



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS
ESCUELA DE POSTGRADO

AFECCIÓN DEL DEBIDO PROCESO POR DIFERENCIAS
ENTRE NORMAS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA
ORDENANZA DE ADUANAS

ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE
PARA OPTAR AL GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

DANIELA ALEJANDRA SOTO-CUADRA PRESLEY
Alumno

GONZALO POLANCO ZAMORA
Profesor Guía

Arica, Chile

2023

DEDICATORIA

A mis hijos: Gloria Isabella, el aire que respiro; Jorge Alberto, la luz de mis ojos; y Valentino Augusto, mi adorado tormento quienes han sido mi mayor motivación para no rendirme en la vida y poder llegar a ser un ejemplo para ellos.

Ellos me han demostrado que la frase que solía decir mi mamá es totalmente cierta, definitivamente...*amor de madre, abismo sin medida.*

AGRADECIMIENTOS

Mi agradecimiento es para quienes estuvieron conmigo durante este desafío que me permití enfrentar y del cual no estaba segura de haber podido llevar a término.

A Dios, por brindarme salud y darme fortaleza para seguir adelante pese a las dificultades que se presentaron.

A mi Mamá, a quien hace ya más de veinte años Dios llamó a su presencia y no puedo ver físicamente, pero en mi mente y en mi corazón está igual de presente que siempre. Mamá, eres la mano que me sostiene y la luz que me ilumina, nunca dejes de guiarme desde donde quiera que estés.

A mi Papá por su constante apoyo y comprensión pese a los difíciles momentos que enfrenta. Enseñándome siempre con el ejemplo los valores que me han llevado a alcanzar esta meta. Te quiero.

A mi Hermano, por su cariño y estar conmigo en los momentos más importantes de mi vida.

A mis hijos, que tuvieron tolerancia, infinita paciencia y cedieron su tiempo para que “mamá estudie”. Los amo infinitamente.

A mi familia y amigos, por apoyarme cuando más los necesité, por extender su mano en momentos difíciles y por el amor brindado cada día.

A mis amigos del Tribunal Tributario y Aduanero de Arica y Parinacota, por confiar en mi, por apoyarme y darme la fuerza que a veces me faltaba.

Y un especial agradecimiento al profesor Gonzalo Polanco Zamora, por su dedicación y valiosa orientación en este trabajo.

TABLA DE CONTENIDOS

Resumen ejecutivo	8
Introducción	11
Planteamiento del problema.....	16
Consideraciones previas.....	16
Naturaleza tributaria tanto de los impuestos internos como externos.	16
Las garantías judiciales básicas	17
Hipótesis.....	21
Objetivo general.....	22
Objetivo específico.....	23
Metodología.....	25
Estado del arte y marco teórico.....	26
Marco normativo.....	28
Desarrollo y resultados.....	29

Los Tribunales Tributarios y Aduaneros.....	29
Modificaciones a la justicia tributaria y aduanera desde su creación.....	32
Procedimientos de los cuales conocen los Tribunales Tributarios y Aduaneros.....	33
El procedimiento general de reclamación del código tributario y el de la ordenanza de aduanas.....	39
El procedimiento de reclamación por vulneración de derechos del código tributario y el de la ordenanza de aduanas.....	49
Los procedimientos especiales de reclamación por la aplicación de ciertas multas y por aplicación de ciertas multas por infracciones del código tributario y la ordenanza de aduanas.....	55

Mención a los demás procedimientos especiales.....	60
Diferencias existentes entre los procedimientos establecidos en el código tributario y los procedimientos de la ordenanza de aduanas y cómo afectan al contribuyente.....	64
Estudio particular de las diferencias existentes y el menoscabo provocado a los contribuyentes.....	65
1.- La interposición de la reposición administrativa voluntaria y la suspensión de los plazos para reclamar ante los TTA.....	65
2.- Inadmisibilidad documentaria, no existe en materia tributaria pero sí en materia aduanera.....	67
3.-La obligación tributaria se puede probar por testigos en materia tributaria, no así en materia aduanera.....	68

4.-Procedencia del recurso de casación en la forma en materia tributaria y prohibición expresa de ejercerlo en materia aduanera.....	69
5.- Derechos de los contribuyentes consagrados en el código tributario y no así en la ordenanza de aduanas.....	71
6.- Procedencia de recurso de apelación condicionado a la cuantía de la denuncia infraccional.....	83
Jurisprudencia.....	86
Conclusiones.....	88
Bibliografía.....	93

RESUMEN EJECUTIVO

Este trabajo busca determinar la existencia o no existencia de diferencias procesales entre los diversos procedimientos tributarios contenidos en el Código Tributario y los procedimientos Aduaneros regulados en la Ordenanza de Aduanas. Luego, precisar cuáles serían estas diferencias de naturaleza adjetiva. En el caso de existir estas diferencias, por cierto investigar y determinar si las mismas generan o no menoscabo en los derechos de los contribuyentes al momento de ejercer las acciones judiciales que nuestro ordenamiento jurídico contempla, y por qué se produciría dicho menoscabo, para por fin examinar si son razonables las eventuales diferencias procesales, esto es, establecer que la existencia de estas diferencias, si existieran, se justifican o no se justifican desde ningún respecto, y, aún más, la mantención de estas diferencias en vulneran o no el debido proceso y las garantías procesales de los contribuyentes.

Para lograr los resultados, se estudiará el marco teórico, luego se examinará de manera lógica y sistemática la normativa vigente, para establecer definitivamente que la existencia de estas diferencias y la no

justificación de su existencia, vulneran el debido proceso y las garantías procesales de los contribuyentes.

ABSTRACT

This work seeks to determine the existence or non-existence of procedural differences between the various tax procedures contained in the Tax Code and the Customs procedures regulated in the Customs Ordinance. Then, specify what these differences of an adjectival nature would be. In case that these differences exist, by the way, investigate and determine whether or not they generate impairment in the rights of taxpayers at the moment of exercising the judicial actions that our legal system contemplates, and why said impairment would occur, to finally examine whether eventual procedural differences are reasonable, that is, establish that the existence of these differences, if they existed, are justified or not justified from any respect, and, even more, the maintenance of these

differences violates or not due process and the procedural guarantees of taxpayers.

To achieve the results, the theoretical framework will be studied, then the current regulations will be logically and systematically examined, to definitively establish that the existence of these differences and the non-justification of their existence, violate due process and the procedural guarantees of the taxpayers.

INTRODUCCIÓN

“Objetivo de la iniciativa:

De esta manera, la iniciativa que vengo en proponer, reconoce como objetivo básico fortalecer y perfeccionar la jurisdicción tributaria, propendiendo a una correcta y equitativa aplicación de las normas tributarias, con la máxima eficiencia en la tramitación de los juicios, el debido resguardo del interés fiscal y de los derechos de los contribuyentes.

Con fecha 19 de noviembre de 2002, el Presidente de la República Ricardo Lagos Escobar envió a la Cámara de Diputados el Proyecto de Ley que buscó fortalecer y perfeccionar la Justicia Tributaria y Aduanera, obedeciendo al Mensaje Presidencial N°178-242, de 24 de agosto de 2000, con el que se dio inicio a la tramitación legislativa de la Ley N°19.738, publicada en el Diario Oficial de 19 de junio de 2001, que establece normas legales para combatir la evasión tributaria en Chile, todo

esto, con la finalidad de allanar el camino para que Chile fuera aceptado como miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE.

En aquella oportunidad, se asumió el compromiso de propiciar una iniciativa legislativa que perfeccionara la jurisdicción tributaria y aduanera particularmente en cuanto a establecer una instancia que resolviera de forma expedita y con el adecuado respaldo técnico, las apelaciones respecto de los fallos de primer grado. Para ese efecto se convocó a un "Comité de Expertos", integrados por Senadores, Diputados, representantes del Poder Judicial, Colegio de Abogados, Colegio de Contadores, Consejo de Defensa del Estado, Confederación de la Producción y del Comercio, Profesores Universitarios y autoridades de Gobierno, quienes manifestaron sus opiniones respecto de los aspectos centrales que debiera contener una normativa para perfeccionar la Justicia Tributaria, específicamente porque la judicatura vigente en la época presentaba diversas limitaciones que impedían un acceso a un sistema judicial imparcial.

En efecto, la facultad jurisdiccional de primera instancia, en materia tributaria y aduanera correspondía a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos y del Servicio Nacional de Aduanas respectivamente y, por la vía de la delegación de facultades, se había radicado en los Jefes de Departamento Tribunal Tributario y/o Aduanero de cada Dirección Regional, careciendo, estos “Tribunales”, de la independencia de ellos con respecto al organismo público que las cobija.

Esta falta de independencia se fundaba en que la ley obligaba a los jueces tributarios y aduaneros a resolver los litigios aplicando la interpretación de la ley que sostenían las respectivas Direcciones del Servicio de Impuestos Internos o Servicio Nacional de Aduanas, conforme al artículo 6º, letra B, inciso final del Código Tributario y artículo 20º de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, y artículo 4º, números 7, 12 y 16 de La Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas vigente en esa época. Asimismo, se agregaba la circunstancia que los jueces tributarios y/o aduaneros eran funcionarios de la exclusiva confianza del Director de los respectivos Servicios, situación que les restaba imparcialidad a la hora de resolver los litigios que la ley había colocado en la esfera de sus atribuciones vulnerando, en algunos casos, los derechos de los

contribuyentes toda vez que se encontraban en desigualdad de condiciones ante el Estado de Chile al momento de enfrentar un juicio.

Es así, que finalmente, en el año 2009, se publicó la ley 20.322 que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera cuyo objetivo era *“fortalecer y perfeccionar la jurisdicción tributaria, propendiendo a una correcta y equitativa aplicación de las normas tributarias, con la máxima eficiencia en la tramitación de los juicios, el debido resguardo del interés fiscal y de los derechos de los contribuyentes”*.

