



UNIVERSIDAD DE CHILE
Facultad de Derecho
Escuela de Graduados

EL RECLAMO DE VULNERACIÓN DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE, ¿EL NUEVO RECURSO DE PROTECCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA?

**Actividad Formativa Equivalente a Tesis para Optar al Grado de
Magíster en Derecho Tributario**

AUTORA: AMORY HEINE ACEVEDO
PROFESOR GUÍA: EDUARDO MORALES ROBLES

Santiago, 2011

Índice

Capítulo I. Introducción.	Página 3.
Capítulo II. El Reclamo de Vulneración de Derechos del Contribuyente, Ley N° 20.420 de 2010.	Página 9.
Capítulo III. El Recurso de Protección y su incidencia en Materia Tributaria.	Página 43.
Capítulo IV. Conclusiones.	Página 67.
Bibliografía.	Página 71.

Capítulo I. Introducción

El Estado chileno juega un papel crucial en la satisfacción de las necesidades fundamentales de la comunidad nacional. Ello es así en materia de libertad, igualdad y demás derechos fundamentales del hombre, así como en el fomento de las actividades productivas, la distribución del ingreso, la estabilidad macroeconómica y la representación internacional, entre otros.

El Estado debe atender a estas necesidades colectivas porque existe un interés público en su satisfacción, ya sea el de la propia conservación del mismo o porque el individuo no puede atenderlas adecuadamente con sus propios medios. Por ende, el Estado debe manejar bien el gasto público y, a través de sus políticas públicas, determinar sus prioridades estratégicas y las áreas en dónde se deben invertir los recursos comunes. Ellas son la salud, educación, justicia, seguridad social, defensa y seguridad nacional, infraestructura y manejo energético.

Para financiar sus gastos, los que se orientan a satisfacer las necesidades antes indicadas, el Estado puede utilizar los ingresos corrientes de la Nación u obtener recursos a través del endeudamiento. Los tributos son y han sido el ingreso principal del Estado para el financiamiento de los gastos públicos. En el sentido amplio, los tributos incluyen a los impuestos, las tasas y las contribuciones.

Para ejercer su potestad tributaria, y obligar al contribuyente a pagar tributos, el Estado chileno debe cumplir con los parámetros constitucionales y legislativos que rigen la materia. Para algunos autores nacionales las limitaciones jurídicas son entendidas como limitaciones internas de la potestad tributaria, y se identifican con los derechos constitucionales del contribuyente. La potestad tributaria sería una exteriorización de la soberanía, y como expresión de ésta reconocería sus mismos límites, establecidos en nuestra Carta Fundamental en su artículo 5º inciso 2º, el respeto a los derechos

esenciales que emanan de la naturaleza humana y que tienen naturaleza anterior y superior al Estado.¹

Mayoritariamente, la doctrina está conteste en que los principios tributarios constitucionales serían: la legalidad, la igualdad, la no afectación de los tributos, la proporcionalidad o no confiscatoriedad y la no discriminación arbitraria en el trato que debe dar el Estado en materia económica y que éstos son los principios rectores del derecho tributario en Chile.

No obstante lo anterior, el derecho a ser juzgado a través de un debido procedimiento, mediante un proceso racional y justo, es decir, el principio de legalidad del juzgamiento, consagrado en los incisos 4° y 5° del numeral 3° del artículo 19 de la Constitución Política de la República (en adelante también “Constitución”, “Carta Fundamental” o “CPR”), también debiese ser considerado como parte de los principios rectores del derecho tributario en nuestro país.

Lo anterior ha sido incluso reconocido por tratados internacionales. Es así como el número 1 del artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos² establece:

“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por el juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la substanciación 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.”

Ello coincide con la dictación y publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 20.322, el pasado 27 de enero de 2009, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria chilena. Las atribuciones jurisdiccionales del Director Regional del SII han sido un fenómeno además de curioso, intensamente criticado por la doctrina:

¹ Masbernat Muñoz, Patricio, “Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al enfoque de la Doctrina Nacional”, *Ius et Praxis*, vol.8, no.2, 2002, páginas 299-357.

² Convención Americana sobre Derechos Humanos, denominada “Pacto San José de Costa Rica” suscrito y ratificado por Chile, publicado en el Diario Oficial el 5 de enero de 1991.

“Con razón se afirmó que mientras esa potestad subsistiere, Chile tendría la justicia tributaria más retrasada del concierto latinoamericano, en lo que se refiere a la protección de los derechos de los contribuyentes.”³

El contar con una perfeccionada justicia tributaria da *per se* garantías a los contribuyentes. Y dichas garantías no solo en el sentido de otorgarles una “justicia tributaria más justa”, sino que de darle mayor certeza al contribuyente en especial a nivel de interpretación de las normas tributarias.

Al igual que don Pablo Rodríguez Grez, somos de la opinión que el juez es quien mayor importancia tiene en el proceso interpretativo. El juez interviene tanto en la fase formal como en la parte sustancial.

“Respecto de la primera – formal- sus atribuciones están regladas y debe respetar las normas contenidas en el Párrafo IV del Título Preliminar del Código Civil, salvo tratándose de la interpretación de las leyes reguladoras de la prueba cuando el legislador lo faculta para apreciar la prueba en conciencia. Estimamos nosotros que en este único caso y respecto de estas únicas disposiciones, puede el juez usar de todos los criterios, elementos y recursos que juzgue necesarios y adecuados para determinar el verdadero sentido o significado de la norma jurídica.”⁴

“La segunda fase, esto es, la fase sustancial, no está regulada sistemáticamente en la ley. Hay... algunas normas diseminadas, pero no hay disposiciones claras, precisas y completas a las que debe el intérprete someterse. Aquí queda el juez en una situación de mayor libertad para elaborar la regla particular y desprenderla de la norma general y abstracta.”⁵

Una nueva justicia tributaria enriquecerá la labor hermenéutica de la ley tributaria y no se verá reducida únicamente a aquella interpretación tradicional efectuada hasta la fecha por el propio Servicio de Impuestos Internos (en adelante también el “SII”)

³ Evans Espiñeira, Eugenio, *Los Tributos en la Constitución*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, segunda edición, 2010, página 50.

⁴ Rodríguez, Pablo, *Teoría de la Interpretación Jurídica*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2004 página 64.

⁵ *Ibid*, página 65.

haciendo uso de su facultad interpretativa⁶, a través de su jurisprudencia administrativa.

En esto cabe citar lo señalado por don Jorge Streeter:

“Ha llegado a ser usual, al enfocar problemas en que se debaten conceptos y definiciones, recurrir al Diccionario de la Lengua para apreciar en qué medida el significado de las palabras del idioma arroja luz sobre la definición corrientemente aceptada. Sin negar la utilidad que puede prestar esta operación, cabe señalar que ella en ningún caso constituye un método científico, y la mejor prueba de ello nos la da muy a menudo el propio Diccionario.”⁷

De esta manera, e invocando que las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, el SII ha recurrido constantemente a la definición dada por el Diccionario de la Real Academia Española para definir el sentido a un sinnúmero de términos. Respecto de la ley tributaria, el problema de cómo enfrentar la interpretación de la misma se ha ahondado con relación a la norma jurídica general, en razón de dos causas fundamentales:

-por la consideración de que la norma tributaria es de naturaleza especial o excepcional, en cuanto la obligación que de ella deriva para el particular revestiría características especiales por las causas que la determinan y por las consecuencias que de su aplicación derivan, lo que implicaría criterios o métodos especiales de interpretación, acordes con esa naturaleza también especial; y

-otra causa resulta de la existencia de métodos generales y métodos particulares de interpretación de la ley, cuya superioridad o preeminencia entre unos y otros es materia de discusión. Algunas veces se señala que la ley tributaria no justifica ni requiere métodos particulares siendo aplicables aquellos estudiados por la ciencia jurídica en general que ha elaborado las normas de interpretación abarcando todo el campo del derecho. En otras se afirma que deben aplicarse los métodos particulares a

⁶ Artículo 6 letras A N° 1 y B N° 1 del Código Tributario establecen la facultad de interpretación del SII de las normas tributarias.

⁷ Streeter, Jorge, “La Interpretación de la Ley Tributaria”, *Revista de Derecho Económico*, Año VI, N°s 21 y 22, Octubre de 1967 a Marzo de 1968, Santiago de Chile, página 7.

esta rama del derecho, que considera no ya la norma por su carácter formal, sino a través de su contenido sustancial, teniendo en cuenta la naturaleza particular de las relaciones reguladas.⁸

La facultad legal para interpretar que les concede la ley a los Directores del SII, ha traído como consecuencia que la normativa tributaria en gran parte se encuentra contenida en circulares, resoluciones, instrucciones y oficios particulares que se han dictado por el propio organismo fiscalizador. Ello ha creado un área compleja y confusa, de difícil manejo y poco conocimiento de la misma por parte de los contribuyentes, dejándolos en una situación desmejorada frente al propio SII. Junto con la nueva justicia tributaria, la dictación de la Ley N° 20.420, que establece la creación de un reclamo por violación de derechos del contribuyente, apunta a establecer y especificar los derechos que tienen los contribuyentes en esta materia y a darle herramientas efectivas y concretas para poder hacer valer dichos derechos.

Hasta la dictación de la Ley N° 20.420 que creó el Reclamo por violación de derechos del contribuyente, la protección de los derechos individuales de los contribuyentes se encontraba al alero del Recurso de Protección del artículo 20 de la Constitución. Luego, el contribuyente que se sentía agraviado por algún acto del SII (como por ejemplo en la negativa a un contribuyente de eliminar una deuda tributaria declarada prescrita por sentencia judicial, evitando así el poder solicitar devolución alguna de montos adeudados por el Fisco⁹) solo tenía como defensa recurrir al uso del Recurso de Protección, el cual iba a ser acogido por las Cortes de Apelaciones respectivas

⁸ García Belsunce, Horacio, *La Interpretación de la Ley Tributaria*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1959, página 9.

⁹ Recurso de Protección, Causa Rol 8832-2009, Corte Suprema. Se estableció que declarar la prescripción de las acciones de cobro de impuestos, pero no su pretensión en el sentido de ordenar, además, que éstos se eliminen de la cartola única tributaria del contribuyente y que el Director Regional de la Tesorería se negare a descargar o eliminar una deuda tributaria no puede ser considerado ilegal ni arbitrario, como tampoco atentatorio de garantías constitucionales. En efecto, el recurrente sostiene que se le impide ejercer el derecho a pedir la devolución de sumas de dinero que eventualmente le correspondan, de permanecer el Fisco siempre con un crédito vigente en su contra, que podría utilizarlo administrativamente cuando quiera, lo que atentaría contra el derecho de propiedad que le asiste sobre sus bienes y derechos patrimoniales presentes y futuros.

únicamente si se estaba ante un acto ilegal o arbitrario y comprometiese en forma indubitada alguna garantía constitucional. Cabe señalar que al tener que siempre estar presente el concepto de ilegalidad o de arbitrariedad hace inútil el Recurso de Protección ya que no todo acto legal es necesariamente constitucional. Un acto emanado de una autoridad podría ser legal pero inconstitucional porque el texto de respaldo del acto excede el marco fundamental.¹⁰

Junto con lo mencionado, y con la dictación y publicación en el Diario Oficial de las Leyes N° 20.322 y 20.420 que fortalecen y perfeccionan la jurisdicción tributaria, consideramos que el contar con un texto que sistematice y que haga un análisis comparativo entre este nuevo Reclamo por violación de derechos del contribuyente y el Recurso de Protección será de gran utilidad tanto para estudiantes de derecho como a profesionales dedicados al derecho tributario.

¹⁰ Álamos Vera, Dagomar Eduardo, *Los Derechos del Contribuyente Chileno Procedimiento de Reclamo, Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010*, Thomson Reuters Puntotex, Santiago de Chile, 2010, página 15.

Capítulo II. El Reclamo de Vulneración de Derechos del Contribuyente, Ley N° 20.420 de 2010

2.1 Derechos del Contribuyente

El 19 de febrero de 2010 se publicó en el Diario Oficial la Ley 20.420 que modifica el Código Tributario para Explicitar Derechos de los Contribuyentes. En el número 1 de su artículo único agregó un nuevo artículo 8° bis, al texto del Código Tributario (en adelante “CT”), en el cual se enumera el decálogo que contiene los derechos de los contribuyentes.

No obstante que los derechos de los contribuyentes se incorporan específicamente al ámbito tributario en el artículo 8 bis del CT, dichos derechos ya estaban contenidos de manera explícita en nuestro ordenamiento jurídico, puesto que se encontraban disgregados en distintas normas tales como la Constitución, el CT y en las Leyes N° 19.880, N° 18.834, N° 18.575, N° 19.285. Sin embargo, la falta de sistematización y tratamiento orgánico conspiraba contra su adecuado conocimiento y ejercicio por parte de los contribuyentes, creando situaciones de incertidumbre para los mismos en esta materia.

Es por lo anterior, que la Ley 20.420 añadió el siguiente párrafo 4° al Código Tributario:

“Párrafo 4. ° Derechos de los Contribuyentes

Artículo 8° bis.- Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes:

1° Derecho a ser atendido cortésmente, con el debido respeto y consideración; a ser informado y asistido por el Servicio sobre el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones.

2° Derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas.

3° Derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la naturaleza y materia a revisar, y conocer en cualquier momento, por un medio expedito, su situación tributaria y el estado de tramitación del procedimiento.

4° Derecho a ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado.

5° Derecho a obtener copias, a su costa, o certificación de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.

6° Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados.

7° Derecho a que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por este Código.

8° Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.

9° Derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.

10° Derecho a plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones de la Administración en que tenga interés o que le afecten.

Los reclamos en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos de este artículo serán conocidos por el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero de este Código.

En toda dependencia del Servicio de Impuestos Internos deberá exhibirse, en un lugar destacado y claramente visible al público, un cartel en el cual se consignen los derechos de los contribuyentes expresados en la enumeración contenida en el inciso primero.”

2.2 Origen del artículo 8 bis del CT: Derechos del Contribuyente

La Ley 20.420 tuvo su origen en la moción presentada por el Senador Baldo Prokurica Prokurica, el 14 de abril del año 2005, indicando que:

“los derechos fundamentales garantizados por la Constitución deben reflejarse necesariamente en el campo tributario. Aunque la Carta Fundamental no contenga, de manera explícita, una enunciación o catálogo de lo que podría llamarse “derechos de los contribuyentes”, ello no significa que éstos no existan, pues son expresión de los derechos de todas las personas, por lo que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado. Por lo mismo, su ejercicio puede ser garantizado por el legislador, como complemento y desarrollo de las normas constitucionales, enunciándolos sistemáticamente a través de una ley especial, como está ocurriendo en diversos países de Europa y América.”

Desde el punto de vista de su objetivo, en el texto de la historia de la Ley 20.420 se establece que su finalidad fue la de “Confirmar legalmente los derechos de los contribuyentes como complemento y desarrollo de las normas constitucionales.”

Se debe considerar que el proyecto mencionado es anterior a la publicación de la Ley 20.322 que crea los nuevos tribunales tributarios y aduaneros. Por lo mismo, el contexto del mismo es diferente al que existe actualmente. Lo anterior es posible inferir, ya que en dicho proyecto se estableció en varias oportunidades la siguiente línea de argumentación:

“...diariamente los ciudadanos deben acudir, para el normal desarrollo de su actividad profesional, económica o productiva, ante un servicio del cual deben obtener diversas autorizaciones, sin contar con garantías expresas que puedan hacer valer frente a un organismo que carece de contrapeso, pues se trata de una entidad que actúa como juez y parte.”

De igual manera, el Senador señor Prokurica estableció en su moción:

“...que los derechos fundamentales garantizados por nuestra Constitución deben reflejarse necesariamente en el campo tributario, aun cuando la Carta Fundamental no contenga de manera explícita una enunciación de los que podría llamarse “derechos del contribuyente”, pues éstos son expresión de los derechos de todas las personas, por lo que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado.”

La moción legal del Senador señor Prokurica, incluso logró que en el año 2006 el Director Nacional del SII, don Ricardo Escobar Calderón, dictara la Circular N° 41/06

(en adelante “Circular 41”) denominada: “Derechos de los Contribuyentes en sus relaciones y procedimientos ante el SII.”

Es importante tener presente que el Director Nacional del SII está legalmente facultado para interpretar administrativamente las leyes tributarias¹¹. Cabe señalar que las Circulares son instrucciones o interpretaciones que son obligatorias solamente para los funcionarios del SII, pero no para los contribuyentes ni para los Tribunales de Justicia que deban resolver los conflictos suscitados en materias tributarias.

