoría, defensa en la representación legal, investigación, recepción, tramites de quejas y reclamaciones contra las omisiones u actuaciones por parte del ente fiscalizador federal que vulneren los derechos del contribuyente, así como también acuerdos o conciliaciones con el mismo ente, por tanto, cubre todas las representaciones administrativas y judiciales eventuales.

Los albores de esta defensoría para el contribuyente se dan el 5 de enero del año 2004 bajo la reforma fiscal de dicho país, en su Art. 18-B se *“estableció el nacimiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como un organismo público descentralizado no sectorizado con independencia técnica y operativa, cuyo alcance y organización estaría definido en su Ley Orgánica. Durante la LIX Legislatura, el 27 de abril de 2005, se aprobó en el pleno de la Cámara de Diputados y el 28 del mismo mes, en la Cámara de Senadores, el proyecto de Decreto por el cual se expediría la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el cual fue enviado al Ejecutivo Federal para su publicación”*.

Las facultades y competencias que tiene la PRODECON respecto a los contribuyentes y con la reforma constitucional del 10 de junio del 2017 de los Estados Unidos Mexicanos en sus artículos 1, 14 y 17, respecto a los Derechos Humanos y a los tratados internacionales que integran, no hace más que ratificar los principios, garantías y derechos que tienen todas las personas respecto a una defensa y al debido proceso, incluyendo en ello los contribuyentes, pues con su defensa se estaría cumpliendo con la Constitución Mexicana. Académicos y expertos en materia tributaria se han pronunciado respecto a la PRODECON comentando que, el único beneficiado de entregar una asesoría y defensa bajo los principios constitucionales a los contribuyentes es el mismo fisco, pues esto genera mayor transparencia, confianza y voluntariedad al momento de enterar los impuestos correspondientes a las arcas fiscales.

Las atribuciones más importantes o sustantivas de la ley orgánica de la PRODECON se encuentran establecidos en el art. 5 con 17 numerales para ello, se pasa realizar el siguiente resumen de dicha norma:

I.- Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales;

II.- Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución;

III.- Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus

derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;

IV.- Impulsar con las autoridades fiscales de la Federación, una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes, así como la disposición de información actualizada que oriente y auxilie a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen;

V.- Promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, particularmente las relativas a garantías, elementos del acto administrativo, facultades de las autoridades competentes, procedimientos y medios de defensa al alcance del contribuyente;

VI.- Instalar el Servicio Profesional de Carrera para los asesores y personal jurídico, tomando como base los principios de la Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración pública Federal;

VII.- Atender, dentro de los límites legales que en la materia existan para las autoridades fiscales, las obligaciones sobre transparencia e información que impone la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información pública Gubernamental, difundiendo entre la población en general, a través de la página electrónica que tenga establecida en el sistema "Internet", las principales acciones que haya realizado tanto en defensa de los contribuyentes como para mejorar la relación entre estos y las autoridades fiscales, en términos estrictos de las facultades que esta Ley le concede. Asimismo y con el objeto de garantizar el cumplimiento de esta Ley, la Procuraduría proporcionará los datos estadísticos

más relevantes para que el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publique al menos semestralmente en el Diario Oficial de la Federación, la información sobre sus principales actividades administrativas.

VIII.- Imponer las multas en los supuestos y montos que en esta Ley se establecen;

IX.- Recabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal esté apegada a Derecho a fin de proponer, en su caso, la recomendación o adopción de las medidas correctivas necesarias, así como denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales;

X.- Proponer al Servicio de Administración Tributaria las modificaciones normativas internas para mejorar la defensa de los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes;

XI.- Identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de proponer al Servicio de Administración Tributaria las recomendaciones correspondientes;

XII.- Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite el Servicio de Administración Tributaria;

XIII.- Emitir su Estatuto Orgánico;

XIV.- Convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales, quienes estarán obligadas a participar, cuando así se los solicite la Procuraduría en las reuniones que al efecto se programen, para formularle sugerencias respecto de sus actividades, así como, de advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de una persona o grupo de personas, o de proponerles se eviten perjuicios o se reparen los daños causados a estos con su ilegal emisión, o por cualquier causa que la justifique. A tales reuniones podrán asistir, e intervenir, en compañía del personal de la Procuraduría, los síndicos, y representantes de colegios profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones y, en general, de grupos de contribuyentes legalmente constituidos, quienes habrán de acreditarse oportunamente ante la Procuraduría;

XV.- Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad;

XVI.- Proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales, y

XVII.- Las atribuciones que deriven de otros ordenamientos.