Ahora bien, con el transcurrir del tiempo y las diversas modificaciones que esta ley ha sufrido, existirían diferencias entre los procedimientos jurisdiccionales tributarios y los aduaneros que vulnerarían las garantías procesales constitucionales de estos últimos contribuyentes lo cual carece de justificación.

Es por esto, que la hipótesis de este trabajo dice relación con establecer que existen diferencias entre algunas normas de Procedimiento del Código Tributario y las de la Ordenanza de Aduanas; y que **no** existe justificación alguna para ello y que el silencio del legislador al respecto y el silencio por parte de los intervinientes en los juicios, la existencia de estas

diferencias y la no aplicación de normas subsidiarias, dañan seriamente derechos procesales y convenios internacionales.

Para esto, se analizará la normativa original respecto a estos procedimientos realizando una comparación de los procedimientos en su origen y luego las modificaciones que ellos han sufrido en el transcurso del tiempo, se investigará si las normas sobre tributación interna como externa, sometidas a órganos fiscalizadores, como estatutos jurídicos diversos, justifican establecer diferencias procesales en determinadas materias de tal trascendencia que afectan derechos procesales y pactos internacionales como el Pacto de San José de Costa Rica, provocando menoscabo a los contribuyentes.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

CONSIDERACIONES PREVIAS

Naturaleza tributaria tanto de los impuestos internos como externos.

Este trabajo parte de la base que tanto las normas que regulan los impuestos internos, contenidos en el Código Tributario, como las normas que regulan los impuestos externos, son normas de naturaleza tributaria. En este sentido podemos encontrar diversas definiciones de lo que podemos entender por Impuesto, por ejemplo: *Tributo o Carga*¹; *Todo procedimiento de repartición de las cargas públicas*². *Locución que en su acepción más amplia, nombra toda carga fiscal a la que es obligado un patrimonio particular por parte del Estado*³. También se ha definido como *Pagos obligatorios de dinero que exige el Estado a individuos y empresas que no están sujetos a una contraprestación directa, con el fin de financiar los gastos propios de la administración del Estado y la provisión de bienes*

¹ Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Vigésima primera edición.

² Vocabulario Jurídico, Redactado por profesores de derecho y jurisconsultos franceses bajo la dirección de Henri Capitant, miembro del Instituto, profesor de la Facultad de Derecho de París, 1986.

³ Diccionario Hispanoamericano de Derecho.

*y servicios de carácter público*⁴. Y *Una obligación coactiva, establecida por la ley en favor de un ente público, con la función de enriquecerlo*⁵.

Es así como ambas están inmersas en el derecho tributario y el legislador enumera en forma imperativa los diferentes tributos, plazos para el pago, características, el monto de los mismos, y su nacimiento solo por ley conforme lo establece la Constitución Política de la República, esto es el principio de legalidad de los artículos 64 N°2 y N°14, y artículo 65 inciso 2 e inciso 4, N°1, como también los principios de igualdad y generalidad del artículo 19 N°20, inciso 1 y 2, como el principio de no afectación del inciso 3 y 4 del mismo número, artículo y estatuto superior jurídico. También los impuestos internos como externos están ceñidos al principio de no discriminación arbitraria (N°22, inciso 1 y 2), y principio de no confiscación del N° 24 inciso 1 de la CPR.

Las Garantías Judiciales Básicas

El artículo 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos, pacto de San José de Costa Rica de 1969, y al cual nuestro país está suscrito establece como garantía judicial primordial el **derecho a ser**

⁴ Diccionario Jurídico Chileno y de Ciencias Afines. E. Enrique Diémer Johannsen – Olga Cerda Valdés de Diémer. Vol. I ed. 2006.

⁵ Principios de Derecho Tributario, Pedro Massone Parodi. Página 95.

oído: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías 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”.

Al mismo tiempo, el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República de Chile establece el DERECHO A DEFENSA: *“La Constitución Política de la República Art. 19 La Constitución asegura a todas las personas:*

N°3 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 a sus respectivos estatutos”.

Es así como en materia tributaria era necesario establecer una tutela jurídica amplia toda vez que la imposición de los tributos, sean estos internos o externos implica, en el patrimonio de sus ciudadanos, una intervención estatal que, si no es regulada y no permite este sometimiento del Estado al sistema jurídico en igualdad de condiciones respecto al contribuyente, podría significar un traspaso de riqueza desde el contribuyente hacia el Estado, vulnerando principios básicos en materia tributaria.

Ahora bien, esta igualdad de condiciones no solo debe darse entre las partes intervinientes en el juicio, sino que también, en los procedimientos aplicables en materia tributaria y materia aduanera ya que ambos dicen relación a conflictos con impuestos que deben ser resueltos. No estamos hablando de aquellas diferencias entre ambos cuerpos jurídicos que obviamente se justifican y encuentran base y fundamento por la naturaleza jurídica de los dos organismos fiscalizadores, es decir Servicio de Impuesto y SNA, el ámbito de su competencia, sus potestades, los

tratados internacionales, etc., sino que nos referimos a diferencias que no tienen nada que ver con ello como los derechos de los contribuyentes, por ejemplo, la infraestructura y normas respectivas no justifican que la ley exija a un organismo y no al otro atender cortésmente a una persona.

El problema que se genera es una desigualdad ante la ley frente a dos procedimientos, uno en materia Tributaria y otro en materia Aduanera frente de una tributación cuyos elementos substanciales corresponden a un impuesto, no existiendo razón alguna para diferenciar en algunas materias ciertos derechos y normas procesales, que no son inocuas, todo lo contrario, tienen tal relevancia jurídica que podrían implicar un menoscabo que afectaría a ciertos contribuyentes, solo porque el Organismo en sede administrativa fiscalizador es el Servicio Nacional de Aduanas y no el Servicio de Impuestos Internos y que las normas de procedimiento están contenidas en un estatuto llamado Ordenanza de Aduanas y no Código Tributario.

HIPÓTESIS

El Código Tributario y la Ordenanza de Aduanas presentan diferencias en sus normas procedimentales.

Estas diferencias pueden ser sustanciales y afectar los derechos de los contribuyentes al colocarlos en una situación diferente sin que exista un fundamento racional para ello, afectando el principio del Debido Proceso.

En la Ordenanza de Aduanas existen artículos que no reconocen los derechos de los contribuyentes, como sí lo hace el legislador del Código Tributario, en el artículo 8 bis; como tampoco la Ordenanza de Aduanas reconoce otros derechos procesales tales como la posibilidad de acompañar documentos hayan o no sido requeridos en sede administrativas por el Servicio fiscalizador, etcétera; normas jurídicas que menoscaban derechamente los derechos procesales, y que deben ser dejadas sin efecto por el Parlamento.

OBJETIVO GENERAL

Demostrar que existen diferencias en los derechos de los contribuyentes y otros derechos procesales, entre el Código Tributario y la Ordenanza de Aduanas que no obedecen a diferencias necesarias o inevitables propias de la fiscalización de tributos internos y externos; que no encuentran justificación alguna sino que por el contrario, perjudican a un grupo de contribuyentes solo por estar regidos por un cuerpo legal que no ha incorporado a su texto garantías y derechos ya aceptados en materia impositiva.

OBJETIVO ESPECÍFICO

Identificar cuáles serían las diferencias entre los diversos procedimientos tributarios contenidos en el Código Tributario y los procedimientos Aduaneros regulados en la Ordenanza de Aduanas, esto es, identificar las normas sobre los derechos de los contribuyentes, la inadmisibilidad documentaria, la limitación de la prueba de testigos, el recurso de casación en la forma en contra de la sentencia de primer grado en el procedimiento general de reclamaciones, el recurso de reposición administrativa, en cuanto a sus plazos y efectos por su interposición, el recurso de apelación en reclamos por multas y/o sanciones en contra del fallo de primera u única instancia, respectivamente.

Luego de ello determinar si las mismas generan o no menoscabo en los derechos de los contribuyentes al momento de ejercer las acciones judiciales que nuestro ordenamiento jurídico contempla, y por qué se produciría dicho menoscabo, para por fin examinar si son razonables las eventuales diferencias procesales, esto es, establecer que la existencia de estas diferencias, si existieran, se justifican o no se justifican (desde ningún

respecto), y, aún más, si la mantención de tales distinciones vulneran o no el debido proceso y las garantías procesales de los contribuyentes.

METODOLOGÍA

La investigación de este trabajo utiliza una metodología comparativa, en cuanto toma la Ordenanza de Aduanas y el Código Tributario y los coteja y confronta.

Establecida la diferencia entre ambos estatutos jurídicos, mediante el método inductivo se toman los artículos donde se encuentren diferencias relevantes particulares entre ambos estatutos jurídicos.

El método deductivo inherente a una investigación jurídica no puede estar ausente en este trabajo, por cuanto las garantías del debido proceso, principio de igualdad ante la ley, derechos humanos, se encuentran establecidas en normas que están en lo más alto de la pirámide jerárquica, y su observación orienta deducir si una norma particular está en su debida consonancia.

ESTADO DEL ARTE Y MARCO TEÓRICO

Interesa mucho desarrollar el tema de esta tesis porque, a pesar de su gran relevancia y uso de las normas jurídicas involucradas, no se conoce o no se ha desarrollado un trabajo, tesis o estudio sobre el particular. Tampoco en alguna conferencia, curso, etcétera, en el país o en las regiones donde, por su posición geográfica, se tramitan más causas aduaneras.

En tal sentido, no existe bibliografía alguna que aborde derechamente ni siquiera las diferencias entre ambos estatutos, y, en consecuencia, menos los efectos o menoscabo de parte de determinados contribuyentes, de la diferente normativa que nos ocupa.

Solo se podría mencionar algunas sentencias de los Tribunales Tributarios y Aduaneros de Arica y Parinacota y Tarapacá sobre procedimiento general de reclamación y vulneración de derechos y una propuesta del Instituto Chileno de Derecho Aduanero a la Reforma Tributaria, en estos momentos rechazada en su idea de legislar en la Cámara de Diputadas y Diputados.⁶

⁶ Acompañados como anexos N°1 a 4 en esta AFE.

