



**UNIVERSIDAD DE CHILE**  
Facultad de Derecho  
Departamento de Derecho Procesal

## **DEFENSOR TRIBUTARIO**

Memoria de prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

**ABEL IGNACIO PIÑONES CERDA**

Profesor guía: JESÚS EZURMENDIA ÁLVAREZ

Santiago, Chile

2021

*A mis hermanos, Francisca y Adolfo.*

*Que la justicia siempre sea un horizonte en nuestras vidas*

# Contenido

|  |    |
|--|----|
| Introducción .....   | 1  |
| Capítulo I: Evolución de los Derechos y Garantías de los contribuyentes .....                                  | 6  |
| 1.1.- Relación jurídica tributaria.....  | 6  |
| 1.1.1- Historia de los impuestos.....  | 7  |
| 1.1.2.- La potestad tributaria y sus límites como garantía para los contribuyentes.....                        | 10 |
| 1.2.- Estatutos del Contribuyente y su aplicación normativa en Chile .....                                     | 17 |
| 1.3.- Modificación a los derechos de los contribuyentes en la Ley de Modernización Tributaria 20               |    |
| 1.3.1.- Fundamentos .....  | 20 |
| 1.3.2.- Nuevo catálogo de derechos de los contribuyentes: modificación al Artículo 8 bis .....                 | 21 |
| 1.3.3 Revisión particular del artículo 8 ter .....   | 26 |
| 1.4.- Derechos de los contribuyentes en el mundo .....   | 26 |
| 1.4.1.- España .....   | 27 |
| 1.4.2.- Italia.....  | 28 |
| 1.4.3.- México.....  | 28 |
| 1.4.4 Perú .....   | 29 |
| 1.4.5 Estados Unidos .....   | 30 |
| Capítulo II: Acceso a la Justicia.....   | 31 |
| 2.1 Acceso a la justicia.....  | 31 |
| 2.2 El acceso a la justicia en la normativa chilena.....   | 33 |
| 2.3 El acceso a la justicia en la normativa internacional.....   | 36 |
| 2.4 Contribuyentes como grupo en situación de vulnerabilidad jurídica .....                                    | 37 |
| 2.5 Modificaciones a la normativa chilena relacionadas con el acceso a la justicia en materia tributaria ..... | 42 |
| 2.6.- Análisis de los sistemas gratuitos de asistencia jurídica existentes en Chile.....                       | 45 |
| 2.6.1 Elementos relevantes de la Defensoría Penal Pública .....  | 47 |
| Capitulo III: Defensor del Contribuyente en el mundo .....   | 50 |
| 3.1.- Una nueva tendencia para la protección de los contribuyentes: El defensor del Contribuyente .....        | 50 |
| 3.2.- Defensorías del contribuyente sin representación judicial .....  | 51 |
| 3.2.1.- Colombia .....   | 51 |
| 3.2.2.- Perú .....   | 52 |

|   |    |
|---|----|
| 3.2.3.- España .....  | 54 |
| 3.2.4.- Italia.....   | 56 |
| 3.3.- Defensorías del contribuyente con representación judicial .....   | 57 |
| 3.3.1.- México.....   | 57 |
| 3.4. Breve análisis comparativo .....   | 69 |
| Capítulo IV: Ley de Modernización Tributaria: incorporación del Defensor Tributario al<br>ordenamiento nacional ..... | 71 |
| 4.1.- Modernización tributaria .....  | 71 |
| 4.2.- Justificaciones para incorporarlo .....   | 73 |
| 4.3.- Artículo 23 de la Ley de Modernización Tributaria que incorpora la figura del Defensor<br>Tributario.....       | 75 |
| 4.4. Implementación de la Dedecon a casi un año de la publicación de la ley .....                                     | 79 |
| Conclusiones .....  | 81 |
| Bibliografía .....  | 85 |
| I.- Libros, artículos de revistas y otros documentos .....  | 85 |
| II.- Normativa Nacional .....   | 87 |
| III.- Normativa Internacional .....   | 88 |
| Anexo N° 1: Oficio N° 2104 del 31 de octubre de 2018 .....  | 89 |
| Anexo N° 2: Oficio N° 2670 del 17 de noviembre de 2020 .....  | 93 |

## **Resumen**

La relación entre la administración tributaria y el contribuyente ha ido variando con el tiempo, con una clara acentuación en la búsqueda de defender a los ciudadanos de los excesos de la administración en la recaudación de los impuestos. En sus inicios el objetivo fue generar límites a la potestad tributaria del Estado para crear, cobrar y administrar los impuestos, más tarde fue la elaboración o sistematización de un catálogo de derechos y garantías a favor de los contribuyentes que distintos países fueron adoptando. El presente trabajo monográfico busca revisar de manera descriptiva la moderna tendencia internacional de la institución del Defensor del Contribuyente, recientemente creada en nuestro país en virtud de la Ley de Modernización Tributaria. Los avances históricos en la protección de garantías y derechos de los contribuyentes tuvieron un gran desarrollo en las últimas décadas donde, junto a la sistematización de los derechos de los contribuyentes, estos órganos de defensa y asesoría se esfuerzan por equiparar la posición jurídica de los contribuyentes en relación a la administración Fiscal. La importancia de las defensorías del contribuyente tiene relación con la forma en que este grupo de sujetos, obligados al pago del impuesto, accede a la justicia, entendida esta como un derecho humano.

## Introducción

Este trabajo nace con la intención de ser un aporte a la construcción del desarrollo de la justicia tributaria en nuestro país. Ya en 1996 la profesora ELIZABETH EMILFORK en su clase inaugural en la Universidad de Concepción señalaba sin vacilaciones que en Chile no existía justicia tributaria<sup>1</sup>.

Se ha abordado la justicia en materia tributaria desde la perspectiva de la aplicación de las normas en situaciones concretas, o cuando se analizan proyectos legislativos de modificación normativa, revisando su contenido, los elementos del impuesto, su justificación, sus fines y requisitos para estos se generen<sup>2</sup>. Esto se ha traducido en el estudio de la legalidad tributaria, uno de los tantos límites a la potestad tributaria del Estado.

Asimismo, en la política tributaria se ha desarrollado diversos tópicos que buscarían generar mayor justicia al sistema tributario, pero esto se ha restringido al estudio sobre la cualidad de los tributos, en cuanto a la capacidad económica que tendrían los obligados al pago, uno de los tantos principios materiales de la tributación<sup>3</sup>. Así se han desarrollado ideas tales como la generación de impuestos progresivos según el ingreso de los contribuyentes, impuestos al valor agregado “cero” para los artículos de primera necesidad, aranceles aduaneros que beneficien a empresas nacionales o, a mediana y pequeñas empresas, entre otras.

También se ha entendido como una perspectiva de la justicia tributaria los fundamentos estructurales del deber que tienen los ciudadanos de contribuir al gasto público, esto ocurre en España por ejemplo<sup>4</sup>. Con todo, nos permite concluir que el concepto de justicia tributaria puede ser entendida de diversas formas y con múltiples contenidos, dependiendo de la perspectiva con la que se aborde su estudio. Dentro de este análisis hay tres grandes enfoques: económico, filosófico y jurídico<sup>5</sup>. El enfoque jurídico se analiza desde diversas perspectivas,

---

<sup>1</sup> Emilfork, Elizabeth. 1996. La justicia tributaria. Revista de derecho Universidad de Concepción: 197

<sup>2</sup> Masbernat, Patricio. 2014. Justicia y sistema tributario. Una mirada desde la perspectiva inglesa. Revista Dikaion. 23 (1): 140

<sup>3</sup> Masbernat, Patricio. 2010. El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España. Revista Ius et Praxis, Universidad de Talca. 16 (1): 315

<sup>4</sup> Masbernat, Patricio. Op. Cit.: 141

<sup>5</sup> Emilfork, Elizabeth. Op. Cit.: 199

siendo generalmente ocupada la división entre principios materiales y formales<sup>6</sup>, no obstante, creo que para entender de mejor manera el objetivo y planteamiento de este trabajo, agregaré a esto la categoría procesal.

Con el primero, el enfoque material, nos referimos al contenido del impuesto. Esta categoría ha sido, sin duda, la más desarrollada por la doctrina<sup>7</sup>, teniendo una gran relevancia en cuanto a las constantes modificaciones normativas que se han realizado en las últimas décadas, donde cada ciertos años se realizan reformas o modificaciones tributarias (por ejemplo, en Chile con una reforma tributaria en el periodo anterior y una nueva reforma en el actual gobierno), muchas veces sobre impulsos contingentes, con regulaciones provisionales y una técnica jurídica deficiente<sup>8</sup>. La segunda categoría del enfoque jurídico, la perspectiva formal, se refiere al procedimiento de creación de los tributos, el cual se encuentra ampliamente desarrollado y regulado en nuestra legislación, dicha categoría deriva del principio de legalidad, principal límite de la potestad tributaria. Finalmente, como último elemento, tenemos la categoría procesal, que en general se entiende como el trato que se le otorga a los contribuyentes por parte de la autoridad tributaria y la posibilidad que tienen estos de defender sus derechos establecidos en instancias superiores a la administración tributaria, y eventualmente jurisdiccionales, conocida como la garantía de protección jurisdiccional<sup>9</sup>.

Este último elemento no ha tenido mayor desarrollo por parte de la doctrina nacional, con excepción de la constante denuncia sobre inconstitucionalidad de la ley tributaria por vulneración de las garantías del artículo 19 n°3 referente a los principios de independencia e imparcialidad, respecto a la posición de juez y parte que tenía el director del Servicio de Impuestos Internos, en adelante también denominado indistintamente “Servicio” o “SII”, en su facultad de juez tributario<sup>10</sup>, y que fue modificada en el año 2009 con la Ley N° 20.322 que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, la cual creo los Tribunales

---

<sup>6</sup> Masbernat, Patricio. 2002. Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional. En revista *Ius et Praxis* 8(2): 309

<sup>7</sup> Principalmente las teorías liberales han desarrollado este tópico. Ver Las concepciones tributarias del liberalismo clásico de Oscar Ramírez Cardona, en *Revista Misión Jurídica*.

<sup>8</sup> Emilfork, Elizabeth. Op. Cit.: 205

<sup>9</sup> Masbernat, Patricio. Op. Cit.: 319

<sup>10</sup> Estaba facultado para el “conocimiento y resolución de las controversias que se suscitaban entre la administración y los contribuyentes, dentro de su territorio jurisdiccional, en las materias que la ley había puesto en la esfera de su competencia”.

Tributarios y Aduaneros, en adelante también señalados como “TTA”, siendo órganos jurisdiccionales letrados de primera instancia, especializados e independientes<sup>11</sup>.

El objetivo de este trabajo es adentrarme en el estudio de la justicia tributaria procesal en específico de la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes, teniendo como premisa que mientras más justo es un sistema tributario, mejor cumple su finalidad de recaudar los ingresos necesarios para un Estado. Para esto divido mi monografía en cuatro partes, comenzando con una revisión de la evolución histórica de los derechos y garantías de los contribuyentes en Chile y en el mundo, en particular los actuales derechos de los contribuyentes en España, México, Italia, Perú y Estados Unidos. Luego abordo un análisis respecto al estado actual del acceso a la justicia en nuestro país y particularmente respecto a la posición de desprotección que tendrían los pequeños contribuyentes como las pymes. En este capítulo analizaremos brevemente una serie de críticas y características de los actuales sistemas gratuitos de asistencia jurídica existente en Chile para identificar ciertos elementos que podrían servir en el fortalecimiento de la defensa de los contribuyentes. El tercer capítulo revisa la institución del Defensor del Contribuyente desde un punto de vista comparado en los países de Colombia, Perú, España, Italia y México, poniendo principal énfasis en este último debido a su función de representación judicial de los contribuyentes. Para terminar este trabajo abordaré la Ley de Modernización tributaria que incorporó, el pasado año, la figura de la Defensoría del Contribuyente o Dedecon, como órgano que garantizará los derechos de los contribuyentes, sus justificaciones y los avances en su implementación a un año de dicha reforma.

El estudio comparado que realizaré en diversos acápite de esta memoria tiene por finalidad identificar la forma en que diversos países se han hecho cargo de la posible indefensión de las garantías y derechos de los contribuyentes en sus distintas realidades nacionales. Para el desarrollo de este trabajo enfrenté ciertos problemas relativos a esta investigación en relación al escaso desarrollo doctrinal en la academia nacional y la dificultad propia de realizar un estudio comparado en esta área del derecho, esto se debe a que este tipo de análisis suele limitarse a la descripción de los sistemas tributarios locales o su recaudación de una manera

---

<sup>11</sup> Chile. Ministerio de Hacienda. 2009. Ley 20.322: Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera.



aislada sin generar una comparación académica que colabore en generar una disciplina de la tributación comparada<sup>12</sup>. La dificultad de generar un estudio comparado del derecho tributario se presenta según GARBARINO en tres causas elementales: a) el rápido cambio normativo, b) la complejidad de los sistemas tributarios y, c) la heterogeneidad de los conceptos tributarios en cada jurisdicción<sup>13</sup>. Si bien esto puede ser un problema de cualquier rama del derecho, ha sido más grave en temas de impuestos por la excesiva complejidad de los sistemas legales tributarios que contienen reglas específicas por estados, que generan conceptos diferentes en cada país, sumado a la progresiva y constante modificación normativa que viven las diferentes naciones. La solución que da el autor señalado es no enfocarse en las normas tributarias de una forma legalista, sino que a las soluciones a los problemas tributarios<sup>14</sup>. No está de más señalar que el Derecho Tributario es una rama del Derecho joven en comparación con ramas históricas como el Derecho Civil<sup>15</sup>.

En el párrafo anterior señalábamos que la comparación de sistemas tributarios se realiza de manera aislada y no considerando la normativa tributaria en su conjunto. Esto generalmente ocurre en la circulación de modelos entre los diversos países, esto es el adoptar reformas de otras localidades, instalándolas como trasplantes jurídicos sin realizar una comparación estática de las leyes<sup>16</sup>, y es por esto que intentaremos seguir lo que nos propone este mismo autor, y no solo trabajaremos el área de la defensoría tributaria en cuanto a su organización y funciones, es decir en cuanto a su normativa pura y dura, sino que esto lo relacionaremos directamente con la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes que analizaremos en el primer capítulo.

La base dogmática de este trabajo es recogida de los aportes realizados en diferentes textos doctrinales que se encuentran en revistas jurídicas tanto nacionales como internacionales, libros de autores nacionales, conferencias dictadas por expertos en la materia, en diferentes instancias organizadas por Universidades u organismos públicos y una serie de leyes, decretos y normas jurídicas de diferentes países.

---

<sup>12</sup> Garbarino, Carlo. 2012. Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario comparado: métodos y agenda para su investigación. En Revista Ius et Veritas 45: 160.

<sup>13</sup> Garbarino, Carlo. Op. Cit.: 167.

<sup>14</sup> Garbarino, Carlo. Op. Cit.: 170

<sup>15</sup> Massone, Pedro. 2016. Principios de Derecho Tributario. 4º ed.: 45

<sup>16</sup> Garbarino, Carlo. Op. Cit.: 165

Espero a través de este trabajo poder contribuir al estudio normativo que permita nuevas modificaciones que sigan la línea de fortalecer y equilibrar la posición de los contribuyentes más desventajados y vulnerables.

# Capítulo I: Evolución de los Derechos y Garantías de los contribuyentes

## 1.1.- Relación jurídica tributaria

La relación entre contribuyente y fisco es una relación jurídica compleja por las diversas obligaciones que de esta emanan<sup>17</sup>, siendo la principal el pago del impuesto. De manera resumida, el acreedor del tributo (el Estado en su función administrativa) exige el cumplimiento de una obligación legal (creada por el Estado en su función legislativa) a un sujeto pasivo. Esta relación es establecida con sus sujetos y obligaciones por la ley, teniendo como parámetros y límites los principios generales del derecho tributario y del derecho en general<sup>18</sup>, sin embargo, se vislumbra una desproporción entre el fisco y el contribuyente. A pesar de que hoy en la gran mayoría de los países existen cartas o leyes con garantías de protección a los contribuyentes, la asimetría no se ha logrado resolver. En muchos procedimientos iniciados por la administración fiscal el contribuyente en la práctica tiene una situación de menor protección y de desequilibrio frente a la autoridad<sup>19</sup>.

Estas cartas o leyes de derechos y garantías han sido construcciones históricas respecto a la relación administración-ciudadano que se origina por la potestad tributaria del Estado. Analizaremos de manera breve como se dio origen a esta protección que ha pasado por diferentes estadios, desde la construcción de principios filosóficos jurídicos, continuando con la recepción especializada de las garantías constitucionales generales, a estas nuevas últimas tendencias donde en ciertos países se han creado cartas o estatutos de defensa a los contribuyentes y figuras jurídicas como las defensorías tributarias u ombudsman<sup>20</sup>. Todo esto con el objetivo de reforzar la posición jurídica de los contribuyentes en el marco de la relación tributaria<sup>21</sup>.

---

<sup>17</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 1270

<sup>18</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 1245

<sup>19</sup> Pérez, Abundio. 2017. Manuel de Código Tributario. 10º ed.: 3

<sup>20</sup> Mazz, Ady. 2008. ¿Estatuto del contribuyente o revisión del Código Tributario y normas generales para su adecuación a la normativa constitucional?: 5.

<sup>21</sup> Es necesario señalar que no todos los autores defienden la postura de la menor protección o desequilibrio del contribuyente frente al Estado, algunos señalan que, al originarse la obligación tributaria en la ley, no existiría un desequilibrio en las partes, ya que ambos estarían limitados a lo que la ley establece.

### 1.1.1- Historia de los impuestos.

En las últimas décadas han salido a la luz leyes o cartas de derechos y garantías de los contribuyentes, estas reconocen y sistematizan en gran medida las garantías constitucionales (ya existentes) de todas y todos los ciudadanos frente a la administración. Si bien, según el profesor PEDRO MASSONE<sup>22</sup>, podemos señalar que la primera sistematización del derecho tributario se originó posterior a la primera guerra mundial cuando en Alemania fue promulgada la *Reichabgabenordnung* en 1919 (el fundamento era un derecho de impuestos del Estado unitario que prevaleciera por sobre las entidades regionales), lo que respecta a las garantías de los contribuyentes se han ido construyendo históricamente desde el inicio de las primeras contribuciones a la autoridad que debían cumplir los súbditos como también las personas de los pueblos vencidos en conquistas o guerras<sup>23</sup>.

Desde los primeros atisbos de sociedad se han aplicados impuestos por parte de los soberanos en forma de tributos personales o materiales, ya sea para asuntos ceremoniales o para los gastos de las clases dominantes de aquellas sociedades, comenzando como una dádiva de forma espontánea al jefe, continuando con una serie de bienes o servicios<sup>24</sup>. Las primeras leyes tributarias aparecen en Egipto, China y Mesopotamia<sup>25</sup>. Como manera de graficar como era en sus inicios entendida la tributación, se cuenta que en Egipto se pagaba en ganado o frutos y los súbditos debían arrodillarse ante el cobrador de impuestos quien les otorgaba una pieza de cerámica a modo de recibo del cumplimiento<sup>26</sup>.

Continuando con esta sucinta revisión por la historia de los impuestos, en Roma eran una forma de dominación a los pueblos vencidos, de hecho como se ha señalado en algunas investigaciones históricas muchas guerras tuvieron como objetivo la ganancia resultante de la tributación impuesta a quienes eran derrotados<sup>27</sup>, esto es sumamente importante porque al tener una naturaleza de un impuesto sobre los vencidos lleva asociado un significado de

---

<sup>22</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 35

<sup>23</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 129

<sup>24</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 129

<sup>25</sup> Gómez, Gerardo y otros. 2011. Tratamiento Fiscal de las asociaciones en participación: 10.