Por lo mismo, el que los derechos de los contribuyentes estuviesen consagrados a través de una instrucción administrativa no tendría ningún efecto legal práctico, ya que los Tribunales de Justicia no los invocarían ni tomarían en consideración en sus fallos y los contribuyentes no tendrían un mecanismo legal efectivo para exigir su debido respeto y cumplimiento.

No obstante lo anterior, respecto de los contribuyentes, éstos se encuentran protegidos cuando se acogen de buena fe a una determinada interpretación del SII. La ley señala:

“No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular.

El Servicio mantendrá a disposición de los interesados, en su sitio de Internet, las circulares o resoluciones destinadas a ser conocidas por los contribuyentes en general y los oficios de la Dirección que den respuesta a las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Esta publicación comprenderá, a lo menos, las circulares, resoluciones y oficios emitidos en los últimos tres años.¹²

En caso que las circulares, dictámenes y demás documentos mencionados en el inciso 1º sean modificados, se presume de derecho que el

¹¹ Artículo 6, letra A), N° 1 del Código Tributario.

¹² Cabe tener presente que la Ley 20.420 fue la norma que modificó e incluyó este nuevo inciso segundo al artículo 26 del Código Tributario.

contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que hayan sido publicadas de acuerdo con el artículo 15.”¹³

Conforme a lo señalado, si bien las circulares no son obligatorias para los contribuyentes, éstos últimos pueden beneficiarse de ellas si ajustan su conducta a dichas instrucciones.

De esta manera, la existencia de un instructivo para los funcionarios del SII sobre los derechos de los contribuyentes ya fue un avance, lo que da a entender que antes de aquél los derechos no siempre se reconocían.

La Circular 41 estableció que las políticas generales del SII estaban orientadas a facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes y que, por ello, debían ayudarlos a obtener acceso eficaz a la legislación vigente y otorgarles la asistencia necesaria para poder comparecer informados frente a dicho organismo.

La Circular 41 estableció que:

“... la eficacia de un procedimiento administrativo tributario supone que tanto los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos como los contribuyentes, se desenvuelvan irrestrictamente dentro del marco jurídico general previsto por el legislador. Este marco legal se encuentra establecido en la Ley 19.880 sobre Bases de los procedimientos administrativos que rigen los Actos de la Administración Pública, en la Ley 18.834 sobre Estatuto Administrativo, la Ley 18.575 Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado y por cierto en el DL 830 sobre Código Tributario. Estas leyes, por la vía de establecer derechos a los contribuyentes, permiten asegurar la correcta administración, fiscalización y legalidad en el cumplimiento de toda obligación tributaria.

II.- Derechos de los Contribuyentes

Dado lo expresado en el párrafo anterior, esta Dirección Nacional considera conveniente sistematizar en la presente Circular, aquellos derechos esenciales que tienen los contribuyentes en sus relaciones y procedimientos ante el Servicio de Impuestos Internos. Estos derechos son relevantes en la aplicación del concepto “calidad de servicio”, pilar fundamental de la estrategia operativa de la institución.

- 1) Ser tratado en forma atenta y comedida, con el debido respeto por el personal al servicio de la Administración Tributaria. (Artículo 17 letra e) Ley 19.880; Artículo 61 letra c) Ley 18.834).

¹³ Artículo 26 del Código Tributario.

- 2) Ser informado al inicio de todo acto de fiscalización sobre la naturaleza y materia a revisar y conocer en cualquier momento, el estado de tramitación de los procedimientos. (Artículo 17 letra a) Ley 19.880; Artículo 13 inciso 2° de la ley 18.575).
- 3) Que se le facilite el ejercicio de sus derechos, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y obtener la información sobre los requisitos que el ordenamiento jurídico imponga a las actuaciones o solicitudes del contribuyente. Artículo 17 e) y h) de la Ley 19.880).
- 4) Ser informado sobre las autoridades de la Administración Tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en los que tenga la condición de interesado. (Artículo 17 letra b) Ley 19.880).
- 5) Obtener copias, a su costa, o certificación de las actuaciones o documentos en los términos previstos en la ley. Solicitar y obtener la devolución de los documentos originales aportados una vez finalizado el procedimiento y en tanto ello no se encuentre en oposición con alguna norma legal. (Artículo 17 letra d) Ley 19.880; Artículo 14 inciso final de la Ley 18.575).
- 6) Eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento, requerimiento o que conste el hecho de encontrarse ya acompañados. (Artículo 17 letra c) Ley 19.880).
- 7) Que sus declaraciones impositivas tengan un carácter reservado y sólo puedan ser utilizadas para la efectiva aplicación de los tributos cuya fiscalización tenga encomendada el Servicio de Impuestos Internos, sin que puedan ser cedidas o comunicadas a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes. (Artículo 8 de la Constitución Política de la República, en relación con el artículo 35 del Código Tributario).
- 8) Que las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos, se lleven a cabo dentro de períodos razonables, sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias para el contribuyente. (Artículo 17 letra e) Ley 19.880. Artículo 8 de la Ley 18.575).
- 9) Formular alegaciones y presentar antecedentes mientras se encuentren vigentes los plazos legales para ello y que tales antecedentes sean debidamente analizados y valorados por funcionario competente. (Artículo 17 letra f) Ley 19.880).
- 10) Plantear sugerencias y quejas en forma respetuosa y conveniente. (Artículo 19 N° 14 de la Constitución Política de la República; Artículo 11 Ley 18.575.)”

Si revisamos y comparamos los derechos que el SII reconoció administrativamente a los contribuyentes a través de la Circular 41, son los mismos que luego incorporó la Ley 20.420 a través del artículo 8 bis del CT.

Dicha Circular fue la antesala para el otorgamiento de los derechos a los contribuyentes y de la creación de un reclamo tributario a través de los cuales los contribuyentes podían exigir legalmente que respetaran y cumplieran. Hoy la Circular 41 ha sido derogada, específicamente por la Circular N° 19 de 2011 que dictó el SII el pasado 1 de abril y que imparte instrucciones sobre los derechos de los contribuyentes que establece la Ley 20.420 (en adelante “Circular 19”).

2.3 Los Derechos de los Contribuyentes del Artículo 8 bis del CT

A continuación enumeramos y detallamos los derechos de los contribuyentes del artículo 8 bis del CT:

- 1. Derecho a ser atendido cortésmente, con el debido respeto y consideración; a ser informado y asistido por el Servicio sobre el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones.**

Este derecho contempla lo ya establecido en las Leyes N°s 18.575 (Ley de Bases Generales de la Administración del Estado) y 19.880 (Establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado).

El artículo 3 de la Ley N° 18.575 establece:

“La Administración del Estado está al servicio de la persona humana; su finalidad es promover el bien común atendiendo las necesidades públicas en forma continua y permanente...”

Asimismo, la letra e) del artículo 17 de la Ley N° 19.880 señala:

“Las personas, en sus relaciones con la Administración, tienen derecho a: e) Ser tratados con respeto y deferencia por las autoridades y funcionarios, que habrán de facilitarles el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.”

Cabe señalar que este numeral primero del artículo 8 bis del CT no es una mera repetición de los derechos del ciudadano y de las personas ante las autoridades públicas, establecidos en los dos artículos previamente citados, sino que constituye un capítulo especial de esos derechos, aplicados especialmente al ámbito tributario, ya que regula la relación que se da entre el contribuyente y la administración tributaria.

Este derecho, puede así manifestarse de tres maneras: -la primera es cuando se concurre personalmente al SII a solicitar información o para llevar a cabo algún trámite; -la segunda es cuando el contribuyente necesite información acerca de la manera de ejercer sus derechos y solicita información al propio SII; y, finalmente, -cuando se relaciona con el propio organismo tributario para dar cumplimiento a alguna obligación de carácter tributaria.

Además es importante considerar que el SII estableció lo siguiente sobre este derecho en la Circular 19:

“Este derecho es concordante con lo señalado en los artículos 17 letra e) de la Ley N° 19.880 y 61 letra c) de la Ley N° 18.834.

En acatamiento de este derecho de los contribuyentes, los funcionarios deberán tener un trato cortés, deferente y amable cuando atiendan a uno, debiendo seguir las normas básicas de urbanidad y trato acorde a una relación formal entre el funcionario y el contribuyente que acude ante él, sin discriminaciones de ningún tipo.

Además, deberán asistirlo, orientándolo en lo referente al procedimiento en el cual pueda estar involucrado y sus derechos y obligaciones en el mismo. Lo anterior, en la medida que dicha asistencia no afecte ni distraiga el debido cumplimiento de las labores habituales de los funcionarios.

Asimismo, deberán informar al contribuyente, señalándole la razón por la cual ha sido requerido por el Servicio en el caso en particular.”

En relación a lo anterior, solo nos resta destacar y señalar que es “curiosa” la limitación impuesta por la Circular al cumplimiento del derecho, en el sentido, que establecer que

la asistencia prestada no debe afectar ni distraer el “debido cumplimiento de las labores habituales de los funcionarios” es restarle importancia al contribuyente. Para la administración tributaria debiese ser fundamental querer orientar al contribuyente, ya que el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias se basa en que el contribuyente esté informado de las mismas.

2. Derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas.

Este derecho fue el que causó mayor discusión tanto en el Senado como en la Cámara de Diputados durante la discusión del proyecto. Hay autores, como don Sergio Endress, que incluso han denominado las retenciones sobre las devoluciones de impuestos como “embargo administrativo” o retención administrativa de devolución de impuestos.

Las devoluciones de impuesto a la renta han sido una materia de conflicto permanente con la autoridad tributaria. Muchos recursos de protección referentes a devoluciones de impuestos han sido interpuestos por considerar los contribuyentes que ha habido retenciones administrativas en dichas devoluciones. Lo anterior lo trataremos en mayor detalle en otro capítulo de la presente tesis. Cabe señalar que esta devolución de lo no debido se encontraba ya contenida en varias disposiciones del CT. Lo que viene a ratificar este derecho es primeramente que debe ser hecho de manera “oportuna” y en forma total y actualizada con las variaciones del índice de precios al consumidor. Lo anterior significa que sería ilegal la explicación por parte de la autoridad tributaria que implicara el entramamiento o postergación de una devolución basada en algún elemento o situación que no se encontrara expresamente señalado en el texto legal que autorizara la devolución respectiva.¹⁴

¹⁴ Álamos Vera, Dagomar Eduardo, *Los Derechos del Contribuyente Chileno Procedimiento de Reclamo, Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010*, Thomson Reuters Puntotex, Santiago de Chile, 2010, página 45.

Es así como el TTA que acoja el reclamo por la violación a este derecho, tendrá que primero declarar el derecho a la devolución y establecer su monto respectivo (incluyendo su actualización). Por lo mismo, la suma total a ser devuelta debiese ser determinada en la sentencia. Dicho cálculo no debiese ser dejado en manos del SII, organismo que ha sido parte en el proceso.

El Derecho Tributario chileno se hizo cargo de manera explícita en el caso de las devoluciones en el Impuesto a las Ventas y Servicios en el caso de los exportadores, a través del Decreto Supremo N° 348 del año 1978, y ahora podemos decir lo mismo en el caso del resto de las devoluciones, al incorporarse este numeral en el artículo 8 bis. El principio del Impuesto a las Ventas y Servicios es que a la hora de exportar al exterior se deben exportar los productos chilenos y no los impuestos. El “mecanismo de tasa cero” establecido en nuestra legislación para el caso de las exportaciones, esto es fingir que la exportación se encuentran gravadas (dando por ende derecho a crédito fiscal) pero con una alícuota cero (es decir sin débito fiscal) genera para el exportador un mecanismo de devolución del dinero. Dicho mecanismo fue establecido en el Decreto Supremo N° 348.¹⁵

Sobre este numeral, el SII estableció lo siguiente en la Circular 19:

¹⁵ Los incisos primero y segundo del artículo 1 del Decreto Supremo N° 348 establecen lo siguiente: “Artículo 1º: Las personas que para los efectos del artículo 36º del decreto ley N° 825, de 1974, y de este decreto supremo, se consideran exportadores de bienes y servicios, las empresas terrestres de carga y las aéreas de carga y pasajeros que realicen transporte internacional y las empresas navieras que en virtud del artículo 7º del decreto ley N° 3.059, de 1979, se acojan a las normas del citado artículo 36º, podrán recuperar el impuesto del Título II o el de los artículos 37º Letras a), b) y c), 40º, 42º, 43º bis y 46º del título III, según corresponda, del decreto ley N° 825, que se les haya recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación o considerada como tal, o que hayan pagado al importar bienes para el mismo objeto, en la forma establecida en el presente Reglamento. El monto de la recuperación a que se refiere el inciso anterior se determinará aplicando al total del crédito fiscal del período correspondiente, el porcentaje que represente el valor de las exportaciones con derecho a recuperación del impuesto en relación a las ventas totales de bienes y servicios, del mismo período tributario. Para efectos de lo dispuesto en este inciso, el valor de las exportaciones será igual al valor FOB de los bienes o de la prestación de servicios, y se calculará al tipo de cambio vigente a la fecha del conocimiento de embarque en el caso de los bienes y de aceptación a trámite de la Declaración de Exportación para los servicios. En el caso de las empresas hoteleras se considerará el valor de la factura de exportación y la fecha de su emisión, cuando corresponda.”

“En cumplimiento de esta norma, el Servicio deberá restituir a los contribuyentes la totalidad de las devoluciones de impuesto que correspondan de acuerdo a la ley. Los conceptos de compleción y actualización a que alude la disposición refieren a la totalidad de los montos que el contribuyente tenga derecho a percibir, más el reajuste legal.

Por su parte, que dicha devolución sea oportuna dice relación con la época en que la obligación legal del Fisco a restituir deba ser cumplida. Este concepto no dice relación con una fecha cierta y determinada, salvo que la ley así lo haya dispuesto expresamente v.gr. inciso final del artículo 59 del Código Tributario.¹⁶

Luego, en los demás casos habrá de estarse al lapso racional y prudente que se determine considerando, entre otros aspectos, la complejidad del caso, los antecedentes disponibles, la actividad del interesado, la cantidad de causas en estado de ser resueltas y otros análogos.

Para efectos del debido cumplimiento del derecho que establece el presente número, las peticiones de devolución relacionadas con pérdidas deberán ser fiscalizadas y resueltas en el plazo que establece el artículo 59 del Código Tributario.

Se hace presente que el derecho del contribuyente analizado en este apartado no se contrapone con el ejercicio por parte del Servicio de la acción para exigir reintegros de las sumas indebidamente percibidas, en la forma y condiciones establecidas en el artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta o en otras disposiciones legales, en el caso que ello fuere procedente.”

¹⁶ El artículo 59 del CT señala: “Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deberán ser presentados al Servicio por el contribuyente, se dispondrá del plazo fatal de nueve meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros. El plazo señalado en el inciso anterior será de doce meses, en los siguientes casos: a) Cuando se efectúe una fiscalización en materia de precios de transferencia. b) Cuando se deba determinar la renta líquida imponible de contribuyentes con ventas o ingresos superiores a 5.000 unidades tributarias mensuales. c) Cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización empresarial. d) Cuando se revise la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas. No se aplicarán los plazos referidos en los incisos precedentes en los casos en que se requiera información a alguna autoridad extranjera ni en aquéllos relacionados con un proceso de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161. El Servicio dispondrá de un plazo de doce meses, contado desde la fecha de la solicitud, para fiscalizar y resolver las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas.”

3. Derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la naturaleza y materia a revisar, y conocer en cualquier momento, por un medio expedito, su situación tributaria y el estado de tramitación del procedimiento.

Este derecho busca que el contribuyente sea informado una vez que el SII decida iniciar un proceso de fiscalización de su situación tributaria. No debe mirarse como una debilidad de la autoridad tributaria en el sentido que se le dé un pre-aviso al fiscalizado para éste poder adoptar medidas que dificulten el proceso de fiscalización que se está llevando a cabo.

El contribuyente debe ser informado respecto de la naturaleza de la fiscalización, lo que se cumpliría con otorgar la información respecto del tipo de impuesto a ser revisado, sus periodos, detallando la causa, motivos y razones de hecho y derecho comprometidos. En todo proceso de fiscalización el contribuyente deberá tener los mismos derechos, cualquiera sea la forma de iniciar el proceso, éste podrá exigir que se le comunique la naturaleza y materia que va a ser revisada en forma previa, es decir antes que se inicie el proceso de fiscalización.

Es así como si luego de haber conocido el TTA un reclamo por esta materia, se considera que hubo una violación al derecho de información, la sentencia dictada debiese establecer la nulidad del acto de fiscalización, por ausencia de legalidad y validez de un acto administrativo con efecto tributario.¹⁷

En relación a lo anterior el SII estableció lo siguiente sobre este derecho en la Circular 19:

“Este derecho es concordante con lo señalado en el artículo 17 letra a) de la Ley N° 19.880 y el artículo 13 inciso 2° de la Ley N° 18.575.