Ahora bien, en materia internacional, habiendo considerado la legislación inglesa, española e italiana, ellos cuentan con un sistema contencioso administrativo utilizado a nivel de Unión Europea que aborda los conflictos tributario y aduaneros de manera previa a la emisión de los actos administrativos tendientes a los cobros de impuestos. Existe un trabajo publicado en la Revista Española de Relaciones Internacionales. N° 8 ISSN 1989-6565 relativo a: *“El derecho al procedimiento contradictorio previo en materia tributaria y aduanera. El principio en el ámbito europeo y la experiencia italiana”*

MARCO NORMATIVO

Como elemento previo y que es fundamental nunca perder de vista, la investigación incorpora los conceptos que consagran la igualdad ante la ley y el derecho a un debido proceso.

El presente trabajo contiene, entre otros, el método comparativo y en tal sentido es innegable que forman parte de la presente investigación tanto la Ordenanza de Aduanas como el Código Tributario. Y sea por la vía deductiva o inductiva, y referidos a la garantía y derecho fundamental referidos, el trabajo mira la normativa jerárquica superior como nuestra Constitución Política de la República y la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), ratificado por Chile.

DESARROLLO Y RESULTADOS

LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS.

Los Tribunales Tributarios y Aduaneros son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independiente en el ejercicio de su ministerio de acuerdo con lo que establece el artículo 1° de su Ley Orgánica Constitucional.

Su creación, impulsada por el interés de Chile de ingresar a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), venía a satisfacer una necesidad y un anhelo de contar con un órgano independiente que pudiera resolver los conflictos que se presentaban entre los contribuyentes y el fisco de Chile y así realmente contar con un sistema de justicia tributaria donde el Estado realmente estuviera sometido al ordenamiento jurídico y existiera la posibilidad real de que éste pueda ser demandado sin ser juez y parte en la decisión, lo que derivaba en que el contribuyente no tuviera una justicia real ante la vulneración de sus garantías y derechos.

Este cambio fue tan importante como la Reforma Procesal Penal, pero, en la práctica y aun después de más de diez años en funcionamiento, estos Tribunales no son suficientemente conocidos, como tampoco son conocidos cabalmente los procedimientos en ellos aplicados, lo que hace que el acceso a la justicia tributaria y aduanera no cumpla con el principal objetivo de su creación como es el sometimiento del Estado al orden jurídico establecido, es decir, la existencia de la posibilidad de que el Estado pueda ser objeto de demanda, o pueda ser llevado a juicio cuando sus acciones y omisiones afectan derechos o intereses legítimos de sus habitantes.

A mayor abundamiento, la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, más allá de cambiar realmente el sistema procesal tributario a un sistema totalmente independiente, lo que hizo fue modificar los procedimientos vigentes incorporando nuevos actores, que son estos Tribunales, y dando al contribuyente la opción de decidir ante quien recurrir para solucionar su problema, lo que, en cierta medida, cumplía con las exigencias planteadas en tratados internacionales.

Sin embargo, no cambió todos los procedimientos y, con las diversas reformas que se han realizado desde su creación, se han establecido diferencias procesales entre los procedimientos establecidos para las reclamaciones tributarias con relación a los procedimientos aplicados en reclamaciones aduaneras, lo que deja en desigualdad al contribuyente que recurre en contra del actuar de uno u otro Servicio.

El problema está en que esta desigualdad procesal en el acceso a la justicia tributaria y aduanera vulnera derechos procesales básicos de los contribuyentes, teniendo en consideración que en ambos casos estamos ante procedimientos relativos a tributación.

Más aun, estas diferencias carecen de justificación lógica que permita determinar el porqué de ellas, permitiendo concluir que estas diferencias solo existen por negligencia, desidia o ignorancia del legislador en esta materia.

MODIFICACIONES A LA JUSTICIA TRIBUTARIA Y ADUANERA DESDE SU CREACIÓN.

Al entrar en funcionamiento los Tribunales Tributarios y Aduaneros con la dictación de la Ley 20.322, los procedimientos de reclamaciones tributarias como los de reclamaciones aduaneras se crearon bajo un mismo prototipo que otorgaba certeza a los contribuyentes y facilitaba la administración de justicia a estos tribunales porque aplicaban un estatuto procesal coherente en los juicios seguidos en contra del Servicio de Impuestos Internos y Servicio Nacional de Aduanas, pero con las reformas realizadas, ley 20.752 del 28 de mayo de 2014, 20.780, del 29 de septiembre de 2014, 21.033 del 05 de septiembre de 2017, 21.039 del 20 de octubre de 2017 y 21.210 de 24 de febrero de 2020 que buscaban perfeccionar esta justicia, aparecieron brechas que, con cada una de ellas, se han ido ampliando, vulnerando derechos procesales de los contribuyentes toda vez que al analizar la historia de cada una de esas modificaciones, no existe una explicación lógica de por qué no se modificó igualmente uno u otro texto legal que contenía y regulaba dichos procedimientos.⁷

⁷ Anexos: 5° Historia de la ley 20.752; 6° Historia de la ley 20.780; 7° Historia de la Ley 21.033; 8° Historia de la Ley 21.039 y 9° Historia de la ley 21.210.-

PROCEDIMIENTOS DE LOS CUALES CONOCEN LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS.

Los Tribunales Tributarios y Aduaneros conocen de los procedimientos que se encuentran regulados tanto en el Código Tributario como en la Ordenanza de Aduanas.

En ambos casos, la ley dispone procedimientos generales de reclamación y procedimientos especiales de reclamación según sea naturaleza de la acción a ejercer, pero más allá de esta naturaleza, su finalidad es la misma, cual es dar al contribuyente, ya sea de impuestos de carácter interno como de carácter externo, la posibilidad de acudir ante un órgano independiente cuando siente que el actuar del órgano fiscalizador, ya sea Servicio de Impuestos Internos, en adelante SII; o el Servicio Nacional de Aduanas, en adelante SNA, es injusto, arbitrario, ilegal, o simplemente no están de acuerdo por lo planteado por ellos.

Procedimientos establecidos en el Código Tributario

El Código Tributario regula, en su Libro Tercero, la competencia para conocer de los asuntos contenciosos tributarios, de los procedimientos y de la prescripción, y es justamente en el Título Primero de

este libro que entrega, en su artículo 115 la competencia a los Tribunales Tributarios y Aduaneros para que conozcan en primera o única instancia de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecido alguna regla diversa.

Es así, que el Código Tributario establece un procedimiento general, que se aplica para todas aquellas reclamaciones por aplicación de las normas tributarias regulado desde el artículo 123 al 148 y también procedimientos especiales que son aplicables dependiendo de lo que el contribuyente desea reclamar, regulados desde el artículo 149 al 165.

1. **Procedimiento General de Reclamación:** Contemplado en los artículos 123 a 148 del Código Tributario.

2. **Procedimiento de Reclamación por vulneración de derechos:** Consagrado en los artículos 155 a 157 del Código Tributario.

3. **Procedimiento General para aplicación de sanciones:** Regulado en los artículos 161 a 164 del Código Tributario.

4. **Procedimiento Especial de aplicación de ciertas**

multas: Se encuentran reguladas en el artículo 165 del Código Tributario.

5. **Procedimiento de Reclamo de avalúo de bienes raíces:**

Establecido en los artículos 149 a 154 del Código Tributario.

6.- **Procedimiento de determinación judicial del Impuesto de Timbres y Estampillas:** Regulado en los artículos 158 a 160 del Código Tributario.

7.- **Procedimiento de Declaración Judicial de la Existencia de Abuso o Simulación y de la Determinación de la Responsabilidad respectiva:** Establecido en el artículo 160 bis del Código Tributario.

8.- **Procedimiento Especial Secreto Bancario:** Contemplado en el artículo 62 del Código Tributario.

Procedimientos Establecidos en la Ordenanza de Aduanas.

Las materias de competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros se encuentran reguladas en el Título VI de la Ordenanza de Aduanas y al igual que en el Código Tributario, se establece un

Procedimiento General de Reclamaciones y luego los procedimientos especiales. Estos son:

1. **Procedimiento General de Reclamación:** Regulado en los artículos 122 a 129 J de la Ordenanza de Aduanas.

2. **Procedimiento de Reclamación por vulneración de derechos:** Este procedimiento está consagrado en los artículos 129 K a 129 M de la Ordenanza de Aduanas.

3. **Procedimiento de Reclamo de multas por infracciones:** Establecido en el Título II de la Ordenanza de Aduanas de la fiscalización y del procedimiento, específicamente en los artículos 186 a 187 bis.

4. **Procedimiento de Reclamo contra Sanciones Disciplinarias:** Contemplado en el artículo 202 inc. 9 de la Ordenanza de Aduanas

5. **Procedimiento de Reembolso del Agente de Aduanas:** Contemplado en el artículo 199 de la Ordenanza de Aduanas.

Todos estos procedimientos aduaneros, al igual que los procedimientos Tributarios, tienen una estructura similar con diferencias en

los plazos de interposición y para resolver. Y en aquellas situaciones en que el procedimiento especial no se pronuncie, habrá que remitirse a lo establecido en el procedimiento general de reclamación en todo lo que no sea contrario al procedimiento especial.

CUADRO COMPARATIVO ENTRE LOS PROCEDIMIENTOS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA ORDENANZA DE ADUANAS.⁸

	CÓDIGO TRIBUTARIO	ORDENANZA DE ADUANAS
1.-	General de Reclamación	General de Reclamación
2.-	Reclamo por Vulneración de Derechos	Reclamo por Vulneración de Derechos
3.-	Especial para la aplicación de sanciones.	Especial de reclamo por la aplicación de multas por infracciones aduaneras
4.-	General para la aplicación de ciertas multas.	Especial de reclamo por Sanciones Disciplinarias
5.-	Especial de Reclamo por Avalúo de Bienes Raíces	Procedimiento de Reembolso del Agente de Aduanas:
6.-	Procedimiento de determinación judicial del Impuesto de Timbres y Estampillas	
7.-	Procedimiento de Declaración Judicial de la Existencia de Abuso o Simulación y de la Determinación de la Responsabilidad respectiva.	
8.-	Especial de reclamo por Secreto Bancario.	