<sup>26</sup> Meléndez, Daniela. 2015. Análisis de la Conformación de Elementos del Mínimo Vital en México. Tesis para obtener el grado de Maestra en Derechos Humanos: 25

<sup>27</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 129

dependencia, prestación odiosa y servilismo, lo que ha generado a una resistencia a pagar tributos desde su origen histórico<sup>28</sup>. En Latinoamérica la situación no fue distinta, en México, la gran civilización Azteca tenía la figura del *calpixque* sujeto recaudador de impuestos. En Perú, se cree que los Incas llevaban la contabilidad de los impuestos a través de los Quipus<sup>29</sup>.

Como observamos existía un equilibrio en el cobro de impuestos, incluso a veces se presentaba la obligación de trabajos físicos. Además, consideraríamos deshumanizante la forma de cumplimiento por ejemplo el arrodillarse al pagarlos o que sea una forma de dominación a los pueblos vencidos<sup>30</sup>.

En la edad media las contribuciones de naturaleza personal eran de seguridad al señor feudal dentro de los límites de su región y las pecuniarias se pagaban en especies o dinero. Las contribuciones personales fueron disminuyendo con el paso del tiempo o fueron mutando en otras como de asesorar los negocios del señor feudal. En cuanto a las pecuniarias, los siervos debían cultivar los terrenos para el señor feudal durante un periodo de tiempo o pagar tasas de rescate que sustituían estos servicios personales. También tenemos antecedentes de que existía un impuesto territorial, gravando el inmueble según la fertilidad de este<sup>31</sup>, lo relevante de esta contribución es que si el sujeto obligado, no estaba de acuerdo con lo que tenía que pagar tenía la posibilidad de solicitar que se comparara el valor del inmueble con la de otro vecino, lo que podría ser un primer indicio del derecho a igualdad de proporción de los tributos<sup>32</sup>.

En síntesis, el avance más relevante de estos periodos históricos es la sustitución de los impuestos personales por el pago en dinero o en especies.

La función histórica que ha dado fundamento a los impuestos tiene relación con el mantenimiento del aparato burocrático y del ejército. Lo relevante de este periodo histórico es que surgen las primeras críticas sociales, políticas y académicas a la recaudación de los

---

<sup>28</sup>Massone, Pedro. Op. Cit.: 575

<sup>29</sup> Mino, Edgardo. La contabilidad como ciencia y su trascendencia en el desarrollo empresarial del Perú. Tesis doctoral. Año 2013. Pp. 7

<sup>30</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 129

<sup>31</sup> Astarita, Carlos. 2003. El factor político en los modos de producción feudal y tributario. génesis y estructura en perspectiva comparada. En Anales de historia antigua, medieval y moderna. 35: 7

<sup>32</sup> Moreira, Angelica. 2015. El régimen impositivo simplificado ecuatoriano. Tesis para optar al grado de Magister en Tributación y Finanzas. Universidad de Guayaquil: 10

impuestos. En el ámbito intelectual tenemos el libro de ADAM SMITH en el año 1776 “*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*” donde recoge ciertos principios como igualdad y proporcionalidad de la imposición<sup>33</sup>.

En el mismo sentido como causa de la Revolución Francesa se señala el descontento de la población de pagar elevados impuestos<sup>34</sup>, y que los estamentos más privilegiados como la nobleza o el clero no estaban obligados a pagar.

Para esta época en Sudamérica existen una serie de impuestos cobrados por la Corona de España a los habitantes de este continente, encontramos por ejemplo el Almojarifazgo que era un arancel aduanero cobrado a todas las mercaderías introducidas y sacadas de los puertos ubicados en América y el Alcabala que era un impuesto al consumo por la venta de bienes raíces y muebles<sup>35</sup>. Sumado a una serie de elementos y procesos culturales e históricos, esto fue una de las causas para que se fuera generando en América Latina las primeras revueltas independentistas, debido al desacuerdo con la carga impositiva y las medidas aduaneras impuestas por la Corona Española<sup>36</sup>.

Volviendo a Europa, en 1789 con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano se fue institucionalizando principios como la igualdad de los tributos, la verificación de que sean necesarios y de su correcto uso, además de establecer la cuota, base y duración de estos. Así tenemos por ejemplo el artículo 14:

*“Todos los ciudadanos tienen el derecho de verificar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración.”*

Para DINO JARACH el nacimiento del moderno Estados de Derecho y Estados Constitucionales se lo debemos al Derecho tributario<sup>37</sup>. Fue la necesidad que se le diera a los

---

<sup>33</sup> Smith, Adam. 1776. Traducción de Alonso, Josef. Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones.

<sup>34</sup> Arteaga, Antonio. 2000. Historia 2. Ed. Santillana: 40

<sup>35</sup> Escalona, Esteban. 2014. Historia de los impuestos al consumo en Chile. Revista de estudios tributarios, CET: 10

<sup>36</sup> Fajardo, Constanza y Suárez, Dora. 2011. Los impuestos en la época de la independencia, su impacto social, evolución e implicaciones en el sistema tributario actual. 305

<sup>37</sup> Jarach, Dino. 1995. Introducción al Derecho Tributario: 9.

tributos una estructura jurídica verdadera donde se dejará atrás la arbitrariedad y, estos, tuvieran su fuente en la ley<sup>38</sup>.

Lo que se buscaba era una administración reglada eliminando todo rastro de discrecionalidad y que las normas que envolvían a los tributos derivaran de los mismos que lo pagaban, los súbditos, el pueblo. Esto queda representado en el principio *nullum tributum sine lege* (ningún tributo sin ley) o más conocido actualmente como el principio de legalidad del derecho tributario<sup>39</sup>.

De esta evolución nacen los denominados principios constitucionales del derecho tributario como forma de circunscribir la relación entre los ciudadanos y el estado en la obligación tributaria, es decir contribuyente y fisco en un marco de Estado de Derecho<sup>40</sup>.

### **1.1.2.- La potestad tributaria y sus límites como garantía para los contribuyentes**

A través del breve paso por la historiografía de los impuestos que hicimos anteriormente se observan dos elementos claros: es una obligación que no nace del acuerdo de voluntades, es decir no hay un consentimiento de los obligados (es algo que se impone a la ciudadanía, prescindiendo de la voluntad de los individuos) y, los impuestos son para costear los gastos de la nación, principalmente necesidades colectivas para perseguir la finalidad del estado: el bien común<sup>41</sup>. Esa capacidad de imponer los tributos es lo que se denomina “Potestad tributaria” que consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas<sup>42</sup>.

---

<sup>38</sup> Ibid.

<sup>39</sup> Ibaceta, Medina. 2010. El principio de justa y proporcional igualdad impositiva. En revista de Derecho Público 73: 195

<sup>40</sup> Masbernat, Patricio. Op. Cit.: 309

<sup>41</sup> Chile. Ministerio Secretaría General de la Presidencia. 1980. Constitución Política de la República de Chile. Artículo 1.

<sup>42</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 121

Se toma como un axioma que esta potestad radica en dos poderes: el imperio y policía, el primero para exigir contribuciones y el segundo para ejercer control de los bienes y personas dentro del estado<sup>43</sup>.

Esta facultad actualmente se debe efectuar en el marco normativo de un estado de derecho, es inconcebible un ejercicio arbitrario<sup>44</sup>, esto se ha traducido en que los estados le han otorgado un rango constitucional de regulación. En Chile encontramos consagrado esto en el artículo 65 inc. 4° n°1 de la Constitución:

*“Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para:*

*1°.- Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”*

Según una jurisprudencia del SII, la posibilidad jurídica de establecer tributos, cualquiera sea su naturaleza, dentro de su territorio, es una facultad inherente a la existencia del Estado, de carácter exclusiva, irrenunciable, inalienable y permanente<sup>45</sup>. Esta facultad la ejerce a través de sus tres poderes: Poder Legislativo, estableciendo los tributos por leyes, el llamado principio de legalidad; Poder Ejecutivo, aplicando la ley y generando herramientas administrativas para su cumplimiento; y Poder Judicial solucionando controversias entre administración y contribuyente o entre ejecutivo y legislativo sobre la legalidad de sus actos<sup>46</sup>

Un punto importante pero que escapa del tratamiento de este trabajo es la fundamentación de la tributación. Este tema no es algo pacífico dentro de la doctrina y así tenemos quienes señalan que es una expresión del poder de imperio, para otros es el deber de solidaridad social o proviene de los fines económicos y sociales que han sido recogido en algunas

---

<sup>43</sup> Tenemos, por ejemplo: Jarach, Dino. Curso de derecho tributario. 1984. p. 25.; García, Horacio. Temas de Derecho Tributario. p. 77.; Massone, Pedro. Op. Cit.: 126

<sup>44</sup> Op. Cit. Pérez. Pp. 46.

<sup>45</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 123

<sup>46</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 303



constituciones estos últimos años<sup>47</sup>, en Chile el profesor MASSONE señala que no puede derivar solo de la soberanía, pero que sin ella no existiría tributación<sup>48</sup>.

Como se dijo previamente la intención de los ciudadanos de tener una participación más activa respecto a los impuestos se fue consolidando hasta llegar a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, proclamada por la Revolución Francesa. En este periodo se generó el primer gran principio codificado de límite a la potestad tributaria: el de legalidad. Se fundamenta en la auto imposición, es decir un consentimiento a través de los representantes a la imposición y recaudación de los impuestos que pretende el soberano<sup>49</sup>.

El profesor MASSONE cree que los límites a la potestad tributaria derivan de dos órdenes: a) los principios o normas constitucionales y b) la coexistencia de los estados en el orden mundial (similar clasificación a la del profesor ABUNDIO PÉREZ<sup>50</sup>). El primero puede agruparse del siguiente modo: (i) legalidad del impuesto, (ii) igualdad ante los impuestos, (iii) respeto a la propiedad privada y (iv) otros principios<sup>51</sup>. Creemos que la sistematización del autor precitado recoge y representa a la mayoría de la doctrina nacional en su esfuerzo de sistematizar e identificar los diversos principios de manera individual<sup>52</sup>, sin embargo, en el apartado otros principios señalaremos los principios que la doctrina nacional ha reconocido y escapan de estos tres primeros subgrupos de principios constitucionales.

#### **1.1.3.1.- Legalidad tributaria**

Este principio ha sido conocido con el apotegma “*nullum tributum sine lege*” le permite a la ley tributaria entregar seguridad jurídica. La imposición de cargas tributarias está exclusivamente reservada a la ley, en cuanto al alcance y medida que esta misma establece<sup>53</sup>. Asimismo, las regulaciones y actos administrativos no pueden infringir la ley<sup>54</sup>.

---

<sup>47</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 305

<sup>48</sup> Ibid.: 126

<sup>49</sup> Ibid.: 129

<sup>50</sup> Pérez, Abundio. Op. Cit.: 46

<sup>51</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 131

<sup>52</sup> Masbernat, Patricio. Op. Cit.: 306

<sup>53</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 142

<sup>54</sup> Ibid.

Este principio en la forma de reserva legal se refiere a la imposibilidad de que el poder ejecutivo y el poder judicial creen impuestos<sup>55</sup>. Esto también se extiende a las exenciones, rebajas y cualquier beneficio tributario<sup>56</sup>. En este mismo sentido la doctrina está conforme en señalar que no se permite la delegación de esta facultad<sup>57</sup> y que cuando se busca crear un impuesto no solo debe ser de manera general, sino que debe contener los elementos básicos de un tributo (hecho imponible, tasas, sujetos)<sup>58</sup>, añade PÉREZ que si no contiene estos elementos no sería por ende un tributo y si a través de otro organismo se intenta añadir o complementar alguno de estos elementos, se vulnera este principio constitucional y por lo tanto sería ilegal<sup>59</sup>. Además de lo dicho por EVANS de que el artículo 61 inciso 2 es una norma prohibitiva<sup>60</sup>, MASBERNAT añade que la tributación al ser entendida como una limitación al derecho de propiedad no se puede delegar porque, además, se verían afectado este derecho constitucional<sup>61</sup>.

En nuestro ordenamiento este principio se encuentra establecido en la Constitución de la Republica, al analizar consecutivamente dos artículos.

Primero, el artículo 63 numeral 14:

*“Artículo 63.- Solo son materias de Ley:*

*14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República;”*

Y luego el artículo 65 inc. 4º n°1 (ya citado anteriormente) referente a la iniciativa exclusiva del presidente sobre los tributos. Esto se respalda en los artículos 6 y 7 de la Constitución, relativos al actuar de los órganos del estado y su sometimiento a la constitución.

---

<sup>55</sup> Tipke, Klaus y Lang, Joachim. 2003. Die Steuerrechtsordnung: 109. Citado en Massone, Pedro.

<sup>56</sup> Pérez, Abundio. Op. Cit.: 47

<sup>57</sup> Evans, Enrique. 1997. Los tributos ante la constitución: 51.

<sup>58</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 168

<sup>59</sup> Pérez, Abundio. Op. Cit.: 48

<sup>60</sup> Evans, Enrique. Op. Cit.: 53.

<sup>61</sup> Masbernat, Patricio. Op. Cit.: 312

### 1.1.3.2.- Igualdad en materia tributaria

La igualdad ante la ley es una garantía de carácter general que asegura a todas las personas el mismo sometimiento al ordenamiento jurídico eliminando diferencias y prohibiendo discriminaciones arbitrarias. Esta garantía se encuentra amparada en nuestro ordenamiento en el artículo 19 N° 2 de la Constitución, que asegura:

*“La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiados” (...)*  
*“Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias”*

En lo que respecta al sistema tributario, en razón a este principio los impuestos pueden establecerse de forma proporcional, progresiva o alguna otra forma siempre que no sea ilegal (de escaso uso)<sup>62</sup>. Se fundamenta en la búsqueda de un igual trato o reparto en el sacrificio tributario para todos los contribuyentes<sup>63</sup>. No se refiere a una igualdad en términos numéricos<sup>64</sup>, sino que busca asegurar un igual tratamiento tributario a situaciones análogas, todas las personas dentro de una categoría están igual de obligadas y se prohíbe tributos a categorías individuales. La idea es que las personas soporten un mismo tratamiento con relación a su poder contributivo o capacidad económica. Así, queda establecido en el numeral 20° del artículo 19 de la Constitución, que asegura:

*“20°.- 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.”*

Por lo tanto, la norma debe ser una disposición abstracta e impersonal, comprendiendo a todas las personas que estén dentro del marco de la hipótesis normativa que se establezca en el tributo, generando que la contribución sea de igual a igual capacidad económica, esto se ha denominado como principio de generalidad<sup>65</sup>. La capacidad económica, nos dice

---

<sup>62</sup> El ejemplo que da Abundio Pérez es el ex impuesto del DL 824 que aumentaba la tasa según más grados alcohólicos tenía la bebida

<sup>63</sup> Pérez, Abundio. Op. Cit.: 51

<sup>64</sup> Pérez, Abundio. Op. Cit.: 52

<sup>65</sup> Hemos decidido señalar la generalidad dentro del párrafo del principio de igualdad debido a que en la doctrina aún no está consolidado que este principio sea autónomo. Así dentro de los que hemos señalado, Masbernat y Pérez lo consideran dentro del principio de igualdad y Massone como principio autónomo de límite a la potestad tributaria.

MASSONE, es la aptitud de los ciudadanos para pagar los impuestos que le gravan, su capacidad para soportar el impuesto, si no exista tal capacidad, no puede existir el impuesto<sup>66</sup>.

La gran excepción a esta situación son las exenciones o beneficios tributarios<sup>67</sup>, pero siempre que no se generen ni apliquen de manera arbitraria, así lo señala parte del numeral 22° del mismo artículo:

*“(…) Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. (...)”*

Como nueva tendencia se señala la existencia de impuestos que no usan como justificación la capacidad económica, sino que se rigen bajo el principio del coste social, recayendo sobre bienes o actividades que generan un perjuicio para la comunidad como bebidas alcohólicas o empresas que generen un daño al medioambiente. Referente a la legalidad de estos impuestos, este mismo autor, en referencia al Tribunal Constitucional español señala que mientras no se desconozca el principio de capacidad económica (basta con que esta exista), y que responda principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines públicos que la Constitución establece, es totalmente constitucional<sup>68</sup>.

### **1.1.3.3.- Garantía respeto propiedad privada o no confiscatoriedad de la ley tributaria**

Sin lugar a duda los tributos son una limitación al derecho de propiedad, esta se justifica por el fin social del Estado, propósito mandatado por la constitución<sup>69</sup>.

Los impuestos no deben ser expropiatorios o confiscatorios, esto se refiere a que no debe afectar la esencia del derecho de propiedad.

Así tenemos que el artículo 19 numeral 7 letra g) prohíbe la confiscación de bienes, salvo casos establecidos o asociaciones ilícitas. De igual forma, en el artículo 19 numeral 24 de la

---

<sup>66</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 184

<sup>67</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 312

<sup>68</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 189

<sup>69</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 315

Constitución la garantía de protección al derecho de propiedad, que, dentro de sus preceptos, señala en su inciso tercero:

*“Nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae o de alguno de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional, calificada por el legislador.”*

Si bien este artículo no se refiere a la materia tributaria, es indudable que la tributación no puede atropellar el derecho de propiedad, si así fuera el caso esto podría presentarse como una expropiación camuflada evitando el pago de las indemnizaciones correspondientes, ni el procedimiento formal requerido por la constitución para realizar esto<sup>70</sup>

#### **1.1.3.4.- Otras limitaciones**

Dentro de los principios del Derecho Tributario encontramos el principio de la territorialidad, el cual expresa que la potestad tributaria sólo puede ejercerse dentro de las fronteras territoriales del Estado. Sin perjuicio de este principio, es común que algunos Estados se abstengan de ejercitar su potestad tributaria como resultado del acuerdo entre naciones, a través de convenciones o tratados internacionales o incluso a través de lo que se ha denominado cortesía internacional que exime del pago de impuestos a representantes diplomáticos en el país, siempre y cuando conste en la ley, en los casos y a favor de las personas que cumplan los requisitos en ella establecidas, por ejemplo, nuestro país exime del impuesto a la renta a las remuneraciones oficiales que se paguen a los trabajadores de su misma nacionalidad que le presten servicios a los Embajadores, Ministros y representantes diplomáticos o consulares de naciones extranjeras<sup>71</sup>. Estos tratados buscan evitar o atenuar la doble tributación, la evasión y promover la colaboración administrativa entre los Estados.

La comunidad internacional, como factor a considerar, es mucho más relevante actualmente cuando la economía es generalmente globalizada y el mundo es altamente interdependiente, nos dice MASSONE que ningún país debería sentirse con el derecho a usar sus propias leyes tributarias para su exclusivo beneficio sin considerar el daño que pueden experimentar otros

---

<sup>70</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 218

<sup>71</sup> Ibid.: 224

Estados, en este sentido se han realizado presiones contra otros países para que modifiquen su derecho tributario interno, por ejemplo, aquellos países considerados paraísos fiscales con la finalidad de evitar la evasión fiscal<sup>72</sup>.