Las quejas, reclamaciones o sugerencias que los contribuyentes presenten a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no constituirán recurso

administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, tramites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales y son independientes del ejercicio de los medios de defensa que establecen las leyes.

Las respuestas que emita la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a los interesados sobre las quejas, reclamaciones y sugerencias que hayan presentado, no crean ni extinguen derechos ni obligaciones de los contribuyentes, así como tampoco liberan de responsabilidad a los servidores públicos, por lo que dichas respuestas no podrán ser impugnadas.

La formulación de quejas y reclamaciones, así como las resoluciones y recomendaciones que emita el Procurador de la Defensa del Contribuyente, no constituyen instancia y no afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales. Esta circunstancia deberá señalarse a los interesados en el acuerdo de admisión de la queja o reclamación.

2.5.6 Estados Unidos y la Tax Advocate Service (TAS): El TAS es un órgano del Estado creado para resguardar al contribuyente en “eventualidades o dificultades significativas” respecto a sus derechos. Este órgano, si bien trabaja dentro del “Internal Revenue Service” (IRS) ente fiscalizador de Estados Unidos, lo hace de forma totalmente independiente pues sus funciones son reportadas directamente al congreso y su nombramiento de los integrantes y del director es hecha por el secretario del Tesoro (similitud con el Banco Central de Chile) o el

presidente de la República. Además, el director del TAS tiene las competencias y facultades para entregar recomendaciones vinculantes a la IRS, lo cual no ocurre en la DEDECON, pues como ya señaló, no es vinculante sus pronunciamientos ante el SII.

La eventualidad o dificultades significativas: Esta consiste en la amenaza inmediata de una acción adversa por parte del IRS cuando:

- i.- Un retraso con más de 30 días en fallo o resolución del IRS por inconvenientes en la cuenta del contribuyente.
- ii.- La posibilidad de que el contribuyente tenga que gestionar gastos y costos importantes para pagar un abogado u otro profesional representante cuando por culpa, falta o gestiones equivocadas del IRS se haya generado dicho gasto o costo.
- iii.- La posibilidad de que el contribuyente sufra un perjuicio o daño irreparable durante y largo periodo por consecuencias negativas del problema generado por las funciones del IRS.

El TAS siempre tendrá la última palabra respecto de la IRS, pese a que el comisionado o subcomisionado del ente fiscalizador pueda revocar algunas ordenes cuando estas son fundadas y por escrito. Si es que el comisionado o subcomisionado se niega a cumplir con las ordenes de este órgano defensor este está obligado a reportarlos. Asu vez, el TAS siempre tendrá las decisiones finales pues está obligado a reportar dos veces al año al congreso de los Estados Unidos los 20 problemas más complejos que afrontan los contribuyentes formulando recomendaciones administrativas y legislativas para corregirlos o mitigarlos.

En consecuencia, el TAS está obligado y facultado para recomendar, dirigir y alinear a los representantes del IRS en cuanto a la atención del contribuyente

pues como se ve, este órgano defensor tiene las herramientas suficientes para hacer eficaz los derechos de los contribuyentes de los estadounidenses.

Para finalizar, el TAS entrega a los contribuyentes asesoramientos gratuitos o a muy bajo costo para las personas que puedas acreditar la falta de solvencia económica y tengas un problema tributario con el IRS, pudiendo incluso poder ser representados ante el Tribunal de Auditorias, apelaciones y disputa de recaudación de impuestos entre otras materias o fiscalizaciones, y por si no fuese todo, para los contribuyentes inmigrantes de segundo idioma inglés, brindan asesoramiento, divulgación y educación en materias tributarias en los idiomas correspondientes.