El funcionario a cargo del procedimiento, tanto en la atención en oficinas, como en la fiscalización en terreno, deberá informar al contribuyente el origen y los motivos de la fiscalización, detallando las materias que se revisarán, sus contenidos y fundamentos.

¹⁷ Álamos Vera, Dagomar Eduardo, *Los Derechos del Contribuyente Chileno Procedimiento de Reclamo, Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010*, Thomson Reuters Puntotex, Santiago de Chile, 2010, página 48.

Asimismo, el contribuyente podrá solicitar al funcionario a cargo, información referente a su situación tributaria y si existe algún procedimiento en curso. Existiendo tal procedimiento, el contribuyente podrá solicitar información acerca de la etapa o estado en que éste se encuentra (iniciación, instrucción o conclusión), así como la identidad del funcionario o autoridad ante la cual éste se tramita.

Ahora bien, el funcionario deberá entregar la información de la forma más rápida y expedita, siempre en la medida de lo posible, no alterando sus obligaciones laborales o profesionales.

Tratándose de fiscalizaciones que se inicien con la notificación de citaciones del inciso segundo del artículo 63 del Código Tributario, liquidaciones, resoluciones o giros de impuestos, el derecho de información de los contribuyentes se puede ejercer concurriendo a la Unidad del Servicio de la cual depende el acto que se intima. Para estos efectos, deberá dejarse constancia, en el documento que dé cuenta de la respectiva actuación, de los fundamentos que la sustentan y del hecho de que “el contribuyente puede conocer, en cualquier momento, su situación tributaria y el estado de tramitación del respectivo procedimiento, concurriendo a la Unidad del Servicio competente”.

Cabe destacar que nuevamente la Circular dictada incluye la excusa que “el funcionario deberá entregar la información de la forma más rápida y expedita, siempre en la medida de lo posible, no alterando sus obligaciones laborales o profesionales.”

A su vez, el Oficio Circular N° 7 del 8 de abril del 2011, dictado por el SII para sus funcionarios establece instrucciones sobre el derecho de información del contribuyente en distintas situaciones (específicamente sobre los numerales 3 y 4 del artículo 8 bis del CT), como fiscalizaciones selectivas y masivas. Asimismo establece una regla especial en el caso del cumplimiento del deber de información al contribuyente, en caso de actuaciones efectuadas sin requerimiento previo de antecedentes.

En este sentido el SII señaló:

“Tratándose de citaciones practicadas conforme el inciso segundo del artículo 63 del Código Tributario, liquidaciones, resoluciones o giros de impuestos, que no se hayan originado en un requerimiento previo de antecedentes, el Derecho de Información de los contribuyentes se entiende cumplido dejando constancia, en la respectiva actuación, de los fundamentos que la sustentan y del hecho que el contribuyente puede conocer, en cualquier momento, su situación tributaria y el estado de tramitación del respectivo procedimiento, concurriendo a la Unidad respectiva.”

Además el SII indicó a sus funcionarios cómo actuar en el caso de las fiscalizaciones selectivas, masivas y en caso de presencia fiscalizadora y así dar cumplimiento a este numeral tres y cuatro del artículo 8 bis:

“1. En las Fiscalizaciones Selectivas.

En estos casos, junto con la práctica de la notificación por la que se requiera antecedentes a un contribuyente, el funcionario que lleve a cabo dicha actuación deberá, al inicio de la misma, informar verbalmente, a éste, en forma sencilla y breve, acerca de la naturaleza, materia y periodo que es objeto de la revisión. Adicionalmente, le indicará que puede conocer, en cualquier momento, su situación tributaria y el estado de tramitación del respectivo procedimiento, así como la identidad y cargo del funcionario responsable, concurriendo a la Unidad respectiva.

Conjuntamente con la notificación, el funcionario le hará entrega de una minuta informativa (que será confeccionada por un funcionario del Departamento de Fiscalización o Área en que tenga su origen el respectivo requerimiento) la que contendrá, conforme al modelo que se contiene en el anexo, los siguientes datos mínimos:

1.1 Naturaleza o denominación del programa que se lleva a cabo;

1.2 Impuesto cuyo cumplimiento tributario se fiscaliza y el período sujeto a revisión;

1.3 Indicación que el contribuyente puede conocer, en cualquier momento, su situación tributaria y el estado de tramitación del procedimiento, así como la identidad y cargo del funcionario responsable de su tramitación, concurriendo a la Unidad del Servicio respectiva o bien, por correo electrónico dirigido a la casilla correspondiente. Para dichos efectos, las unidades deberán habilitar una dirección de correo electrónico especial.

1.4 Nombre, firma y timbre del funcionario responsable.

De la entrega de la minuta correspondiente, se deberá dejar constancia -en forma manuscrita o impresa- en el cuerpo del respectivo formulario de notificación.

2. En las Fiscalizaciones Masivas.

En estos casos, el Derecho del Contribuyente a recibir información se cumplirá dejándose constancia en la Carta Aviso o Carta Notificación, los datos indicados en los puntos 1.1, 1.2 y 1.3 del número precedente; salvo en lo relativo a la casilla electrónica.

3. Actividades de Presencia Fiscalizadora.

Al inicio de estas actividades, el funcionario correspondiente deberá informar al contribuyente, en forma sencilla y breve, acerca de la naturaleza y materia de la fiscalización y, en su caso, sobre el periodo que ella abarque. Le indicará, además, que puede conocer en cualquier momento su situación tributaria y el estado de tramitación del procedimiento, así como el nombre y cargo del funcionario del Departamento o Área bajo cuya responsabilidad se tramitará aquel, concurriendo a la Unidad del Servicio respectiva o bien, por correo electrónico dirigido a la casilla respectiva.

Si fuera necesario requerir formalmente antecedentes, al contribuyente que esté siendo fiscalizado, deberá darse cumplimiento a las instrucciones contenidas en el punto 1° precedente.”

4. Derecho a ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado.

Este derecho es la manifestación del derecho establecido en el artículo 17 letra b) de la Ley N° 19.880 que señala:

“Artículo 17. Derechos de las personas. Las personas, en sus relaciones con la Administración, tienen derecho a: b) Identificar a las autoridades y al personal al servicio de la Administración, bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos;”

Dicha norma está relacionada al principio de Transparencia y Publicidad, ya que deberán ser públicos los actos y resoluciones emitidos por los órganos de la administración, y por lo mismo, por las personas que actúan y representan a la entidad pertinente.

La sentencia que resuelva el reclamo presentado por la violación a este derecho deberá ordenar a la administración tributaria (en específico a la Dirección Regional respectiva) que se transparente la información omitida y se ponga en conocimiento del contribuyente.

El SII estableció lo siguiente sobre este derecho en la Circular 19:

“Este derecho es análogo con lo señalado en el artículo 17 letra b) de la Ley N° 19.880.

El funcionario a cargo de un procedimiento de fiscalización, deberá informar a los contribuyentes fiscalizados y/o interesados, quiénes serán los funcionarios encomendados y responsables de su caso, e indicar el cargo que detentan.

Cabe recordar al efecto que en la página web del Servicio se mantiene un organigrama con la estructura orgánica actualizada y con las facultades y atribuciones de cada una de sus unidades u órganos internos, conforme dispone el artículo 7° de la Ley N° 20.285.”

5. Derecho a obtener copias, a su costa, o certificación de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.

En reiteradas ocasiones el contribuyente es requerido por el SII, principalmente en los procesos de fiscalización, a entregar documentación tributaria, tal como señalan los artículos 59 y 60 del CT, como también el artículo 1 de la Ley N° 18.320 que autoriza al SII para que notifique al contribuyente la solicitud que exige la presentación de ciertos antecedentes.

Este derecho pretende asegurar al contribuyente que podrá tener acceso y copias de los antecedentes proporcionados por él mismo en un proceso o pedir copias relacionadas de los documentos que den cuenta de las actuaciones llevadas a cabo por el propio SII. Este último caso podría ser el más complejo, y el caso en que se pudiese dar una violación al derecho del contribuyente, debido a que hay cierta documentación que el SII considera como confidencial (como por ejemplo, declaraciones juradas tomadas al contribuyente, sus dependientes o terceras personas establecidas en el artículo 60 del CT) y que podrían negarse a entregar a un contribuyente.

La sentencia que resuelva el reclamo interpuesto por la violación a este derecho deberá establecer la obligación de poner dicha documentación a disposición del contribuyente respectivo.

El SII estableció lo siguiente sobre este derecho en la Circular 19:

“Este derecho está relacionado con lo señalado en el artículo 17 letra d) de la Ley N° 19.880, 17, 18, 19 y 21 de la Ley N° 20.285 y artículo 83 de la Ley N° 18.768.

Los funcionarios deberán, a petición del contribuyente interesado, entregar copias, como asimismo, otorgar certificaciones de las actuaciones realizadas y de los documentos presentados por este último.

Las copias deberán ser solicitadas mediante Formulario 2117, por el contribuyente o su representante o mandatario, en la Unidad del Servicio en que los respectivos antecedentes hayan sido presentados. Dicha solicitud deberá contener los siguientes datos mínimos:

- a) Nombre del documento y/o páginas cuya copia solicita;
- b) N° de copias solicitadas;
- c) N° y fecha de la correspondiente Acta de Recepción, por la cual se aportaron los respectivos documentos; y
- d) N° de teléfono de contacto.

Para la entrega de las copias solicitadas, se exigirá el pago directo y previo de los costos de reproducción del soporte que el interesado haya requerido, de conformidad con lo previsto en la Resolución SII Ex. N° 115, de 7 de agosto de 2009

Cabe señalar que las copias o certificaciones serán entregadas siempre que no conste en ellas información cuyo acceso se deba negar parcial o totalmente por las causales de secreto y reserva contenidas en el Código Tributario y en la Ley N° 20.285.

El plazo máximo para la entrega de las copias solicitadas por un contribuyente, dependiendo de la cantidad y/o características de las mismas, será el siguiente:

- a) 5 días hábiles, cuando el número de copias solicitadas no exceda de 100 páginas;
- b) 10 días hábiles, cuando el número de copias solicitadas exceda de 100 y no sea superior a 250 páginas;
- c) 15 días hábiles, cuando el número de copias solicitadas exceda de 250 páginas; y
- d) 30 días hábiles, en los casos que por las características y dimensiones de las copias solicitadas, la Unidad requerida deba acudir a servicios de reproducción externos al Servicio (Por Ej., copias de planos, Libros de Contabilidad Americana u otros de similares características).

Los plazos anteriores se computarán a contar del día siguiente a la fecha en que el contribuyente acredite haber efectuado el pago de conformidad a lo expresado en el párrafo cuarto de este numeral.”

Cabe destacar que es muy conveniente que la Circular haya establecido los plazos precisos para entregar las copias a los contribuyentes y que lo anterior debiera ayudar a que este derecho sea respetado por los funcionarios del SII.

6. Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados.

Para poder eximirse un contribuyente que está siendo fiscalizado por el SII de aportar documentación, aquellos documentos solicitados por la autoridad no deberán corresponder a los documentos que menciona el inciso primero del artículo 60 del CT, estos son:

“inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración. Con iguales fines podrá el Servicio examinar los libros y documentos de las personas obligadas a retener un impuesto.”

En virtud de lo anterior, será el juez del TTA el encargado en dilucidar si el SII efectivamente tiene o no derecho a examinar los documentos que el contribuyente se niega a entregar.

El SII estableció lo siguiente sobre este derecho en la Circular 19:

“Este derecho es afín con el establecido en el artículo 17 letra c) de la Ley N° 19.880.

En acatamiento de lo dispuesto en la norma, los funcionarios no podrán exigir a los contribuyentes, la presentación de documentos o antecedentes que no correspondan al procedimiento que se esté desarrollando o que aquel ya hubiese acompañado en otra actuación frente al Servicio. Para acreditar esto último, el contribuyente deberá acompañar copia del acta de entrega con que fueron recibidos dichos documentos.

Ahora bien, si no posee copia del acta de entrega, podrá probar por otros medios que establece la ley, el funcionario, día, lugar e instancias en que fueron entregados los documentos en cuestión.

Cabe indicar en este punto que la determinación de la pertinencia de los antecedentes que se requieran en el procedimiento corresponde efectuarla al Servicio. En su caso, el contribuyente podrá impugnar la calificación a través del procedimiento jurisdiccional correspondiente.

Por su parte, finalizado el procedimiento, el fiscalizador deberá devolver los documentos originales aportados por el contribuyente. Para cumplir con dicha obligación, el funcionario a cargo deberá realizar una notificación, en la cual señale detalladamente los documentos que serán devueltos, indicando un plazo máximo de un mes para que el contribuyente concurra a retirarlos.

Si el contribuyente no concurre dentro del plazo señalado, el funcionario deberá realizar una segunda notificación, indicándole que si no concurre dentro de un mes, se archivarán dichos documentos en una bodega central.”

Se agradece que la Circular ordene expresamente a los funcionarios del SII la devolución de los documentos originales aportados por el contribuyente y que lo anterior deba ser notificado al interesado.

7. Derecho a que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por este Código.

El artículo 30 del CT en su inciso quinto establece para los funcionarios del SII el siguiente deber:

“Las personas que, a cualquier título, reciban o procesen las declaraciones o giros quedan sujetas a obligación de reserva absoluta de todos aquellos antecedentes individuales de que conozcan en virtud del trabajo que realizan. La infracción a esta obligación será sancionada con reclusión menor en su grado medio y multa de 5 a 100 UTM.”

Luego, lo que consagrar este derecho consigue es otorgar una acción al contribuyente que podrá solicitar el amparo ante el incumplimiento de dicho deber por un funcionario del SII.

En este sentido, vale preguntarse el propósito de la interposición de un reclamo cuando este derecho ha sido violado. La resolución del juez del TTA deberá declarar la responsabilidad del funcionario involucrado en los hechos estableciendo el incumplimiento del deber y describir detalladamente en la sentencia quién y cómo se incurrió en la vulneración del derecho. Con dicha sentencia el superior jerárquico del

funcionario que cometió la infracción, deberá iniciar una investigación o procedimiento sumarial para establecer sanciones y responsabilidades.

Se ha sostenido en la doctrina que la sentencia en esta materia también debiese hacer una referencia al respeto de dicha normativa existente en los procesos administrativos para impedir que ello vuelva a ocurrir, tales como establecer un control interno más riguroso, mayor capacitación, etc.¹⁸

El SII estableció lo siguiente sobre este derecho en la Circular 19:

“Este derecho es análogo con lo establecido en el artículo 8 de la Constitución Política de la República y el artículo 21 de la Ley N° 20.285.

Cabe recordar que las declaraciones impositivas realizadas por el contribuyente tienen carácter reservado, de acuerdo a lo previsto en el artículo 35 del Código Tributario, el cual señala sobre la materia que, el Director y los demás funcionarios no podrán divulgar de forma alguna la cuantía o fuente de las rentas que ellas contengan, ni las pérdidas, gastos o cualquier dato relativo a ella, ni permitirán que éstas o sus copias o los libros o papeles que contengan extractos o datos tomados de ellas sean conocidos por persona alguna ajena al Servicio. Lo anterior, sin perjuicio de las excepciones contempladas en la ley, referentes a las solicitudes de los jueces en casos de impuestos y sobre alimentos y, al examen o información que soliciten los fiscales del Ministerio Público cuando investiguen hechos constitutivos de delitos, a la publicación de datos estadísticos, u otros casos que lo señale expresamente la ley.

Instrucciones más acabadas sobre el particular se impartirán especialmente.”

8. Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.

La posibilidad de que una multiplicidad de fiscalizadores y fiscalizaciones, sin plazo ni término concreto, afectara a un contribuyente era una realidad y dejaba al propio en una situación de incertidumbre frente a la autoridad tributaria. Al incorporarse este derecho se apunta a fiscalizaciones breves, precisas y razonables.

¹⁸ Álamos Vera, Dagomar Eduardo, *Los Derechos del Contribuyente Chileno Procedimiento de Reclamo, Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010*, Thomson Reuters Puntolex, Santiago de Chile, 2010, página 55.

Los artículos 11 letra h) de la Ley N° 20.285 sobre Acceso a la Información Pública, artículo 17 letra e) de la Ley N° 19.880 y artículo 8 de la Ley N° 18.575 ya consagraban de alguna manera este deber.

Luego, el legislador da al contribuyente, a través de este derecho, una acción para que a través de la sentencia del reclamo interpuesto se acredite la vulneración y se ordene que el trámite o la dilación sean superados de inmediato por el SII.

El SII estableció lo siguiente sobre este derecho en la Circular 19:

“Este derecho es análogo al reconocido en el artículo 7 de la Ley N° 19.880 y el artículo 8 inciso 2° de la Ley N° 18.575.