Otro límite que algunos han agregado, pero en la que no hay mayor consenso<sup>73</sup> es sobre la neutralidad como límite a los impuestos. La neutralidad se refiere a la no intervención de los impuestos en la configuración política económica, es decir que los tributos no tengan como finalidad otra cosa que la recaudación fiscal. Que las personas afectadas por el impuesto no modifiquen sus decisiones económicas en cuanto a desarrollar una actividad económica<sup>74</sup>. Pero no siempre se utiliza este principio por ejemplo en los impuestos a la renta progresivos muchas veces su justificación es la redistribución de la pobreza, asimismo hay aranceles aduaneros altos cuando lo que se busca es incentivar la industria nacional, entre otros.

Masbernat ha señalado también como límite a la potestad tributaria, la garantía de la protección jurisdiccional, interponer recurso en el tribunal y el debido proceso<sup>75</sup>, temas que trataremos en unos apartados más adelante de este trabajo.

## **1.2.- Estatutos del Contribuyente y su aplicación normativa en Chile**

La evolución histórica sobre los límites del Estado para crear, ejecutar y administrar los impuestos ha tenido dos tendencias, muy marcadas, en estas últimas décadas: la creación de estatutos de derechos y organismos de defensa y asesoría tributaria para contribuyentes<sup>76</sup>.

Estatuto se denomina al conjunto de normas que regula a una asociación, organización o a determinada materia<sup>77</sup>. En este caso nos referimos al conjunto de derechos y deberes que se reconocen a los ciudadanos por realizar una determinada actividad, esto es ser contribuyentes<sup>78</sup>. Los Estatutos del contribuyente regulan y sistematizan, en general, todos

---

<sup>72</sup> Ibid. 225

<sup>73</sup> Masbernat, Patricio. Op. Cit.: 318

<sup>74</sup> Pérez, Abundio. Op. Cit.: 58

<sup>75</sup> Masbernat, Patricio. Op. Cit.: 319

<sup>76</sup> Rozas, José y Andrés, Eva. 2004. El defensor del contribuyente. Un estudio de derecho comparado: Italia y EE. UU. Crónica Tributaria 113: 139

<sup>77</sup> Mazz, Ady. Op. Cit.: 4

<sup>78</sup> Mazz, Ady. Op. Cit.: 4

los derechos consagrados por la constitución y las demás normas de los distintos estados, asimismo, las obligaciones y los deberes a los cuales los contribuyentes se ven obligados.

Este desarrollo del derecho tributario que fue aplicándose en diversos lugares del mundo<sup>79</sup> tiene como objetivo principal, reforzar la posición jurídica de los contribuyentes, asumida como una posición de inferioridad frente al Estado y su poderío.

En la construcción de estas iniciativas se tomaron como fundamento el vínculo entre el derecho tributario y los derechos humanos<sup>80</sup>, entendiendo a los derechos humanos como delimitadores de la posición jurídica que tiene un ciudadano en un estado democrático de derecho y que afecta sus relaciones frente a los poderes del Estado. Dentro de esto encontramos a la potestad tributaria en relación a sus sujetos pasivos, los contribuyentes, ya sean obligados al tributo o destinatarios de éste. En este sentido la Procuradora de la Defensoría del Contribuyente de México, DIANA BERNAL, señala que la justicia tributaria como derecho humano debe derivar en derechos específicos de los contribuyentes como participantes de la sociedad<sup>81</sup>.

Así en nuestro país el catálogo de derechos se encuentra actualmente establecido en el artículo 8 bis del Código Tributario. El antecedente más próximo a esta incorporación legal es la circular 41 del Servicio de Impuestos Internos del año 2006. Esta circular está dividida en dos partes<sup>82</sup>, la primera, donde se habla de la evolución tecnológica que ha permitido que hoy la mayoría de las actuaciones y tramites se pueden realizar de manera remota gracias a estos avances, asegurando un acceso eficaz y expedito. Esta circular señala que todo esto no significa que se deba prescindir de la relación directa entre contribuyente y funcionario administrativo y que por ello realizan la labor de sistematizar los derechos que están repartidos en distintas normativas, como la Ley N°19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, la Ley N° 18.834 sobre Estatuto Administrativo, la Ley N° 18.575 Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado y el Código Tributario.

---

<sup>79</sup> Rozas, José; Herrera, Pedro; Mauricio, Sonia. 2000. Estatuto del Contribuyente: Una visión Comparada. Revista Crónica Tributaria 94: 84

<sup>80</sup> Mazz, Ady. Op. Cit.: 25

<sup>81</sup> Bernal, Diana. 2014. La defensa del contribuyente en México: Retos en la Defensa del contribuyente. Foro Internacional. La defensa de los contribuyentes: Experiencias y desafíos en el continente americano: 74.

<sup>82</sup> Chile. 2006. Ministerio de Hacienda. Servicio de Impuestos Internos. Recurso en línea: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2006/circu41.htm>. Consulta realizada el día 31 de noviembre de 2020.

Esta sistematización es la segunda parte de la circular que corresponde a una nómina de 10 numerales de derechos y garantías que tienen los contribuyentes. Sin embargo, en general, esta circular fue conocida solo por los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, teniendo escasa aplicación<sup>83</sup> y, además, no establecía un procedimiento aplicable en caso de vulneración.

En el año 2010 se publicó la Ley N° 20.420 que incorpora el artículo 8 bis al título preliminar del Código Tributario<sup>84</sup>. Este artículo contenía dos incisos: el primero, está compuesto de 10 numerales con derechos y garantías y el segundo inciso, trata la forma de hacer valer estos derechos además de entregar instrucciones a la administración para fomentar el conocimiento de estos derechos por parte del público. Es así como encontramos, en este artículo, dos clases de derechos: los que se refieren a principios de relación y buenas costumbres y, por otra parte, aquellos que tienen características de normas sustantivas y de esencia tributaria<sup>85</sup>.

Así tenemos que los numerales 1°, 3°, 4°, 5° y 6° son un reflejo, en cuanto a los actos de los órganos del Estado, de la Ley N° 20.285 sobre Acceso a la Información Pública conocida como Ley de Transparencia<sup>86</sup>. Es necesario señalar que los últimos dos numerales a los que hacemos referencia, contienen elementos tributarios referidos a procesos de fiscalización que podría eventualmente realizar la administración pública, lo que es una variación especializada de la normativa establecida en la Ley de Transparencia.

El numeral 2° que establece el: *“Derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas.”* es una consagración de la regla general respecto a las obligaciones pecuniarias, toda deuda se debe cumplir de manera oportuna, evitando la mora y el perjuicio del acreedor.

El inciso 7° se refiere a la protección de datos e información del contribuyente, en el 8° se consagra el principio de celeridad de la Ley N° 19.880 y en los dos últimos numerales de este

---

<sup>83</sup> Silva, Alexander. 2015. Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos del contribuyente a partir de la dictación de la ley 20.420. Memoria de tesis: 6

<sup>84</sup> Modificado posteriormente por la Ley 21.210 del año 2020 y que será tratada más adelante.

<sup>85</sup> Valdivia, Francisco. 2010. Consagración en el Código Tributario de los derechos de los contribuyentes (artículo 8 bis). Reporte Tributario 4: 272

<sup>86</sup> Valdivia, Francisco. Op. Cit. 270



artículo hay una referencia específica al derecho general de petición también consagrado en la Ley de Bases del Procedimiento Administrativo<sup>87</sup>.

Como señalamos, el segundo inciso entrega competencia a los Jueces Tributarios y Aduaneros en casos de vulneraciones de cualquiera de estos derechos por parte del Servicio de Impuestos Internos en sus actos u omisiones.

Es necesario señalar que este procedimiento especial por vulneración de derechos se encuentra regulado en el Código Tributario en los artículos 155 a 157 y dispone que, además de los derechos del artículo 8 bis, protege los numerales 21, 22 y 24 del artículo 19 de la Constitución Política de la República de Chile. Sin embargo, es claro en señalar que no es posible interponer la acción de protección por los mismos hechos, por lo que no pueden entablarse conjuntamente ambas acciones, esto fue tratado por el TRIBUNAL CONSTITUCIONAL el cual señaló que se debe entender la expresión *interpuesta como declarada admisible*, porque en caso contrario quedarían privados de ambas acciones<sup>88</sup>. Esta incompatibilidad de acciones tiene como finalidad resguardar la seguridad jurídica, impidiendo posibles sentencias contradictorias en la materia<sup>89</sup>.

### **1.3.- Modificación a los derechos de los contribuyentes en la Ley de Modernización Tributaria**

#### **1.3.1.- Fundamentos**

Con fecha 24 de febrero del año 2020 se publica en nuestro país la Ley de Modernización Tributaria, la que abordaremos con mayor ahínco en el Capítulo Tercero de esta monografía. Dentro de la serie de modificaciones que presenta esta ley encontramos el fortalecimiento del catálogo de derechos de los contribuyentes contenidos en el Código tributario. Dentro de los fundamentos para esta modificación se plantea que en las últimas reformas legales se han potenciado las facultades fiscalizadoras del Servicio lo que se ha traducido en un mayor número de fiscalizaciones, más información que se debe entregar al Servicio entre otras manifestaciones, y no se han modificado, como contrapartida, de la misma manera los

---

<sup>87</sup> Valdivia, Francisco. Op. Cit.: 271

<sup>88</sup> Tribunal Constitucional. Chile. 2008. Rol 1.243-2008.

<sup>89</sup> Ibid.

derechos de los contribuyentes, generando así una sensación de desigualdad e indefensión por parte de los contribuyentes, especialmente las Pymes<sup>90</sup>.

Es por esto por lo que se realiza una revisión y modificaciones en el artículo 8 bis, 8 ter y de artículos que se refieren a las facultades fiscalizadoras y revisoras del Servicio como por ejemplo los artículos 33 y 59 del Código tributario.

### **1.3.2.- Nuevo catálogo de derechos de los contribuyentes: modificación al Artículo 8 bis**

Se reemplaza el artículo 8 bis por uno nuevo que contiene 19 numerales, a diferencia de los 10 numerales existentes anteriormente. Manteniendo el mismo encabezado que hace referencia a que las garantías y derechos de los contribuyentes no son exclusivamente los comprendidos en este artículo, sino que también aquellos que se establecen en la Constitución u otras leyes.

Los numerales que encontramos en este nuevo artículo 8 bis del Código Tributario son:

Numeral 1º: ser informado sobre el ejercicio de sus derechos, derecho a que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y a obtener información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en la que tenga interés.

Numeral 2º: derecho a recibir una atención formal, cortés, respetuosa, diligente y oportuna.

Estos dos numerales presentan un mayor desarrollo del anterior numeral primero del artículo en análisis, destaco que lo más relevante es la facilitación al cumplimiento de sus obligaciones, será necesario observar la extensión que tendrá este derecho en su aplicación concreta por parte del Estado.

Numeral 3º: obtener en forma completa y oportuna las devoluciones que le correspondan según la ley, actualizadas a la fecha que corresponda.

---

<sup>90</sup> Chile. 2018. Ministerio de Hacienda. Mensaje proyecto Modernización Tributaria: 41

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

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

a) con indicación de las razones fundadas que motivan la actuación, indicando de manera expresa el plazo de conclusión, si la ley no señala un plazo, el director mediante resolución dispondrá de los plazos respectivos,

b) con información clara respecto a su alcance y contenido

c) con información sobre la naturaleza y materia a revisar, señalando su plazo para interponer alegaciones o recursos y sus plazos de prescripción.

d) teniendo, en cualquier momento y por medio expedito, información de la situación tributaria del contribuyente y el estado de tramitación del procedimiento en que sea parte

e) admitiendo para la acreditación de actos, contratos u operaciones celebradas en Chile o el extranjero con los antecedentes que correspondan, según la naturaleza jurídica y el lugar donde fueron otorgados, sin que se solicite la acreditación de formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley

f) con una notificación al término de la actuación, donde se certifique que no existen gestiones pendientes respecto al asunto fiscalizado.

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

Numeral 5°: Derecho a que el Servicio no vuelva a iniciar un procedimiento de fiscalización en los periodos siguientes, ni en el mismo ejercicio respecto a hechos que han sido objeto de un procedimiento ya sea por citación, giro, liquidación o resolución.

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

Numeral 6°: Derecho a recibir la información respecto a la identidad de los funcionarios y su cargo en el Servicio en los procesos donde tenga la condición de interesado. También tiene derecho a saber si fue objeto de una solicitud de intercambio de información que no implique un eventual incumplimiento de obligaciones tributarias.

Una reedición más amplia del numeral 4° del ex artículo 8 bis.

Numeral 7°: Derecho a obtener certificaciones y copias de las actuaciones y documentos presentados, en formato electrónico.

Este numeral presenta dos modificaciones importantes a la normativa anterior, la primera de ellas en virtud del proceso de modernización tecnológica del Estado, otorgando las copias de manera electrónica y la segunda en cuanto a la disminución de barreras de acceso a los contribuyentes, eliminando el pago de costas por obtener estas certificaciones o copias de documentos. La eliminación de esta barrera económica para acceder a la información es un avance relevante en el ejercicio de los derechos de los contribuyentes.

Numeral 8°: Derecho a eximirse de presentar documentos que no correspondan o que ya han sido presentados, y que estos deben ser devueltos por el Servicio una vez finalizado el procedimiento. Similar al actual numeral 6°.

Numeral 9°: Que en los actos del Servicio se respete la vida privada y protejan los datos personales, además del carácter reservado de las declaraciones impositivas.

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

Numeral 10°: las actuaciones del Servicio se deben llevar de la manera menos gravosa para el contribuyente, no significando que se incumplan las disposiciones tributarias correspondientes. A esto se le suma que se deben realizar sin dilaciones o esperas innecesarias. Corresponde al anterior numeral 8°.

Numeral 11°: Derecho a ejercer e iniciar los procedimientos ya sea personalmente o representados, interponer recursos y formular alegaciones y que estos sean incorporados al procedimiento que se trate. Similar al antiguo numeral 9°.

Numeral 12°: Derecho a plantear sugerencias y quejas sobre las actuaciones en que tenga interés o le afecten. Es idéntico al numeral 10° del anterior artículo 8 bis.

Numeral 13°: Derecho a tener certeza sobre los efectos tributarios de sus actos o contratos y derecho a que el Servicio publique en su sitio web los oficios, resoluciones y circulares, además de mantener actualizado el registro de los criterios interpretativos, informando si estos pierden vigencia.

Numeral 14°: Derecho a no ser afectado el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas, salvo en los casos previstos por la ley. Si así fueran (artículo 8 ter) se le deben informar y notificar las razones que fundamentan esas medidas.

Numeral 15°: Ser notificado de restricciones de informar los actos y modificaciones que afecten el ciclo de vida del contribuyente, modificaciones de otra índole o cualquier clase de actuación ante el Servicio.

Numeral 16°: derecho a ser informado de toda clase de anotaciones que practique el Servicio.

Numeral 17°: Derecho a presentar declaraciones y rectificaciones necesarias, salvo excepciones legales. En el proyecto de ley se establecía que incluso se pudieran presentar fuera de los plazos legales, esto fue eliminado y no se contempla en la ley promulgada.

Numeral 18°: Que se respeten los plazos de prescripción y caducidad tributaria. El proyecto además señalaba que esto fuera “sin que pueda efectuarse ninguna clase de solicitud de su

renuncia por parte del contribuyente, ni aun a pretexto de evitar una liquidación o giro, de llegar a un avenimiento del artículo 132 ter o de evitar alguna sanción, eliminando la posibilidad de solicitud de renuncia ni siquiera en el pretexto de evitar una liquidación o giro o para llegar a un avenimiento”, esto finalmente no llegó a la ley que vio la luz.

Numeral 19°: Que se presuma que el Contribuyente actúa de buena fe.

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

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

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

Estas últimas agregaciones desde el numeral 13 en adelante, dan un escenario de mayor certeza jurídica y además elimina cualquier posibilidad de discreción por parte del Servicio. Es importante señalar que el numeral 14 protege el bien jurídico del normal funcionamiento del negocio. El último numeral otorga como derecho el principio de buena fe. En la normativa anterior se le otorgaba el deber al Servicio de reconocer la buena fe de los contribuyentes, reconociendo los efectos de los actos jurídicos de estos según la forma en que se hayan celebrado, señalando que no hay buena fe cuando se eluden hechos impositivos a través de dichos actos. Ahora con este nuevo numeral la presunción legal de buena fe es un derecho que porta el Contribuyente.

### **1.3.3 Revisión particular del artículo 8 ter**

En la modificación total del artículo 8 ter mantiene los dos primeros incisos modificando sustancialmente el tercero referente a las causas graves para revocar o restringir la autorización de documentos tributarios necesarios para el desarrollo de la actividad. En vez de señalar las causas graves que darían paso a este efecto, el proyecto de ley las remite al artículo 59 bis letra *b*) a la *d*). Este último artículo se refiere a la posibilidad del Servicio de requerir que el contribuyente comparezca en los casos específicos que dicha norma señala. La letra *b*) cuando reiteradamente (más 3 veces en tres años) incurra en infracciones tales como no exhibir los libros contables que son exigidos o trabar procedimientos de fiscalización, no llevar la contabilidad exigida por la ley o por el Director del Servicio, *c*) cuando fundadamente el contribuyente no mantiene las instalaciones mínimas necesarias para el desarrollo de su actividad y, *d*) señala que aplica cuando el contribuyente esté formalizado o acusado por delito tributario, o mientras cumpla su pena en caso de ser condenado.

Se modifica además el artículo 8 quater completamente, señalando que se impone el deber al Servicio de mantener información referida al artículo anterior en su página web.

### **1.4.- Derechos de los contribuyentes en el mundo**

Esta tendencia que fue recogida en Chile también tuvo sus expresiones en otros países, es así como revisaremos brevemente como se ha ido recogiendo este desarrollo en otros Estados, específicamente aquellos que sirvieron de base para el proyecto de ley de Modernización Tributaria contenidos en Oficio N° 2104<sup>91</sup> a propósito de solicitud por Ley de Transparencia, si bien en el ítem de derechos de los contribuyentes se señala solo EEUU y España, agregue a Perú, Italia y México en este breve análisis, porque dichos países fueron base para la creación del organismo del Defensor Tributario.

---

<sup>91</sup> Anexado al final del presente trabajo

### 1.4.1.- España

En España en la Ley N° 58/2003 que entró en vigencia el 1 de junio del 2004 establece, en su artículo 34, un catálogo de “*derechos y garantías de los obligados tributarios*” con 20 numerales de derechos establecidos entre las letras *a)* y *s)*. Este catálogo, al igual que el nuestro, se encuentra dentro de la misma ley o código tributario nacional de España. La idea fundamental de esta normativa es reforzar las garantías de los contribuyentes y su seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios<sup>92</sup>.

En general, se repiten los mismos derechos de buen trato por parte de la administración, reserva de datos, derecho a la información en los procedimientos, derecho a petición y queja, derecho a devolución y reembolso, entre otros.

Uno de los derechos a destacar de este catálogo y que considero fortalece la posición del contribuyente al señalar que, existiendo alternativas en la forma de actuar de la administración, no solo se deben evitar las que sean ilegales o arbitrarias, sino que también aquellas que generen un mayor daño al contribuyente, este se encuentra en la letra *k)* que establece:

*“Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”*

Además, este artículo crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente que tiene como función velar por la efectividad de estos derechos, atendiendo las quejas de los contribuyentes y realizando propuestas para la adopción de medidas que mejoren la justicia tributaria<sup>93</sup>.

---

<sup>92</sup> España. 2003. Jefatura de Estado. Ley 58/2003. Recurso en línea: [<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>]. Consultado el 31 de diciembre de 2020.