⁸ Cuadro de elaboración propia.

Del cuadro precedente podemos establecer que de los ocho procedimientos establecidos en el Código Tributario y los cuatro existentes en la Ordenanza de Aduanas, solo dos de ellos reciben el mismo nombre: Procedimiento General de Reclamaciones y Procedimiento de Reclamo por Vulneración de Derechos, por lo que se espera que la tramitación de ambos sea idéntica, al igual que las gestiones previas a ellos, sin que existan diferencias procesales justificadas.

En relación a los procedimientos por aplicación de sanciones y multas, si bien reciben nombres distintos, sus procedimientos son bastante similares y en todos ellos les son aplicables las normas del Procedimiento General de Reclamaciones en forma supletoria. Cada uno de ellos tiene la misma estructura básica de todo juicio: constan de una primera etapa llamada etapa o periodo de discusión; una segunda llamada etapa o periodo de prueba y por último la etapa o periodo de decisión o sentencia.

El estudio se centrará respecto de estos procedimientos comunes que existen tanto en el Código Tributario y la Ordenanza de Aduanas y respecto de los demás procedimientos sólo se hará mención para su conocimiento.

1. EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y EL DE LA ORDENANZA DE ADUANAS.

Contemplado en los artículos 123 a 148 del Código Tributario y artículos 122 a 129 J de la Ordenanza de Aduanas, es un procedimiento que establece que todo contribuyente podrá reclamar en materia tributaria de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo emitido por el Servicio de Impuestos Internos, siempre que invoque un interés actual comprometido. Y, en materia aduanera, en contra de liquidaciones, cargos y actuaciones que sirven de base para la fijación del monto o determinación de diferencias de derechos, impuestos, tasas o gravámenes; también sobre clasificaciones y/o valoraciones aduaneras de las declaraciones de exportación practicadas por el Servicio Nacional de Aduanas; y por último, actos o resoluciones que denieguen total o parcialmente las solicitudes efectuadas conforme a lo establecido en el Título VII, Libro II, Ordenanza de Aduanas.

Estos procedimientos se inician cuando el contribuyente es notificado de un acto administrativo reclamable. En ambos casos el contribuyente tiene 90 días hábiles para presentar el reclamo contados desde la notificación del acto reclamable, y también tiene la opción de presentar un recurso de Reposición Administrativa Voluntaria (RAV) en un plazo de 30 días contados desde la notificación del acto reclamable en materia Tributaria y una Reposición Administrativa (RA) en un plazo de 15 días materia aduanera.

La interposición de esta RAV suspende el plazo para concurrir al Tribunal Tributario y Aduanero y el término de 90 días se cuenta desde que esa reposición administrativa es resuelta.

En el caso de la RA no ocurre lo mismo, ya que el artículo 121 letra c) de la OA señala expresamente que su interposición no interrumpirá el plazo para la interposición de la reclamación aduanera, entendiendo el término interrupción como sinónimo de suspensión toda vez que claramente en este caso estamos ante una confusión de terminología utilizada por el legislador al hablar en un caso de suspensión y en otro de interrupción, siendo los efectos de ella distintos.

Para la resolución de estos Recursos de Reposición Administrativa el SII tiene de 50 a 90 días para resolver y el SNA tiene 50 días.

En ambos casos, una vez presentado el reclamo y notificados los Servicios, estos tienen veinte días para evacuar el traslado, es decir, para contestar el reclamo presentado por el contribuyente.

Transcurridos los veinte días el Tribunal debe llamar a conciliación, esto es, el Tribunal propone bases de arreglo del conflicto y se perfecciona mediante acuerdo entre las partes. Esta acta de conciliación se debe remitir al Director respectivo quien puede aceptar, rechazar o guardar silencio, a lo que se otorga un lapso de treinta días.

Si se rechaza total o parcialmente la conciliación y existen hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, el Tribunal debe recibir la causa a prueba, iniciando con esto el periodo de Prueba.

Durante la etapa o periodo de prueba el término probatorio tendrá una duración de veinte días, en ambos casos, si las partes quieren presentar testigos, deben acompañar la lista con sus nombres dentro de los primeros cinco días de este término de veinte. En ambos casos se admite la

declaración de cuatro testigos como máximo para cada punto de prueba. Respecto de la declaración de testigos en materia tributaria, no existe limitación para sus declaraciones, pero en materia aduanera no se puede probar por este medio los elementos que sirven de base para la determinación de la obligación tributaria. En cuanto a la prueba documental, en el reclamo tributario todo documento es admisible, pero en el reclamo aduanero no son admisibles los documentos o antecedentes que teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio de Aduanas. Esta situación se contradice con la norma que establece que se puede presentar cualquier medio probatorio apto para producir fe.

Una vez finalizado el término probatorio, en ambos procedimientos existe la posibilidad de presentar observaciones a la prueba por un término de diez días contados desde el vencimiento del término probatorio, es decir, contado desde que transcurrieron los veinte días otorgados para rendir la prueba.

Transcurrido el plazo para presentar las observaciones a la prueba, el Tribunal puede llamar a las partes a una audiencia de conciliación, pero esta vez, debe ser a solicitud de alguna de las partes.

Durante la etapa de decisión, el Tribunal debe citar a las partes a oír sentencia. En ambos procedimientos el plazo para dictar sentencia es de sesenta días y en ambos procedimientos la prueba debe ser apreciada de conformidad a la sana crítica.

En cuanto a los recursos procedentes en contra de la sentencia de primera instancia, el Código Tributario, en su artículo 140 establece que contra la sentencia que falla el reclamo tributario procede el recurso de apelación y el recurso de casación en la forma, pero, contra la sentencia que falla el reclamo aduanero sólo procede el recurso de apelación de acuerdo a lo establecido en el artículo 129 D; y el recurso de casación en la forma está expresamente prohibido, de acuerdo lo señala el artículo 129 E.

**CUADRO COMPARATIVO ENTRE EL PROCEDIMIENTO
TRIBUTARIO Y EL PROCEDIMIENTO ADUANERO.⁹**

ETAPA DE DISCUSIÓN

	Tributario	Aduanero
Notificación Del Acto Reclamable	El contribuyente tiene la opción de decidir si presenta un Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria (Sede Administrativa), art. 123 bis CT o un reclamo ante el TTA (Sede Judicial), art. 124 y ss CT.	El contribuyente tiene la opción de decidir si presenta un Recurso de Reposición Administrativa (Sede Administrativa), art. 121 OA o un reclamo ante el TTA (Sede Judicial), art. 122 y ss OA.
Plazo para reclamar Sede Administrativa y sus efectos.	RAV: 30 días. Art.123 bis, letra a). Se suspende el plazo para la reclamación judicial. Art. 123 bis letra c)	RA: 15 días. Art. 121 letra a). No interrumpirá el plazo para la interposición de la reclamación judicial. Art. 121 letra c)
Plazo para reclamar en Sede Judicial	90 días. Art. 124 inc. 3	90 días. Art. 122 inc. 2
Notificación al Servicio	20 días para contestar. Art. 132 inc. 1	20 días para contestar. Art. 128 inc. 1
Llamado a conciliación	Con o sin respuesta del Servicio. Art. 132 inc. 2	Con o sin respuesta del Servicio. Art. 128 inc 2.

⁹ Elaboración propia.

ETAPA O PERIODO DE PRUEBA

	Tributario	Aduanero
Término Probatorio	20 días. Art. 132 inc. 4	20 días. Art. 128 inc. 4
Medios de Prueba	Cualquier medio probatorio apto para producir fe. Art. 132 inc. 11.	Cualquier medio probatorio apto para producir fe. Art. 128 inc. 12.
Lista de Testigos	Se debe presentar durante los primeros 5 días del probatorio. Art. 132 inc. 5	Se debe presentar los primeros cinco días del probatorio. Art. 128 inc. 5.
Cantidad de Testigos	Máximo de 4 testigos por punto de prueba. Art. 132 inc. 6.	Máximo de 4 testigos por punto de prueba. Art. 128 inc. 6
Declaración de Testigos	No existe limitación respecto de los hechos que se pueden probar por testigos.	No puede probarse por testigos los elementos que sirven de base para la determinación de la obligación tributaria. Art. 128 inc. 7
Prueba Documental	Todo documento es admisible.	No son admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante, en ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, y que este último no obstante a disponer de ellos, no acompañe en forma íntegra, dentro del plazo de un mes contado desde la notificación del procedimiento. Art. 128, inc. 13.

Solicitud de Oficios y peritajes	Se puede y la respuesta debe ser enviada en el plazo que determine el TTA el que no puede exceder de 15 días y puede ser ampliado por una sola vez y hasta por 15 días más. Art. 132, inc. 8 e inc. 9.	Se puede y la respuesta debe ser enviada en el plazo que determine el TTA el que no puede exceder de 15 días y puede ser ampliado por una sola vez y hasta por 15 días más. Art. 128, inc. 9 e inc. 10.
Diligencias fuera del lugar en que se sigue el juicio o entorpecimientos.	Se puede ampliar por una sola vez el término probatorio por el número de días que estime necesario el Tribunal pero no puede exceder de 10 días contados desde la notificación de la resolución que ordena la ampliación. Art. 132. Inc. 12.	Se puede ampliar por una sola vez el término probatorio por el número de días que estime necesario el Tribunal pero no puede exceder de 10 días contados desde la notificación de la resolución que ordena la ampliación. Art. 128. Inc. 15.
Observaciones a la Prueba	10 días siguientes de vencido el término probatorio. Art. 132 inc. 15	10 días siguientes de vencido el término probatorio. Art. 128 inc. 18
Llamado a conciliación	A petición de parte. Art. 132 inc. 15	A petición de parte. Art. 128 inc. 18.