Tablas comparativas de Defensorías para el Contribuyente en el mundo

A continuación, se ilustra tablas comparativas de las defensorías a nivel mundial y regional, esto con la finalidad de mostrar sus principales funciones y atribuciones en beneficio del contribuyente ya sea en el ámbito de representación administrativa o judicial. Estas comparaciones han sido desarrolladas e investigadas principalmente por la United State Agency International Development de los Estados Unidos de América y como parte del componente de gestión de la simplificación Tributaria en Latinoamérica y el Caribe (LACTAX) con principal colaboración del GRUPO BANCO MUNDIAL.

Organización y funciones de algunas Defensorías del Contribuyente de la región continental:

	DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES	ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES
PRODECON	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 102, apartado B, y Artículo 31, fracción IV- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917. • Artículo 2º- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente de 2005. 	<ul style="list-style-type: none"> • Creación: artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación. • Funciones: Ley Orgánica PRODECON. Estatuto Orgánico de la PRODECON. LINEAMIENTOS que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas. • Acuerdos Conclusivos: Título III del Código Fiscal de la Federación, artículos 69-C a 69-H.
DEFCON_ Perú	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 92- Código tributario. 	<ul style="list-style-type: none"> • Creación: Decreto Legislativo N° 953. • Funciones: Decreto Supremo N° 050-2004-EF y modificaciones posteriores (Decretos Supremos N° 167-2004-EF y 136-2008-EF).
DEFCON_ SUNAT	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 92- Código tributario. 	<ul style="list-style-type: none"> • Creada por Resolución de Superintendencia N° 012-2001/ SUNAT • Funciones: artículo 49 del Reglamento de Organización y Funciones (ROF) de la SUNAT.
DEFCON_ Colombia	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 193- Ley 1607 de 2012, Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones 	<ul style="list-style-type: none"> • Creación: Decreto Ley N° 1071 de 1999, dado en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas en el Artículo 79 de la Ley 488 del 24 de diciembre de 1998. • Funciones: artículo 31 del Decreto Ley N° 1071 de 1999.

Fuente de elaboración, Grupo Banco Mundial, Departamento Federal de Economía, United State Agency International Development.

Derechos del Contribuyente a Nivel mundial:

	Canadá	EEUU	Colombia	Ecuador	México	Perú	España	Reino Unido	Australia	Tanzania
Derecho a ser tratado con respeto, imparcialidad y consideración por el personal de la AATT.	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Derecho a formular quejas y sugerencias con relación al funcionamiento de la AATT.	X				X	X	X			
Derecho a la privacidad y confidencialidad de los datos aportados a la AATT.	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Derecho a obtener respuesta de forma clara, completa y a tiempo.	X		X	X	X	X	X	X		
Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la AATT responsables de tramitar los procedimientos en los que sea interesado.			X	X	X	X	X			
Derecho de ser representado por la persona que elija.	X	X	X			X			X	
Derecho a no tener que pagar ni más ni menos de lo que estipula la ley.	X	X			X	X				
Derecho a presentar alegaciones o apelaciones y aportar la documentación necesaria.	X	X	X	X	X	X	X		X	X
Derecho a exigir lo pagado indebidamente o por exceso.	X		X	X	X	X	X			

Fuente de elaboración, Grupo Banco Mundial, Departamento Federal de Economía, United State Agency International Development.

Funciones principales de las defensas del Contribuyente en otras legislaciones:

	Quejas y reclamaciones	Fomento a la cultura tributaria	Representación legal a contribuyentes de bajos ingresos	Análisis de problemas sistémicos/ Recomendaciones de cambios legislativos	Asesoría, orientación o consultas	Acompañamiento a procesos de fiscalización	Mediación y/o conciliación	Recomendaciones directas sobre funcionamiento AATT
Canadá	X				X			X
Estados Unidos			X	X	X		X	
Colombia	X	X		X	X	X	X	X
Ecuador	X							X
México	X	X	X	X	X	X	X	X
Perú (SUNAT)	X			X				
Perú (MEF)	X	X ¹⁸		X	X			X
España	X			X	X			
Reino Unido	X						X	
Australia	X				X			X
Pakistán	X				X		X	X