<sup>93</sup> Op. Cit. Valdivia, Francisco. Pp. 268



### 1.4.2.- Italia

En el año 2000 se promulgo la Ley N° 212/2000 cuyo objetivo, al igual que los demás Estatutos, es darle mayor certeza a la aplicación de la normativa tributaria y entregar principios para su aplicación<sup>94</sup>. Según *Fisco e Tasse* esta ley implementa los principios de democracia y transparencia en el sistema tributario, contribuyendo a mejorar la relación entre las autoridades tributarias y los ciudadanos<sup>95</sup>. Una de las normas más interesantes de esta ley es la creación del defensor del contribuyente, en su extenso artículo 13<sup>96</sup>. Pero además se establecen algunos principios que sirven de orden para la justicia tributaria, entre ellos, que se garantice el principio de legalidad (artículo 4), que la relación entre contribuyente y administración se de en el marco de la buena fe (artículo 10), se sanciona el abuso de la ley tributaria por parte del contribuyente cuando obtiene ventajas indebidas dentro del marco de la legalidad, entre otros.

### 1.4.3.- México

La Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes mexicana fue publicada el 23 de junio del 2005, buscando sistematizar y enunciar los principales derechos de los contribuyentes que existían en diversas normas del sistema tributario mexicano<sup>97</sup>. En su artículo 2 esta ley cuenta con 14 numerales donde se consagran diversos derechos, entre los cuales se encuentran el ser informado, escuchado, derecho a petición, protección de datos y confidencialidad, no pagar más que lo debido, presunción de buena fe, entre otros<sup>98</sup>. Es interesante que esta ley regule con bastante desarrollo y detalle estos derechos, señalando plazos y actuaciones a los que deberá someterse la autoridad administrativa. Asimismo, esta

---

<sup>94</sup> Op Cit. Rozas, José y otros: 139

<sup>95</sup> Italia. 2000. Ministero dell'Economia e delle Finanze. Fisco e Tasse. En línea: [<https://www.fiscoetasse.com/normativa-prassi/402-statuto-dei-diritti-del-contribuente.html>]. Consultado el: 31 de diciembre de 2020.

<sup>96</sup> Italia. 2000. Ministero dell'Economia e delle Finanze. Ley 212/2000 En línea: [<http://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2013/09/10/statuto-del-contribuente>] y [[https://www.cafitalia.eu/contribuente/statuto\\_contribuente.pdf](https://www.cafitalia.eu/contribuente/statuto_contribuente.pdf)]. Consultado el 31 de diciembre de 2020.

<sup>97</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. 2014. Manual docente: los derechos de los contribuyentes y su defensa.: 24

<sup>98</sup> México. 2005. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Recurso en línea: [<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>]. Consultado el 31 de diciembre de 2020

ley finaliza con los medios de acción que tiene el contribuyente para defenderse, no dejando estos derechos en la mera enunciación, sino que dando curso de acciones ante eventuales vulneraciones.

#### **1.4.4 Perú**

Los derechos de los contribuyentes en nuestro vecino país se encuentran establecidos en el Código Tributario, específicamente en el artículo 92, el cual cuenta con 16 numerales repartidos de la letra *a)* a la *p)*. Dentro de estas encontramos normas de trato respetuoso, derecho a devolución de lo pagado por error, posibilidad de sustituir o rectificar declaraciones, interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio, la confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria, normas de debido proceso en procedimientos tributarios y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias<sup>99</sup>.

Sin perjuicio del reconocimiento expreso en el artículo 92, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria confeccionó una Carta de Derechos del Contribuyente, señala esta carta que es “un documento que de manera informativa lista los principales derechos\* del contribuyente, consagrados en nuestra legislación, a efectos que puedan conocerlos y ejercerlos efectivamente”<sup>100</sup>. Clasifica estos derechos en derechos generales, derechos relacionados al cumplimiento de obligaciones vinculadas a la determinación y pago de tributos, derechos en el procedimiento de fiscalización, en el procedimiento de cobranza coactiva, en el procedimiento contencioso tributario, y en el no contencioso tributario.

---

<sup>99</sup> Perú. 1999. Ministerio de Justicia. Código Tributario. En línea [https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/250818/226204\_file20181218-16260-1pv8hy3.pdf] Consultado el 31 de diciembre de 2020

<sup>100</sup> Perú. Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. Carta de Derechos del Contribuyente. En línea [http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/carta-derechos.pdf]. Consultado el 30 de diciembre de 2020.

### 1.4.5 Estados Unidos

En Estados Unidos no encontramos una ley federal promulgada que consagre un catálogo de derechos como tal, sin embargo, el *Internal Revenue Service* (IRS) hace varios años estableció administrativamente una Carta de Derechos del contribuyente. Esta normativa recopila a través de 10 numerales, derechos que se encuentran repartidos en el Código Tributario sistematizándolos en esta carta con la finalidad de lograr un mayor conocimiento de éstos por parte de los contribuyentes<sup>101</sup>.

En el año 1979 se agregó la oficina encargada redactar esta carta de derechos, *Office of Taxpayer Services* perteneciente al IRS, donde se canaliza la información ya sean, manuales, folletos o modelos que este organismo entrega al contribuyente, que, si bien no son leyes en el sentido formal, son fiables y en más de una ocasión han sido sustento de cierta jurisprudencia a favor del contribuyente<sup>102</sup>. Es así como esta Carta de Derechos establece, entre otros derechos, la garantía de información al contribuyente, derecho a un trato digno, protección de datos personales y privacidad, quejas y resalta la regla que establece el derecho a tener un sistema de impuestos que sea justo y adecuado, garantizándose que se pueda acudir al Defensor Tributario<sup>103</sup>.

---

<sup>101</sup> Carrera, Adriana. 2018. IRS adopta “Carta de Derechos del Contribuyente”. En línea: [<http://www.lafamiliadebroward.com/irs-adopta-carta-de-derechos-del-contribuyente/>]. Consultado el 26 de junio del 2018.

<sup>102</sup> Rozas y otros. Op. Cit.: 87

<sup>103</sup> EE. UU. IRS. Publicación 1SP. En línea: [<https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>]. Consultado el 26 de junio del 2018

## Capítulo II: Acceso a la Justicia

### 2.1 Acceso a la justicia

Entendemos por acceso a la justicia el derecho que tiene toda persona para hacer valer, ser asistida y poder satisfacer un derecho que crea pertenecerle<sup>104</sup>, en el sentido de garantizar sus derechos, es decir, la existencia de medios efectivos, en el ordenamiento, para proteger sus derechos sustantivos<sup>105</sup>. El acceso a la justicia ha sido reconocido por el constitucionalismo moderno como pieza integrante del catálogo de derechos fundamentales, teniendo como elemento principal que el Estado conozca, juzgue y resuelva los conflictos de relevancia jurídica que se refieran a la vulneración de los derechos que cualquier persona haya visto amenazados en su ejercicio, buscando que se garanticen aquellos derechos que le sean portadores<sup>106</sup>. El Estado al haber monopolizado la resolución de conflictos, prohibiendo la autotutela, tiene el deber y la obligación de dar a cambio a las personas la posibilidad de acceder fácilmente y sin obstrucciones, de ninguna clase, al proceso jurídico que corresponda<sup>107</sup>.

El acceso a la justicia frecuentemente se relaciona al debido proceso, pero no debemos confundir ambos términos igualando sus características. El primero se aplica solo al proceso judicial, en cambio el debido proceso tiene mayor amplitud aplicándose en procesos administrativos, judiciales y legales<sup>108</sup>, siendo el acceso a la justicia un presupuesto del debido proceso. Como señala FREDY TOSCANO acceder a la justicia no es sino el derecho a ejercer el derecho de acción, un derecho subjetivo procesal para obtener del Estado una decisión judicial de fondo que supone distintas fases del procedimiento: acceder al proceso,

---

<sup>104</sup> Marabotto, Jorge. 2003. Un derecho humano esencial: el acceso a la justicia. En anuario de derecho Constitucional Latinoamericano: 291

<sup>105</sup> Sackville, Ronald. 2004. Some Thoughts on Access to Justice. En Revista de Derecho Público e Internacional, New Zealand 2: 85

<sup>106</sup> Instituto Nacional de Derechos Humanos. 2007. Informe anual sobre Derecho Humanos en Chile.: 176.

<sup>107</sup> García, Gonzalo y Contreras Pablo. 2013. El derecho a la tutela judicial y al debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Chileno. En Revista de Estudios Constitucionales 2: 244

<sup>108</sup> Toscano, Fredy. 2013. Aproximación conceptual al “acceso efectivo a la administración de justicia” a partir de la teoría de la acción procesal. En Revista de Derecho Privado 24: 247

desarrollo del proceso, conclusión y sentencia de este, derecho a impugnarla y a ejecutar la sentencia<sup>109</sup>.

La tutela judicial y la resolución de los conflictos si carecen del elemento primario, es decir del acceso a la justicia, no podrían ser efectivos, debido a que cumple la función de ser la puerta de entrada para su funcionalidad, y a la vez, es relevante que no solo a la funcionalidad de la tutela judicial y resolución de los conflictos, sino que, por efecto, es la garantía de todos los derechos consagrados en nuestro ordenamiento<sup>110</sup>. En este sentido, no tiene mayor relevancia que se consagre un catálogo extenso de protección a sujetos en posiciones jurídicas de desequilibrio, si este no va de la mano con la tutela judicial efectiva de estos derechos y por lo tanto del acceso a la justicia, sin obstrucciones, para garantizarlos.

Esta garantía se puede describir con diferentes significados según la forma en que se analicen o se consideren sus diversas manifestaciones para hacerla efectiva<sup>111</sup>: acceder a órganos jurisdiccionales, garantías del debido proceso, beneficio de gratuidad, etc.<sup>112</sup>. Asimismo, el concepto ha ido modificándose conforme a las ideas y culturas imperantes de cada época, luego de por ejemplo en la revolución francesa, era considerada de manera puramente formal y limitada, sin que fuera un objetivo del Estado el auxiliar la imposibilidad de acceder a la justicia<sup>113</sup>.

Posteriormente, con la consagración de los derechos sociales y económicos, se estimó que el acceso debería ser real y no teórico, considerando que el Estado tiene el deber de cumplir con una serie de obligaciones para garantizarla con el objetivo de que la diferencia entre norma y realidad sea mínima y en ningún caso restringiéndola solo a un acceso a la jurisdicción, sino que generando herramientas para que esta sea efectiva<sup>114</sup>. Este movimiento que se generó entre los años 60-70' y que levantaba como su eslogan "la satisfacción de las

---

<sup>109</sup> Toscano, Fredy. Op. Cit.: 254

<sup>110</sup> Ibid.

<sup>111</sup> Sackville, Ronald. Op. Cit.: 86

<sup>112</sup> Pardo, Virginia y Pascual, Pardo. 2011. Acceso a la justicia de los más desfavorecidos y Unión Europea. Revista Boliviana de Derecho 12: 174

<sup>113</sup> Marabotto, Jorge. Op. Cit.: 293

<sup>114</sup> Ibid.

necesidades legales de los pobres” fue consagrándose, logrando que los Estados hicieran reformas de acciones afirmativas para garantizar dicho acceso<sup>115</sup>.

Es así como dentro de las últimas tendencias en el desarrollo del acceso a la justicia se identifican tres olas: la provisión gratuita de servicios legales para sujetos de escasos recursos económicos; la representación de intereses grupales y colectivos o difusos; y la aparición de mecanismos y procedimientos para prevenir disputas o los llamados, métodos alternativos de resolución de conflictos<sup>116</sup>.

En lo referente a nuestro trabajo intentaremos describir la función del Estado en la promoción de la debida protección de los derechos de los sujetos desfavorecidos. A mayor abundamiento, será esencial analizar dos situaciones relevantes: por qué le otorgamos la calidad de desfavorecidos a los contribuyentes y, por tener esa calidad, que acciones el estado ha hecho y podría hacer para ir garantizando el acceso de los contribuyentes a la justicia.

## **2.2 El acceso a la justicia en la normativa chilena**

Si revisamos la Constitución Política de nuestro país, no contiene ninguna norma expresa que reconozca explícitamente el derecho de acceso a la justicia como, por ejemplo, si lo contiene la Constitución Española<sup>117</sup> o la de Colombia<sup>118</sup>. No obstante, encontramos en el artículo 19 N°3 una referencia que nos permite reconocer elementos de este derecho:

*“3°.- La igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos. Toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida. (...) Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente*

---

<sup>115</sup> Sackville, Ronald. Op. Cit.: 87

<sup>116</sup> Sackville, Ronald. Op. Cit.: 90. Algunos, señala Sackville, agregan una cuarta ola referente a eliminar prácticas restrictivas del mercado de asesoría y servicios legales fomentando que estos estén disponibles para los consumidores de forma más económica y accesible.

<sup>117</sup> Artículo 24.1: “Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de parte de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos y sus intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”.

<sup>118</sup> Artículo 229: “Se garantiza el derecho de toda persona para acceder a la administración de justicia. La ley indicará en qué casos podrá hacerlo sin la representación de abogado”

*tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos.”*

Este artículo se refiere en específico a la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos, dando reconocimiento al acceso a la justicia como una garantía constitucional<sup>119</sup>. Asimismo, se ha tenido por reconocido este derecho en diversos fallos del Tribunal Constitucional conceptualizándolo de diversas maneras: derecho de acceder al órgano jurisdiccional, derecho fundamental al proceso, entre otras<sup>120</sup>.

También se encuentra enunciado el acceso a la justicia en el mensaje del proyecto de ley que crea los Tribunales de Familia<sup>121</sup> o de manera más reciente el del proyecto de ley que Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera<sup>122</sup>, entre otros. Como vemos el Acceso a la Justicia ha sido una preocupación latente y permanente por parte del Legislador estando presente en diversos proyectos que modifican o perfeccionan la jurisdicción, sin perjuicio de que no es un derecho que se garantice o se enuncie en nuestra Constitución de manera explícita. No solo ha sido recogido este derecho por el legislador, sino que también los operadores jurídicos lo reconocen, protegen y difunden, así tenemos que el Ministro de la Corte Suprema, don SERGIO MUÑOZ en sus trabajos sobre justicia ambiental señala que el acceso a la justicia, en su calidad de derecho procedimental concretaría el derecho a vivir en un medio ambiente adecuado<sup>123</sup>. Esto último es una muestra más de que este derecho procedimental, como el citado autor señala, es relevante para el cumplimiento efectivo de otros derechos sustantivos.

Como bien describe LEONARDO COFRÉ los elementos que se contemplan sobre el acceso a la justicia serían en primer lugar el acceso, es decir la posibilidad de llegar al sistema judicial; que el servicio de justicia esté disponible y se pueda obtener un pronunciamiento en un plazo razonable; posibilidad de sostener el proceso completo; y educación legal y ciudadana para el conocimiento de las herramientas para ejercer sus derechos<sup>124</sup>. En el tercer punto anterior,

---

<sup>119</sup>INDH. 2013. Reformas judiciales y acceso a la justicia. En informe anual 2013 situación de los Derechos Humanos en Chile: 60

<sup>120</sup> Ibid.

<sup>121</sup> Chile. 1997. Presidente de la República de Chile. Mensaje N° 81-336.: 5.

<sup>122</sup> Chile. 2015 Presidente de la República de Chile. Mensaje N° 1232-362.: 9

<sup>123</sup> Muñoz, Sergio. 2014. El acceso a la justicia ambiental. En foro interamericano de justicia ambiental: 26

<sup>124</sup> Cofré, Leonardo. 2011. La asistencia y defensa jurídica del Estado a las personas en Chile. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales: 17.

el referido a sostener el proceso completo, el citado autor detalla que esto implica que las partes no se vean obligados a abandonar una acción judicial a causa de, por ejemplo, falta de recursos para soportar el tiempo del proceso<sup>125</sup>, esto es clave para garantizar un acceso a la justicia material y que no quede solamente en el formalismo, como mencionaremos más adelante un gran problema de los contribuyentes es no poder disponer de recursos para una adecuada representación y defensa. Este quizás es uno de los problemas más relevantes en nuestro país, no solo en materia de justicia tributaria, sino que en todas las áreas de la justicia.

En este sentido el inciso tercero del artículo 19 N° 3 de nuestra Constitución Política de la República señala:

*“La ley arbitrará los medios para otorgar asesoramiento y defensa jurídica a quienes no puedan procurárselos por sí mismos”.*

Para COFRÉ este inciso tercero consagra la obligación del Estado de asegurar el derecho a la defensa jurídica en todo tipo de procedimientos y en términos de igualdad y no discriminación, de modo que deberá otorgar asesoramiento y defensa de oficio a aquellas personas que no puedan proveerla por sí mismo ya sea por motivo económico u otro<sup>126</sup>. Cabe destacar que no se agota solo en la defensa jurídica, sino que también se debe asegurar en los actos preparatorios, entendiéndolos como la asesoría previa<sup>127</sup>.

Los avances que se han generado en nuestro país en las últimas décadas no han solucionado del todo el problema del acceso a la justicia, así la creación de las corporaciones de asistencia judicial, la defensoría penal pública, el abogado de turno y las oficinas de defensa laboral, e incluso iniciativas que no forman parte del aparato público, como el trabajo pro bono y las clínicas jurídicas, no dan abasto y en muchos casos no logran ser idóneos para el cumplimiento de sus objetivos, esto lo trataremos en un apartado más adelante.

---

<sup>125</sup> Ibid.: 17

<sup>126</sup> Ibid.: 38

<sup>127</sup> Ibid.: 42



## 2.3 El acceso a la justicia en la normativa internacional

Actualmente el derecho de acceso a la justicia se encuentra enunciado dentro del catálogo de derechos fundamentales. Asimismo, en diversos tratados internacionales se encuentra reconocido el acceso a la justicia: Convención americana de DD.HH.<sup>128</sup>; Declaración americana de Derechos y Deberes del Hombre y Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos<sup>129</sup>, entre otros. Señalamos el artículo 14 de este último:

*“1. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil.”*

En nuestro país el Instituto Nacional de Derechos Humanos ha señalado, siguiendo a la doctrina internacional, que el acceso a la justicia es un derecho fundamental<sup>130</sup>. Reiterando lo que hemos analizado, lo que se busca garantizar es que el Estado se encuentre obligado a promover mecanismos de tutela efectiva para la protección de los derechos de sus integrantes<sup>131</sup>. Si no fuese efectivo este derecho, el resto de los derechos existentes en el ordenamiento no se podrían proteger ni reclamar su aplicación, por lo que las personas quedarían en indefensión en caso de que estos sean vulnerados<sup>132</sup>.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, también denominada en adelante como “CIDH” en conclusiones similares expresa la importancia de que los diversos derechos de las personas no queden solamente en el papel, no cumpliendo, por lo tanto, el objetivo normativo de su promulgación, sino que su consagración debe ser efectiva:

---

<sup>128</sup> Artículos 8 y 25.

<sup>129</sup> Artículos 2, 3 y 14.

<sup>130</sup> INDH. Op. Cit.: 61

<sup>131</sup> UDP. 2007. Informe anual sobre los derechos humanos en Chile, 2007.: 175

<sup>132</sup> UDP. Op. Cit.: 176

*“No basta con la existencia formal de los recursos, sino que éstos deben ser efectivos, es decir, deben ser capaces de producir resultados o respuestas a las violaciones de derechos...”*

Las normas antes citadas son un mandato para el Estado, el cual para garantizar el cumplimiento de este derecho debe crear una institucionalidad y mecanismos que le permitan garantizar la protección del resto de los derechos del ordenamiento jurídico interno<sup>133</sup>. Estas medidas que debe adoptar el Estado para garantizar la protección de los derechos de grupos vulnerables pueden ser variadas y complementarias, así una recomendación del Comité para la Eliminación de la Discriminación Racial animó a nuestro país a adoptar una serie de medidas entre ellas: asistencia letrada gratuita, servicios de interprete para pueblos indígenas, protección contra intimidación a las víctimas, entre otras<sup>134</sup>.