ETAPA O PERIODO DE SENTENCIA O DECISIÓN

	Tributario	Aduanero
Plazo para dictar Sentencia	60 días. Art. 132 inc. 17	60 días. Art. 128 inc. 20
Apreciación de la Prueba	De conformidad a las reglas de la sana crítica. Art. 132 inc. 13	De conformidad a las reglas de la sana crítica. Art. 128 inc. 16.
Contenido de la Sentencia	Debe expresar el razonamiento lógico y jurídico para llegar a su convicción, además de expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales le asigna valor. Art. 132 inc. 13.	De acuerdo a las reglas de la sana crítica y debe expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales le asigna valor. Art. 128 inc. 16.
Recurso de Apelación	Procede dentro del plazo de 15 días contados desde la notificación del fallo. Art. 140	Procede dentro del plazo de 15 días contados desde la notificación del fallo. Art. 129 D
Recurso de Casación en la Forma	Procede dentro del plazo de 15 días contado desde la notificación del fallo y debe ser presentado conjuntamente con el Recurso de Apelación. Art. 140	No procede. Art. 129 E

De la sola lectura del paralelo realizado precedentemente se puede establecer que durante la etapa de discusión existe una diferencia entre las normas tributarias respecto de las normas aduaneras, esta dice

relación con plazo para interponer el Recurso de Reposición Administrativa y los efectos para el contribuyente respecto del ejercicio de sus derechos en sede judicial.

En la etapa de prueba podemos advertir la existencia de dos diferencias, la primera dice relación a la prueba testimonial en que respecto a los procedimientos aduaneros no se puede probar por testigos los elementos que sirven de base para la determinación de la obligación tributaria aduanera esto es valoración, clasificación y origen de las mercancías.

La otra diferencia dice relación a la prueba documental ya que el procedimiento aduanero contempla la figura de la Inadmisibilidad Documentaria, no así el procedimiento Tributario.

En la etapa de sentencia, y recursos en su contra, se puede advertir la existencia de diferencias en relación al contenido del fallo y su fundamentación y otra en relación a la procedencia del recurso de casación en la forma.

2. EL PROCEDIMIENTO DE RECLAMACIÓN POR VULNERACIÓN DE DERECHOS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y EL DE LA ORDENANZA DE ADUANAS

El Procedimiento de Reclamación por vulneración de derechos se encuentra consagrado en los artículos 155 a 157 del Código Tributario y en los artículos 129 K a 129 M de la Ordenanza de Aduanas y es aplicado por el Tribunal Tributario y Aduanero cuando un particular presenta un reclamo por acciones u omisiones en las que a su juicio incurrió, ya sea el Servicio de Impuestos Internos o el Servicio Nacional de Aduanas de la jurisdicción correspondiente, vulnerando los derechos consagrados en el artículo 19 N° 21, 22 y 24 de la Constitución Política de la República o en el caso del Procedimiento Tributario además los derechos del artículo 8 bis del Código Tributario .

Para que se pueda recurrir por vulneración de derechos, debe existir algún acto u omisión ilegal o arbitrario de los Servicios que se estime vulneratorio de derechos garantizados contemplados en el artículo 19, números 21, 22 y 24 de la Constitución Política de la República, esto aplicable tanto para el procedimiento aduanero como el procedimiento

tributario. Pero, además, en materia tributaria se amplía el ámbito de protección de los derechos de los contribuyentes garantizados, ya que también protege los derechos contemplados en el artículo 8 bis del Código Tributario, modificados en la reforma del 24 de febrero de 2020.

El plazo para presentar el reclamo es de 15 días desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión o que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos.

En ambos casos el Tribunal debe determinar la admisibilidad de la reclamación, esto es, revisar que se encuentre dentro de plazo, que no se trate de materias que deban ser conocidas en conformidad a alguno de los procedimientos de que conocen los TTA, y que no se haya interpuesto recurso de protección por los mismos hechos, de acuerdo al artículo 20 de la Constitución Política de la República.

Una vez declarado admisible, se confiere traslado al Servicio que corresponda y este tiene diez días para contestar.

Con o sin la contestación y, en caso de existir hechos pertinentes, substanciales y controvertidos debe recibir la causa a prueba.

La prueba debe rendirse en un periodo de 10 días donde se puede presentar cualquier medio probatorio apto para producir fe.

En este procedimiento no existe el trámite de observaciones a la prueba, dada la celeridad de respuesta que debe existir en casos por vulneración.

Una vez finalizado el término probatorio, el Tribunal debe citar a las partes a oír sentencia y tiene diez días para fallar el reclamo.

En contra de la sentencia que falle el reclamo, solo procederá el recurso de apelación y las partes tiene 15 días para interponerlo.

**CUADRO COMPARATIVO ENTRE EL PROCEDIMIENTO
TRIBUTARIO Y EL PROCEDIMIENTO ADUANERO.¹⁰**

ETAPA DE DISCUSIÓN

	Tributario	Aduanero
Motivo del Reclamo.	Notificación del Acto u Ocurrencia de la Omisión del Servicio que se estima vulnerable de derechos garantizados en la ley. Art. 8 bis inc. 2 e inc. 4 y Art. 155	Notificación del Acto u Ocurrencia de la Omisión del Servicio que se estima vulnerable de derechos garantizados Art. 129 K
Derechos Garantizados	Los contemplados en el artículo 19 Números 21, 22 y 24 de la CPR. Los consagrados en el artículo 8 bis números 1 al 19	Los contemplados en el Art. 19 números 21, 22 y 24 de la CPR.
Plazo para Reclamar en Sede Administrativa	Sólo respecto de los derechos establecidos en el artículo 8 bis: 10 días. Art. 8 bis inc. 2. Recurso de Resguardo	No existe norma especial de garantía de derechos.
Plazo para Reclamar en Sede Judicial	15 Días si se recurre ante el TTA. Tanto por los derechos consagrados en el artículo 8 bis como en el 19 N°21, 22 y 24 de la CPR.	15 días hábiles. Art. 129 K inc. 2.
Examen de Admisibilidad	Tiempo y Forma y si tiene los fundamentos suficientes para acogerlo a tramitación. Art. 156 inc. 1	Tiempo y Forma y si tiene fundamentos suficientes para acogerla a

¹⁰ Elaboración propia.

		tramitación. Art. 129 L inc. 1.
Notificación al Servicio	10 días para contestar. Art.156 inc. 2.	10 días para contestar. Art. 129 L inc.2

ETAPA O PERIODO DE PRUEBA

	Tributario	Aduanero
Término Probatorio	20 días. Art. 132 inc. 4	20 días. Art. 128 inc. 4
Medios de Prueba	No especifica. Rige lo establecido en el artículo 157.	No especifica. Rige lo establecido en el artículo 129 M
Observaciones a la Prueba	No procede.	No Procede.
Llamado a conciliación	No procede.	No Procede

ETAPA O PERIODO DE SENTENCIA O DECISIÓN

	Tributario	Aduanero
Plazo para dictar Sentencia	10 días. Art. 156 inc. 3	10 días. Art. 129 L inc.3
Apreciación de la Prueba	No lo menciona expresamente.	De conformidad a las reglas de la sana crítica. Art. 129 L inc. 2.
Contenido de la Sentencia	No lo menciona expresamente. Aplicación del artículo 157.	No lo menciona expresamente. Aplicación art. 129 M
Recurso de Apelación	Procede dentro del plazo de 15 días contados desde la notificación del fallo. Art. 156 inc. 4	Procede dentro del plazo de 15 días contados desde la notificación del fallo. Art. 129 L inc. 4.

De esta comparación se puede concluir que la principal diferencia está dada por la consagración de Derechos de los Contribuyentes a través de un estatuto específico establecido en el artículo 8 bis del CT en

materia tributaria, pero no ocurre lo mismo en materia aduanera, donde solo se protegen los derechos constitucionales que consagran la libertad en materia económica, la no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos, el derecho de propiedad, esto es, numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución Política de la República y que también están protegidos en el Código Tributario.

Desde el momento en que las normas contenidas en el párrafo que regula el Procedimiento de Reclamo por Vulneración de Derechos y de acuerdo a lo establecido tanto en el artículo 157 del Código Tributario como en el 129 M de la Ordenanza de Aduanas en la etapa probatoria y en la etapa de sentencia se pueden establecer las mismas diferencias existentes en el Procedimiento General de Reclamación siempre que la naturaleza procesal de la tramitación lo permita.

3. LOS PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE RECLAMACIÓN POR LA APLICACIÓN DE CIERTAS MULTAS Y POR APLICACIÓN DE CIERTAS MULTAS POR INFRACCIONES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA ORDENANZA DE ADUANAS

El Procedimiento Especial por aplicación de ciertas multas y el Procedimiento de Reclamo de multas por infracciones se encuentran regulados en el artículo 165 en relación a los artículos 97 números 1, 2, 3, 6, 7, 10, 11, 15, 16, 17, 19, 20, 21; 62 ter y 109 del Código Tributario y en el Título II de la Ordenanza de Aduanas de la fiscalización y del procedimiento, específicamente en los artículos 186 a 187 bis respectivamente

En el caso del reclamo tributario, cursada la infracción el contribuyente tiene 15 días para presentar el reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero. Presentado el reclamo el SII tiene 10 días para responder. No existe la conciliación y el término probatorio es de ocho días. La lista de testigos se presenta durante los dos primeros días del término

probatorio. Tampoco hay observaciones a la prueba y el plazo para dictar sentencia es de treinta días.

Respecto de la sentencia, solo procede el recurso de Apelación en ambos efectos y para esto hay un plazo de quince días para su interposición. No procede recurso de casación ni en la forma ni en el fondo.

En el caso del procedimiento aduanero, al igual que en el procedimiento tributario, una vez notificada la infracción al contribuyente, este tiene quince días para presentar su reclamo ante el TTA quien conferirá traslado al Servicio por el término de diez días. No existe llamado a conciliación.