El funcionario a cargo de un procedimiento de fiscalización deberá certificar la recepción de todos los antecedentes requeridos, para los efectos del adecuado cómputo de los plazos que establece la ley, evitando así esperas innecesarias o dilaciones.

Así, una vez que sea puesta a disposición de dicho funcionario la totalidad de los antecedentes solicitados al contribuyente en la notificación, se deberá entregar un acta que detalle los documentos acompañados. El contribuyente, en cualquier momento, podrá solicitar al funcionario que certifique la entrega total de documentos. A tal fin, el requerido podrá emplear un formato como el siguiente, que será insertado en la misma acta de entrega:

En...(lugar)....., a..... (fecha)....., para fines de lo dispuesto en el Código tributario, certifico que el contribuyente.....(nombre o razón social)....., RUT N°.....(N° Rol único Tributario)....., puso a disposición del servicio de Impuestos Internos la totalidad de los antecedentes requeridos en notificación(número)...., de fecha(fecha requerimiento).....

Ahora bien, cuando el contribuyente entregue parcialmente la documentación, solicitada mediante notificación en un proceso de fiscalización, el funcionario deberá, a petición del contribuyente, levantar un acta que deje constancia detallada de dicha entrega parcial. Sólo una vez que el contribuyente entregue la totalidad de los documentos requeridos, podrá solicitar al respectivo funcionario que certifique la entrega total de documentación, utilizando el formato señalado en el párrafo anterior.

Cabe señalar que este derecho que se reconoce al contribuyente resulta correlativo de la prohibición funcionaria de someter a tramitación innecesaria o dilación los asuntos entregados a su conocimiento o resolución, o exigir para estos efectos documentos o requisitos no establecidos en las disposiciones vigentes (Artículo 84 letra e) del Estatuto Administrativo).

Las certificaciones que soliciten los contribuyentes en los casos previstos en el artículo 59 del Código Tributario, se registrarán por las instrucciones impartidas por este Servicio, mediante Circular N° 49, de 2010.

No quedarán sujetas a certificación, para los efectos de lo dispuesto en el artículo 59 antes citado, las siguientes fiscalizaciones y/o requerimientos:

- a) Las fiscalizaciones que se inicien mediante citación practicada conforme al inciso segundo del artículo 63 del Código Tributario;
- b) Las fiscalizaciones que se inicien sin requerimiento previo de antecedentes, como por ejemplo, tratándose de peticiones de devolución de impuestos fundadas en el artículo 126 del Código Tributario o en el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios;
- c) Las fiscalizaciones sujetas a reglas especiales, como por ejemplo en el caso de la Ley N° 18.320
- d) Los requerimientos efectuados de conformidad a los artículos 34 y 35 del Código Tributario;

Sobre este punto, tiene relevancia explicitar que el contribuyente puede cumplir con la obligación de poner a disposición los antecedentes solicitados a través de dos procedimientos:

La entrega material al funcionario requirente; y

La comunicación de que se encuentra llano a que la revisión se ejecute en el lugar donde los documentos se encuentran guardados o almacenados. Este procedimiento sólo será admisible cuando los antecedentes solicitados, por su cantidad o volumen, no puedan ser entregados en las oficinas del Servicio.

Respecto de la primera forma, se entenderá que el contribuyente pone a disposición del Servicio la totalidad de los antecedentes que le hayan sido solicitados, cuando hace entrega real y efectiva de cada uno de los documentos objeto del respectivo requerimiento, al funcionario a cargo de la fiscalización.

Respecto de la segunda forma, se entenderá que el contribuyente pone éstos a disposición cuando facilite su examen en el mismo el lugar donde éstos se encuentren guardados o almacenados, y siempre que cumpla con las condiciones siguientes:

-Que se habilite al interior del recinto donde se almacena la documentación, un espacio separado con el mobiliario necesario que permita el adecuado examen de la misma;

-Que la documentación se encuentre ordenada y se entregue al funcionario encargado de la diligencia una minuta explicativa del sistema de archivo a que responde dicho ordenamiento.

-Que ponga uno de sus dependientes a disposición del funcionario a cargo de la revisión, de manera de hacer más expedito el examen de la documentación que éste requiera;

-Que se haga entrega de los originales o copias simples de la documentación o antecedentes que específicamente solicite el funcionario a cargo de la revisión, en el curso de la respectiva diligencia.

Frente a la comunicación del contribuyente de que los documentos requeridos serán puestos a disposición en la forma que trata el párrafo anterior, el funcionario a cargo de la fiscalización le informará que, en dicho caso, la certificación correspondiente quedará sujeta al cumplimiento de los requisitos antes señalados y a la verificación de que la información requerida se encuentre efectivamente entre la que será puesta a disposición.

Para los fines reseñados más arriba, la revisión que se realice a la documentación puesta a disposición, sólo dice relación con determinar la compleción e identidad formal del o de los documentos requeridos, pero no está referida a una constatación de su mérito probatorio o autenticidad, toda vez que esta última tarea no dice relación con la constatación de la puesta a disposición de la documentación, sino de su aptitud para probar la verdad de las declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y montos de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto, en los términos que señala el artículo 21 del Código Tributario, labor que es precisamente la que habrá de desarrollarse dentro del plazo de 9 ó 12 meses a que se refieren los incisos primero y segundo del artículo 59 del mismo Código, o en la labor de fiscalización que corresponda en los casos excepcionales de que trata el inciso tercero de dicha disposición.

Finalmente, cabe tener presente la posibilidad que el contribuyente adjunte un documento que formalmente pareciera cumplir el requerimiento que se le ha formulado, obteniendo así la certificación y posteriormente, aduciendo un error propio, adjunta realmente el documento que se le había requerido, con lo que queda patente que la certificación fue obtenida en forma indebida; en tal caso, cabe interpretar que el plazo del Servicio para llevar a cabo la fiscalización se computa sólo desde la fecha en que se certifique la puesta a disposición del documento efectivamente requerido por el aparato fiscalizador.”

9. Derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.

Este derecho se refiere a que en todo momento, y especialmente en los procesos de fiscalización, el contribuyente sea atendido por los funcionarios respectivos del SII y

éste puede presentar alegaciones y antecedentes en su favor. Dichas alegaciones y documentos deberán ser recibidos por la autoridad tributaria y considerados. En caso de ser rechazados por el SII deberá llevarse a cabo a través de argumentos y justificaciones fundamentadas.

La sentencia que se dictare a favor de un contribuyente por la violación a este derecho deberá ordenar que se deje sin efecto el procedimiento en trámite, deteniéndolo en la instancia en que no se acogió la presentación omitida, para retrotraer hasta dicha oportunidad y luego se vuelva a continuar hasta su término, tomando en consideración la documentación presentada o alegaciones formuladas, con expresa referencia a lo planteado en los mismos, sea acogidos o denegados.

El SII estableció lo siguiente sobre este derecho en la Circular 19:

“Este derecho es afín al señalado en el artículo 17 letra f) y artículo 18 inciso 3°, de la Ley N° 19.880.

El funcionario a cargo deberá recibir y considerar todos los antecedentes entregados por el contribuyente siempre que se hayan puesto a su disposición, dentro de los plazos que para cada caso, establezca la ley. Además, deberá incorporar los materialmente al procedimiento de que se trate.

Al respecto, se recuerda que todo procedimiento administrativo debe constar de un expediente, escrito u electrónico, en el cual constan las actuaciones realizadas y además, se deben incorporar a él los documentos presentados por los contribuyentes, cuidando de resguardar las fechas de recibo.

Finalmente, se recuerda que en los procedimientos reglados, el derecho a formular alegaciones se debe ejercer en consonancia con las normas y a través de los recursos de impugnación propios del procedimiento de que se trate.”

10. Derecho a plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones de la Administración en que tenga interés o que le afecten.

La consagración de este derecho no es más que la materialización en el ámbito tributario de la garantía establecida en el artículo 19 N° 14 de la CPR:

“El derecho de presentar peticiones a la autoridad, sobre cualquier asunto de interés público o privado, sin otra limitación que la de proceder en términos respetuosos y convenientes.”

Debido a que el artículo 6 letra B) N° 5 del CT establece que el Director Regional del SII es el encargado de resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, este derecho da al contribuyente la facultad de presentar ante dicho funcionario toda sugerencia y/o queja sobre las actuaciones de dicho servicio administrativo.

Luego, el reclamo por su vulneración a ser presentado ante el juez del TTA se podría producir solo en la medida que la presentación de la sugerencia o queja por parte del contribuyente no sea recibida, acogida a tramitación o ingresada. En dicho caso, la sentencia a ser dictada debiera ordenar su inmediata tramitación.

El SII estableció lo siguiente sobre este derecho en la Circular 19:

“Este derecho es análogo a lo establecido en el artículo 19 N° 14 de la Constitución Política de la República y artículo 11 de la Ley N° 18.575.

Los contribuyentes, podrán plantear quejas y sugerencias referentes a las actuaciones en las que hayan participado teniendo interés o que les afecten directamente. Dichas sugerencias o quejas deberán realizarlas de forma responsable, comedida y educada.

En el sitio Web del Servicio existe el menú denominado “contáctenos” en el cual, los contribuyentes pueden brindar su opinión acerca de la calidad del servicio prestado por los funcionarios. Además, podrá entregar sus sugerencias para agilizar y mejorar la calidad de servicio.

En las oficinas del Servicio existe un buzón en el que se pueden depositar los reclamos, denuncias y sugerencias, con un formulario tipo. Es recomendable que el contribuyente se identifique para que el Servicio pueda responder o solicitar más antecedentes, si fuese necesario.”

2.4 El Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos del Contribuyente.

2.4.1 El Procedimiento

De acuerdo al segundo inciso del artículo 8 bis del CT:

“Los reclamos en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos de este artículo serán conocidos por el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2º del Título III del Libro Tercero de este Código.”

El artículo segundo de la Ley N° 20.322¹⁹, reemplazó la denominación del Párrafo 2º del Título III del Libro Tercero, del Código Tributario por la siguiente:

“Del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos”.

Y agregó el siguiente artículo 155, nuevo:

“Artículo 155.- Si producto de un acto u omisión del Servicio, un particular considera vulnerados sus derechos contemplados en los numerales 21º, 22º y 24º del artículo 19 de la Constitución Política de la República, podrá recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se haya producido tal acto u omisión, siempre que no se trate de aquellas materias que deban ser conocidas en conformidad a alguno de los procedimientos establecidos en el Título II o en los Párrafos 1º y 3º de este Título o en el Título IV, todos del Libro Tercero de este Código.

La acción deberá presentarse por escrito, dentro del plazo fatal de quince días hábiles contado desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión, o desde que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos, lo que se hará constar en autos.

Interpuesta la acción de protección a que se refiere el artículo 20 de la Constitución Política, en los casos en que ella proceda, no se podrá recurrir de conformidad a las normas de este Párrafo, por los mismos hechos.”.

Desde el punto de vista del procedimiento, el numeral 45) agregó el siguiente artículo 156, nuevo:

“Artículo 156.- Presentada la acción el Tribunal examinará si ha sido interpuesta en tiempo y si tiene fundamentos suficientes para acogerla a tramitación. Si su presentación ha sido extemporánea o adolece de manifiesta falta de fundamento, la declarará inadmisibile por resolución fundada.

Acogida a tramitación, se dará traslado al Servicio por diez días. Vencido este plazo, haya o no contestado el Servicio, y existiendo hechos sustanciales y pertinentes controvertidos, se abrirá un término probatorio de diez días en el cual las partes deberán rendir todas sus pruebas. El Tribunal apreciará la prueba rendida de acuerdo a las reglas de la sana crítica.

Vencido el término probatorio, el Juez Tributario y Aduanero dictará sentencia en un plazo de diez días. El fallo contendrá todas las providencias que el Tribunal juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes.

¹⁹ Publicada en el Diario Oficial con fecha 27 de Enero de 2009.

Contra la sentencia sólo procederá el recurso de apelación, en el plazo de quince días. El recurso será conocido en cuenta y en forma preferente por la Corte de Apelaciones, a menos que cualquiera de las partes, dentro del plazo de cinco días contado desde el ingreso de los autos en la secretaría de la Corte de Apelaciones, solicite alegatos. El Tribunal podrá decretar orden de no innovar, en cualquier estado de la tramitación. ”

Finalmente, el numeral 46) de la ley, agregó el siguiente artículo 157, nuevo:

“Artículo 157.- En lo no establecido por este Párrafo, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II de este Libro. En todo caso, el solicitante podrá comparecer sin patrocinio de abogado. ”

Es importante tener presente que los artículos nuevos introducidos por el Artículo Segundo de la Ley 20.322, de acuerdo al propio Artículo 1° transitorio de dicha ley, establecen que entrarán en vigencia en las distintas regiones de acuerdo a la siguiente tabla:

Fecha entrada en vigencia:	Regiones del país en que regirá:
01-02-2010	XV Región de Arica y Parinacota; I Región de Tarapacá; II Región de Antofagasta; III Región de Atacama.
01-02-2011	IV Región de Coquimbo; VII Región del Maule; IX Región de La Araucanía; XII Región de Magallanes y Antártica Chilena.
01-02-2012	VIII Región del Bío Bío; XIV Región de Los Ríos; X Región de Los Lagos; XI Región de Aysén del General Carlos Ibáñez del Campo.
01-02-2013	V Región de Valparaíso; VI Región del Libertador Bernardo O’Higgins; Región Metropolitana de Santiago.

2.4.2 El Reclamo

El procedimiento especial de reclamo por vulneración de los derechos del artículo 8 bis del CT será aplicado por el Tribunal Tributario Aduanero (en adelante “TTA”) cuando un particular presenta un reclamo por acciones u omisiones en las que a su juicio incurrió el SII de la jurisdicción correspondiente, vulnerando 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 en materia económica,

y el derecho de propiedad (numerales 21º, 22º y 24º del artículo 19 de la Constitución). Lo primero que debemos destacar es que el artículo 8 bis, inciso 2º del CT señala que en caso de existir vulneración por parte del SII de cualquiera de los derechos de los contribuyentes enumerados, el contribuyente puede presentar un “Reclamo”. Al denominarlo como “Reclamo” el legislador no lo califica como acción jurisdiccional o procesal, en el sentido que entiende la doctrina, si no que se mantiene en el ámbito de lo “contencioso administrativo”. Se podría incluso argumentar que lo que establece el legislador es una especie de recurso especial del administrado ante el poder público.²⁰

No obstante lo anterior, al reclamo tramitarse ante un Juez Tributario y Aduanero, la ley ha puesto bajo la esfera del control jurisdiccional la protección de los derechos de los contribuyentes ante la actuación administrativa del SII y por lo mismo se sale de la esfera de lo contencioso administrativo. El reclamo por vulneración de derechos puede ser interpuesto por el contribuyente ante el TTA que corresponda, sin requerir de la comparecencia de un abogado. Asimismo, el reclamo por vulneración de derechos debe ser presentado por escrito ante el TTA dentro del plazo de quince días hábiles contados desde la ocurrencia del acto u omisión, o desde que se haya tomado conocimiento cierto del mismo y constando dicha situación en autos.

Se debe considerar que el artículo 155 en su inciso primero determina quién es el Juez Tributario y Aduanero competente para conocer del reclamo. Dicha norma señala que será el juez del TTA en cuya jurisdicción se haya producido el acto u omisión. La determinación del juez competente es una simple cuestión de hecho.

Como ya mencionamos, la nueva justicia tributaria tiene diferentes fechas de inicio a lo largo de las regiones del país. Por lo mismo, para aquellos lugares en donde aun no estuviese vigente la nueva justicia tributaria, el legislador incluyó un artículo transitorio estableciendo que si a la fecha en que entrara en vigencia la ley, no se encontrare instalado el TTA competente, el juez civil que ejerza jurisdicción en el domicilio del

²⁰ Álamos Vera, Dagomar Eduardo, *Los Derechos del Contribuyente Chileno Procedimiento de Reclamo, Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010*, Thomson Reuters Puntolex, Santiago de Chile, 2010, página 60.

contribuyente conocerá del reclamo de vulneración de derechos del contribuyente interpuesto por aquel.

En relación a lo anterior el SII estableció lo siguiente en la Circular 19:

“La ley establece que el procedimiento para conocer de la vulneración de los derechos de los contribuyentes, será el establecido en el Párrafo 2° del Título III del libro Tercero del Código Tributario, y el tribunal llamado a conocer de éste es el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente.