El estudio para determinar si es eficaz el acceso a la justicia en un ordenamiento jurídico se realizar en base a diversos elementos como la posibilidad de accionar, el debido proceso, la interposición de recursos, la posibilidad de la libertad de defensa jurídica, etc., nos centraremos en los obstáculos económicos y la existencia de asesoría o representación jurídica gratuita como elementos fundamentales para el acceso a la justicia de los contribuyentes. No obstante, para hablar de acceso a la justicia en un grupo particular de personas, como serían los contribuyentes, es necesario primero analizar si estos corresponden a un grupo de vulnerabilidad que se encuentre privado o con aplicación deficitaria de este derecho y, por lo tanto, el Estado debiese hacerse cargo realizando los esfuerzos por tratar de remover los obstáculos económicos para garantizar el acceso a la justicia de manera real y efectiva.

#### **2.4 Contribuyentes como grupo en situación de vulnerabilidad jurídica**

Partimos este trabajo considerando una posición de vulnerabilidad jurídica de los contribuyentes en cuanto a su acceso a la justicia. Un punto de partida es analizar lo establecido en la Ley N° 20.416 que Fija Normas Especiales para las Empresas de Menor

---

<sup>133</sup> INDH. Op. Cit.: 61

<sup>134</sup> Comité para la eliminación de la Discriminación Racial.2005. Recomendación N° XXXI sobre la prevención de la discriminación racial en la administración y el funcionamiento de la justicia penal. En línea: [<http://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2012/8463.pdf>] Revisado el 08 de septiembre de 2018.

Tamaño, esta normativa crea una clasificación de las empresas donde la categoría inferior corresponde a las Microempresas las que corresponden, en virtud de esta ley, a Empresas cuyos ingresos anuales por ventas y servicios y otras actividades del giro, no hayan superado las 2.400 UF en el último año calendario, es decir, ventas de hasta \$ 5.815.192 mensuales<sup>135</sup>. En este sentido el Servicio de Impuestos Internos en un estudio estadístico de las empresas en Chile, por tamaño según sus ventas, informó que hay 769.797 empresas que se encuentran en esta categoría en nuestro país, siendo 514.475 las empresas que obtienen de ingresos mensuales menores de \$1.453.798 por concepto de venta de bienes y servicios<sup>136</sup>. Tenemos con esto que hay más de quinientas mil empresas en Chile que tienen ingresos (no ganancias), por ventas de bienes y servicios, menores a un millón quinientos mil pesos mensuales y que de este total de ingresos deben costear gastos de inversión, mantención, sueldos, entre otros y, además, asesorías jurídicas especializadas en materia tributaria, ya que tienen la obligación legal de pagar sus impuestos y cumplir las obligaciones tributarias accesorias al pago (boletas, registros contables, declaraciones, etc.). Resulta difícil determinar cuánto es el gasto que se utiliza en asesoría y representación jurídica especializada en el área tributaria ya que con la promulgación del Decreto Ley N° 3.621 se prohibieron las tarifas fijas que existían para los abogados colegiados. No obstante, existe cierta normativa interna del Colegio de Abogados que nos permite tener una referencia de lo que podrían ser márgenes de honorarios cobrados a los contribuyentes por estos servicios, en el “*Arancel Profesional*” del Colegio de Abogados de Valparaíso, en su Capítulo VII trata sobre las materias tributarias señalando como referencia de honorarios a cobrar en las contestaciones de citaciones que haga el Servicio es de 10 a 50 UF, es decir, desde doscientos setenta y tres mil pesos a un poco más de un millón trescientos mil pesos<sup>137</sup>. En el caso de los reclamos de impuestos estos ascienden a un porcentaje variable entre el 12 y 15% sobre los impuestos que se obtengan con un mínimo a todo evento entre 20 a 100 UF. Estas dos situaciones contempladas en esta normativa referencial, sin considerar otros servicios como asesoría permanente sin

---

<sup>135</sup> Cálculo de la UF al día 25 de diciembre de 2020

<sup>136</sup> Chile. Ministerio de hacienda. Servicio de Impuestos Internos. Estadísticas de Empresas por tamaño según Empresas. Año tributario 2020. En línea: [[https://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/estadisticas\\_de\\_empresas.html](https://www.sii.cl/sobre_el_sii/estadisticas_de_empresas.html)]

<sup>137</sup> Colegio de Abogados de Valparaíso. Arancel Profesional del Colegio de Abogados.: 23. En línea: [<https://www.abogados-valparaiso.cl/index.php/component/phocadownload/category/6-estatutos?download=618:arancel-colegio-2>]

representación judicial o defensa en caso de vulneración de derechos, nos hacen concluir que los servicios jurídicos tributarios son un ítem costosamente alto para los contribuyentes.

Como primer elemento sobre la situación de vulnerabilidad de los contribuyentes podemos concluir que a través de sus ingresos es difícil, y a veces imposible, acceder a servicios de asesorías jurídicas especializadas ya sea de manera preventiva o para responder la persecución del Servicio en sus fiscalizaciones en base al costo adicional que sería contratar los servicios de una consultora o estudio jurídico según la referencia de valores del Colegio de Abogados. En el mismo sentido un estudio de la Asociación de funcionarios de los Tribunales Tributarios y Aduaneros concluye que la carencia de asesoría jurídica por parte de los contribuyentes genera principalmente que estos concurran a los TTA sin asistencia letrada, desinformación por los contribuyentes para reclamar y ejercer sus derechos, y una creencia sesgada que los TTA fallan a favor del Fisco<sup>138</sup>.

Ahora por otro lado, en el primer capítulo, al analizar el desarrollo de la evolución de las garantías y derechos de los contribuyentes, un punto que tratamos fue el desequilibrio entre las partes Fisco-Contribuyente. Desarrollaremos ideas de esta premisa que nos invitan a concluir sobre la vulnerabilidad de los contribuyentes como grupo en relación al acceso a la justicia.

Parte de la doctrina ha señalado que la relación jurídica tributaria es una relación obligatoria de similar naturaleza que las obligaciones de Derecho Privado (sin caer en la confusión respecto a que la relación tributaria es una relación de Derecho Público<sup>139</sup>), diferenciándose de esta en que su nacimiento no está en la autonomía de la voluntad de las partes, sino que en la ley<sup>140</sup>. Quienes adscriben a esta postura señalan que contribuyente y Estado se encuentran en una posición de igualdad dentro de la relación obligacional, lo sustentan en que la obligación tributaria para ambos nace de la ley, estableciéndose previamente su contenido, plazo y forma de cumplirla teniendo así una posición de igualdad jurídica ya que ninguna de las partes está atribuyéndose más poder del que la misma ley le otorga. Que la

---

<sup>138</sup> Comisión de Hacienda, Honorable Cámara de Diputados. 2018. Observaciones y comentarios acerca del Proyecto de Ley sobre Modernización Tributaria: 5 [Recurso en línea: <https://www.camara.cl/verDoc.aspx?prmID=157840&prmTIPO=DOCUMENTOCOMISION>]

<sup>139</sup> Jarach y Valdés al señalar que la relación jurídica es de Derecho Tributario son claros en mantener que el Derecho Tributario es Derecho Público, aquí solo hablan de la relación obligacional.

<sup>140</sup> Jarach, Dino y Valdés, Ramón. 1995. Introducción al derecho Tributario.: 14

obligación tenga su fuente en la ley no significa necesariamente que no exista desequilibrio entre las partes, a mayor abundamiento, la doctrina en general ha señalado que no existe esta subordinación y hay un plano de igualdad entre Contribuyente y Estado<sup>141</sup>, pero son claros en señalar que no necesariamente es una igualdad de hecho porque la ley establece diferencias entre acreedores y deudores, además de entregar una serie de prerrogativas al Estado para hacer cumplir la obligación de los deudores, como los deberes u obligaciones accesorias.

Lo que apuntamos como desequilibrio entre Fisco y Contribuyente no se observa a primera vista en la normativa donde el poder del Estado se encuentra limitado según los márgenes que establece la ley, sino que lo encontramos en la concreción fáctica de la aplicación de la normativa tributaria donde observamos una desigualdad en términos materiales debido a la capacidad económica, profesional, especializada y de herramientas que posee el Servicio de Impuestos Internos, es decir el acreedor, versus las carencias y barreras que tiene el contribuyente, es decir el deudor. Un proceso justo y racional, de cualquier procedimiento judicial, debe reflejar en su estructura la igualdad entre las partes, esto tiene aún mayor relevancia en procedimientos donde una parte es el Fisco ya que en este caso la asimetría podría ser manifiesta, debido a que la capacidad material que podría tener el Fisco en cualquier Estado excede con creces a la capacidad de los Contribuyentes<sup>142</sup>.

Es importante reiterar que nos referimos a una desigualdad en términos reales o materiales, ya que en lo formal la regla general es la igualdad jurídica entre las partes, que puede tener ciertas limitaciones por razones de interés general, teniendo como requisito que estas sean expresamente establecidas por ley<sup>143</sup>. Aunque suene majadero, dejamos en claro que en esta memoria no estamos analizando si la ley establece diferente trato o ventajas procesales para el Fisco, eso es una materia que excede el objeto de esta memoria y para el análisis que hemos realizado nos enfocamos, fundamentalmente, en el desequilibrio material que existe entre el acreedor y deudor tributario.

---

<sup>141</sup> Massone, Pedro. Op. Cit.: 208

<sup>142</sup> Larrain, Florencia. 2017. Algunas consideraciones en torno al artículo 132 del Código Tributario y la igualdad y defensa de las partes en el proceso. Revista de estudios tributarios 18: 180

<sup>143</sup> Valdés, Ramón y Valdés, Nelly. 1985. Uso de las presunciones en Derecho Tributario. Revista Tributaria 67: 277

Hemos considerado que el derecho de acceso a la justicia no debe agotarse en la mera interposición de la acción o el funcionamiento de los tribunales, sino que se deben otorgar las herramientas para que todos los ciudadanos puedan acudir a la justicia, sin mayores problemas, en caso de algún conflicto. Consideramos como primer elemento de la vulnerabilidad de los contribuyentes los obstáculos económicos que presentan para poder acudir o ser parte de un proceso, el Estado tiene la función de arbitrar las medidas para eliminar estos obstáculos, en razón de ello existen diversas instancias de asistencia jurídica gratuita para quienes no pueden obtener asesoría pagada por encontrarse en una estado de mayor carencia económica. La limitante monetaria no puede ser una barrera para acudir a los tribunales<sup>144</sup>, un ejemplo histórico de esto era la institución jurídica conocida como *solve et repete* que se refiere al pagar para litigar<sup>145</sup>. Esta carga procesal ha sido declarada inconstitucional por vulnerar el acceso a la justicia, así lo ha sentenciado el Tribunal Constitucional en diversas causas laborales, sanitarias, entre otras, como señala GARCÍA y CONTRERAS en su investigación<sup>146</sup>.

El límite económico que tienen los pequeños y medianos contribuyentes para acceder a la justicia provoca cierto grado de indefensión generando que el principio de igualdad entre las partes se vea vulnerado en materia tributaria. Es por esto por lo que el Estado debe hacerse cargo y generar medidas que resuelvan esta indefensión material que podría provocar eventuales violaciones a los derechos de los contribuyentes más vulnerables. En caso contrario el acceso a la justicia y todas las posibles acciones contra los actos que vulneren los derechos de los contribuyentes solo serán aprovechados, y por lo tanto garantizando sus derechos, por aquellos que cuentan con recursos económicos para costear un abogado.

En esta línea la CIDH ha señalado los criterios que se deben atender en la provisión de mecanismos de asistencia jurídica gratuita: a) disposición de recursos de la víctima; b) complejidad del caso, e c) Importancia de los derechos afectados<sup>147</sup>.

---

<sup>144</sup> Marabotto, Jorge. Un derecho humano esencial: el acceso a la justicia.: 297

<sup>145</sup> Lewis, Sebastián. 2014. La regla solve et repete en Chile. Estudios Constitucionales 12: 241

<sup>146</sup> García, G y Contreras, P. 2013 El derecho a la tutela judicial y al debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Chileno. Estudios Constitucionales 11: 248

<sup>147</sup> CIDH. 2007. El acceso a la justicia como garantía de los derechos económicos, sociales y culturales. Estudio de los estándares fijados por el sistema interamericano de derecho humanos: 8.

Encontramos dos formas en que se ha avanzado en la eliminación de los obstáculos económicos para acceder a la justicia. La primera se refiere a la remoción de los costos de los procedimientos (tasas) y la distribución territorial de los tribunales del país, y el segundo (el que más se ha tratado en este trabajo) se refiere a la gratuidad en la asistencia jurídica.

## **2.5 Modificaciones a la normativa chilena relacionadas con el acceso a la justicia en materia tributaria**

La justicia tributaria en Chile ha tenido importantes modificaciones, hemos señalado como el ejemplo más paradigmático lo que existía en Chile hasta el año 2009 donde en virtud de la Ley N° 20.322 se modificó las atribuciones del Director del Servicio de Impuestos Internos de cada región que le permitían fallar las reclamaciones de los contribuyentes en los mismos actos que emitía previamente como autoridad administrativa, es decir ejercía función jurisdiccional en primera instancia sobre estos reclamos, siendo a la vez juez y parte. A mayor abundamiento, como si esto no bastara, esta facultad jurisdiccional era delegada por el Director del Servicio a su unidad jurídica, siendo dicha unidad la que formalmente cumplía con el ejercicio jurisdiccional. Esto era ampliamente criticado y con frecuencia era objeto de interposición de acciones con la finalidad de invalidar dicho actuar. Así tenemos una sentencia sobre requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, que señala:

*“el respeto a la seguridad jurídica, que supone el cumplimiento estricto del principio de legalidad del tribunal, a través del juzgamiento realizado por el tribunal y por el juez instituidos por la ley, constituye una base fundamental para el pleno imperio del Estado de Derecho”<sup>148</sup>*

Esto se vio modificado por la Ley N° 20.322 que “*Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera*”, la cual crea los Tribunales Tributarios y Aduaneros como órganos jurisdiccionales de primera instancia, estando sujetos a la superintendencia directiva, correccional y económica de la Corte Suprema y son órganos independientes<sup>149</sup>. Cuando hablamos de independencia, nos referimos a independencia total del Servicio de Impuestos

---

<sup>148</sup> Chile. 2006. Tribunal Constitucional. Rol: 472-2006.

<sup>149</sup> Valdivia, Francisco. 2011. Reforma a la justicia tributaria. Reporte tributario, CET U. de Chile.: 175.

Internos, con un sistema de procedimiento mixto para nombrar jueces<sup>150</sup> y que, además, cuentan con inamovilidad de su cargo. Esto viene a resolver gran parte de los problemas que existían y se cuestionaban en aquella época sobre la justicia tributaria y el no cumplimiento de la garantía de protección jurisdiccional en el marco de un debido proceso. Esta garantía, como señala Patricio Masbernat, consiste en el derecho del contribuyente a que las diferentes controversias en materia tributaria sean resueltas por un tribunal idóneo e independiente, a través de un procedimiento racional y justo<sup>151</sup>.

En el año 2017, entró a regir la Ley N° 21.039 que “*Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera*”. La que trae novedades como la creación de un registro de todos sus procedimientos, causas o actuaciones en medio digital o electrónico, permitiendo a las partes hacer sus presentaciones en dichos medios; posibilidad de hacer observaciones a la prueba; la ampliación de plazos para presentar reclamaciones; la posibilidad de conciliación entre los contribuyentes y el Servicio, este trámite está sujeto al pronunciamiento del Director del Servicio que puede rechazarla o aceptarla; además de otras modificaciones. Esta instancia de conciliación como método alternativo de resolución de conflicto se debe valorar de manera positiva, permitiendo culminar procedimientos que podrían ser muy largos en su tiempo de desarrollo y de costos desembolsos para el Fisco y para los Contribuyentes, sin embargo, esta ley carece de modificaciones en cuanto a la defensa de los contribuyentes, específicamente de un órgano institucionalizado que se dedique exclusivamente a otorgar una defensa y asesoramiento judicial a los contribuyentes de nuestro país.

La carencia de un órgano estatal especializado en materia de defensa tributaria nos permite señalar que el acceso a la justicia tributaria no es algo que esté completamente resuelto en nuestra legislación.

Si bien es claro que la creación de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros es un aporte significativo en el cumplimiento del principio de la tutela judicial efectiva en lo que se refiere a la existencia de un tribunal independiente e idóneo que resuelva las controversias entre Fisco y Contribuyente a través de un procedimiento racional y justo (bilateral, derecho a

---

<sup>150</sup> En el artículo 5 observamos el procedimiento mixto que parte desde una selección por el consejo de alta dirección pública que luego la corte confecciona una terna y finalmente elige el presidente de la república.

<sup>151</sup> Masbernat, Patricio. 2002. Garantías Constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional. *Ius et Praxis*, Talca.: 303



defensa, aportación de pruebas, recursos, etc.), esto no ha logrado resolver la eliminación de barreras que permitan interponer los mecanismos de acción frente a vulneraciones que pueda incurrir la autoridad hacia los contribuyentes.

Como se dijo anteriormente, además, a través de la Ley N° 20.322 que “Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera”, se consagro la igualdad procesal de las partes. Esto se refiere a que tanto el Servicio como los reclamantes gozan de igualdad de derechos en los juicios.

Una modificación relevante en esta Ley N° 20.322 en referencia al obstáculo económico es que se impone la necesidad de contar con patrocinio de abogado para causas de una cuantía mayor a 32 UTM<sup>152</sup>. Sobre esto podemos señalar dos problemas:

El primero de ellos se puede identificar como resultado colateral de las causas que son bajo las 32 UTM (aproximadamente \$1.632.928)<sup>153</sup>, en estas causas los contribuyentes comparecerán sin abogados, ya sea por opción personal al no ser un requisito necesario para ejercer las acciones o, bien sea, por necesidad debido a la carencia de recursos económicos para costear asesoría y representación jurídica. Estas personas tomarían el desarrollo de sus causas careciendo (probablemente) de formación jurídica general y, aún más, especializada en el área tributaria o podría darse otra situación en donde los dueños de pequeñas y medianas empresas descansen no solo el cumplimiento contable sino, también el jurídico en su contador, esto principalmente porque cuentan con menos recursos para destinar a actividades que no son propias del negocio<sup>154</sup>. Si bien esto permite no desembolsar gastos en costas judiciales podría dejar en igual indefensión a los contribuyentes quienes careciendo de recursos, carecerán de abogado letrado en su defensa.