Luego, el Tribunal puede recibir la causa a prueba en caso de existir hechos pertinentes, substanciales y controvertidos y también lo hace por un término de ocho días. La lista de testigos debe presentarse dentro de los dos primeros días del probatorio. Estas normas especiales no señalan un plazo para dictar sentencia por lo que se aplica la regla general, es decir, el Tribunal tiene sesenta días para dictar sentencia.

En contra de la sentencia sólo procede el recurso de apelación y solo en el efecto devolutivo, y el recurso de rectificación o

enmienda. El recurso de apelación solo procede en contra de sentencias definitivas referidas a denuncias infraccionales cuya cuantía sea igual o superior a 100 Unidades Tributarias Mensuales. No señala si procede o no casación, por lo que se sujeta a la regla general.

CUADRO COMPARATIVO ENTRE EL PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE RECLAMACIÓN POR LA APLICACIÓN DE CIERTAS MULTAS Y POR APLICACIÓN DE CIERTAS MULTAS POR INFRACCIONES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA ORDENANZA DE ADUANAS.¹¹

ETAPA DE DISCUSIÓN

	Tributario	Aduanero
Motivo del Reclamo.	Aplicación de ciertas multas por infracciones tributarias. Art. 165 en relación a los artículos 97 números 1, 2, 3, 6, 7, 10, 11, 15, 16, 17, 19, 20, 21; 62 ter y 109 del Código Tributario.	Aplicación de ciertas multas por infracciones aduaneras. Art. 186 a 187 bis de la OA.
Plazo para Reclamar.	15 días contados desde la notificación del giro o de la infracción en su caso art. 165 N° 4 .	15 días contados desde la fecha de realización de la audiencia respectiva. Art. 186 inc. 3.
Notificación al Servicio	10 días para contestar. Art.165 N°5.	10 días para contestar. Art. 186 bis inc.1

¹¹ Elaboración propia.

ETAPA O PERIODO DE PRUEBA

	Tributario	Aduanero
Término Probatorio	8 días. Art. 165 N° 5	8 días. Art. 186 bis inc. 1.
Medios de Prueba	No especifica. Rige lo establecido en el artículo 157.	No especifica. Rige lo establecido en el artículo 129 M
Observaciones a la Prueba	No procede.	No Procede.
Llamado a conciliación	No procede.	No Procede

ETAPA O PERIODO DE SENTENCIA O DECISIÓN

	Tributario	Aduanero
Plazo para dictar Sentencia	30 días. Art. 165 N°6	No señala plazo. Hay que estar a lo dispuesto en el artículo 186 bis inc. 3. Esto es 60 días.
Recurso de Apelación	Procede dentro del plazo de 15 días contados desde la notificación del fallo. Art. 165 N°6	Procede dentro del plazo de 15 días por aplicación de la regla general, pero solo cuando la denuncia infraccional tenga una cuantía igual o superior a 100 UT. Art. 186 bis inc. 2.

Entre estos dos procedimientos hay dos diferencias, la primera que dice relación con el plazo para dictar sentencia, es decir en materia tributaria el tribunal tiene un plazo especial al efecto de 30 días y en materia aduanera, se rige por la regla general, es decir, 60 días.

Y la otra diferencia dice relación a la procedencia del Recurso de Apelación ya que, en materia aduanera, el contribuyente tiene límite para poder ejercer su derecho a apelar de la sentencia definitiva, toda vez que para poder ejercerlo la cuantía de la denuncia infraccional debe ser igual o superior a 100 UTM. Esto no ocurre en materia Tributaria.

MENCIÓN A LOS DEMAS PROCEDIMIENTOS ESPECIALES.

Tal como se señaló en el esquema paralelo de los procedimientos contemplados tanto en el Código Tributario como en la Ordenanza de Aduanas, existen otros procedimientos de los cuales deben conocer los Tribunales Tributarios y Aduaneros pero, en este caso, en relación a la naturaleza de los actos reclamados, es difícil establecer un paralelo entre ellos como se ha venido haciendo precedentemente.

Sin perjuicio de ello, al ser aplicables las normas del procedimiento general de reclamación en forma supletoria, haremos un pequeño resumen de tramitación de cada uno de ellos.

Procedimientos Tributarios:

Procedimiento General para aplicación de sanciones:

Regulado en los artículos 161 a 164 del Código Tributario. Las sanciones

por infracción a las disposiciones tributarias que no consistan en penas privativas de libertad, serán aplicadas por el Tribunal Tributario y Aduanero, previo el cumplimiento de los trámites señalados en el artículo 161 del Código Tributario.

Procedimiento de Reclamo de Avalúo de Bienes Raíces:

Dentro del mes siguiente al de la fecha de término de exhibición de los roles de avalúo, los contribuyentes y las Municipalidades respectivas, podrán reclamar del avalúo que se haya asignado a un bien raíz en la tasación general. De esta reclamación conocerá el Tribunal Tributario y Aduanero.

Procedimiento de determinación judicial del Impuesto de

Timbres y Estampillas: Regulado en los artículos 158 a 160 del Código Tributario.

Procedimiento de Declaración Judicial de la Existencia de Abuso o Simulación y de la Determinación de la Responsabilidad respectiva: Establecido en el artículo 160 bis del Código Tributario.

Procedimiento Especial Secreto Bancario: Los Tribunales Tributarios y Aduaneros cuando conozcan de un proceso sobre aplicación de sanciones conforme al artículo 161 del Código Tributario, podrán

autorizar el examen de información relativa a las operaciones bancarias de personas determinadas, comprendiéndose todas aquellas sometidas a secreto o sujetas a reserva en el caso de procesos por delitos que digan relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Todos estos procedimientos tienen una estructura similar con diferencias en los plazos de interposición y para resolver. Y en aquellas situaciones en que el procedimiento especial no se pronuncie, habrá que remitirse a lo establecido en el procedimiento general de reclamación en todo lo que no sea contrario al procedimiento especial.

Ordenanza de Aduanas

Procedimiento de Reclamo contra Sanciones

disciplinarias: Es aplicable a la cancelación de la habilitación como almacenista; y en el caso de los despachadores, apoderados o auxiliares, la suspensión en el ejercicio del cargo, la cancelación de licencia y el nombramiento o permiso, como sanciones disciplinarias.

Procedimiento de Reembolso del Agente de Aduanas:

Regulado en el artículo 199 Ordenanza de Aduanas: Cuando un agente de Aduana pague una o más multas por infracciones que no corresponde que

sean soportadas por él, puede ejercer su derecho a reembolso según el procedimiento ejecutivo contemplado en el Libro III del Código de Procedimiento Civil.

DIFERENCIAS EXISTENTES ENTRE LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LOS PROCEDIMIENTOS DE LA ORDENANZA DE ADUANAS Y CÓMO AFECTAN AL CONTRIBUYENTE.

De estudio paralelo realizado, fue posible establecer que sí existen diferencias al momento en que el contribuyente debe enfrentarse a un conflicto relacionado con impuestos internos y un conflicto respecto a impuestos externos. Estas son:¹²

	Normas Tributarias	Normas Aduaneras
1.-	RAV suspende el plazo para presentar reclamo tributario ante el TTA.	RAV no interrumpe el plazo para presentar el reclamo ante el TTA.
2.-	No existe la figura de la inadmisibilidad documentaria.	Existe la inadmisibilidad documentaria.
3.-	Los testigos no tienen límites en su declaración, es decir, la prueba testimonial sirve para acreditar la existencia de la obligación tributaria.	Los testigos están limitados en su declaración, es decir, no se puede probar por testigos la existencia de la obligación tributaria, es decir, no pueden declarar respecto al origen, clasificación y valoración.

¹² Cuadro comparativo de elaboración propia.

4.-	En contra de la sentencia de primera instancia procede el recurso de Apelación y el de casación en la forma.	Solo procede el recurso de Apelación y está expresamente prohibido, en el artículo 129 E de la OA, el recurso de casación.
5.-	En materia de vulneración de derechos, existe la protección a los derechos consagrados en el artículo 8 bis del Código Tributario, además de los contemplados en el artículo 19 numerales 21, 22 y 24 de la CPR	La Ordenanza de Aduanas no contempla un estatuto como el artículo 8 bis del Código Tributario sino que solo los establecidos en el artículo 19 numerales 21, 22 y 24 de la CPR
6.-	Respecto a los procedimientos por multas y/o sanciones. En contra de la sentencia de primera instancia procede el Recurso de Apelación sin limitación alguna.	En este caso, solo procede la Apelación si la cuantía de la denuncia infraccional es igual o superior a 100 UTM

ESTUDIO PARTICULAR DE LAS DIFERENCIAS EXISTENTES Y EL MENOSCABO PROVOCADO A LOS CONTRIBUYENTES.

1.- La interposición de la Reposición Administrativa Voluntaria y la suspensión de los plazos para reclamar ante los TTA.

El artículo 123 bis letra c) del Código Tributario establece que la presentación de la Reposición suspenderá el plazo para la interposición de la reclamación judicial contemplada en el artículo 124.

Luego, el artículo 121 de la Ordenanza de Aduanas en su letra c) señala que la presentación de la reposición no interrumpirá el plazo para la interposición de la reclamación judicial contemplada en el artículo 122.

Lo que significa una gran desventaja para la parte reclamante en un juicio de reclamación general en materia aduanera, porque el término fatal de 90 días para interponer el reclamo, se ve seriamente disminuido al usar una reposición administrativa. El tiempo que lleve la tramitación y resolución por parte del Organismo fiscalizador en sede administrativa, en los hechos descontará al plazo original, la cantidad de días utilizadas en el mencionado Recurso de Reposición, con la circunstancia no menor que el tiempo de su resolución queda entregado al solo criterio de una de las futuras y eventuales partes del juicio, pudiendo incluso, porque la ley autoriza, resolver hasta en un plazo de cincuenta días.

Limitación que como ya se señaló no afecta a los contribuyentes sujetos a la normativa del Código Tributario. Esta circunstancia afecta el principio de igualdad ante la ley. La sola circunstancia de no suspender el plazo que tiene el usuario para reclamar implica una afectación en sus derechos ya que no existe razón valedera ni

en ley general y menos en una ley especial que justifique negar el derecho a la suspensión.