Elementos esenciales respecto al acceso a la justicia para los contribuyentes

A continuación se señalan los elementos esenciales respecto al acceso a la justicia para las personas y contribuyentes, estos presupuestos generales se deben considerar en cualquier materia procedimental. Estos elementos o presupuestos, son la base o los fundamentos principales que cualquier Defensoría debiese resguardar y entregar a todas las personas, y para esta AFE a los contribuyentes. En consecuencia, el Estado debiese garantizar a lo menos estos elementos, para una tutela jurídica estandarizada a los cánones del Derecho Internacional, pues de esa forma se estaría nivelando a otras legislaciones más avanzadas respecto de un sistema tributario competente en relación a la Defensoría y su representación.



¿POR QUÉ LA DEDECON DEBE ESTAR SUPEDITADO AL MINISTERIO DE JUSTICIA Y NO AL DE HACIENDA?

Según los expertos en materias de Defensorías, esta debe estar sujeto al Ministerio de Justicia pues se le entrega firmeza y seguridad jurídica a las personas y respecto a esta AFE a los contribuyentes, pues este Ministerio vela por cumplir las leyes y los Derechos Humanos amparando la protección y el acceso a la justicia. En ese sentido, el Ministerio de Justicia entregaría a la DEDECON la no sectorización del órgano, independencia, descentralización, patrimonio propio con autonomía técnica y todo lo anterior amparado por la ley orgánica correspondiente.

A diferencia de lo señalado, la DEDECON al no tener estos principios o características, hace que su Defensa no sea integral ni robusta pues no cuenta con una ley orgánica suficientemente fuerte para proteger y representar al contribuyente. Si la DEDECON estuviese amparado por el Ministerio de Justicia, tendría facultades para una representación judicial plena frente a los TTA; sin embargo, la realidad es otra, es por ello por lo que la DEDECON carece de tal competencia.

Esta Defensoría supeditado bajo el Ministerio de Justicia entregaría al contribuyente certeza e imparcialidad jurídica, pues el objetivo de este no es el de recaudar fondos para el financiamiento del país o de cada Gobierno, como lo hace el Ministerio de Hacienda hoy en día, por tanto, no habría conflicto o colisión de intereses. Por otro lado, al

entregar tales garantías solidas al contribuyente, este debiese cambiar de paradigma en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias pues así lo señala el profesor Gerardo León Hernández, ya que el Estado al velar por los intereses del contribuyente, este por sí, cambia su psicología contributiva pues siente que la reciprocidad de sus impuestos es mucho mayor y que su masa contributiva estará siempre bien destinado.

5. CONCLUSIONES

Que, según modernización Tributaria y la ley 21.210 se crea la DEDECON, con el objeto de salvaguardar los intereses, principios, derechos y garantías de los contribuyentes y sobre todo de los menos privilegiados en cuanto a la defensa y representación administrativa frente al SII; sin embargo, esta atribución de la defensoría está totalmente limitada según las normas ya expuestas. No cabe duda de que, los alcances, medidas o recomendaciones que haga la defensoría hacia SII, no son vinculantes, por tanto, no están siendo resguardados por la ley como la CPR y los tratados internacionales lo establecen. Como ya se expuso, el Art. 40 de la ley que crea la DEDECON establece que estas manifestaciones de la defensoría no son obligatorias para los funcionarios como para el mismo SII.

Al haber culminado la presente memoria, se concluye a través de la metodología deductiva que, la DEDECON no cumple con el propósito dado, pues respecto a la representación tanto administrativa como judicial no tiene mayor injerencia tanto en el SII como en los TTA y en cualquier otro procedimiento judicial en general, lo que conlleva a que, las garantías, derechos y principios del contribuyente sean vulnerados y no se esté respetando a cabalidad el debido proceso establecido en la CPR y a su vez no se cumpla con la irradiación de los tratados internacionales que protegen y resguardan los DD.HH como es el debido o correcto proceso, pues el contribuyente frente al SII en sede jurisdiccional no actúa en igualdad de armas, sobre todo para aquellos contribuyentes que no tienen los ingresos para contar con una defensa particular.