El segundo problema guarda relación con las causas superiores a 32 UTM, para las cuales es obligatorio comparecer con abogado. El contribuyente que no cuenta con los recursos económicos para costearlo, debido a los altos valores de estos servicios de asesoría y representación judicial, quedaría en una indefensión total, declarándose en una especie de

---

<sup>152</sup> Chile. Ministerio de Hacienda. Ley N° 20.322. Artículo 129 “(...) Las partes deberán comparecer en conformidad a las normas establecidas en la ley N° 18.120, salvo que se trate de causas de cuantía inferior a treinta y dos unidades tributarias mensuales, en cuyo caso podrán comparecer sin patrocinio de abogado”

<sup>153</sup> Al mes de diciembre de 2020

<sup>154</sup> Chile. 2018. Ministerio de Hacienda. Mensaje proyecto de ley de modernización tributaria

rebeldía en su comparecencia, no teniendo a donde acudir para ser defendido y no pudiendo reclamar los actos que vulneren sus derechos consagrados en las distintas leyes que existen en nuestro país, por lo que si existiese arbitrariedad por parte del Estado quedará impune su actuar, generando un estado de inseguridad jurídica para las pequeñas y medianas empresas y contribuyentes personales.

Creemos que estos problemas podrían solucionarse si el Estado se hiciera cargo a través de una institución que tenga como finalidad la de brindar asesoría y protección jurídica a los contribuyentes de menores ingresos que pueden ver frustrado su emprendimiento debido a eventuales complicaciones tributarias.

## **2.6.- Análisis de los sistemas gratuitos de asistencia jurídica existentes en Chile**

Si bien en Chile existen medios de defensa gratuitos como la Corporación de Asistencia Judicial (en adelante también denominada como “CAJ”), el Abogado de Turno, la Defensoría Penal Pública, e instituciones no estatales que prestan asesoría y representación como las clínicas universitarias y abogados pro bono, a las primera de ellas, organismo público y presente en gran parte de nuestro país, se les ha acusado de no cumplir con los estándares internacionales de instituciones que garanticen el acceso a la justicia y asistencia gratuita<sup>155</sup>. Las CAJ atienden una amplia gama de asuntos, pero en general lideran la tramitación los casos de familia, civiles y laborales<sup>156</sup>.

Las razones más comunes para entender porque no se cumple con estos estándares son, entre otras, carecer de un proceso de profesionalización de sus integrantes<sup>157</sup>, la rotación de postulantes (estos son habilitados en derecho, no abogados, que realizan de manera obligatoria por 6 meses su práctica profesional en centros de la Corporación), responsabilidad para los postulantes, personas que por lo general tienen escasa experiencia laboral y deben hacerse cargo de 120 causas<sup>158</sup>, y sobre el tema que versa esta memoria, podríamos sumar la falta de herramientas académicas y de especialización que se requiere

---

<sup>155</sup> INDH. 2007. Informe anual sobre derechos humanos en Chile 2007. Hechos 2006.: 193

<sup>156</sup> UDP. Op. Cit.:185

<sup>157</sup> Castillo, Jaime. 2006. Problemas de acceso a la justicia civil en Chile. En Justicia Civil y Comercial: Una reforma Pendiente.: 324

<sup>158</sup> Balmaceda, Nicolas. 2000. Corporaciones de asistencia judicial y abogados de turno: ¿incumplimiento de una garantía constitucional? En Revista Chilena de derecho 74.: 725

para llevar juicios en materia tributaria. Al ser una materia que va en constante modificación normativa y donde emanan constantemente nuevas circulares del Servicio sobre diversos temas, los profesionales que se dedican a litigar en causas tributarias deben estar permanentemente abocados al estudio de las normas y procedimientos, cosa que dista mucho de lo que una CAJ podría realizar, entendiendo que poseen una gran congestión de causas y carecen de personal en sus diversos centros<sup>159</sup>. Todo esto se suma a la crítica generalizada respecto a que los postulantes estén a cargo de tramitar las causas, siendo que estos tienen poca experiencia profesional ya que solo cuentan, en la mayoría de los casos, con sus estudios de pregrado, y la temporalidad en el cargo que tiene como resultado que no se genera un vínculo con la institución, ni con los patrocinados. La percepción de los usuarios de las CAJ que reciben asistencia jurídica gratuita es negativa<sup>160</sup>, y no solo han sido desfavorables las percepciones, sino que también han sido adversas las auditorias públicas por parte de la Contraloría General de la República<sup>161</sup>.

Como parte integrante de las CAJ encontramos las Oficinas de Defensa Laboral, estas oficinas son encargadas de ofrecer asistencia jurídica a los trabajadores, una oficina especializada que desempeña su función con un promedio mensual de 2.000 causas y una constante especialización y capacitación<sup>162</sup>. No obstante, este servicio no ha estado alejado de las críticas, debido a la excesiva carga laboral que soportan los Defensores Laborales y cuestionando que se presten funciones solo a trabajadores de manera individual y no a sindicatos<sup>163</sup>.

No se aleja de estas críticas la institución del Abogado de Turno establecido en el Código Orgánico de Tribunales señalando que será el encargado de defender gratuitamente, hasta su término, la causa de quienes carecen de recursos para costear un abogado<sup>164</sup>. Se ha generado

---

<sup>159</sup> Chile. 2017. Contraloría General de la República. Informe 761/2017 Corporación de asistencia judicial Región Metropolitana auditoría al cumplimiento de funciones institucionales.

<sup>160</sup> Yañez, Marcelo. 2013. Percepción de la población pobre de Santiago sobre la Justicia en Chile, al año 2014 y visión evolutiva desde el año 2003. Serie de Investigaciones Escuela de Administración y Economía de la Universidad Católica Silva Henríquez.

<sup>161</sup> Gumera, Yasmín. 2020. Asistencia jurídica y acceso a la justicia desde una perspectiva iberoamericana. Memoria para optar al Grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales: 36

<sup>162</sup> Centro de Estudio de Justicia de las Américas. 2013. Reporte sobre el funcionamiento de la reforma a la justicia laboral en Chile: 52.

<sup>163</sup> Gumera, Yasmín. Op. Cit. 34

<sup>164</sup> Chile. 1943. Código Orgánico de Tribunales.

críticas por dos motivos principales: la poca experiencia de los abogados designados y la falta de incentivos para asumir estos cargos<sup>165</sup>.

En virtud de estos antecedentes, muchas voces durante décadas han solicitado y apoyado la idea de la creación de una institución que resguarde y proteja efectivamente los derechos de los contribuyentes en actos violatorios de estos por parte de la autoridad<sup>166</sup>. Capacidad que se ve excedida por las instituciones actuales de defensa jurídica en Chile, en cuanto a presupuesto, formación académica y competencias laborales acordes a las constantes modificaciones normativas que tiene el Derecho Tributario. Una institución especializada en materias tributarias con permanente profesionalización, con recursos propios, y de carácter nacional es requisito indispensable para cumplir con este mandato constitucional y no dejar en indefensión a parte de los contribuyentes de nuestro país. Los Contribuyentes aportan gran parte de los recursos necesarios para el desarrollo del Estado y el cumplimiento de sus diversas funciones y políticas públicas, la protección de sus derechos debe ser la mínima contrapartida a la que se debe obligar el Estado.

### **2.6.1 Elementos relevantes de la Defensoría Penal Pública**

Una de las instituciones públicas encargadas de asesorar y representar sin excluir a quienes carecen de recursos y que ha sido considerada como exitosa en su funcionamiento es la Defensoría Penal Pública, en adelante señalada también como “DPP”<sup>167</sup>. En función del mandato constitucional revisado en los párrafos anteriores y de los diversos tratados internacionales suscritos por Chile, a través de la Ley N° 19.718 del 10 de marzo de 2001 se creó la DDP, institución encargada de prestar asesoría, defensa y representación jurídica a todos los imputados por delitos desde que inicia el procedimiento llevado en su contra. Antes de la entrada en vigencia de esta reforma, quienes no podían pagar un abogado de forma privada recurrían a las Corporaciones de Asistencia Judicial y a los Abogados de Turno, a

---

<sup>165</sup> Gumera, Yasmín. Op. Cit.: 24.

<sup>166</sup> Chile. Op. Cit.

<sup>167</sup> Guevara, Jasmín. Op. Cit.: 63

ambas instituciones se les acusaba de no cumplir con los estándares requeridos por los tratados internacionales firmados<sup>168</sup>.

La defensa jurídica, ahora bajo la directriz de la defensoría penal pública, cumple con el principio de igualdad jurídica, otorgando protección a cualquier persona imputada, sin importar su condición social, género o etnicidad y funcionando como un sistema de defensa supletoria, siempre que los imputados no contaran con un defensor proveído por sí mismo.

Orgánicamente es un servicio público, descentralizado funcionalmente y desconcentrado territorialmente, con personalidad jurídica y patrimonio propio dependiente del Ministerio de Justicia<sup>169</sup>. Este organismo especializado ha logrado avanzar en el aseguramiento del derecho a defensa, debido proceso y acceso a la justicia siendo parte del proceso de modernización del sistema penal chileno acorde a la consolidación de un Estado de Derecho idóneo para estos tiempos<sup>170</sup>. Otro de los puntos destacados de la DPP es su sistema mixto de defensa, donde convive un sistema público y un sistema privado encargado al Consejo de Licitaciones, permitiendo expandir el servicio de asesoría y representación<sup>171</sup>. Finalmente, la misma DPP ha dispuesto programas internos de especialización como por ejemplo defensa penal juvenil, penitenciaria o indígena, lo que ha sido valorado como un nuevo paso en el aseguramiento efectivo de defensa en aquellos casos donde la desigualdad social sea de tal entidad buscando que estos grupos puedan acceder a la justicia y su defensa<sup>172</sup>.

Para ARTURO ZEGARRA, con esta defensoría se cumple el justo equilibrio entre el gran poder persecutorio del Estado con el régimen de defensa derivado del numeral 3 del artículo 19 de nuestra Constitución<sup>173</sup>. Esto es interesante en el entendido que al ser el Estado con su poder punitivo quien persigue los injustos penales, para igualar la balanza, es necesaria una institución que defienda a quienes persigue el Estado y que posea la especialidad técnica y los medios materiales para hacerle frente a la maquina estatal<sup>174</sup>.

---

<sup>168</sup> Quintana, Juan. 1999. La defensa penal en el nuevo ordenamiento procesal penal chileno. Revista de Derecho (Valdivia) 10

<sup>169</sup> Chile. 2018. Ley N° 19.718, que Crea La Defensoría Penal Pública.

<sup>170</sup> Gamera, Yasmín. Op. Cit.: 51

<sup>171</sup> Ibid: 63

<sup>172</sup> Cofré. Op. Cit: 91.

<sup>173</sup> Zagarra, Arturo. 2001. Defensa activa, un imperativo para defensoras y defensores penales públicos. Revista jurídica regional y subregional andina 11, 2001.: 177

<sup>174</sup> Quintana, Juan. Op. Cit.: 9

Algo similar ocurre en la justicia tributaria, ya que si bien los procedimientos en lo formal se inician por los contribuyentes esto es resultado de que el Servicio a través de un acto administrativo liquida y gira impuestos de una forma errada a ojos del contribuyente. Considerando que el Servicio cuenta con una organización distribuida a nivel nacional de recursos técnicos y materiales, situación muy disímil a la realidad de distintas empresas nacionales, especialmente las medianas y pequeñas que por lo general no poseen mayor conocimiento o asesoría jurídica en materia de tributos, muy necesaria es la creación de una institución que equipare las herramientas judiciales entre contribuyente y Estado en el cobro de las obligaciones tributaria, una defensa que asegure una efectiva igualdad y que permita un acceso a la justicia de manera efectiva. Puede estar contemplado este derecho en papel (acceso a la justicia), pero sin los medios para poder ejercerlo (principalmente económicos) es similar a que no existiera, el Estado debe hacerse cargo de que la diferencia entre la norma y la realidad vaya disminuyendo en lo factico. Para combatir la desigualdad económica y material presente en Chile<sup>175</sup>, toda reforma que intente mejorar los niveles de acceso a la justicia debe complementarse con herramientas que permitan y garanticen este derecho.

---

<sup>175</sup> OECD. OECD data, Income inequality. En línea: [<https://data.oecd.org/inequality/income-inequality.htm#indicator-chart>]

## Capítulo III: Defensor del Contribuyente en el mundo

### 3.1.- Una nueva tendencia para la protección de los contribuyentes: El defensor del Contribuyente

Han sido muchos los países que durante las últimas décadas han creado la figura del defensor del contribuyente con el objetivo de brindar apoyo a sus ciudadanos obligados a pagar sus impuestos. Esta tendencia ha sido reconocida y replicada en diversos Estados como la gran iniciativa jurídica a favor de los contribuyentes, y hasta hace poco reclamada por las organizaciones de contribuyentes y expertos en nuestro país<sup>176</sup>.

Para abordar las defensorías que existen en el mundo reducimos el campo de análisis a los siguientes países: México, Perú, Colombia, España e Italia. Esta decisión se basa en las defensorías que fueron estudiadas como fundamento de la propuesta de Defensor del Contribuyente o Dedecon en el proyecto de ley de “*Modernización Tributaria*”. En el mensaje de dicho proyecto se menciona solo a México como país de referencia, no obstante, a través de un requerimiento realizado por Ley de Transparencia con fecha 28 de agosto de 2018 el Jefe de Gabinete del Subsecretario de Hacienda, don CRISTÓBAL PEÑA responde mi solicitud de información respecto a las justificaciones y antecedentes para la creación de este nuevo organismo público<sup>177</sup>. Entre los documentos enviados, se hace referencia a la normativa de estos países como fundantes del proyecto de Dedecon Chilena. Para el siguiente estudio clasificaremos entre las defensorías que tienen y aquellas que no cuentan con la función de representación judicial, deteniéndonos en esta última debido a la importancia para el cumplimiento de parámetros internacionales de la facultad de representar judicialmente a quien lo necesite y que no puede acceder a ella por limitaciones económicas o culturales.

---

<sup>176</sup> Chile. 2018. Mensaje Presidencial con el que inicia el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria. Agosto, 2018. Pp. 39.

<sup>177</sup> Chile. 2018. Ministerio de hacienda. Oficio ordinario N° 2104. Anexado al final del presente trabajo.

## **3.2.- Defensorías del contribuyente sin representación judicial**

### **3.2.1.- Colombia**

En Colombia desde el año 1999 existe la defensoría del contribuyente y usuario aduanero, esta se encuentra regulada a propósito de la organización de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), organización estatal administrativa encargada del cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias y que pertenece al Ministerio de Hacienda de su país. Esta se encuentra regulada en el artículo 31 del decreto 1071 del año 1999<sup>178</sup>, que establece que el defensor tiene la finalidad de garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes y usuarios aduaneros. Orgánicamente se establece que el Defensor será nombrado por el Presidente de la República por el periodo de un año de una terna que le propondrá la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera nacional. Además, según su inciso cuarto, tendrá jurisdicción a nivel nacional y contará con delegados regionales<sup>179</sup>.

Dentro de sus funciones encontramos:

- i.- Formular recomendaciones al Director General de la DIAN, buscando una adecuada, justa y oportuna prestación del servicio fiscal
- ii.- Seguimiento a los procesos de fiscalización para asegurar el debido proceso, a petición de los contribuyentes y usuarios aduaneros
- iii.- Veedor de reuniones donde se promuevan correcciones de declaraciones
- iv.- Velar por que las actuaciones de la DIAN se cumplan dentro del marco de los principios constitucionales de equidad y transparencia
- v.- Participar en reuniones de la comisión mixta de Gestión Tributaria y Aduanera
- vi.- Canalizar las inquietudes que tengan los contribuyentes

---

<sup>178</sup> Colombia. 1999. Decreto 1071 de junio 26 de 1999. En línea: [[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto\\_1071\\_1999.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_1071_1999.html)]. Revisado el día 28 de junio.

<sup>179</sup> Ibid.



Al analizar esta institución se ha señalado que no contaría con los instrumentos jurídicos para desempeñar cabalmente la función de defensa de una manera óptima. Gloria Jara, Defensora Nacional, establece que las gestiones se orientan en tres líneas de trabajo: a) veeduría: observación y fiscalización para saber dónde se están vulnerando derechos de los contribuyentes y usuarios aduaneros, b) investigación fiscal: análisis y prevención del riesgo del incumplimiento tributario, y c) comunicación y promoción de derechos de los contribuyentes y usuarios aduaneros<sup>180</sup>.

Todo lo anterior regulado solo en ese artículo 31. Si bien es una institución que cumple ya 20 años no ha avanzado en el cumplimiento a cabalidad de lo que se espera para los organismos encargados de la defensa de derechos, así es como aún carece de la facultad de representación judicial a los contribuyentes en procedimientos tributarios o aduaneros.

### **3.2.2.- Perú**

La DEFCON (*Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero*) fue creada en el año 2004 mediante el Decreto Legislativo N° 953, que modifica artículos del Código el Tributario, en su disposición duodécima final, en ella se establece que se crea con la finalidad de “garantizar los derechos de los administrados en las actuaciones que realicen o que gestionen ante las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal conforme a las funciones que se establezcan mediante Decreto Supremo”<sup>181</sup>, estas se establecieron a través del Decreto Supremo N° 050-2004-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 167-2004-EF y 136-2008-EF.

En el primer decreto de los antes señalados se establecen las funciones de la citada Defensoría:

i.- Recibir y atender las quejas y sugerencias contra la administración tributaria. Estas son distintas al Recurso de Queja establecido en el Código Tributario. Este Recurso se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo

---

<sup>180</sup> Jara, Gloria. 2014. Conferencia magistral: la defensa del contribuyente en Colombia. En Memorias del foro internacional: La defensa de los contribuyentes: experiencias y desafíos en el continente americano.: 24

<sup>181</sup> Perú. 2004. Ministerio de Economía. Decreto Legislativo N° 953. Recurso en línea: [[http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic3\\_per\\_dl953.pdf](http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic3_per_dl953.pdf)]. Revisado el día 28 de junio del 2018.

establecido en el Código Tributario de dicho país, debe ser fallado por el Tribunal Fiscal si el recurso es contra la Administración Tributaria, y el Ministro de Economía si es un recurso contra el Tribunal Fiscal.

ii.- Recabar información de los órganos jurisdiccionales para una mejor resolución de quejas y sugerencias

iii.- Proponer modificaciones normativas

iv.- Velar por que no existan excesos en las actuaciones de la administración tributaria

v.- Informar solicitudes previas a interponer demandas contenciosas administrativas contra resoluciones del Tribunal Fiscal

vi.- Informar al Ministro de Economía sobre los recursos de queja a que se refiere el artículo 155 del Código Tributario<sup>182</sup>

El resto de la normativa de este decreto se refieren a los plazos que tienen las actuaciones del Defensor del Contribuyente.

Las quejas (diferentes al Recurso de Queja) proceden cuando se afectan derechos de los contribuyentes debido a las actuaciones indebidas de la Administración Tributaria que vulneren el debido procedimiento tributario<sup>183</sup>, lo que se busca hacer en estos casos es que la Administración corrija sus actos de manera voluntaria, a través de una especie de conciliación e intermediación entre contribuyente y administración, para poner fin a los actos que afectan a los contribuyentes. El tipo de actos referido a estas quejas son por ejemplo demora en la devolución de tributos, en el despacho aduanero, en las verificaciones domiciliarias, entre otros. Esta queja es un remedio, no un recurso. La Defensoría tiene 45 días desde la recepción para atender la queja, dentro de estos 45 se cuentan 15 días para que los órganos jurisdiccionales emitan la información solicitada por la Defensoría. También presta acompañamiento permanente desde la recepción de la queja<sup>184</sup>.

---

<sup>182</sup> Perú. 2004. Artículo 1 del Decreto Supremo N° 050-2005-EF. En línea: [<https://www.mef.gob.pe/es/derechos-y-deberes-de-los-contribuyentes/normatividad-defensoria-del-contribuyente/7387-d-s-n-050-2004-ef-1/file>]. Revisado el día 28 de junio del 2018.