Sin embargo, para aquellas regiones en las cuales aún no rige la Ley N° 20.322 y no se encontrare instalado el competente Tribunal Tributario y Aduanero, la Ley N° 20.420 estableció una norma de carácter transitorio que radica en el juez civil, que ejerza jurisdicción en el domicilio del contribuyente, la competencia para conocer los reclamos de los contribuyentes por vulneración de derechos, de acuerdo al procedimiento establecido en el Párrafo 2° del Título III del libro Tercero del Código Tributario.

Ahora bien, respecto de aquellas causas que hayan de ser conocidas por jueces civiles, por no existir aún un Tribunal Tributario y Aduanero, se estima que el juez civil deberá aplicar el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos que contempla el Código Tributario en todo aquello que no contraría las normas generales establecidas en el Código de Procedimiento Civil, como ocurre v.gr. en materia de notificaciones.”

Frente a la norma sobre competencia del TTA, y ante el tener que interponer un reclamo en la jurisdicción que se haya producido el acto u omisión del SII, don Dagomar Álamos señala:

“La situación no ofrece problemas tratándose de actos que ocurrirán ordinariamente en las oficinas de la respectiva Dirección Regional, o de oficinas locales como inspecciones que mantiene el SII a lo largo del país, ante las cuales recurre o es solicitado el contribuyente, sino que el problema se podría presentar en aquellas situaciones de hecho en que se produce una relación ocasional entre el SII y el contribuyente como ocurre en las carreteras en las entradas de las ciudades en que el SII ejerce el llamado control carretero de documentos y los conductores de vehículos son fiscalizados con personal de Carabineros acerca del porte de la documentación tributaria de la mercadería transportada, relación ocasional en la cual podría producirse una situación especial que genere el reclamo del contribuyente, quien podría tener su domicilio en una localidad muy apartada y, sin embargo, deberá recurrir al Juez Tributario del lugar donde se habría producido la transgresión a sus derechos. Y si la distancia entre tales lugares – el domicilio del contribuyente y el lugar de la infracción a sus derechos – es muy distante, lo más esperable es que el reclamo no se formule.”

En este sentido, habría sido en beneficio de los contribuyentes establecer como TTA competente para conocer del reclamo de vulneración de derechos del contribuyente, el del domicilio del contribuyente afectado, tal como lo establece el artículo transitorio para el caso de los jueces civiles.

2.4.3 Examen de Admisibilidad del Reclamo

Una vez presentado el reclamo, el TTA examina el cumplimiento del plazo de interposición y sus fundamentos, resolviendo si lo acoge o no a tramitación.

Si el TTA considera que la presentación del reclamo es extemporánea y/o carece de fundamento, la declarará inadmisibile mediante resolución fundada que será notificada al reclamante por carta certificada.

Cabe mencionar que el procedimiento aplicable a este reclamo no contempla un recurso especial para interponer en contra de este tipo de resolución de declaración de inadmisibilidad. Por ello se debe recurrir a las normas supletorias del Procedimiento General de Reclamaciones, de acuerdo a lo dispuesto en el propio artículo 157. Es así como deberemos aplicar lo señalado en el artículo 139 inciso segundo, que dispone que ante la resolución:

“... que declare inadmisibile un reclamo o haga imposible su continuación podrán interponerse los recursos de reposición y de apelación en el plazo de 15 días contado desde la respetiva notificación. De interponerse apelación, deberá hacerse siempre en subsidio de la reposición y procederá en el solo efecto devolutivo...”

Por lo anterior, es posible señalar que ante la resolución de un Juez que declara la inadmisibilidad de este tipo de reclamo por la extemporaneidad o por manifiesta falta de fundamentos, el contribuyente tendrá dos alternativas. La primera sería interponer solo el recurso de reposición, para lo cual tendrá el plazo de cinco días. La segunda, interponer los recursos de reposición y de apelación subsidiaria, en un mismo escrito, con lo que el plazo para la interposición de ambos aumentaría a quince días.

2.4.4 Traslado al SII

Habiéndose cumplido el plazo de presentación y existiendo fundamento a juicio del juez TTA, el reclamo será acogido a tramitación. El TTA dará traslado al SII por diez días con el fin de que conteste por escrito el reclamo, siendo el SII notificado de ello a través de un correo electrónico.

2.4.5 Término Probatorio

Vencido el plazo de diez días, haya o no contestado el SII y existiendo hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, se abrirá un término probatorio también de diez días en el que las partes deberán rendir todas sus pruebas. La resolución del juez TTA que recibe la causa a prueba será notificada al contribuyente mediante carta certificada, y al SII a través de su publicación en el portal web del TTA.

El TTA apreciará la prueba rendida conforme a las reglas de la sana crítica, y vencido el término probatorio el juez TTA dictará sentencia en un plazo de diez días.

2.4.6 El Fallo

El fallo, de acuerdo a lo exigido por el propio artículo 156 inciso tercero, contendrá todas las providencias que el TTA juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del reclamante, sin perjuicio de los demás derechos que puedan hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes.

Dicho fallo deberá reunir todos los requisitos exigidos por el artículo 158 del Código de Procedimiento Civil, y especialmente los señalados en el artículo 170 del mismo cuerpo legal. A dichos requisitos se le debe añadir el especial en este tipo de reclamo, y es el mencionado por el propio artículo 156 en el sentido que “El fallo contendrá todas las providencias que el Tribunal juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante...”. Dichas “providencias” no se encuentran enumeradas, y por lo mismo deberá ser el propio TTA el que deberá

auxiliarse con la dictación de las que estime necesarias para poder cumplir el objetivo planteado.

Al ser acogido el reclamo, el fallo y sus fundamentos deben declararlo así. Es así como debe ser expresamente señalado que se ha dado lugar al reclamo interpuesto, debiendo explicitar el derecho o los derechos que han sido vulnerados y adicionalmente en ordenar el cumplimiento de la medida que el TTA estimase procedente para “restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante”. Demás está en decir que las medidas dictadas por el TTA en el fallo, deberán guardar directa relación con la naturaleza del o de los derechos reclamados, ya que no serán las mismas providencias si se ha tratado de la transgresión al derecho a ser atendido cortésmente, o del derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones.²¹

Si un juez ordena en su sentencia la adopción de medidas para restablecer el imperio del derecho, deberá incluir medidas que permitan al contribuyente disfrutar del derecho que fue reclamado. Por lo mismo, deberá ordenar al SII la realización de actos que impliquen que el contribuyente pueda ejercerlo.

Ello no sería así en caso que el reclamo interpuesto fuese rechazado, el fallo simplemente así lo declarará.

La sentencia será notificada al contribuyente mediante carta certificada, y al SII a través de su publicación en el portal web del TTA.

2.4.7 El Recurso de Apelación

Cabe señalar que contra la sentencia del TTA sólo procede el recurso de apelación que debe ser presentado en el plazo de quince días contados desde su notificación a las partes. La interposición del recurso implica que el TTA debe elevar los autos a la

²¹ Álamos Vera, Dagomar Eduardo, *Los Derechos del Contribuyente Chileno Procedimiento de Reclamo, Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010*, Thomson Reuters Puntotex, Santiago de Chile, 2010, página 142.

Corte de Apelaciones respectiva dentro del plazo de quince días, plazo contado desde que se notificó la concesión del recurso.

El recurso de apelación es conocido de manera preferente y en cuenta por la Corte de Apelaciones, a menos que dentro del plazo de cinco días contados desde el ingreso de los autos en la secretaría de la Corte de Apelaciones, cualquiera de las partes solicite la realización de alegatos.

Este reclamo tiene las siguientes particularidades procedimentales:

- Si por los mismos hechos el contribuyente en forma previa interpuso un recurso de protección (artículo 20 de la Constitución), quedará inhabilitado para interponer ante el TTA el reclamo por vulneración de derechos: Opera el principio de preclusión.
- Se consagra en la ley, la incompatibilidad del reclamo por vulneración de derechos del contribuyente del artículo 8 bis con otros procedimientos tributarios, esto es con los reclamos del procedimiento general de reclamaciones de los artículos 123 al 148 del CT; con el procedimiento de reclamo de los avalúos de los bienes raíces del artículo 149 del CT; del procedimiento de determinación del Impuesto de Timbres y Estampillas; del procedimiento para la aplicación de sanciones del artículo 161 del CT y del procedimiento especial para la aplicación de ciertas multas del artículo 165 del CT.²²
- La Corte de Apelaciones, conociendo del recurso de apelación, podrá decretar orden de no innovar en cualquier estado de la tramitación.

²² El legislador ha pretendido a través del artículo 155, impedir que una misma materia pueda ser objeto de reclamación tributaria y de reclamación de vulneración de derechos del contribuyente. Es así como el TTA deberá declarar a través de una resolución fundada en caso que el reclamo interpuesto por un contribuyente bajo el procedimiento del artículo 8 bis deberá ser conocido por vía de alguno de los procedimientos de reclamación tributaria mencionados. Cabe destacar que contra dicha resolución se podrá interponer el recurso de reposición y apelación subsidiaria por parte del contribuyente afectado.

Son aplicables las normas del procedimiento general de reclamación en todo aquello que no está regulado en el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos, y cuando la naturaleza de su tramitación lo permita (Título II, Libro III del CT). Las notificaciones son realizadas de la misma manera que en el procedimiento general de reclamación.

Capítulo III. El Recurso de Protección y su incidencia en Materia Tributaria.

3.1 El Recurso de Protección.

El recurso de protección es una acción jurisdiccional que consagra el artículo 20 de la Constitución y que busca obtener que la Corte de Apelaciones respectiva tome las providencias necesarias para restablecer el imperio del Derecho y garantice la debida protección del afectado frente a hechos u omisiones ilegales o arbitrarias que vulneren algunos derechos constitucionales.

En efecto, dispone dicha norma que:

“El que por causa de actos u omisiones arbitrarios o ilegales sufra privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de los derechos y garantías establecidos en el artículo 19, números 1º, 2º, 3º inciso cuarto, 4º, 5º, 6º, 9º inciso final, 11º, 12º, 13º, 15º, 16º en lo relativo a la libertad de trabajo y al derecho a su libre elección y libre contratación, y a lo establecido en el inciso cuarto, 19º, 21º, 22º, 23º, 24º, y 25º podrá recurrir por sí o por cualquiera a su nombre, a la Corte de Apelaciones respectiva, la que adoptará de inmediato las providencias que juzgue necesarias para restablecer el imperio del Derecho y asegurar la debida protección del afectado, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes.”

De acuerdo con estas características, el recurso de protección chileno es similar a la acción que en Argentina y otros países latinoamericanos se conoce como el recurso de amparo, en el sentido de que ambos mecanismos (más allá de las diferencias procesales y sustanciales existentes entre ellos) son acciones que tienen por objeto la tutela de derechos fundamentales vulnerados.

Las dos grandes fuentes jurídicas que reconoce esta acción jurisdiccional son, en primer término, el artículo 20 antedicho y el "auto acordado del año 1992 sobre tramitación del recurso de protección de garantías constitucionales", dictado por la Corte Suprema el 24 de junio de 1992 y que fue modificado el 8 de junio del 2007.

De acuerdo a la misma norma del artículo 20 de la Constitución, quedan amparados por el recurso de protección los derechos comprendidos en el artículo 19, y estos son los siguientes:

- 1º El derecho a la vida y a la integridad física y psíquica de la persona.
- 2º La igualdad ante la ley.
- 3º El derecho a un juez natural. Esto es, el que nadie pueda ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que señalare la ley y que se hallare establecido por ésta con anterioridad a la perpetración del hecho.
- 4º El respeto y protección a la vida privada y a la honra de la persona y su familia.
- 5º La inviolabilidad del hogar y de toda forma de comunicación privada.
- 6º La libertad de conciencia, la manifestación de todas las creencias y el ejercicio libre de todos los cultos que no se opongan a la moral, a las buenas costumbres o al orden público.
- 8º Derecho a vivir en un medio ambiente libre de Contaminación. Siempre que se trate de actos u omisiones, atribuibles a un sujeto perfectamente individualizado y sean arbitrarios e ilegales.
- 9º El derecho a elegir el sistema de salud al que desee acogerse, sea éste estatal o privado.
- 11º La libertad de enseñanza.
- 12º La libertad de emitir opinión y la de informar, sin censura previa.
- 13º El derecho a reunirse pacíficamente sin permiso previo y sin armas.
- 15º El derecho de asociarse sin permiso previo.
- 16º La libertad de trabajo y al derecho a su libre elección y libre contratación. Además, ninguna clase de trabajo puede ser prohibida, salvo que se oponga a la moral, a la seguridad o a la salubridad pública, o que lo exija el interés nacional y una ley lo declare así.
- 19º El derecho de sindicarse en los casos y forma que señale la ley.
- 21º 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 regulen.
- 22º La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica.

- 23° La libertad para adquirir el dominio de toda clase de bienes, excepto aquellos que la naturaleza ha hecho comunes a todos los hombres o que deban pertenecer a la Nación toda y la ley lo declare así
- 24° El derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales.
- 25° La libertad de crear y difundir las artes, así como el derecho del autor sobre sus creaciones intelectuales y artísticas de cualquier especie, por el tiempo que señale la ley y que no será inferior al de la vida del titular.

3.1.1 Naturaleza del Recurso.

A pesar de la denominación que le da el artículo 20 de la Constitución, en verdad, el recurso de protección no es un recurso sino una acción jurisdiccional.

No es un recurso por cuanto no busca modificar, revocar o anular una sentencia judicial (el recurso es un medio legal que se reconoce a las partes del proceso para impugnar resoluciones judiciales); muy por el contrario, lo que se pretende con la interposición del recurso de protección es provocar el ejercicio e intervención jurisdiccional en resguardo de la observancia de los derechos constitucionales. El recurso de protección no circunscribe su aplicación a resoluciones judiciales, sino que cubre una gran gama de decisiones públicas, con excepciones importantes.

En esta materia podemos mencionar lo señalado por don Gastón Gómez B., quien analiza y concluye que hay una tendencia interpretativa dominante entre los jueces que el Recurso de Protección no es procedente contra resoluciones judiciales. Con excepciones menores, como por ejemplo cuando la resolución lesiona derechos de terceros que no son parte del proceso judicial o en ciertas materias relacionadas con arbitrajes, el grueso de los recursos son declarados inadmisibles, sobre todo por la Corte Suprema.²³

²³ Gómez Bernal, Gastón. *Derechos Fundamentales y Recurso de Protección*. Ediciones Universidad Diego Portales, Santiago de Chile, 2005, página 159.

Con todo, el auto acordado de 1992 que dictó la Corte Suprema sobre tramitación del recurso de protección hace sinónimas ambas expresiones en su artículo 1 al decir: "*El recurso o acción de protección...*".

Don Mario Mosquera Ruiz y don Cristián Maturana Miquel señalan lo siguiente sobre dicho Recurso:

"El denominado recurso de protección lo podemos definir como la acción constitucional que cualquier persona puede interponer ante los tribunales superiores, a fin de solicitarles que adopten inmediatamente las providencias que juzguen necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurarle la debida protección, frente a un acto u omisión arbitraria o ilegal que importe una privación, perturbación o amenaza al legítimo ejercicio de los derechos y garantías que el constituyente establece, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes."²⁴

A su vez, don Humberto Nogueira Alcalá²⁵ define al recurso de protección como:

"un derecho y una acción constitucional destinada a poner en ejercicio las facultades jurisdiccionales de protección de los derecho constitucionales de los tribunales de justicia que buscan salvaguardar los derechos de las personas de un modo directo e inmediato."

Es una acción específica de emergencia, con un procedimiento rápido e informal. Se ha dicho, en este sentido, que se trata de una "acción cautelar" o de una "acción cautelar inmediata", toda vez que tiene por objeto garantizar el debido resguardo de un derecho constitucional conculcado. Acorde a este carácter, se ha agregado que es necesario que el derecho que se dice vulnerado sea legítimo, es decir, se debe fundar en claras situaciones de facto que permitan por este especial procedimiento restablecer el imperio del Derecho; pero es improcedente que por medio de dicho recurso se pretenda un pronunciamiento sobre situaciones de fondo, que son de lato conocimiento.

La doctrina ha señalado que, junto con la Constitución y en relación con el artículo 25 del Pacto de San José, se puede sostener que el recurso de protección es también un

²⁴ Mosquera Ruiz, Mario y Maturana Miquel, Cristián, *Los Recursos Procesales*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, página 405.

²⁵ Nogueira, Humberto, "El Recurso de Protección en Chile": http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/8/AIB_003_157.pdf

derecho esencial de la persona humana. El derecho a la acción y a la tutela jurisdiccional efectiva ante actos u omisiones arbitrarias o ilegales a través de los cuales una persona sufra privación o amenaza en el legítimo ejercicio de los derechos y garantías constitucionales debe ser protegido, y efectivamente lo es, a través de un procedimiento especial, breve y sumario, ante la Corte de Apelaciones respectiva. Dicha Corte podrá actuar inquisitorialmente y se encuentra habilitada para tomar todas las medidas necesarias para restablecer el imperio del derecho y para asegurar la debida protección del agraviado.