Por otro lado, la DEDECON al estar bajo la supervigilancia del presidente de la República a través del Ministerio de Hacienda y no a través del Ministerio de Justicia, hace que sus objetivos colisionen ya que por un lado busca defender y proteger las garantías y derechos del contribuyente y por otro lado busca recaudar como ente administrador del Fisco, por tanto, la DEDECON no actúa con imparcialidad pues no tiene independencia.

8. ANEXO

Art. 8°bis del Código Tributario

El Art. 8°bis detalla que, sin perjuicio de los principios y derechos consagrados en la constitución y las leyes, son también derechos de los contribuyentes los siguientes:

Numeral 1°: *“Ser informado sobre el ejercicio de sus derechos, derecho a 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 el interesado”.*

El SII y sus funcionarios están obligados a entregar toda la información que requiera el contribuyente para un cumplimiento tributario a cabalidad.

Numeral 2°: *“Derecho a recibir una atención formal, cortés, respetuosa, diligente y oportuna, con el debido respeto y consideración”.* El SII y sus funcionarios están obligados a tener siempre una disposición amable en la relación que establezca con el contribuyente, ya sea este vínculo de forma electrónica o presencial, por ende, se entiende que habrá una mayor facilitación de información por parte del Estado y sus funcionarios.

Numeral 3°: *“Obtener en forma completa y oportuna las devoluciones a que tenga derecho conforme a las leyes tributarias, debidamente actualizadas”.*

El proyecto de ley de Modernización Tributaria establecía el derecho a pagar el monto de impuestos que corresponda según sus obligaciones tributarias legales, no obstante, esto fue eliminado en la ley publicada.

Numeral 4°: *“Que todas las actuaciones del Servicio sean o no procedimientos de fiscalización, se realicen:*

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 aplicaran las reglas legales cuando existieran, y en ausencia de un plazo dispuesto por cuando existieran, y en ausencia de un plazo dispuesto por la ley, el directo mediante resolución dispondrá los plazos dentro de los cuales las actuaciones deberán ser finalizadas.

b) Se entregue información clara sobre el alcance y contenido de la actuación.

c) Se informe sobre la naturaleza y materia a revisar, y el plazo para interponer alegaciones o recursos y sus plazos de prescripción que resulte aplicable.

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.

e) Se admita la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebradas en Chile o el extranjero con los antecedentes que correspondan, según la naturaleza jurídica y el lugar donde fueron otorgados, sin que se solicite la acreditación de 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 y apostillado.

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 período revisado o que se haya fiscalizado”.

Este numeral 4 del presente cuerpo legal con sus letras “a” a la “f” desarrolló y elaboró de manera más acabada lo que era el numeral 3° del artículo 8 bis vigente hasta antes de esta ley. Tiene elementos importantes que otorgan mayor certeza jurídica a los contribuyentes, como por ejemplo la indicación de manera expresa del plazo de conclusión, sin perjuicio de que los diversos plazos están regulados en las respectivas normas legales y administrativas correspondientes, sin duda es un alivio para los contribuyentes tener claridad respecto al día exacto del vencimiento de su respectivo plazo.

Numeral 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 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 periodos 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.”

Es relevante que se garantice y resguarde de manera expresa este derecho ya que otorga un enorme grado de certeza jurídica a los contribuyentes en cuanto a saber que la persecución fiscalizadora del Servicio acaba al terminar un procedimiento y no puede retomarse si este ya se terminó. Es necesario señalar que el proyecto de ley incluía que no se podía fiscalizar ni revisar en el mismo ejercicio los criterios jurídicos y antecedentes probatorios que ya fueron objeto de un proceso de fiscalización, esto no fue incluido en la versión final de esta ley.

Numeral 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.”*

Lo que hace este numeral es ser más amplia del numeral 4° del pasado artículo 8 bis.