2.- Inadmisibilidad documentaria, no existe en materia tributaria pero sí en materia aduanera.

El artículo 128 inciso 13 de la Ordenanza de Aduanas consagra la institución jurídica denominada “Inadmisibilidad Documentaria”, al señalar que no serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante, en ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, y que este último, no obstante disponer de ellos, no acompañe en forma íntegra, dentro del plazo de un mes, contado desde la notificación del requerimiento. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado por causas que no le hayan sido imputables.

El inciso 14 dice que el Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad.

En el Código Tributario, si bien desde los comienzos de la reforma procesal tributaria de la ley 20.322, el artículo 132 anterior inciso

11 también establecía esta limitación probatoria, es necesario resaltar que mediante ley 21.210 se derogó la misma, no existiendo en la actualidad la limitación probatoria de inadmisibilidad documentaria en el procedimiento general de reclamaciones del Código Tributario.

La mantención en la Ordenanza de la Inadmisibilidad Documentaria limita la libertad probatoria al contribuyente reclamante, al ser una sanción que le hace perder su derecho de acompañar los antecedentes en el procedimiento de reclamación aduanero que posteriormente se siga, excluyendo admitir una prueba documental.

3.-La obligación tributaria se puede probar por testigos en materia tributaria, no así en materia aduanera.

No obstante que tanto el Código Tributario como la Ordenanza de Aduanas establecen en los artículos 132 inc. 11 y art. 128 inc. 12 respectivamente, este último estatuto jurídico señala en el mencionado artículo inciso 7 *“En todo caso, no podrán probarse por testigos los elementos que sirven de base para la determinación de la obligación tributaria aduanera”*. La limitación no es menor si estamos hablando que los elementos de la obligación tributaria aduanera consisten en la valoración, clasificación y origen, lo que en la práctica limita y reduce

considerablemente las materias en las cuales el contribuyente pueda presentar testigos como medio de prueba.

En materia tributaria, más concordante con la libertad probatoria antes referida no limita los testigos en función de los elementos de la obligación tributaria, cualquiera sea la naturaleza de impuesto, atentando contra el principio de debido proceso.

4.-Procedencia del recurso de casación en la forma en materia tributaria y prohibición expresa de ejercerlo en materia aduanera.

El Recurso de Casación en la Forma es un acto jurídico procesal realizado por la parte que se siente agraviada por una resolución judicial que habría sido dictada con prescindencia de los requisitos legales o en un procedimiento viciado, al haberse omitido las formalidades esenciales que la ley establece.¹³. El fundamento de este recurso está dado por obtener el respeto de las normas legales que determinan las formas de procedimiento, tanto en lo que dice relación con la tramitación del asunto

¹³ Manual de Derecho Procesal, Fernando Orellana Torres, Tomo IV Recursos Procesales, pagina 143.

como en el pronunciamiento del fallo teniendo como objetivo invalidar una sentencia en los casos expresamente señalados en la ley.

Ahora bien, en el Procedimiento General de Reclamación Tributario, de acuerdo a lo establecido en el artículo 140 inc. primero del Código Tributario, contra la sentencia que falle un reclamo podrán interponerse los recursos de apelación y casación en la forma, dentro del plazo de quince días contados desde la fecha de su notificación. En caso que se deduzcan ambos recursos, estos se interpondrán conjuntamente y en un mismo escrito.

Pero, en la Ordenanza de Aduanas existen dos normas que señalan expresamente que el recurso de casación en la forma no procede. El artículo 129 D señala que contra la sentencia que falle un reclamo solo podrá interponerse el recurso de apelación; y el artículo 129 E establece que en contra de la sentencia de primera instancia no procederá el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio y que los vicios en que se hubiere incurrido deberán ser corregidos por la Corte de Apelaciones que corresponda.

Ante esta situación, nuevamente nos encontramos ante una vulneración al principio del debido proceso y la igualdad ante la ley toda vez que aquel contribuyente que se siente agraviado por una sentencia en un procedimiento judicial aduanero no tiene derecho a hacer valer los vicios que él estime se han cometido sino que queda al arbitrio de la Corte de Apelaciones respectiva, los que deberá corregir. Dicho medio de impugnación tiene una gran relevancia porque no es inusual encontrar fallos de primer grado que hayan omitido o vulnerado normas adjetivas durante la tramitación del juicio y/o en la sentencia definitiva misma.

5.- Derechos de los contribuyentes consagrados en el Código Tributario y no así en la Ordenanza de Aduanas.¹⁴

Tanto la Ordenanza de Aduanas como el Código Tributario hacen referencia a la Constitución Política de República al momento de resguardar, por medio del procedimiento de reclamo por vulneración de derechos, las garantías consagradas en el capítulo III, artículo 19, números 21, 22 y 24; pero, a diferencia del Código Tributario, la Ordenanza de Aduanas **no** contempla un estatuto especial de garantías o derechos de los

¹⁴ Cuadro comparativo de elaboración propia.

contribuyentes como sí se encuentra consagrado en el artículo 8 bis del Código Tributario.

Es decir, ambos cuerpos legales garantizan el derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen¹⁵; La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica¹⁶; el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales.¹⁷

Derechos Protegidos por el Procedimiento Tributario	Derechos Protegidos por el Procedimiento Aduanero
Art. 8 bis CT 2º El ser atendido en forma cortés, diligente y oportuna, con el debido respeto y consideración.	La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.
Art. 8 CT 3º. Obtener en forma completa y oportuna las devoluciones a que tenga derecho conforme a las leyes tributarias, debidamente actualizadas.	La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.

¹⁵ Art. 19 N° 21 CPR.

¹⁶ Art. 19 N° 22 CPR.

¹⁷ Art. 19 N°24 CPR.

<p>Art. 8 bis CT</p> <p>4°. Que las actuaciones del Servicio, constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización:</p> <p>a) Indiquen con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda. En efecto, toda actuación del Servicio deberá ser fundada, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no. Adicionalmente, deberán indicar de manera expresa el plazo dentro del cual debe ser concluida, en cuyo caso se aplicarán las reglas legales cuando existieran, y en ausencia de un plazo dispuesto por la ley, el Director mediante resolución dispondrá los plazos dentro de los cuales las actuaciones deberán ser finalizadas.</p> <p>b) Se entregue información clara, sobre el alcance y contenido de la actuación.</p> <p>c) Se informe la naturaleza y materia a revisar y el plazo para interponer alegaciones o recursos. Todo contribuyente tendrá derecho a que se certifique, previa solicitud, el plazo de prescripción que resulte aplicable.</p> <p>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.</p> <p>e) Se admita la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebrados en Chile o en el extranjero con los antecedentes que correspondan a la</p>	<p>La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.</p>

<p>naturaleza jurídica de los mismos y al lugar donde fueron otorgados, sin que pueda solicitarse la acreditación de actos o contratos exigiendo formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley. Sin perjuicio de lo anterior el Servicio, en los casos que así lo determine, podrá exigir que los documentos se acompañen traducidos al español o apostillados.</p> <p>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.</p>	
<p>Art. 8 bis CT</p> <p>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</p>	<p>La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.</p>

<p>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.</p>	
<p>Art. 8 bis CT</p> <p>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.</p>	<p>La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.</p>
<p>Art. 8 bis CT</p> <p>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.</p>	<p>La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.</p>
<p>Art. 8 bis CT</p> <p>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</p>	<p>La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.</p>

<p>toda prueba o antecedentes que se le presenten.</p>	
<p>Art. 8 bis CT</p> <p>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.</p>	<p>La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.</p>
<p>Art. 8 bis CT</p> <p>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.</p>	<p>La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.</p>
<p>Art. 8 bis CT</p> <p>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.</p>	<p>La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.</p>
<p>Art. 8 bis CT</p> <p>12°. Plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre</p>	<p>La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.</p>

<p>las actuaciones del Servicio en que tenga interés o que le afecten.</p>	
<p>Art. 8 bis CT</p> <p>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.</p>	<p>La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.</p>
<p>Art. 8 bis CT</p> <p>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.</p>	<p>La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.</p>
<p>Art. 8 bis CT</p> <p>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</p>	<p>La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.</p>

de otra índole o realizar cualquier clase de actuaciones ante el Servicio.	
Art . 8 bis CT 16°. El ser informado de toda clase de anotaciones que le practique el Servicio.	La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.
Art. 8 bis CT 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.	La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.
Art. 8 bis CT 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.	La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.
Art. 8 bis CT 19°. Que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe.	La Ordenanza de Aduanas NO establece este derecho para el contribuyente ni otro que se le parezca.

En este punto, más que simples diferencias, hay materias sobre las cuales los contribuyentes no tienen derechos.

Con otras palabras, podemos decir que sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución Política de la República y las leyes; la Ordenanza de Aduanas no contempla los Derechos de los Contribuyentes, como sí lo hace el Código Tributario en su artículo 8 bis.

Lo que significa que en materia aduanera el contribuyente o usuario no tiene derecho a ser informado sobre el ejercicio de sus derechos, el que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y a obtener información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en que tenga la calidad de interesado.

Tampoco tiene derecho a ser atendido en forma cortés, diligente y oportuna, con el debido respeto y consideración, ni a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones a que tenga derecho conforme a las leyes tributarias, debidamente actualizadas.

Tampoco tiene derecho a que las actuaciones del Servicio fiscalizador, constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización.

Tampoco el contribuyente sujeto a la Ordenanza de Aduanas, tiene derecho a 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, en los términos del N°5 del artículo 8 bis del Código Tributario.

Tampoco tiene derecho a ser informado acerca de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado, ni 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, ni tampoco 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.

Tampoco 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, ni 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.

No tiene derecho además a 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, ni tampoco plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones del Servicio en que tenga interés o que le afecten, ni tampoco 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.