3.1.2 Legitimación Activa y Pasiva del Recurso.

Como en toda acción jurisdiccional, en el recurso de protección es posible distinguir una legitimación activa, que hace referencia a quién puede ejercerla eficazmente; y una legitimación pasiva, que se refiere a la persona en contra de quien se acciona.

El recurso de protección, según lo dispone el propio artículo 20, puede ser ejercido por el propio afectado o por cualquiera a su nombre.

Cuando el afectado ejerce el recurso por sí, se habla de una "legitimación ordinaria", ya que quien lo ejerce es, a su vez, el afectado por la acción u omisión a la que se intenta hacer frente. En cambio, cuando el recurso de protección es ejercido por cualquier otra persona distinta al afectado, pero a nombre de éste, estamos frente a una "legitimación extraordinaria": quien ejerce la acción es alguien distinto del afectado por la acción u omisión.

Con respecto a quiénes son titulares de esta acción, hay unanimidad en que quedan amparadas por la protección del recurso tanto las personas naturales como las personas jurídicas. Incluso, en muchos casos el recurso puede ser interpuesto por un grupo o comunidad de personas, aun cuando no estén constituidos a través de una entidad con personalidad jurídica propia.

La única limitación está dada por el hecho de que nadie puede reclamar un derecho genéricamente. Para hacerlo, alguien tiene que sufrir menoscabo o una amenaza. "El

enunciado del artículo 20 de la CPR es aparentemente claro: “El que” sea lesionado en un derecho fundamental es quien la Carta legitima para accionar. Naturalmente, la acción de protección abre al titular y afectado en sus derechos la posibilidad de concurrir ante la justicia en busca de una decisión constitucional que le ampare y no le asegure un fallo favorable.”²⁶ Acorde a ello se han rechazado por las Cortes las protecciones impetradas en favor de grupos indeterminados de personas, argumentándose que el recurrente debe expresar en forma precisa en nombre de quién recurre, siendo indispensable para que prospere la acción determinar quiénes son objeto del acto arbitrario o ilegal del recurrido.

La legitimación pasiva del recurso de protección recae sobre el autor del acto u omisión ilegal o arbitraria que ha vulnerado una garantía constitucional. Al respecto, el auto acordado de 1992 contempla el deber del tribunal llamado a conocer de la protección, de requerir informe de la persona o personas, funcionarios o autoridad que, según el recurrente o en concepto de la Corte, fueren los causantes del acto o de la omisión denunciada. Es por ello que los tribunales han demandado en la mayoría de los casos la determinación del agresor.

Autorizada constitucionalmente la Corte para adoptar las medidas que juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del afectado, la falta de determinación del agresor no debe impedir la adopción de tales medidas. Ello es así ya que el recurso de protección se caracteriza por su unilateralidad de procedimiento, esto es, un mecanismo jurídico donde no se establece la relación jurídica entre el ocurrente y el ofensor. Solo existe una relación entre el ocurrente y el tribunal y por otra parte el tribunal y el ofensor, siendo el objetivo primordial restablecer el imperio del derecho y dar al agraviado la protección debida.

“La relación procesal se inicia con el ejercicio de la acción, se materializa con la presentación de la demanda de protección, prosigue con el requerimiento formulado por el Tribunal al ofensor y se integra con el conjunto de los antecedentes recabados

²⁶ Gómez Bernales, Gastón. *Derechos Fundamentales y Recurso de Protección*. Ediciones Universidad Diego Portales, Santiago de Chile, 2005, página 597.

por el órgano jurisdiccional y que lo ponen en situación de emitir su fallo o sentencia final.”²⁷

3.1.3 Presupuestos del Recurso de Protección.

El Recurso de Protección exige que haya ciertos presupuestos para poder ser invocado. La Corte de Apelaciones acogerá el recurso de protección en la medida que:

i) Este se haya interpuesto dentro del plazo ante el tribunal competente (30 días);

ii) Se haya acreditado la existencia de una acción u omisión;

iii) Se haya constatado que la acción u omisión es arbitraria o ilegal;

iv) Se haya demostrado que la acción u omisión importa una amenaza, perturbación o privación;

v) Se haya verificado que la acción u omisión afecta a uno de los derechos o garantías constitucionales, cuya existencia pertenece al recurrente o a la persona por la cual éste recurre.

En la medida que no se acredite la existencia de alguno de los requisitos mencionados, la Corte de Apelaciones rechazará el Recurso interpuesto.

3.1.4 Procedimiento.

Consecuente con la naturaleza del recurso, el auto acordado de 1992 y sus modificaciones establecen un procedimiento sumarísimo y exento de todo formalismo, a fin de hacer expedito el ejercicio del Recurso de Protección.

²⁷ Nogueira, Humberto, “El Recurso de Protección en Chile”: http://www.cepc.es/rap/Publicaciones/Revistas/8/AIB_003_157.pdf.

Es una acción de carácter informal, ya que su única exigencia es que debe ser redactada en papel simple, por telégrafo o incluso por un acta levantada en la secretaría de la Corte de Apelaciones respectiva.

- Tribunal competente.

El recurso de protección se interpondrá ante la Corte de Apelaciones en cuya jurisdicción se hubiere cometido el acto o incurrido en la omisión arbitraria o ilegal que ocasionen privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de las garantías constitucionales respectivas.

La Corte Suprema conoce del recurso de protección en segunda instancia.

Admitido a tramitación el recurso, la Corte de Apelaciones ordenará que la persona o personas, funcionarios o autoridad que según el recurso o en concepto del Tribunal son los causantes del acto u omisión arbitraria o ilegal informe, por la vía que estime más rápida y efectiva, sobre la acción u omisión que haya podido producir privación, perturbación o amenaza del libre ejercicio de los derechos que se solicita proteger.

La Corte fijará un plazo breve y perentorio para emitir el mismo, señalándole que conjuntamente con éste, el obligado en evacuarlo remitirá a la Corte todos los antecedentes que existan en su poder sobre el asunto motivo del recurso.

El Tribunal, cuando lo juzgue conveniente para los fines del recurso, podrá decretar orden de no innovar, es decir, decretar medidas destinadas a conservar la situación de hecho o de derecho presentada al momento de la admisión de la demanda, en relación a personas y bienes comprendidos en el proceso. Del mismo modo, para el mejor acierto del fallo se podrán decretar todas las diligencias que el Tribunal estime necesarias.

La Corte apreciará los antecedentes que se acompañen al recurso y los demás que se agreguen durante su tramitación, de acuerdo con las reglas de la sana crítica. La

sentencia se notificará personalmente o por el estado a la persona que hubiere deducido el recurso y a los recurridos que se hubieren hecho parte en él.

- Plazo.

En sus inicios, el N° 1 del auto acordado disponía un plazo de quince días para interponer el recurso ante la Corte de Apelaciones en cuya jurisdicción se hubiere cometido el acto o incurrido en la omisión arbitraria o ilegal que ocasiona el agravio, contados desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión o, según la naturaleza de éstos, desde que se hayan tenido noticias o conocimiento de los mismos. En virtud de la última modificación efectuada a tal norma, el plazo fue aumentado a treinta días.

Uno de los mayores problemas con los plazos es el de recurrir en contra de actos permanentes y en contra de aquellos que se suceden en el tiempo.

- (i) *Caso del perjuicio permanente.* En esto, la jurisprudencia ha señalado que el plazo comienza a correr cuando se interrumpe la actividad o causa que produzca el trastorno. En este sentido existe un fallo de la Corte Suprema²⁸, que recae en una materia ajeno a lo tributario, en el cual se confirmó una sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago que acogió un Recurso de Protección por varios funcionarios judiciales en contra del Contralor General de la República y que contiene la siguiente prevención del abogado integrante don Raúl Lecaros:

“Que ni la Constitución Política de la República, ni la ley han establecido requisitos de admisibilidad al Recurso de Protección consagrado en el artículo vigésimo de la Carta Fundamental; que los requisitos de admisibilidad de los recursos son de derecho estricto; que el Auto Acordado de esta Corte Suprema de 29 de marzo de 1977 al imponer un plazo de 15 días contados desde la acción u omisión arbitraria o ilegal que prive, perturbe o amenace el ejercicio legítimo de las garantías mencionadas en el artículo vigésimo de la

²⁸ Sentencia de la Corte Suprema de fecha 5 de noviembre de 1990, publicada en la Gaceta Jurídica N° 129, marzo 1991, páginas 117 y 118.

Constitución, no han hecho otra cosa que cautelar la más cumplida administración de justicia.

En efecto, para que el plazo para interponer el recurso dispuesto por el Auto Acordado, ya citado, no sea inconstitucional, ha de entenderse forzosamente que aquél ha de contarse desde que, *tratándose de omisiones o de acciones de carácter permanente, requiera al infractor para que cese en su acción u omisión ilegal o arbitraria*. De lo contrario, en las acciones u omisiones permanentes, la mera tolerancia o aun la ignorancia de quien sufre la privación, perturbación o amenaza de su derecho, importarán la imposibilidad de protegerlo por el solo transcurso del tiempo.

Por el contrario, *la necesidad de requerir*, de cualquier modo, la cesación de la acción u omisión ilegal o arbitraria para computar el plazo de 15, tantas veces aludido, hace precluir el derecho a intentar sucesivamente por la misma causa, la protección concedida por la Carta Fundamental, evitando de esta manera sucesivas molestias para el supuesto infractor y cautelando también sus derechos y la mejor administración de justicia.”

- (ii) *Reiteración consecutiva de actos*. Aquí los tribunales han indicado que el plazo comenzará a correr desde que se cometió el último de ellos.

Lo anterior fue expresamente establecido por la Corte de Apelaciones de Valparaíso en un fallo de fecha 8 de mayo de 1981, y a su vez confirmado por la Corte Suprema el 16 de julio del mismo año²⁹, al señalar lo siguiente:

“4° Que dicha extemporaneidad es inaceptable frente a lo expuesto por el recurrente en su recurso de que la exacción ilegal en que lo funda se llevó a cabo a través de una secuencia de actos anteriores y posteriores a la fecha del oficio N° 2913 de fs. 29 y siendo el último de estos actos el que se alude en el certificado de la Tesorería Regional Metropolitana de fs 79, que es de fecha 19 de marzo, es desde ésta que debe contarse el plazo, de donde resulta que habiéndose presentado el recurso el 1 de abril, lo fue dentro del

²⁹ Errazuriz, Juan Manuel y Otero, Jorge Miguel. *Aspectos Procesales del Recurso de Protección*. Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, página 143, hacen referencia a fallo mencionado en Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo 78, 1981, II 5ª, página 83.

plazo de 15 días. Esto se reafirma con el mérito, además, de la documentación acompañada en el recurso de fs. 1 a 17.”

- Recurso de Apelación.

Contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones puede interponerse el Recurso de Apelación ante la Corte Suprema dentro del plazo de cinco días, contados desde que se les notifique a las partes personalmente o por el estado diario la sentencia.

No es procedente el recurso de casación.

La Corte Suprema, para entrar al conocimiento del recurso o para el mejor acierto del fallo, podrá solicitar a cualquier autoridad o persona los antecedentes que considere necesarios para la resolución del mismo. La sentencia que acoge el recurso de protección tiene por objeto disponer las medidas que el tribunal estime pertinentes para restablecer el imperio del Derecho y garantizar la debida protección del afectado.

- Sentencia.

Como toda sentencia, la que acoge la protección sólo produce eficacia *inter partes*, es decir, alcanza únicamente a quienes han sido parte en el proceso de protección. Sin embargo, en casos excepcionales, se ha producido una eficacia *ultra partes* de la sentencia, beneficiando con ello a personas que no han actuado en el juicio. Así aconteció, por ejemplo, en 1978 cuando la Corte de Apelaciones de Santiago acogió la protección deducida por un particular en beneficio de su derecho individual, pero la acogió respecto de toda la población afectada. Y ordenó, por consiguiente, a la empresa recurrida a reemplazar, en el menor tiempo posible, un transformador técnicamente insuficiente en un determinado sector de la población, ya que su mantención "implica establecer una diferencia arbitraria con relación a un determinado sector que igual que los otros paga el suministro correspondiente".³⁰

³⁰ Fallo Corte de Apelaciones de Santiago, de fecha 22 de octubre de 1978, *Revista Derecho y Jurisprudencia*, t. LXXXIV, sec. 5ª, página 258.

Cabe señalar que el fallo que resuelve el Recurso de Protección produce cosa juzgada formal, vale decir, es “inatacable en el proceso en que se dictó.”³¹

No obstante, dado el carácter de emergencia que reviste el Recurso de Protección y que persigue sólo restablecer el imperio del derecho que ha sido afectado con carácter cautelar; el fallo de dicho recurso no impide que con posterioridad se ejerzan diversas acciones por las mismas partes, a través de los procedimientos ordinarios para el acabado y lato conocimiento y resolución del asunto.

El cumplimiento del fallo del Recurso de Protección procede una vez firme la sentencia. En el caso del fallo de primera instancia, por haber transcurrido el plazo para interponer el Recurso de Apelación, sin que este se hubiere deducido. O en caso que se hubiese interpuesto dicho Recurso de Apelación y se haya dictado sentencia por la Corte Suprema fallando la apelación que se hubiera interpuesto.³²

3.2 Paralelo entre ambos Recursos.

A continuación se encontrará un paralelo entre el nuevo Reclamo de Vulneración de Derechos del Contribuyente y el Recurso de Protección:

Reclamo de Vulneración de Derechos del Contribuyente	Recurso de Protección
<p>No obstante ser nombrado en la propia Ley como un <u>Reclamo</u>, recurso del derecho administrativo, es efectivamente una acción jurisdiccional</p> <p>Es incompatible en caso de haber sido presentado un Recurso de Protección por los mismos hechos.</p>	<p>Es una <u>acción jurisdiccional</u> y además es una acción cautelar autónoma que da origen a un procedimiento de urgencia.</p>

³¹ Kloss Soto, Eduardo. *El Recurso de protección. Orígenes, doctrina y jurisprudencia*. Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, primera edición, 1982, página 289.

³² El considerando 14° del Auto Acordado de la Corte Suprema señala en este sentido lo siguiente: “Firme el fallo de primera instancia por haber transcurrido el plazo para interponer el recurso de apelación, sin que éste se hubiere deducido, o dictado sentencia por la Corte Suprema cuando fuere procedente, se transcribirá lo resuelto a la persona, funcionario o autoridad cuyas actuaciones hubieren motivado el recurso de protección, por oficio directo, o telegráficamente si el caso así lo requiere.”