<sup>183</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Op. Cit.: 5

<sup>184</sup> Bustinza, Raúl. 2016. La queja contra las administraciones tributarias. En seminario de Derecho Tributario. Recurso en línea: [[https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXIX\\_dcho\\_tributario\\_2016.pdf](https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXIX_dcho_tributario_2016.pdf)]

En términos orgánicos es dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas, cuenta con personal especializado, en su mayoría abogados tributarios, es gratuito ya que responde a la función social del estado y presenta ausencia de formalismos<sup>185</sup>. Señala la ley que el Defensor deberá ser un profesional en materia tributaria de reconocida solvencia moral, con no menos de 10 años de ejercicio profesional<sup>186</sup>.

Cuando en el procedimiento de queja, el intento de conciliación e intermediación no resuelve la vulneración de derechos, el contribuyente puede optar por el procedimiento contencioso administrativo, pero la Defensoría no tiene como facultad litigar, ni iniciar estos procesos. Sin embargo, han entendido la dificultades para acceder a la justicia tributaria por parte de los contribuyentes, especialmente por su situación económica desventajosa, han creado un Programa de Asistencia Social (PAS) que es un voluntariado para especialistas tributarios privados que se comprometen a la defensa gratuita de los contribuyentes del programa, similar a programa pro-bono<sup>187</sup>. No obstante, la defensoría no tiene injerencia en este Programa desentendiéndose del desarrollo y prosecución del caso.

### **3.2.3.- España**

El organismo encargado de la defensa del contribuyente en España es el Consejo para la Defensa del Contribuyente y se encuentra regulado en el Real Decreto 1676/2009, del 13 de noviembre. Es un órgano colegiado de la administración del Estado, integrado en el Ministerio de Economía y Hacienda.

En el artículo 3 del presente decreto se establecen como funciones:

i.- atender las quejas de los contribuyentes contra la administración tributaria

---

<sup>185</sup> Martínez, Mercedes. 2014. Conferencia magistral: La defensoría del contribuyente en Perú. En Memorias del foro internacional: La defensa de los contribuyentes: experiencias y desafíos en el continente americano.: 58

<sup>186</sup> Perú. 2004. Decreto legislativo N° 953 crea la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero Recurso en línea [[http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic3\\_per\\_dl953.pdf](http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic3_per_dl953.pdf)]

<sup>187</sup> Perú. Op. Cit.

ii.- recabar la información de estas quejas para el efecto de verificar y constatar la trascendencia de estas para que eventualmente se realice las correspondiente propuestas para la adopción de medidas que fuesen pertinentes.

iii.- remitir informes por la queja a los órganos de la administración tributaria si se detectan actos susceptibles de revisión

iv.- elaborar informes en relación con su función y una memoria anual con las actuaciones llevadas a cabo, incorporando medidas normativas o de otra naturaleza para evitar la reiteración fundada de quejas

v.- asesorar al secretario de Estado de Hacienda en la resolución de quejas<sup>188</sup>.

En términos orgánicos su composición es de 16 vocales, elegidos por el Ministro de Hacienda y Función Pública. Dentro de estos 16, ocho deben ser parte del ámbito académico y profesional en materia tributaria, cuatro representantes de la Agencia Estatal de administración Tributaria, los otros cuatro representantes de ciertas agencias económicas estatales. El presidente es designado por el Ministro entre los miembros del Consejo y debe tener al menos 10 años de experiencia profesional prestigiosa en el ámbito tributario.

Las quejas, principal función a cargo de este órgano, deben tener relación con las unidades de la administración del Estado con competencia tributaria. Procedimentalmente debe garantizar su rápida contestación y el conocimiento por el órgano responsable del servicio administrativo afectado, el que tiene 15 días para enviar una respuesta escrita al interesado. Si la respuesta no deja conforme al interesado la queja la tramitará el Consejo. En caso de que el Consejo considere que se realizó una infracción a las normas o se vulneraron los derechos de los contribuyentes remitirá copia del expediente al órgano responsable del servicio acusado para los efectos oportunos.

Algo relevante que tiene este Consejo es la publicación de su memoria anual en la que se reflejarán el resumen de su actuación a lo largo del ejercicio, y las propuestas de medidas procedimentales o normativas que se consideren convenientes para la mejora del sistema

---

<sup>188</sup> España. 2009. Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre. En línea: [<https://www.boe.es/buscar/pdf/2009/BOE-A-2009-19438-consolidado.pdf>]. Revisado el día 30 de junio del 2018.

fiscal local y su correspondiente aplicación. La idea es que la administración no reitere las conductas lesivas de derechos de los contribuyentes<sup>189</sup>.

Dentro de sus funciones no se encuentra la de representación judicial de los contribuyentes en instancias jurisdiccionales.

### **3.2.4.- Italia**

En virtud de la Ley N° 212 de fecha 27 de julio de 2000 que establece Disposiciones sobre el estatuto de los derechos de los contribuyentes, se estructura el “Garante del contribuyente” que tiene dentro de sus funciones:

- i.- Recibir quejas de mal funcionamiento, irregularidades, faltas, practicas anómalas o cualquier otro comportamiento susceptible de lesionar la relación entre administración financiera y contribuyente. En el cumplimiento de esta función activa procedimientos de protección frente a liquidaciones administrativas y documentos de cobranzas contra los contribuyentes. Se deben resolver en un plazo de 30 días.
- ii.- Realizar recomendaciones a los gerentes de oficinas de administración con el propósito de proteger a los contribuyentes
- iii.- Posibilidad de acceder a las oficinas financieras para verificar la funcionalidad de los servicios
- iv.- Velar por el respeto de lo establecido para la devolución de impuestos
- v.- Identificar los casos especiales de trascendencia donde se determine un perjuicio para los contribuyentes y comunicárselos al director regional o al comandante de la Guardia de Finanza con el fin de iniciar un posible procedimiento disciplinario.
- vi.- Presentar informes semestrales y anuales de su actividad identificando los aspectos más críticos al Ministro de Hacienda y a las comisiones parlamentarias.

---

<sup>189</sup> Serrano, Fernando. 2004. El defensor del contribuyente: ¿procedimiento para dar respuesta al principio de participación ciudadana, procedimiento de gestión o de revisión? En Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria.: 129

Orgánicamente el Garante del Contribuyente es un órgano colegiado integrado por 3 miembros nombrados por el Presidente de la Comisión tributaria Regional. Cada uno de ellos debe pertenecer a cierta categoría, el primero a magistrados, profesores de derecho y economía, notarios (de este grupo será el Presidente del Garante del Contribuyente); el segundo grupo corresponder a ejecutivos de la administración financiera y oficiales de la Guardia de Finanza y el tercer grupo corresponde a abogados y contadores colegiados. Tiene distribución regional administrativa e incluso en provincias autónomas, tienen una duración de tres años y pueden ser reelegidos por una vez. Esta forma de organización en cada una de las regiones italianas tenía como principal idea la descentralización, renunciando a un órgano único para toda Italia<sup>190</sup>.

La idea de esta ley es generar un nuevo modelo en las relaciones entre el Fisco con el contribuyente, inspirado en la idea de transparencia administrativa y correcto funcionamiento de la actividad financiera<sup>191</sup>. La promoción de las normas de cumplimiento tributario, como señalan ROZAS Y ANDRÉS, generará un aumento de la eficacia administrativa, ya que genera un menor número de recursos contra la administración, disminuyendo la tasa de activación del aparato jurisdiccional<sup>192</sup>

### **3.3.- Defensorías del contribuyente con representación judicial**

#### **3.3.1.- México**

El organismo de defensa jurídica de los contribuyentes existente en México es un ejemplo para el resto de las naciones de lo que debería ser una entidad pública encargada de brindar asesoría, apoyo y representación a los contribuyentes. Analizaremos con detalle parte de su normativa como organismo modelo en la defensa de los contribuyentes.

---

<sup>190</sup> Rozas y otro. Op. Cit: 141

<sup>191</sup> Rozas y otros. Op. Cit.: 89

<sup>192</sup> Rozas y otro. Op. Cit: 146

La publicación de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) fue realizada el 4 de septiembre del año 2006. Si bien esta ley otorga el marco jurídico necesario para la defensa efectiva de los contribuyentes residentes en México, es necesario señalar los antecedentes que hicieron posible que esta ley orgánica viera la luz.

En el año 2004, cuando a través de la reforma fiscal que atravesó a este país, se adiciona por primera vez de manera explícita la protección y defensa de los derechos de los contribuyentes a cargo de la Prodecon, quedando plasmado en su artículo 18-B, señalando que le corresponde la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal<sup>193</sup>.

De este artículo clave para la existencia de la Prodecon podemos señalar de la simple lectura, las siguientes cosas:

- a) Se establecen como funciones la de prestar asesoría, representación y defensa a los contribuyentes
- b) Gratuidad en el cumplimiento de estas funciones
- c) Sus funciones las cumple contra asuntos emitidos por autoridades administrativas, organismos federales descentralizados y determinaciones de autoridades fiscales u organismos autónomos del orden federal
- d) Es un organismo autónomo, independiente técnica y operativamente
- e) Una ley orgánica dotara de desarrollo a sus funciones, alcances y organización.

El segundo antecedente importante para lo que hoy es la Prodecon, es la publicación en junio de 2005 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Esta ley que contempla 5 capítulos donde se señalan los derechos con que cuentan los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales, procedimientos para hacerlos valer y los medios de defensa que

---

<sup>193</sup> México. 2006. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Artículo 18-B

cuenta el contribuyente<sup>194</sup>. De esta forma se encuentra una base jurídica más seria que coloca los límites al Estado en su relación contribuyente-fisco.

Como tercer hito podemos señalar la publicación de la Ley Orgánica de Prodecon el 4 de septiembre de 2006, sin embargo, esta situación no estuvo fuera de controversia ya que se realizaron dos impugnaciones a esta nueva ley. La primera corresponde a una controversia constitucional fundamentada en el control de legalidad, realizada por el ejecutivo federal referente a que estuviera en sus manos la designación del procurador y el senado solo ratificara. La segunda fue una acción de constitucionalidad en la que se buscaba que la elección de los miembros del consejo que fuera realizada por el Presidente y el Senado solo ratificase.

La acción de constitucionalidad fue declarada procedente por la Suprema Corte de la Nación por lo que los miembros del consejo, los cuales son 6, los elige el Presidente de la Nación<sup>195</sup>. Asimismo, la controversia constitucional se resolvió el día 23 de febrero del año 2009 señalando que es el senado quien elige al procurador nacional de defensa del contribuyente desde una terna enviada por el Presidente, lo particularmente extraño es que hasta la fecha no se encuentra una versión pública de esta sentencia<sup>196</sup>.

Es importante señalar que en ninguna de las dos acciones sobre su constitucionalidad se interpusieron para cuestionar su existencia o finalidad<sup>197</sup>, la que en los debates parlamentarios quedaba bastante clara, la protección del contribuyente buscando un mecanismo de acceso a la defensa efectiva<sup>198</sup>

A pesar de que esto culminó el año 2009, no fue hasta el 28 de abril del 2011 cuando recién se escogió, de la terna propuesta, a la licenciada DIANA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA como

---

<sup>194</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. 2012. Informe 2012: Estado de los derechos de los contribuyentes en México.: 73

<sup>195</sup> México. Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Sentencia de veintiséis de febrero de 2008. En línea. [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5034470&fecha=16/05/2008](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5034470&fecha=16/05/2008) [consulta: 31 de Diciembre 2017]

<sup>196</sup> Álvarez Banderas, Jorge. 2015. El defensor del contribuyente en México y España. Tesis (Doctor en Derecho). Michoacán de Ocampo; México, Universidad del País Vasco: 19

<sup>197</sup> Decreto por el que se reforman diversas disposiciones de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Publicado en el Diario Oficial el 7 de septiembre de 2009.

<sup>198</sup> México. 2005. Cámara de Diputados Sesión 27. Fecha: 27 de abril de 2005.



la primera Procuradora, para, el día 1 de septiembre de ese mismo año, abrir sus puertas al público<sup>199</sup>. Otro aspecto que retrasó la puesta en marcha de la Prodecon fue que en los ejercicios fiscales de los años 2006 al 2011 la cámara de diputados no les determinó una partida presupuestaria en el presupuesto de egresos de la Federación.

En el artículo 2º de su cuerpo normativo, se señala que:

*“La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión”*

Así tenemos que la Prodecon es:

- a) Organismo público: esto quiere decir que pertenece al Estado Mexicano
- b) Descentralizado: debido a que carece de relación directa con la Administración Pública Federal
- c) No sectorizado -a la administración Pública Federal-: se refiere a que no está coordinado o controlado por alguna Secretaría de Estado (Ministerios).
- d) Con personalidad jurídica: esto le permite ejercer su facultad legal para poder representar a los contribuyentes
- e) Patrimonio propio: le son asignados los recursos desde el Presupuesto de Egresos<sup>200</sup> teniendo autonomía en cómo gastar este dinero en el ejercicio de sus funciones<sup>201</sup> según versa su inciso segundo.
- f) Autonomía técnica, funcional y de gestión: administra sus recursos según le convenga y dicta su normativa interna para el desarrollo de sus funciones

---

<sup>199</sup> México. ¿Qué es Prodecon?, historia. En línea [<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/historia>] Consulta 31 de diciembre de 2017

<sup>200</sup> Documento elaborado por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el cual se describen la cantidad, forma de distribución y destino de los recursos públicos de los poderes del estado, órganos autónomos y las transferencias a los gobiernos municipales o gobiernos estatales. Es para un ejercicio fiscal, es decir un presupuesto anual. Este documento debe ser autorizado por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En línea [<https://www.gob.mx/hacienda>] Consulta 3 de enero de 2018

<sup>201</sup> En el mismo artículo 2 se refiere al presupuesto señalando que será elaborado por la propia Procuraduría y enviado a la secretaría para la incorporación en el Presupuesto de Egresos. No siendo menor que el presupuesto del año anterior.

Su objeto será: *“garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones en los términos que este mismo ordenamiento establece”*

Al compartir las características de los organismos defensores de los derechos humanos, sería un Ombudsman especializado en la protección de los derechos del contribuyente<sup>202</sup>. Asimismo, al tener las funciones de asesor y abogado promotor de los contribuyentes cumple además funciones de Procuraduría.

El Capítulo II de la Ley Orgánica se refiere a las atribuciones de esta institución, en su artículo 5 se señalan 17 numerales con las actuaciones que debe cumplir la Prodecon. Asimismo, el día 30 de agosto de 2011 se publican *“Los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”* con el objeto de interpretar y regular el ejercicio de las atribuciones sustantivas otorgadas por su Ley Orgánica. Esta normativa fue realizada por la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, Licenciada DIANA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA.

Esta normativa entrega los márgenes por los cuales debe obrar la Prodecon en base a las funciones que le otorga el artículo 5, que examinaremos a continuación:

a. Asesoría y consulta: a exclusiva solicitud de los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales. La asesoría se encuentra regulado en los numerales 20 a 25 de los Lineamientos. Consiste en ofrecerle a los contribuyentes, alternativas de solución con su explicación jurídica y de alcance, esto refleja la opinión de la Procuraduría en su calidad de órgano especializado. Cuando las problemáticas presentadas en las solicitudes no estén dentro de la competencia material de la Procuraduría se le entregará una orientación. Concluye cuando el asunto se remite a otra unidad administrativa para las gestiones posteriores. Por su parte, la Consulta se encuentra regulada en los artículos 50 a 57 de los Lineamientos y consiste en respuestas sobre interpretaciones normativas fiscales que estén involucradas en los actos de autoridad consultados. Es solo interpretación normativa de

---

<sup>202</sup> México. Op. Cit. Pp. 37

carácter técnico especializada en materia tributaria, no reconoce algún derecho o cataloga de ilegal el acto en consulta<sup>203</sup>.

b. Representación del Contribuyente: cuando corresponda deberá promover los recursos administrativos, ante la autoridad que corresponda, o judicial ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Deduciendo de manera oportuna y eficaz los derechos de sus representados, hasta su total resolución. Desde el artículo 28 hasta el 36 de Los Lineamientos se describe el procedimiento de representación legal y defensa. Cabe señalar que hay una excepción a la gratuidad en esta función de representación. En el artículo 3 de la Ley Orgánica se señala que el monto de la controversia no debe exceder de 30 veces el salario mínimo elevado al año, es decir alrededor de unos 996.000 pesos chilenos<sup>204</sup>

c. Quejas y reclamaciones: Esta es la función esencial de todo Ombudsman, conocer las quejas de los gobernados contra actos de la administración que puedan violar sus derechos. Para cumplir con esta función presenta amplias facultades de investigación, como por ejemplo requerir información o documentación a cualquier tercero. Además, puede formular recomendaciones públicas no vinculantes (más adelante me referiré a la importancia de estas recomendaciones a pesar de no ser vinculantes) hacia la autoridad respecto de la legalidad de sus actos con el objeto de restituir a los afectados sus derechos y también proponer medidas correctivas al actuar de la autoridad. Asimismo, pueden denunciar ante autoridades competentes la posible comisión de delitos o actos que den lugar a responsabilidad civil o administrativa. En los Lineamientos se encuentra entre los artículos 37 a 49. Aquí es donde los principios de celeridad, eficiencia y oportunidad están más palpables, esto debido a que cualquier retraso en el actuar de la Prodecon puede acarrear la violación constante de los derechos de los contribuyentes<sup>205</sup>.

---

<sup>203</sup> Artículo 53, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

<sup>204</sup> Desde el 1 de diciembre del año 2017 el salario mínimo mensual es de 2.650 pesos mexicanos. El peso mexicano equivale a 31,31 pesos chilenos [Consulta realizada el 03 de enero 2019]

<sup>205</sup> Prodecon. Op. Cit.: 45

El procedimiento se inicia con la solicitud del contribuyente (o la remisión de otra unidad de la Prodecon de una solicitud previa) en forma verbal o medio escrito e incluso a través del portal web de la página de la Prodecon llenando y enviando un formulario a una casilla de correo electrónico que debe contener la firma del contribuyente o su representante legal. Una vez admitida la queja se requiere a la autoridad que se le imputa la violación de derechos que en un plazo de 3 días hábiles entreguen un informe con: a) su admisión o no de los actos o materias de la queja y reclamación; b) si considera que estos son violatorios de derechos del contribuyente, con fundamentos; y c) constancias de apoyo a dicho informe<sup>206</sup>.

Dependiendo del informe la Prodecon toma las siguientes posiciones: a) informe no aporta los elementos suficientes se elaboran acciones de investigación que buscan esclarecer o acreditar los hechos; b) si del informe se considera necesario que el contribuyente aporte más antecedentes se elabora un acuerdo de requerimiento; y c) si del informe se conocen cuestiones que el contribuyente no tenía antecedentes se emite el acuerdo para que el contribuyente en el plazo de 3 días estime lo pertinente<sup>207</sup>.

Concluido el procedimiento de queja se dicta el acuerdo que corresponda como señala el numeral VIII) del artículo 44 de los Lineamientos este *“contendrá la consideración de los hechos, los argumentos y las pruebas, así como los elementos de convicción y las diligencias practicadas que obren en el expediente, en lo que resulten relevantes al caso”*.

Otra acción relevante que puede hacer la Prodecon durante este procedimiento de Queja y Reclamaciones es levantar mesas de trabajo con las autoridades fiscales buscando soluciones a los problemas presentados.