Siguiendo la suma de derechos negados, el contribuyente aduanero no tiene derecho a que las actuaciones del Servicio no afecten el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas, salvo en los casos previstos por la ley, ni tampoco 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, ni tampoco el ser informado de toda clase de anotaciones que le practique el Servicio, ni tampoco 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, ni tampoco que para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, se respeten los plazos de prescripción o caducidad tributaria establecidos en la ley, y finalmente que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe.

De la forma expuesta se advierte la gravedad de esta diferencia para un tipo de contribuyentes, en los diversos y trascendentes derechos que le son negados, en una especie de contribuyentes de segunda categoría, o si se quiere primacía a la fiscalización de la Dirección de Aduanas sin los frenos que los contribuyentes del Código Tributario.

Con ello se atenta el derecho a la igualdad ante la ley como el derecho de defensa del usuario sujeto a la Dirección de Aduanas.

6.- Procedencia de recurso de apelación condicionado a la cuantía de la denuncia infraccional.

De acuerdo a lo que establece el artículo 186 bis inc. segundo de la Ordenanza de Aduanas, en el procedimiento de reclamo por aplicación de sanciones por infracciones regulado en el artículo 186 de la OA, se establece que en contra de la sentencia definitiva del Tribunal Tributario y

Aduanero solo procederá el recurso de apelación, en el solo efecto devolutivo y solo puede interponerse contra sentencias definitivas referidas a denuncias infraccionales cuya cuantía sea igual o superior a 100 Unidades Tributarias Mensuales. En cambio, en materia tributaria, en contra de sentencias tanto en procedimiento general de aplicación de sanciones como el especial de ciertas multas, procede siempre el recurso de apelación, sin estar condicionado al monto de la cuantía de la infracción.

El usuario o contribuyente solo en la situación de un procedimiento sancionatorio reglamentado en la OA, específicamente en el artículo 186 es perjudicado cuando se dicta una resolución que lo condene al pago de una multa por un monto inferior a las 100 UTM y, en consecuencia y en forma inexplicable no tiene derecho a que un tribunal de alzada enmiende con arreglo a derecho la resolución dictada por el Tribunal Inferior. En los hechos además, se establece un principio de discriminación entre contribuyentes sancionados con multas superiores o iguales a 100 UTM y el resto de contribuyentes que el legislador encuentra en forma indirecta de menor valía ya que no les concede el Recurso de Apelación ante la Corte de Apelaciones respectiva, en otras palabras no les concede el derecho a la segunda instancia para conocer los hechos y el derecho, sino

que los obliga a probar una supuesta falta o abuso del juez tributario que falla la reclamación correspondiente, puesta en la resolución, conforme las normas de los artículos 545, 548, 549, 550 y 551 del Código Orgánico de Tribunales, es decir, a través de un Recurso de Queja, y sin volver a revisar los hechos como en una nueva instancia, prueba que el magistrado respectivo cometió una falta o abuso.

JURISPRUDENCIA

De todo lo analizado durante el desarrollo de este trabajo, lo único que existe respecto a esta materia y que hace referencia a estas diferencias existentes entre los procedimientos tributarios y los aduaneros y que, de alguna manera buscan subsanarlas, corresponden a sentencias dictadas por los Tribunales Tributarios y Aduaneros de Arica y Parinacota y el de Tarapacá.

El Tribunal Tributario y Aduanero de Arica y Parinacota, en la causa RUC 21-9-0000435-K, RIT GR-01-00015-2021 caratulados Cementos Yura con Servicio Nacional de Aduanas¹⁸ relativo a diferencias de precios respecto a mercancías idénticas, en su considerando noveno analiza y resuelve el incidente de Inadmisibilidad documentaria planteada por el SNA. Trámite que fue derogado en los procedimientos tributarios que se mantuvo vigente en los procedimientos aduaneros sin justificación alguna.

El Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá en las causas por Reclamación por Vulneración de Derechos, RUC 21-9-0000128-8, RIT

¹⁸ Anexo 1°

VD-02-00005-2021, caratulados Diaz Vidal Carlos con Servicio Nacional de Aduanas¹⁹ y RUC 22-9-0000220-3, RIT VD-02-00007-2022, caratulados Pelagio Angelina con Servicio Nacional de Aduanas²⁰, se pronuncia respecto a los derechos de los contribuyentes consagrados en el artículo 8 bis del Código Tributario, introducido por la Ley 21.2010 y que no modificó en le mismo sentido la Ordenanza de Aduanas.

¹⁹ Anexo 2°

²⁰ Anexo 3°

CONCLUSIONES

Del estudio pormenorizado de las normas contenidas en el Código Tributario como de la Ordenanza de Aduanas podemos concluir que sí existen diferencias en algunas normas jurídicas entre ambos estatutos como la existente respecto a la Reposición administrativa tributaria en que suspende el plazo para presentar reclamo tributario ante el TTA y la Reposición administrativa que no interrumpe el plazo para presentar el reclamo ante el TTA.

En la reclamación tributaria no existe la figura de la inadmisibilidad documentaria que sí está presente en la reclamación Aduanera.

En cuanto a la prueba testimonial, en el procedimiento tributario los testigos no tienen límites en su declaración, es decir, la prueba testimonial sirve para acreditar la existencia de la obligación tributaria, sin embargo, en el procedimiento aduanero los testigos están limitados en su declaración, es decir, no se puede probar por testigos la existencia de la obligación tributaria, es decir, no pueden declarar respecto al origen, clasificación y valoración.

Luego, en el procedimiento tributario, en contra de la sentencia de primera instancia procede el recurso de Apelación y el de casación en la forma pero en el procedimiento aduanero solo procede el recurso de Apelación y está expresamente prohibido, en el artículo 129 E de la OA, el recurso de casación.

La diferencia más relevante encontrada en este estudio, está dada en materia de vulneración de derechos porque en materia tributaria existe la protección a los derechos consagrados en el artículo 8 bis del Código Tributario, además de los contemplados en el artículo 19 numerales 21, 22 y 24 de la CPR, pero la Ordenanza de Aduanas no contempla un estatuto como el artículo 8 bis del Código Tributario, sino que solo protege los derechos establecidos en el artículo 19 numerales 21, 22 y 24 de la CPR. Es tal la importancia de esta diferencia que los derechos consagrados en el artículo 8 bis del Código tributario, no solo pueden ampararse a través del Reclamo por Vulneración de Derechos estudiado sino que también se puede reestablecer su imperio a través de un recurso de resguardo presentado en sede administrativa ya sea ante el Director Regional o el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos y si este recurso de resguardo no logra

reestablecer el imperio del derecho, aun el contribuyente puede ejercer su acción ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

Respecto a los procedimientos por multas y/o sanciones, en los procedimientos tributarios, en contra de la sentencia de primera instancia procede el Recurso de Apelación sin limitación alguna, pero, injustificadamente en materia aduanera, en estos casos, solo procede la Apelación si la cuantía de la denuncia infraccional es igual o superior a 100 UTM.

Todas estas diferencias producen un claro menoscabo al contribuyente. De una u otra forma se vulneran garantías procesales básicas como la igualdad ante la ley y el debido proceso, sin tener una justificación lógica o coherente para su existencia.

Las diferencias encontradas durante a presente investigación no pueden dejar indiferentes al legislador y al mundo de aulas, tal como si no afectasen serios derechos de contribuyentes, siendo un imperativo jurídico y ético dictar una ley que de una vez por todas rompa o derogue tales diferencias que carecen de total fundamento y recoja la buena

orientación de las normas de jerarquía superior que establece la igualdad ante la ley y la garantía del debido proceso.

Todavía más, el mundo jurídico y legislativo debe prestar más atención a los principios y garantías constitucionales cuando a futuro, lo que es común, dado el hecho que tanto la Ordenanza de Aduanas como el Código Tributario tienen una relación muy estrecha con la política económica, se vuelva a legislar incorporando nuevos artículos o incisos, o modificando los existentes, pensando de inmediato si la legislación establece diferencias que deterioran el principio de igualdad ante la ley ante contribuyentes que deben soportar compulsivamente el pago de impuestos en favor de erario nacional, independiente del hecho que el Tributo se le pueda calificar como interno o externo.

Es por esto, que la única solución posible en la práctica para que se subsane esta vulneración al debido proceso y a los derechos procesales fundamentales de los contribuyentes, es una modificación legal que establezca las mismas reglas procedimentales en los procedimientos tributarios como en los procedimientos aduaneros tal como era en un

comienzo cuando comenzaron su funcionamiento los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Como lo planteó en su propuesta el Instituto chileno de Derecho Aduanero, lo principal sería modernizar la Ordenanza de Aduanas o crear una nueva y uniformar los procedimientos tanto administrativos como judiciales seguidos por y en contra del Servicio de Impuestos Internos y el Servicio Nacional de Aduanas.

BIBLIOGRAFÍA

- Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española.
Vigésima primera edición.
- Vocabulario Jurídico, Redactado por profesores de derecho y jurisconsultos franceses bajo la dirección de Henri Capitant, miembro del Instituto, profesor de la Facultad de Derecho de París, 1986.
- Diccionario Hispanoamericano de Derecho.
- Diccionario Jurídico Chileno y de Ciencias Afines. E. Enrique Diémer Johansen – Olga Cerda Valdés de Diémer. Vol. I ed. 2006.
- Principios de Derecho Tributario, Pedro Massone Parodi. Página 95.
- Manual de Derecho Procesal, Fernando Orellana Torres, Tomo IV Recursos Procesales, pagina 143.
- Constitución Política de la República.
- Código Tributario.
- Ordenanza de Aduanas.
- Página Web de la Biblioteca del Congreso Nacional:

<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=286151>

<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4393/>

<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/6845/>

<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/>

<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1142667&idVersion=2020-0>

[2-24](#)

<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/7727/>

- Propuestas del Instituto Chileno de Derecho Aduanero (ICDA) a la Reforma Tributaria en Proceso de Diálogos Sociales Del Ministerio de Hacienda del Gobierno de Chile.