<p>Procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario y que será conocido en primera instancia por el <u>Juez Tributario y Aduanero</u> en cuya jurisdicción se haya producido tal acto u omisión que vulnera los derechos del contribuyente. Es conocido en segunda instancia por la Corte de Apelaciones respectiva.</p>	<p>Procedimiento especial que se inicia en la <u>Corte de Apelaciones</u> en cuya jurisdicción se hubiere cometido el acto o incurrido en la omisión arbitraria o ilegal que ocasionen privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de las garantías constitucionales respectivas. Es conocido en segunda instancia por la Corte Suprema.</p>
<p>El plazo para interponer el Reclamo es de <u>15 días hábiles</u> contados desde la ejecución del acto o la omisión o desde que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos, lo que se hará constar en autos.</p>	<p>El plazo para interponer el Recurso de Protección es de <u>30 días corridos</u> contados desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión, o según la naturaleza de estos, desde que se haya tenido noticias o conocimiento cierto de los mismos, lo que se hará constar en autos.</p>
<p>Es un <u>Reclamo informal</u>, pero aunque solo se exige que sea presentado por escrito, éste igual debe cumplir con los requisitos del procedimiento aplicable a los reclamos por diferencias de impuestos como es el procedimiento general de reclamaciones de los Artículos 123 a 148 del Código Tributario. <u>No requiere patrocinio de un abogado en la primera instancia frente al Tribunal</u>, hecho que cambia en caso de haber un Recurso de Apelación ante la Corte de Apelaciones.</p>	<p>Es un <u>Recurso informal</u>, puesto que se posibilita su interposición no sólo por el afectado, sino que en su nombre por cualquier persona capaz de parecer en juicio, aun por telégrafo, fax o telex. <u>No requiere patrocinio de un abogado.</u></p>
<p>El Recurso de Apelación en contra del Reclamo deberá ser conocido en cuenta y en forma preferente por la Corte de Apelaciones, a menos que cualquiera de las partes solicite alegatos.</p>	<p>La Corte de Apelaciones conoce del Recurso de Protección en sala y previa vista de la causa. En la Corte Suprema la apelación en contra de la sentencia se debe ver en cuenta, sin perjuicio que puede ordenar traer los autos en relación.</p>
<p>Presentado el Reclamo el Tribunal debe examinar si fue interpuesto en tiempo y si tiene fundamentos suficientes para acogerlo a tramitación.</p>	<p>Presentado el Recurso, la Corte de Apelaciones debe examinar en cuenta si fue interpuesto en tiempo y si tiene fundamentos suficientes para acogerlo a tramitación.</p>
<p>El Reclamo procede frente a un acto u omisión del SII que pueda vulnerar los derechos de los contribuyentes.</p>	<p>El Recurso procede frente a un acto u omisión arbitraria o ilegal que importe una privación, perturbación o amenaza al legítimo ejercicio de los derechos y garantías amparados por la Constitución.</p>
<p>Interpuesto el Reclamo y acogido a tramitación, el Tribunal pedirá informe al</p>	<p>Interpuesto el Recurso y acogido a tramitación, la Corte de Apelaciones</p>

<p>SII, otorgándole un traslado por 10 días para que se entreguen todos los antecedentes de la situación denunciada por el contribuyente.</p>	<p>pedirá informe, fijando un plazo breve y perentorio para que se emita, a quien según el propio Recurso haya causado el acto u omisión arbitraria o ilegal que haya podido producir privación, perturbación o amenaza de los derechos que solicita proteger.</p>
<p>Vencido el plazo del informe del SII haya o no respuesta, y existiendo hechos sustanciales y pertinentes controvertidos se abrirá un término probatorio de 10 días en que las partes deberían rendir todas sus pruebas.</p>	<p>En este procedimiento no existe un término probatorio, pero ello no impide que el recurrente como el afectado pueda rendirla desde la interposición hasta la vista de la causa. Dado el carácter concentradísimo, sólo es procedente la rendición de prueba documental y confesión espontánea la que se contendría en el informe o el escrito de presentación del Recurso. Sin perjuicio que la Corte de Apelaciones para el mejor acierto del fallo pueda decretar todas las diligencias que estime necesarias para el esclarecimiento de los hechos.</p>
<p>La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad a las reglas de la sana crítica.</p>	<p>La Corte de Apelaciones apreciará de acuerdo con las reglas de la sana crítica los antecedentes que se acompañen al Recurso y los demás que se agreguen durante su tramitación.</p>
<p>El Tribunal podrá decretar orden de no innovar en cualquier estado de tramitación.</p>	<p>Se podrá decretar cuando así lo juzguen conveniente las Cortes para los fines del recurso, orden de no innovar.</p>
<p>El fallo, en caso de ser acogido, contendrá todas las providencias que el Tribunal juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante.</p>	<p>El fallo, en caso de ser acogido, incluirá las medidas que la Corte requiera para dar la debida protección al afectado y restablecer el imperio del derecho que no necesariamente deben ser las solicitadas por el recurrente, puesto que el artículo 20 de la Constitución le entrega a la Corte la adopción inmediata de las medidas que ella juzgue necesarias.</p>

Cabe señalar que el Reclamo de Vulneración de Derechos de los Contribuyentes y el Recurso de Protección son muy parecidos, especialmente en lo que se refiere a las normas procedimentales que rigen a ambos recursos.

3.3 *El Recurso de Protección en Materia Tributaria.*

De acuerdo a la Memoria del Departamento de Defensa Judicial y Delitos Tributarias del SII, durante el período de 1992 al 2007 se presentaron 651 Recursos de Protección y de Amparo Económico en contra de las actuaciones de la Administración Tributaria. De dichos 651 casos, 51% fueron rechazados, 27% fueron declarados inadmisibles, 16% fueron desistidos y solamente 6% fueron acogidos por la Corte de Apelaciones respectiva.

Cabe hacer presente que las garantías tributarias no son en sí mismas protegidas por el Recurso de Protección en forma directa, toda vez que el numeral 20 del artículo 19 de la Constitución, artículo que establece los principios que rigen el derecho tributario chileno, ha sido excluido del catálogo de garantías que el Recurso de Protección cautela.

El artículo 19 N° 20 de la Constitución establece lo siguiente:

“La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado. Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo;”

Esta política constitucional de exclusión selectiva en el caso de dejar fuera del ámbito de protección del Recurso los derechos tributarios, no solo resultó ser inconveniente, pues reconocer y consagrar garantías que no son amparadas las transforma en bonitas declaraciones románticas e ineficaces, pues carecen de instrumento procesal que las resguarde efectivamente.³³Lo anterior explica el bajo porcentaje de acogimiento que han tenido los Recursos de Protección en materia tributaria y lo inútil que ha resultado ser dicha acción procesal para amparar a los contribuyentes.

³³ Ugalde, Rodrigo y Varela, Jorge, *El Recurso de Protección en Materia Tributaria*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1993, página 49.

Con todo, cabe recordar que el Recurso de Protección nace en sus inicios para amparar a los ciudadanos de los agravios que pudiesen sufrir en sus derechos fundamentales. La necesidad de dicho recurso es explicado por don Eduardo Soto Kloss:

“Para nadie es un secreto –y sobre ellos hemos escrito variadas veces-que durante muchas décadas desde 1925 el ciudadano no tuvo un fácil acceso a la jurisdicción cuando se veía agraviado por un acto o una omisión de la Administración, y muchísimas veces se vio oponer una denegación de justicia pura y simplemente, al fallar la Suprema Jurisdicción de que carecía de competencia para conocer la nulidad de los actos de aquella Administración por cuanto ello era de la competencia de los tribunales administrativos-cuya creación previera el art. 87 de la C.P. de 1925; que ellos no se hubieran creado y, por tanto, la afirmación de la Suprema fuere una inepticia de proporciones, parecía no producir precisamente escozor ni rubor intelectual alguno a tan elevada magistratura; sí, en cambio significaba al ciudadano verse atropellado impunemente por la Administración, no teniendo a quién recurrir en demanda de justicia. Frente a esta situación de indefensión, es que surge en 1972 el proyecto de establecer un remedio procesal que a la vez fuere expedito, de rápida solución y ágil presentación por el afectado, evitase las triquiñuelas pseudodiálecticas de la judicatura, por desgracia a menudo más de la cuenta, proclive a devenir temerosa en su función cuando se trate de decir el Derecho en una controversia donde es parte la Administración.”³⁴

Como la Administración Tributaria ejerce atribuciones que dicen relación con garantías constitucionales de las personas (como el derecho de propiedad, libertad de trabajo, derecho a desarrollar cualquier actividad económica, etc.) es posible que su actuar dé a lugar a que en la práctica se produzcan ilegalidades o arbitrariedades que afecten esas mismas garantías protegidas. Por lo mismo, los contribuyentes han ejercido el Recurso de Protección en resguardo de dichas garantías constitucionales que no obstante no ser los principios rectores del derecho tributario chileno, sí se encuentran directamente relacionados con dicha rama del derecho.

Como mencionamos previamente, para que el Recurso de Protección interpuesto sea acogido, deben concurrir los siguientes presupuestos:

³⁴Ugalde, Rodrigo y Varela, Jorge, *El Recurso de Protección en Materia Tributaria*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1993, página 56.

- 1) Debe existir una acción o una omisión arbitraria o ilegal.

“El vocablo “acto” significa un hecho o una acción, es decir da la idea de una actividad, del ejercicio de una potencia, en la especie, de la Administración Tributaria.”³⁵

Por ejemplo, un Director Regional del SII dicta una resolución por medio de la cual se le aplica una sanción a un contribuyente, en este caso dicho Director ejecuta un acto que dará lugar o no a la interposición en su contra de un Recurso de Protección, dependiendo de las circunstancias que rodean dicho acto.

Ilustrativamente, y para explicar lo anterior, podemos mencionar el Recurso de Protección presentado por la contribuyente Sra. Nelly Chiofalo S. en contra de la resolución de un Director Regional que ordenaba la revisión de su cuenta corriente bancaria (acogido por la Corte Suprema por resolución de fecha 19 de junio de 1980) como un acto del SII que dio lugar a la interposición de un Recurso de Protección que finalmente fue acogido.³⁶

La omisión significa una abstención, es dejar de hacer algo. Para que una abstención pueda ser reprochada a la Administración Tributaria es necesario que la Administración se haya encontrado obligada a actuar en virtud de lo establecido en una norma jurídica.

Como ejemplos de omisiones por parte de la Administración Tributaria que dieron lugar a acoger los Recursos de Reposición interpuestos podemos mencionar los siguientes:

- (i) Pesquera Marazul Limitada presentó un Recurso de Protección por la omisión ilegal de un Director Regional del SII que se negaba a proceder al timbraje de facturas de la Empresa Lobamar Ltda., proveedora de la

³⁵ Ibid., página 59.

³⁶ Ugalde, Rodrigo y Varela, Jorge, *El Recurso de Protección en Materia Tributaria*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1993, página 60.

recurrente (sentencia de fecha 4 de abril de 1990 de la Corte Suprema)³⁷; y

- (ii) Forestal del Sur Limitada presentó un Recurso de Protección por la negativa del Tesorero General de la República a pagar una devolución de IVA, quien sostenía tener un crédito en contra del Fisco y que dicha negativa a devolución carecía fundamento legal (sentencia de 4 de junio de 1990 de la Corte de Apelaciones de Santiago).³⁸

Como hemos mencionado, tanto el acto u omisión deben ser ilegales o arbitrarios para que se acojan los Recursos de Protección interpuestos.

La jurisprudencia ha señalado la ilegalidad y la arbitrariedad pertenecen al:

“género común de las acciones antijurídicas, pero que la primera resulta de una violación de los elementos reglados de las potestades jurídicas conferidas a un sujeto público o reconocidas a un sujeto natural, y que la segunda importa una vulneración del uso razonable con que los elementos discrecionales de un poder jurídico han de ser ejercidos.”³⁹

“La ilegalidad significa contrario a los supuestos de la ley, y el acto administrativo lo será cuando exceda al ámbito de su competencia, el procedimiento diseñado al respecto, el fin que el legislador asignó al mismo acto.”⁴⁰

La Corte de Apelaciones de Arica expresó en un fallo que:

“la arbitrariedad tiene lugar en el campo de las facultades discrecionales, o sea de aquellas en que la administración goza de poderes amplios y manifiesta opinión de modo antojadizo, instintivo, inmotivado.”⁴¹

- 2) Dicha acción u omisión debe haber causado una privación, perturbación o amenaza en la legítimo ejercicio de ciertas y determinadas garantías constitucionales que son amparadas por el Recurso de Protección; y

³⁷ Ugalde, Rodrigo y Varela, Jorge, *El Recurso de Protección en Materia Tributaria*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1993, página 61.

³⁸ Ibid., página 62.

³⁹ Ugalde, Rodrigo y Varela, Jorge, *El Recurso de Protección en Materia Tributaria*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1993, página 63.

⁴⁰ Ibid., página 63.

⁴¹ Ibid., página 75.

De las garantías amparadas por el Recurso de Protección solo algunas podrán ser objeto de agravio por parte de la Autoridad Tributaria, a saber:

- i) El artículo 19 N° 2 de la Constitución, esto es la “igualdad ante la ley.”
- ii) El artículo 19 N° 3 inciso 4 de la Constitución, esto es “nadie puede ser juzgado por comisiones especiales, sino por el Tribunal que le señale la Ley y que se halle establecido con anterioridad por ésta.”
- iii) El artículo 19 N° 4 de la Constitución, esto es “el respeto y protección a la vida privada y pública y a la honra de la persona y de su familia.”
- iv) El artículo 19 N° 5 de la Constitución, esto es “La inviolabilidad del hogar y de toda forma de comunicación privada. El hogar sólo puede allanarse y las comunicaciones y documentos privados interceptarse, abrirse o registrarse en los casos y formas determinadas por la ley.”
- v) El artículo 19 N° 16 de la Constitución, esto es “La libertad de trabajo.”
- vi) El artículo 19 N° 21 de la Constitución, esto es “El derecho a desarrollar cualquier actividad económica que no se sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas que la regulen.”
- vii) El artículo 19 N° 22 de la Constitución, esto es “La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica.”
- viii) El artículo 19 N° 24 de la Constitución, esto es “El derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales.”

Dichas garantías constitucionales pueden sufrir privación, perturbación o amenaza. De acuerdo a la jurisprudencia dichos términos han sido definidos de la siguiente manera:

-“la privación consiste en apartar a uno de algo o despojarlo de una cosa que poseía”⁴²;

⁴² Ugalde, Rodrigo y Varela, Jorge, *El Recurso de Protección en Materia Tributaria*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1993, página 101.

-“la perturbación consiste en que ella vale por trastornar el orden y concierto de las cosas o su quietud y sosiego”⁴³; y

-“una amenaza, el anuncio de un daño futuro”⁴⁴

Ahora bien, para que proceda el Recurso de Protección a que da lugar el artículo 20 de la Constitución, se requiere que la privación, perturbación o amenaza, originada por el acto o la omisión ilegal o arbitraria, lo sea en el legítimo ejercicio de los derechos protegidos por este recurso. Como lo señala don José Luis Cea:

“no basta, para que prospere el recurso, alegar que la privación, perturbación o amenaza proviene de acto u omisión arbitraria o ilegal de cualquier autoridad o particular. Es menester, además que el propio recurrente se haya ajustado a los principios y normas de ordenamiento jurídico, es decir, que el ejercicio de los derechos reconocidos haya sido legítimo.”⁴⁵

Sobre esta materia existe numerosa jurisprudencia, la cual establece que al no existir ejercicio legítimo de un derecho amparado por el Recurso de Protección tal acción jurisdiccional debe ser rechazada. Así por ejemplo, la Corte de Apelaciones de Santiago en el año 1990, causa Rol 360-90, establece que el contribuyente Importadora y Comercializadora Golden Seal Limitada no se encuentra en una situación de ejercicio legítimo de un derecho cuando el contribuyente que solicitó un reintegro al amparo de la Ley N° 18.840 y que ante la negativa del Tesorero Regional de proceder a dicho reintegro, interpone un Recurso de Protección. El Tesorero expresa que su negativa se funda en que el Tribunal Aduanero le ordenó retener tales valores, atendido el proceso por fraude aduanero seguido en contra del contribuyente recurrente. Por lo expuesto la Corte de Apelaciones rechaza el recurso, señalando que no existe legítimo ejercicio del derecho reclamado.

⁴³ Ibid., página 102.

⁴⁴ Ibid., página 111.

⁴⁵ Cea, José Luis, *Tratado de la Constitución de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1988, páginas 211 y 212.

- 3) Debe existir una relación de causalidad entre la acción u omisión ilegal o arbitraria y la privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de las garantías constitucionales amparadas por el recurso.⁴⁶

En este sentido la Corte de Apelaciones de Punta Arenas estableció en el considerando N° 16 de una sentencia del año 1985⁴⁷ lo siguiente:

“Que de los antecedentes latamente expuesto en los considerandos que preceden se concluye que concurren, en la especie, todos los presupuestos que determinan la procedencia de la acción de amparo deducida por Transcontainers S.A., a saber, un acto ilegal del órgano administrativo del ámbito tributario –el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos-; el acto jurídico conlleva la amenaza de daño para un derecho fundamental, como es el de propiedad susceptible de protección por la vía propuesta; y una relación de causalidad cierta entre la conducta ilegal y el agravio latente para aquella garantía constitucional.”⁴⁸

Es así como la privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de las garantías constitucionales protegidas por el Recurso de Protección debe tener su origen en el acto u omisión ilegal o arbitraria que se le imputa al recurrido. Luego si el origen de la privación, perturbación o amenaza del derecho que se estima agraviado por el acto u omisión ilegal o arbitraria no se encuentra en ellas, el Recurso de Protección no prosperará. Por ejemplo, si se recurre en contra del Tesorero General de la República y Director Nacional del SII por una retención de un cheque de devolución de impuestos, retención que se estima ilegal, en circunstancias que tal retención se ordenó por un Tribunal, el Recurso de Protección presentado no cumplirá con dicho presupuesto, pues no existiría tal relación de causalidad.

Una tendencia en Recursos de Protección en materia tributaria, es la propensión de las Cortes de Apelaciones y la Corte Suprema de sentar jurisprudencia al rechazar las

⁴⁶ Ugalde, Rodrigo y Varela, Jorge, *El Recurso de Protección en Materia Tributaria*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1993, página 57.

⁴⁷ Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo 82, 1985, N° 2, mayo – agosto, 2ª parte, Sección 5ª, página 216.

⁴⁸ Ugalde, Rodrigo y Varela, Jorge, *El Recurso de Protección en Materia Tributaria*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1993, página 117.

acciones interpuestas invocando la teoría de los “derechos indubitados”⁴⁹. Como mencionamos, una de las materias que frecuentemente originaba la interposición de Recursos de Protección era la demora en la devolución de impuestos o pagos provisionales a los contribuyentes.