Numeral 7°: *“Obtener copias en formato electrónico, o certificaciones de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.”*

Este numeral presenta dos modificaciones importantes a la normativa anterior, la primera de ellas en virtud del proceso de modernización tecnológica del Estado,

otorgando las copias de manera electrónica y la segunda en cuanto a la disminución de barreras de acceso a los contribuyentes, eliminando el pago de costas por obtener estas certificaciones o copias de documentos. La eliminación de esta barrera económica para acceder a la información es un avance relevante en el ejercicio de los derechos de los contribuyentes.

Numeral 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.”* Similar al actual numeral 6°.

Numeral 9°: *“Que en los actos de fiscalización se respete la vida privada y se protejan los datos personales en conformidad con la ley; y que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por este Código.”*

Corresponde al pasado numeral 7° agregándose de manera expresa el respeto y protección a los datos personales, esto va de la mano con las últimas modificaciones legales respecto a la utilización y protección de datos personales, en específico la Ley N°21.096 del año 2018.

Numeral 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 .” Corresponde al antiguo numeral 8°.

Numeral 11°: *“Ejercer los recursos e iniciar los procedimientos que correspondan, personalmente o representados; a 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.” Similar al pasado numeral 9°*

Numeral 12°: *“Plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones del Servicio en que tenga interés o que le afecten.” Este numeral es calcado al pasado numeral 10° bis pasado.*

Numeral 13°: *“Tener certeza de que los efectos tributarios de sus actos o contratos son aquellos previstos por la ley, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización que corresponda de acuerdo con la ley. Al respecto, el Servicio deberá publicar en su sitio web los oficios, resoluciones y circulares, salvo aquellos que sean reservados en conformidad con la ley. Asimismo, el Servicio deberá mantener un registro actualizado de los criterios interpretativos emitidos por el Director en ejercicio de sus facultades interpretativas o por los Directores Regionales en el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 6, letra B N°1, y de la jurisprudencia judicial en materia tributaria.”*

Numeral 14°: *“Que las actuaciones del Servicio no afecten el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas, salvo en los casos previstos por la ley. En el caso que se tomen medidas de esta naturaleza por el Servicio, como la*

prevista en el artículo 8 ter, el contribuyente tendrá derecho a que se le notifiquen previamente las razones que fundamentaron tales medidas.”

Numeral 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.”*

Numeral 16°: *“El ser informado de toda clase de anotaciones que le practique el Servicio.”*

Numeral 17°: *“Llevar a cabo las rectificaciones que sean necesarias, salvo en los casos establecidos en la ley y sin perjuicio de las sanciones que correspondan conforme a la ley.”*

Numeral 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.”*

Numeral 19°: *“Que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe. El contribuyente podrá presentar un recurso de resguardo al considerar vulnerados sus derechos producto de un acto u omisión del Servicio, ante el competente Director Regional o ante el Director Nacional en su caso, si la actuación es realizada por el Director Regional, dentro de décimo día contado desde su ocurrencia, debiendo recibirse todos los antecedentes que el contribuyente acompañe a la presentación para fundar el acto u omisión que origina*

dicho recurso. Recibido el recurso de resguardo, este deberá resolverse fundadamente dentro de quinto día, ordenando se adopten las medidas que

*corresponda. Toda prueba que sea rendida deberá apreciarse fundadamente.
.....”*

En sus incisos finales del nuevo artículo 8 bis se da la oportunidad al Contribuyente que en caso de considerar vulnerados en sus derechos pueda presentar un recurso de resguardo dentro del décimo día desde su ocurrencia, de manera fundada y acreditada con los documentos que estime pertinente. La que deberá resolverse dentro del quinto día de manera fundada y se establece que la apreciación de la prueba es conforme a las reglas de la Sana Critica. Esta resolución admite la posibilidad de reclamar ante el Juez Tributario competente.

Una segunda opción es reclamar de forma directa ante el Juez Tributario conforme al procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos establecido en el párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario.

Impone además la obligación al Servicio de tomar las medidas necesarias para que sus funcionarios actúen en conocimiento y cabal respeto de los derechos del contribuyente y, además, que se exhiba en todas sus dependencias un cartel consignando estos derechos.