En este sentido informando los recursos de protección deducidos en su contra, el SII o Tesorería argumentaban que el Recurso de Protección requiere la existencia de derechos indubitados, por lo que no es idóneo el recurso presentado por los contribuyentes ya que pretende obtener la declaración de derechos. A su juicio, la solicitud de devolución no convierte a quien la solicita en titular de un derecho de propiedad indubitado, que se encuentre protegido por la garantía constitucional.

Dicha teoría fue acogida por las Cortes, y en los distintos Recursos de Protección presentados tanto el SII como la Tesorería citaban en abono de su tesis jurisprudencia en el sentido que el derecho que se reclama no es indubitado y debe ser declarado en la jurisdicción que corresponda. La postura del SII es que frente a una declaración anual de Impuestos a la Renta, sea que contenga sólo información, o concluya en saldos a favor en contra del Fisco, el SII tiene la facultad, dentro de los plazos de prescripción, de iniciar los procedimientos de fiscalización pertinentes destinados a establecer diferencias de impuestos o en el evento de que hubiese producido una devolución efectiva, requerir su restitución, con los recargos legales que correspondan y eventualmente con la imposición de sanciones pecuniarias y corporales, previo sometimiento de los contribuyentes a un proceso infraccional o criminal.

Lo anterior permitía concluir a las Cortes que las declaraciones de impuestos, emanadas unilateralmente desde el contribuyente, no constituyen por sí solas títulos de propiedad indubitados para éste o para el Fisco, mientras exista la posibilidad legal de revisión. Por esta razón y en virtud de dicha teoría de los derechos indubitados es que la acción es rechazada.

⁴⁹ Entre otras, sentencias de la Corte Suprema, Rol Causa N° 5101-2005, de fecha 26 de mayo de 2005 y Rol Causa 4439-2005, de fecha 8 de septiembre de 2005.

La postura ha sido que la declaración de impuestos no representa un crédito indubitable para el contribuyente por cuanto el deudor debe verificar la existencia de los antecedentes en mérito de los cuales se ha producido el crédito; de esta manera, le asiste al Fisco, a través del SII, el derecho de revisar los fundamentos de lo solicitado, considerando para estos efectos la información que el SII posee y de existir una no conformidad entre ésta y lo declarado por el contribuyente, debe procederse a los procedimientos de fiscalización establecidos en el Código Tributario, donde los contribuyentes pueden ejercer sus derechos.

Se argumenta que la administración tributaria debe arbitrar las medidas de fiscalización adecuadas a la naturaleza de los fundamentos sobre los cuales el contribuyente construye su solicitud de devolución, de manera tal que el contribuyente adquiera una certeza razonable del efecto en su patrimonio del requerimiento de recursos al Fisco, derivados de la aplicación de la ley tributaria.

En este sentido, es de interés transcribir los siguientes considerandos de una sentencia dictada por la Corte Suprema, Rol Causa N° 4289-2004, de fecha 21 de octubre de 2004:

“Cuarto: Que lo referido precedentemente habilitó a la entidad recurrida para efectuar las fiscalizaciones contempladas dentro de la normativa vigente en la materia, lo que impidió que se emitiera un pronunciamiento rápido y favorable frente a la solicitud planteada por la recurrente, lo que demuestra que las normas a aplicar no eran las propias de un sistema de protección ágil y oportuno procedente en casos en que los derechos que se reclaman se encuentran incorporados en el patrimonio de quienes los alegan, sino que se requería de la aplicación de los sistemas aclaratorios que, luego de analizadas, aclaradas y probados los presupuestos que transforman las meras expectativas en derechos efectivos, dan lugar al ejercicio de las acciones comprendidas dentro de las vías indicadas inicialmente.

Quinto: Que el actuar de la recurrida, que se enmarca dentro de las facultades que le confiere la normativa por la cual se rige no configura el presupuesto exigido por el artículo 20 de la Constitución Política de la República, cuando establece que para que se ejerza la acción de protección, quien la reclama debe haber sido víctima de actos u omisiones ilegales o arbitrarias por parte del agente recurrido, lo que no aparece en el caso que se analiza.

Sexto: Que como consecuencia de lo señalado precedentemente, estas sentenciadoras no consideran aplicable el sistema de protección de garantías constitucionales, las que por lo demás no han sido demostradas en cuanto a haber sido vulneradas en la forma como la carta fundamental lo establece, para satisfacer las pretensiones de la recurrente, la que debe aceptar la aplicación de los sistemas vigentes en el campo tributario que permitan dilucidar y declarar la procedencia del beneficio que se pretende el que, al tenor de los antecedentes analizados, solo constituyen un germen que, sustentado por el cumplimiento de los presupuestos que permiten la configuración del derecho, puede llegar a reclamarse como tal.

Séptimo: Que el resto de las alegaciones de tiempo o forma no merecen ser analizadas ni ser objeto de resolución, atendido que lo referido en los considerandos precedentes constituye fundamento suficiente para que esta Corte proceda a rechazar las pretensiones de la parte recurrente.”

En virtud de lo anterior, la jurisprudencia ha establecido reiteradamente que el Recurso de Protección tiene por objeto proteger el legítimo ejercicio de derechos que estén indubitados, y no de aquellos que se encuentran en discusión o que constituyan una mera expectativa (como se ha considerado que son una devolución de impuestos o pagos provisionales, por ejemplo). De esta manera, en los casos en que la situación jurídica y de hecho presentada por la recurrente ha sido contradicha por la administración tributaria, y a la luz de las Cortes una controversia así generada, se ha fallado que dicha “controversia” no podrá ser dilucidada por medio de esta acción cautelar de derechos constitucionales, ya que ella no constituiría una instancia de declaración de tales derechos, sino que de protección de aquellos que sean preexistentes e indubitados. Es así como los fallos dictados son inconsistentes, porque precisamente el Recurso de Protección lo que pretende es restablecer el imperio del derecho por una garantía quebrantada por un acto ilegal de la autoridad tributaria.

Capítulo IV. Conclusiones.

De acuerdo a lo mencionado, durante el período de 1992 al 2007 se presentaron 651 Recursos de Protección y de Amparo Económico en contra de las actuaciones de la Administración Tributaria. De dichos 651 casos, solamente 6% de los recursos fueron acogidos por la Corte de Apelaciones respectiva.

Las garantías tributarias no son en sí mismas protegidas por el Recurso de Protección en forma directa, toda vez que el numeral 20 del artículo 19 de la Constitución, artículo que establece los principios que rigen el derecho tributario chileno, ha sido excluido del catálogo de garantías que el Recurso de Protección cautela. Por dicho motivo, celebramos la incorporación a nuestra legislación del Reclamo de Vulneración de Derechos del Contribuyente, ya que en el ámbito tributario, los ciudadanos se relacionan a diario y cotidianamente con el SII, Servicio Nacional de Aduanas y con la Tesorería General de la República y necesitan que sus derechos sean resguardados.

En el caso específico del SII, órgano de la administración muy respetado a nivel nacional y a nivel internacional (especialmente por su innovación y avances en su plataforma tecnológica), éste hace uso de sus atribuciones y amplía y perfecciona sus acciones y procedimientos de fiscalización diariamente.

Lo anterior se traduce en la dictación de resoluciones, circulares e interpretaciones caso a caso a través de sus oficinas, dejando cada vez más a los contribuyentes dentro y bajo sus políticas y campos de fiscalización profunda.⁵⁰ Antes de esta nueva incorporación a nuestra legislación, cuando los contribuyentes se veían afectados en sus derechos por el SII, sólo podían recurrir a los tribunales por medio del Recurso de Protección o por medio del reclamo tributario (no se debe olvidar que se presenta hasta el día de hoy en ciertas regiones ante el Tribunal Tributario el cual sigue siendo el

⁵⁰ Álamos Vera, Dagomar Eduardo, *Los Derechos del Contribuyente Chileno Procedimiento de Reclamo, Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010*, Thomson Reuters Puntolex, Santiago de Chile, 2010, página 14.

propio SII) en la medida que dichas acciones tuvieran efectos en resoluciones que pudiesen ser objeto de un reclamo tributario.

El uso del Recurso de Protección para el contribuyente era su única defensa cuando sentía que sus derechos habían sido agraviados por la administración fiscal, lo cual constituía una debilidad en el sistema político republicano basado en el Estado de Derecho, ya que como hemos mencionado dicha acción no cautela el artículo específico que establece los principios tributarios constitucionales (artículo 19 N° 20).

“Esta política constitucional de la exclusión selectiva, es no sólo insatisfactoria (desde la perspectiva internacional del reconocimiento de un mecanismo eficaz de protección de derechos humanos), sino que además inconveniente, pues consagrar y reconocer garantías sustantivas que son impropetegibles por la vía jurisdiccional, transforma a éstas en hermosas declaraciones románticas e inertes. La garantía sustantiva carece de toda eficacia, sin un instrumento procesal que le infunda vida.”⁵¹

Hoy dicha falencia ha sido superada por la dictación de la Ley 20.322, con la creación del TTA, diversas modificaciones al Código Tributario y especialmente en la creación de un reclamo especial para proteger a los contribuyentes de la vulneración de algunos de sus derechos constitucionales al que puede verse expuesto con ocasión de actos u omisiones del SII. Dichas modificaciones en materia tributaria, han reformado positivamente el Estado Chileno, privilegiando la legalidad, la transparencia y la eficiencia, conformando una nueva institucionalidad del Estado que se centra en la persona y en la protección de sus derechos.

El texto de la Ley 20.420 al incluir el artículo 8 bis del Código Tributario, permite que hoy en día las actuaciones del SII (como lo son las tan cuestionados “embargos” administrativos en las devoluciones de impuesto, las fiscalizaciones tributarias indeterminadas en plazo y materia y el bloqueo de timbraje de documentos tributarios) queden dentro del ámbito del control judicial.

El senador Baldo Prokurica señaló en la moción de la Ley 20.420 que:

⁵¹ Ugalde, Rodrigo y Varela, Jorge, *El Recurso de Protección en Materia Tributaria*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1993, página 49.

“en la relación de control y fiscalización que se crea con ocasión del ejercicio de las facultades del SII, esta entidad –aun con todas sus atribuciones y poderes- debe respetar los derechos del contribuyente enumerados en el Art. 8 bis del Código Tributarios, los cuales tienen protección jurisdiccional.”

Igualmente, se debe tener presente que la sentencia del Reclamo contendrá todas las providencias que el Tribunal juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del contribuyente.

Al ser acogido el Reclamo, la sentencia con sus fundamentos deberá declarar que se “ha dado lugar a la Reclamo” por vulneración de derechos del contribuyente, debiendo explicitar el derecho transgredido y ordenar el cumplimiento de la medida que el Tribunal considere procedente que restablezca el imperio del derecho y asegure la protección del solicitante. Dichas medidas adoptadas por el Tribunal deberán guardar estricta relación con la naturaleza del derecho agraviado, ya que no serán las mismas medidas las adoptadas en el caso de la transgresión al derecho a ser atendido cortésmente o del derecho de obtener la devolución de los impuestos.

“Como podrá verse, al leer con atención los derechos que pudieren ser vulnerados por los funcionarios del SII, si el juez ordena la adopción de medidas o providencias para restablecer el imperio del derecho, significará que la medida que tendrá que recomendar deberá permitir el disfrute del derecho reclamado por el contribuyente, es decir, deberá ordenar al funcionario que hubiere incurrido en la violación de la realización de actos o hechos que signifiquen que el contribuyente pueda ejercerlo. Cabe señalar que alguna de las violaciones que pudo haber sufrido el contribuyente reclamante no pueden ser revertidas con el restablecimiento del derecho, como el caso en que contribuyente reclamante haya sido tratado en forma descortés o sin respeto o consideración, caso en el cual el restablecimiento del derecho consistirá en que el contribuyente debió haber sido atendido de otra forma a aquella que recibió pero que no hay resolución que pueda retrotraer los hechos.”⁵²

Asimismo, hay que destacar el hecho que, no obstante esta nueva realidad vigente a partir de su publicación, ocurrida el 10 de febrero del año 2010, el Director Nacional del SII del gobierno de la Presidenta Bachellet, por su propia iniciativa, dictó la Circular N°

⁵² Álamos Vera, Dagomar Eduardo, *Los Derechos del Contribuyente Chileno Procedimiento de Reclamo, Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010*, Thomson Reuters Puntolex, Santiago de Chile, 2010, página 143.

41 ya en el año 2006, cuya materia específica eran los “Derechos de los contribuyentes en sus relaciones y procedimientos ante el SII.”

Es decir, antes de la dictación de la Ley 20.420, fue el propio SII quien reconoció la falencia y dio el primer paso formal para materializar y hacer sustantivos los derechos ya otorgados en otros cuerpos normativos, pero que no se hacían valer por los contribuyentes y en muchas circunstancias no se respetaban por los funcionarios de la administración tributaria.

Creemos que el Reclamo de Vulneración de Derechos del Contribuyente debiera en la mayoría de los casos reemplazar el Recurso de Protección, ya que como hemos señalado previamente, para el contribuyente esta nueva herramienta facilitará la defensa de sus derechos frente a la administración tributaria. Por ende, nuestra respuesta a la interrogante que sirve de título a esta tesis es afirmativa: el Reclamo de Vulneración de Derechos del Contribuyente será el nuevo Recurso de Protección en materia tributaria.

Bibliografía

- Álamos Vera, Dagomar Eduardo, *Los Derechos del Contribuyente Chileno Procedimiento de Reclamo, Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010*, Thomson Reuters Puntolex, Santiago de Chile, 2010.

- Avilés Hernández, Víctor Manuel; *Legalidad Tributaria Garantía Constitucional del Contribuyente*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2005.

- Bulnes Aldunate, Luz, "Interpretación Constitucional", *Revista de Derecho Público*, Volumen 64, año 2005, Santiago de Chile.

- Cea Egaña, José Luis, *Derecho Constitucional Chileno*, Tomo II, "Derechos, Deberes y Garantías", Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago de Chile, 2004.

- Cea Egaña, José Luis, *Tratado de la Constitución de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1988.

- Errázuriz, Juan Manuel y Otero, Jorge Miguel. *Aspectos Procesales del Recurso de Protección*. Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, primera edición, 1989.

- Evans Espiñeira, Eugenio, *Los Tributos en la Constitución*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, segunda edición, 2010.

- Figueroa Valdés, Juan Eduardo, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1985.

- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Editorial La ley S.A.E. e I., Buenos Aires, Argentina, novena edición, 2004.

- Gómez Bernal, Gastón. *Derechos Fundamentales y Recurso de Protección*, Ediciones Universidad Diego Portales, Santiago de Chile, 2005.

- Kloss Soto, Eduardo. *El Recurso de protección. Orígenes, doctrina y jurisprudencia*. Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, primera edición, 1982.

- Masbernat Muñoz, Patricio, "Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al enfoque de la Doctrina Nacional", *Ius et Praxis*, 2002.

- Massone Parodi, Pedro, *Tribunales y Procedimientos Tributarios*, Legal Publishing (Lexis Nexis), tercera edición, Santiago, Chile, 2010.

- Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, EDEVAL, segunda edición, Valparaíso, Chile, 1979.

- Matus Benavente, Manuel, *Finanzas Públicas*, Editorial Jurídica de Chile, segunda edición, Santiago de Chile, 1956.

- Mosquera Ruiz, Mario y Maturana Miquel, Cristián, *Los Recursos Procesales*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2010.

- Octavio Leal, José Andrés, "Facultades de la Administración Tributaria en materia de Determinación de Tributos", *Revista de la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario*, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo, Uruguay, 1996.

- Rodríguez Grez, Pablo, *Teoría de la Interpretación Jurídica*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2004.

- Streeter, Jorge, "La Interpretación de la Ley Tributaria", *Revista de Derecho Económico*, Año VI, N°s 21 y 22 (octubre de 1967-marzo de 1968). Santiago de Chile.

- Ugalde, Rodrigo y García, Jaime, *Tribunales Tributarios y Aduaneros*, Legal Publishing (Lexis Nexis), Santiago de Chile, 2009.

- Ugalde, Rodrigo y Varela, Jorge, *El Recurso de Protección en materia tributaria*, Editorial Ediar Conosur, Santiago de Chile, 1993.

- Vanoni, Enzo, *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*, Editorial Dott. A. Giuffré, Milán, Italia, 1961. Traducción y estudio introductorio de Juan Martín Queralt.

-Textos normativos de la Legislación Chilena.

-Jurisprudencia Administrativa dictada por el SII.

-Jurisprudencia Judicial emanada de nuestros Tribunales de Justicia.