Estas últimas agregaciones desde el numeral 13 en adelante, dan un escenario de mayor certeza jurídica y además elimina cualquier posibilidad de discreción por parte del Servicio. Es importante señalar que el numeral 14 protege el bien jurídico del normal funcionamiento del negocio. El último numeral otorga como derecho el principio de buena fe. En la normativa anterior se le otorgaba el deber al Servicio de reconocer la buena fe de los contribuyentes, reconociendo los efectos de los actos jurídicos de estos según la forma en que se hayan celebrado,

señalando que no hay buena fe cuando se eluden hechos imponible a través de dichos actos. Ahora con este nuevo numeral la presunción legal de buena fe es un derecho que porta el Contribuyente.

6. BIBLIOGRAFIA

6.1 Libros y Revistas

- Abel Ignacio Piñones Cerda, (2021) Santiago de Chile, “Defensor Tributario”, memoria para el examen de grado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.
- Nelson Abraham Cerpa Cabrera, (2012) Santiago de Chile, “Los principios Constitucionales del Derecho Tributario”, memoria para el examen de grado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.
- Alexander Arie Silva Lagos, (2015) Santiago de Chile, “Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos del contribuyente a partir de la dictación de la ley 20.420”, memoria para el examen de grado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.
- María Goneaga Ruiz de Zuazu “Organismos de Defensoría del Contribuyente en América Latina: Experiencia y oportunidades mejoras”, Grupo de Banco Mundial.
- *Informe de Gestión (2015). Acciones estructurales para la garantía de derechos*, DEFCON.
- VIVANCO, Ángela (2015): Curso de Derecho Constitucional. (Santiago, Ediciones UC).
- DEL ROSARIO-RODRÍGUEZ, Marcos Francisco (2011): La Supremacía Constitucional: Naturaleza y Alcances.

- Real Decreto 1676/2009 de España, del 13 de noviembre. (2009), por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.
- Diario Oficial de México. (2014) Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Programa institucional (2013-2018).
- *Eva Andrés Aucejo, José Andrés Rozas Valdés. (2002) “El Defensor del Contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EE.UU.*
- Martha Chávez Cuevas, Gerardo León Hernández, María del Carmen García García. (2018) “PRODECON como Órgano Defensor del Contribuyente”, Ciudad de México, México.
- Santiago Sentis Melendo, “Couture y su obra Procesal” Universidad del Litoral, Santa Fe, Argentina.
- Pablo Rodríguez Grez (2001) “El Debido Proceso a la luz de la Ley Chilena”, Universidad del Desarrollo, Santiago de Chile.

6.2 Periódicos

6.3 Leyes

- Código Tributario de la República de Chile, Decreto Ley 830.
- Código Orgánico de Tribunales, Ley 7421.
- Constitución Política de la República del año 1980. Decreto 100.
- Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de México (04/09/2006), última reforma 11/05/2022.
- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, Entrada en vigor: 23 de marzo de 1976, de conformidad con el artículo 49 Lista de los Estados que han ratificado el pacto.

6.4 Páginas WEB

- 1.-Defensoría del contribuyente de Perú, disponible en:
[\[https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100147&lang=es-ES&view=category&id=666\]](https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100147&lang=es-ES&view=category&id=666)
- 2.-Consejo de Defensa del Contribuyente de España, disponible en:
[\[https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Consejo%20para%20la%20Defensa%20del%20Contribuyente.aspx\]](https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Consejo%20para%20la%20Defensa%20del%20Contribuyente.aspx)
- 3.-Procuraduría del Contribuyente de México, disponible en:
[\[https://www.gob.mx/prodecon\]](https://www.gob.mx/prodecon)
- 4.- Tax Advocate Service de los Estados Unidos, disponible en:
[\[https://www.taxpayeradvocate.irs.gov\]](https://www.taxpayeradvocate.irs.gov)
- 5.- Defensoría del Contribuyente de Chile disponible en:
[\[https://dedecon.cl\]](https://dedecon.cl)
- 6.- Garante del Contribuyente de Italia, disponible en:
[\[https://www.finanze.gov.it/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/garante-del-contribuyente/\]](https://www.finanze.gov.it/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/garante-del-contribuyente/)