En cuanto a las investigaciones es importante destacar que comprenden inspección, observación, solicitud de información o documentación o cualquiera otra acción análoga<sup>208</sup>, además, señala la normativa que las autoridades fiscales deberán otorgar las facilidades para lo solicitado, acceso a la información pertinente y necesaria, entre otros.

---

<sup>206</sup> México. Op. Cit. Artículo 44 Numeral III), Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

<sup>207</sup> México. Op. Cit. Artículo 44 Numeral IV), Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

<sup>208</sup> México. Op. Cit. Artículo 47, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Para finalizar el análisis de esta función nos referimos al Acuerdo de Recomendación para las autoridades. Debe contener la exposición de los antecedentes y actos que serían violatorios, explicando las consideraciones de porque acreditan que es así, y las recomendaciones de medidas correctivas. Estas recomendaciones son públicas debido a que buscan transparentar la corrección de las prácticas de las autoridades, esto le otorga un valor moral<sup>209</sup> para su ejecución. Asimismo, si la lesión de derechos es muy grave se le da amplia difusión a través de los medios de comunicación masiva del país.

- d. Proponer modificaciones de normas administrativas.
- e. Investigar y analizar los problemas sistémicos de los contribuyentes.
- f. Interpretación técnica sobre disposiciones fiscales a petición del SAT: ocurre exclusivamente a petición del SAT para esclarecer o precisar la aplicación de ciertas normas fiscales.
- g. Reuniones con autoridades fiscales: con el objetivo de mejorar y fortalecer las relaciones entre autoridades y contribuyente, formularles sugerencias, prevenir que se cometan actos ilegales en perjuicios de los contribuyentes, reparación de daños causados entre otras causas justificadas. Se puede aplicar la multa del artículo 28 si los convocantes notificados legalmente no asisten a la reunión. También se realizan estas reuniones en las regiones que territorialmente le corresponden a las Delegaciones<sup>210</sup>. Además, pueden convocarse a agrupaciones de contribuyentes para que participen de estas reuniones. Se encuentra regulada entre los artículos 78 al 91 de los Lineamientos.
- h. Proponer ante la Cámara de Diputados modificaciones legales a las normas fiscales.

---

<sup>209</sup> Prodecon. Op. Cit. El Ombudsman y la Opinión Pública. 2012 pp. 8

<sup>210</sup> México. Ley Orgánica de la Prodecon. Artículo 28.- Los servidores públicos de las autoridades fiscales federales serán sancionados: II Con entre veinte y treinta salarios mínimos del Distrito Federal, elevados al mes cuando no asistan a las reuniones periódicas establecidas en la fracción XIV del artículo 5.

i. Acuerdos conclusivos: El objetivo es que la Prodecon promueva y facilite la solución consensuada y anticipada de las diferencias entre las autoridades fiscales y contribuyentes en el ejercicio de las facultades de comprobación<sup>211</sup>. El acuerdo tendrá el carácter de definitivo, en cuanto a los hechos que versan. Esto solo aplica si hay alguna calificación del Servicio que pueda presentar incumplimiento de las normas fiscales. Se rige con celeridad, inmediatez, flexibilidad y sin mayores formalismos ya que prima la buena fe de las partes de concluir anticipadamente un desacuerdo. Cabe señalar, que esta facultad no se encuentra explicitada en el artículo 5 de la Ley Orgánica y se desprende su último numeral: “*Las atribuciones que deriven de otros ordenamientos.*” y de los Lineamientos, en sus artículos 96 al 107.

j. Sanciones: La Prodecon cuenta con la facultad para imponer multas en los supuestos y montos su ley orgánica establezca, específicamente su artículo 28<sup>212</sup>, como por ejemplo cuando se solicite información y no se entregue en forma y tiempo.

k. Nueva cultura contributiva y educación tributaria: a través de su Ley Orgánica se le otorgan muchas funciones de educación ciudadana.

No solo basta que se estipulen de manera detallada sus atribuciones, sino que también se le otorgue una orgánica que dé abasto para todas las funciones que debe cumplir. El Estatuto

---

<sup>211</sup> Prodecon. Op. Cit.: 68

<sup>212</sup> Artículo 28.- Los servidores públicos de las autoridades fiscales federales serán sancionados:

I.- Con entre cinco y diez salarios mínimos vigentes en el Distrito Federal, elevados al mes cuando:

1.- No rindan el informe requerido en el plazo y términos establecidos, o no acompañen los documentos a que se refiere el Artículo 19 de esta Ley, cuando el interesado haya cubierto los derechos respectivos, o no entreguen los documentos o den los datos adicionales solicitados por la Procuraduría.

2.- No informen dentro de los términos a que se refieren los párrafos segundo y cuarto del artículo 25 de esta Ley, si en su caso, aceptan la recomendación emitida por la Procuraduría;

II Con entre veinte y treinta salarios mínimos del Distrito Federal, elevados al mes cuando no asistan a las reuniones periódicas establecidas en la fracción XIV del artículo 5;

III.- Será motivo de responsabilidad administrativa en términos de lo dispuesto por el artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, cuando los servidores públicos de las autoridades fiscales federales se nieguen a cumplir la recomendación que se les dirija, siempre que el contribuyente logre, mediante el ejercicio de acciones administrativas o contenciosas, que el acto que fue objeto de la intervención de la Procuraduría sea declarado nulo por ausencia total de fundamentación o motivación mediante resolución definitiva.

La imposición de las multas estará a cargo del Procurador de la Defensa del Contribuyente, y de los Delegados Regionales en el ámbito de su competencia. El Procurador podrá delegar esta facultad a otros servidores públicos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

orgánico fue elaborado por la Procuradora DIANA BERNAL y publicado en el Diario Oficial el día 18 de marzo del 2014. Esta normativa señala de manera detallada la orgánica de la Prodecon de la cual podemos señalar que se integra por<sup>213</sup>:

a) Procurador de la defensa del Contribuyente: Es el titular del organismo, su representante legal y tiene la directriz de toda la Procuraduría. Asimismo, elabora el proyecto de presupuesto<sup>214</sup>. Entre los requisitos<sup>215</sup> para ser Procurador se encuentra tener título y cedula profesional de abogado “o alguna carrera afín a la materia tributaria”, esto es criticado por ciertos autores<sup>216</sup>, debido a la función que tienen de representar ante órganos jurisdiccionales para lo cual es requisito ostentar y acreditar el título de abogado<sup>217</sup>.

b) El Órgano de Gobierno de la Procuraduría: Sus atribuciones se encuentran en el artículo 13 de la Ley Orgánica y adicionalmente en el artículo 16 del Estatuto Orgánico, tales como aprobar el proyecto de presupuesto, lineamientos, aprobar programas anuales de trabajo, nombramientos de los delegados estatales que elige el procurador. Está compuesto por el Procurador y 6 consejeros independientes nombrado por el presidente de la republica a funciones ad honorem.

c) Secretaría General: una serie de facultades principalmente de apoyo al trabajo del Procurador<sup>218</sup>, funciones de recursos humanos y apoyo administrativo.

---

<sup>213</sup> México. Artículo 6 Ley Orgánica de la Procuraduría del contribuyente

<sup>214</sup> México. Artículo 15 Estatuto Orgánico Prodecon

<sup>215</sup> México. Artículo 7 Ley Orgánica de la Prodecon

<sup>216</sup> Álvarez Banderas, Jorge. Op. Cit.: 76

<sup>217</sup> Por ejemplo, en la legislación de amparo se señala en el artículo 12 “En las materias civil, mercantil, laboral tratándose del patrón, o administrativa, la persona autorizada, deberá acreditar encontrarse legalmente autorizada para ejercer la profesión de licenciado en derecho o abogado”

<sup>218</sup> México. Artículo 43 Estatuto Orgánico Prodecon

d) Delegados Regionales: llevan a cargo las funciones de la Prodecon en su territorio jurisdiccional<sup>219</sup>, debe haber al menos uno en cada sala regional del tribunal federal de justicia fiscal y administrativa.

e) Asesores jurídicos: sus obligaciones se encuentran en el artículo 11 de la Ley Orgánica de la Prodecon, son los funcionarios que prestan las asesorías y representación<sup>220</sup> a los contribuyentes que lo solicitan. Son abogados y también contadores.

Adicionalmente la Prodecon cuenta con 5 Subprocuradurías, estas se encuentran detalladas en el Estatuto Orgánico y son:

a) Subprocuraduría General: Principalmente se ocupa de los acuerdos conclusivos<sup>221</sup>, dirección y vigilancia de los cumplimientos de programas anuales, se vincula con las autoridades fiscales, etc.

b) Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos: realiza<sup>222</sup> los estudios técnicos de normatividad fiscal para proponer modificaciones ante las autoridades, interpretar normas, identificar problemas, escribir artículos doctrinarios, etc.

c) Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente: se concentra en las facultades de asesoría y defensa leal, además coordina las consultas que hacen para su análisis sistémico en conjunto con la subprocuraduría anterior<sup>223</sup>.

d) Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes: cumple la función principal de Ombudsman cumpliendo con atender las quejas y reclamaciones contra los actos de autoridades fiscales<sup>224</sup>.

e) Subprocuraduría de Cultura Contributiva y Relacionales Institucionales: fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión

---

<sup>219</sup> Ibid. Artículo 51

<sup>220</sup> Ibid. Artículo 52

<sup>221</sup> Ibid. Artículo 25

<sup>222</sup> Ibid. Artículo 30

<sup>223</sup> Ibid. Artículo 34

<sup>224</sup> Ibid. Artículo 37



social, buscando que los contribuyentes conozcan sus derechos y voluntariamente concurren al pago de sus obligaciones<sup>225</sup>.

Para terminar la revisión de la organización de la Procuraduría, señalaremos el sistema integral de capacitación que realizan. Este servicio que se encuentra en los artículos 8 al 11 del Estatuto Orgánico y su objetivo es capacitar, formar y profesionalizar las funciones de la Procuraduría. Existiendo capacitaciones por competencias, capacitaciones especializadas e incluso apoyo para obtención de grados máximos académicos.

La Prodecon mexicana es un ejemplo paradigmático de buen funcionamiento de las instituciones de protección de los gobernados. Ya en el 2014 se realizaba el primer balance positivo de la labor que había realizado la Prodecon, para ese entonces señalaba la Procuradora Diana Bernal que habían prestado 93 mil 588 servicios y recibido alrededor de 16 mil 500 quejas siendo un 80% las resueltas a favor de los contribuyentes, además se dictaron 68 Recomendaciones a autoridades fiscales<sup>226</sup>. Asimismo, el Senador Omar Fayad valoró la labor de la Prodecon en el sentido de cumplir con la función de contraprestación a la obligación tributaria, es decir “que el pueblo tenga la posibilidad de ser escuchado”<sup>227</sup>. Es destacable que en este mismo balance se señala que solo el 0,4%<sup>228</sup> de las quejas terminaron en recomendaciones, es decir la Prodecon cumplió a través de sus mesas de trabajo y reuniones representado a contribuyentes buscar soluciones en la gran mayoría de los casos.

Una de las cosas que más se han valorado es el acceso al Prodecon<sup>229</sup>, existiendo dos características que resaltan en este asunto: puede acudir cualquier persona a nombre del contribuyente y además posee distintos medios para atender las solicitudes, ya sea por email, página web, teléfonos, etc. Esto es fundamental para fomentar el acceso a la justicia con estos procedimientos nuevos, no formales y accesibles para todos los contribuyentes.

---

<sup>225</sup> Ibid. Artículo 40

<sup>226</sup> Prodecon. 2014. Ombudsman Fiscal: 3 años en la defensa de derechos fundamentales.: 12

<sup>227</sup> Ibid.: 17

<sup>228</sup> Ibid.: 39

<sup>229</sup> Diana Bernal. La importancia de un Ombudsman como defensor especializado de los contribuyentes. En Los derechos del contribuyente en una sociedad transparente y global.: 37

Una de las críticas más comunes es referente al nulo poder coercitivo que tiene la Prodecon, su facultad de sancionar se basa principalmente en respuestas nulas o tardías sobre peticiones de información y solicitudes de reuniones, pero no sobre el fondo de los derechos en disputa, lo que en definitiva hace concluir es que no existe efectivamente un mecanismo de intermediación como alternativa a la resolución de conflictos<sup>230</sup>. A pesar de esto, como vimos en los párrafos anteriores, los números han dicho lo contrario y podríamos señalar que la coerción moral ha sido efectiva.

Podemos observar las múltiples funciones que realiza la Prodecon, estas pueden ser de carácter preventivo, correctivas cuando ya se ha generado un perjuicio al contribuyente o la contenciosa respecto a la defensa y representación legal. En cuanto a ciertas atribuciones es similar al Sernac chileno (Servicio Nacional del Consumidor) que tiene como finalidad velar por la protección de los derechos de los consumidores en sus relaciones de compraventa de bienes y servicios a prestadores comerciales. Señalo que es similar en el entendido de su función educativa, de conciliación en caso de conflictos, e incluso en la representación judicial, aunque esta última está limitada a acciones colectivas, es decir cuando un grupo de contribuyentes se ven afectados. Esta sería la figura, a mi juicio, más parecida en nuestro ordenamiento.

Para concluir, una de las propuestas para fortalecer la protección del contribuyente en México es la de otorgarle legitimación activa a la Prodecon para interponer acción de inconstitucionalidad a normas tributarias con el objetivo de que si se logra sentencia favorable esta podría tener efectos generales hacia toda la población<sup>231</sup>.

### **3.4. Breve análisis comparativo**

De los 5 organismos analizados lo primero que se identifica es que solo la defensoría de México tiene la facultad de representar judicialmente a los contribuyentes ante organismos jurisdiccionales. Esto guarda relación con la dependencia orgánica que presentan el resto de las defensorías, todas dependen del Ministerio de Hacienda, de Economía o Finanzas, según

---

<sup>230</sup> Álvarez, Jorge. Op. Cit.: 122

<sup>231</sup> Álvarez, Jorge. Op. Cit.: 340

sea el caso, de su respectivo país, en cambio la defensoría Mexicana es un organismo que no tiene relación directa con la administración, es autónomo y con patrimonio propio. Recordemos que similares características tiene la DPP en nuestro país, por lo que para representar judicialmente sería necesario tener una autonomía de la administración, en función de no presentar variaciones en su trabajo por los cambios políticos de la administración de turno. Además, como vemos que los intervinientes son por un lado el Fisco y por el otro los contribuyentes, no sería idóneo que el mismo Fisco, es decir la administración, se encargue de la defensa de quienes está persiguiendo tributariamente.

Las 5 defensorías prestan sus servicios de manera gratuita, esto es primordial para eliminar barreras de acceso. Sin perjuicio de lo anterior, la representación judicial en el caso mexicano tiene un límite, el asunto controversial no puede exceder de 30 veces el salario mínimo calculado al año, es decir debe ser menor a un millón de pesos chilenos.

Todas las defensorías comparten la función de atención de quejas, seguimiento de procesos administrativos y velar por que estos se realicen respetando el debido proceso, los principios constitucionales y los derechos de los contribuyentes. En general esta función de veeduría se realiza a petición de los contribuyentes.

Estas defensorías presentan funciones similares en cuanto a investigación, análisis y formulación de recomendaciones a la administración para que en sus actuaciones no se vulneren los derechos de los contribuyentes. Solo Perú y México pueden proponer modificaciones normativas directamente a sus respectivos congresos, el resto formulan estas propuestas a la administración para que ellos analicen si es necesaria una modificación normativa.

Finalmente, todas cumplen con la función de promover los derechos de los contribuyentes, principalmente a través de medios tecnológicos como la televisión abierta y sus respectivos portales web<sup>232</sup>.

---

<sup>232</sup> Las páginas web de cada organismo: <https://www.prodecon.gob.mx/> <https://www.defensoriadian.gov.co/>  
<https://www.mef.gob.pe/es/nosotros/quienes-somos> <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente> <https://www.finanze.gov.it/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/garante-del-contribuente/>

## Capítulo IV: Ley de Modernización Tributaria: incorporación del Defensor Tributario al ordenamiento nacional

### 4.1.- Modernización tributaria

Con fecha 23 de agosto de 2018 el Presidente de la República, don Sebastián Piñera, presenta el proyecto de ley que Moderniza la Legislación Tributaria a través del Mensaje N° 107-366 presentado a la Honorable Cámara de Diputados y que materializa una serie de anuncios realizados por el Ministerio de Hacienda y el propio Presidente durante los meses previos. Dicho proyecto finalmente con fecha 24 de febrero de 2020, se convirtió en la Ley N° 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria. El Mensaje de este proyecto de ley establece como fundamento aumentar la igualdad de oportunidades, teniendo consideraciones ambientales y respeto por las diversas comunidades que existen en nuestro país, señala, el Presidente, en dicho Mensaje que es la oportunidad de Chile en dar un salto hacia el desarrollo integral, sustentable e inclusivo<sup>233</sup>. Para cumplir con esto es necesario mantener una tasa de crecimiento económico alta y sostenida en el tiempo, se expresa en este Mensaje. En esta misiva se critica además la reforma tributaria anterior (gobierno de la Presidenta de la República doña Michelle Bachelet) en tanto habría aumentado la carga tributaria de las empresas y se le acusa de generar una mayor incertidumbre jurídica<sup>234</sup>.

Señala el mensaje que este proyecto de Modernización Tributaria “*otorgará mayor simpleza y certeza jurídica a los contribuyentes, reduciendo la burocracia, los altísimos costos de cumplimiento, los espacios de arbitrariedad y discrecionalidad que hoy día tiene nuestro sistema tributario y que afecta especialmente a las pequeñas, medianas y microempresas.*”<sup>235</sup>.

El primer principio en que se funda e inspira el proyecto de Modernización Tributaria es el principio de equidad y justicia en la distribución de los tributos que establece como efecto de la norma tributaria el buscar avanzar en la equidad, es decir, contribuyentes de similares

---

<sup>233</sup> Chile. 2018. Op. Cit.: 2.

<sup>234</sup> Chile. Op. Cit.: 2

<sup>235</sup> Chile. Op. Cit.: 4

características deben ser tratados de manera similar. Promoviendo en este sentido que en caso de que exista un contribuyente al que se le han vulnerado sus derechos sea asistido judicialmente en los casos que establezca la ley<sup>236</sup>.

También dentro de la gama de principios fundantes de este proyecto de ley y que tiene relación con el presente trabajo monográfico encontramos el de certeza y seguridad jurídica, que se describe como la necesidad de que la ley sea predecible y el contribuyente tenga claridad sobre los hechos gravados, los sujetos, las tasas y las consecuencias legales de no cumplir con sus obligaciones tributarias. Destacan, además, la observancia irrestricta al principio de legalidad de los tributos desde dos ópticas: la primera, en cuanto a los contribuyentes quienes deben cumplir con sus obligaciones de declaración y pago de sus tributos en la forma y fondo establecido por la ley y, desde una segunda perspectiva, el Servicio quien debe actuar dentro de la órbita de su competencia y atribuciones, sin que pueda llevar a cabo otras actuaciones que las que estrictamente les ordena la ley.

Se añade la importancia de que el contribuyente conozca los efectos y consecuencias tributarias de sus decisiones y, asimismo, lo relevante que es sancionar de manera severa la evasión permitiéndoles recalificar los actos jurídicos y contratos efectuados bajo elusión, poder tasar la base imponible y que el ordenamiento señale los gastos que no son aceptados por el legislador. Como contrapartida a esta intención de sancionar severamente la mala fe tributaria, se robustece el catálogo de derechos del contribuyente y se crea un organismo a cargo de la defensa efectiva y eficiente de tales derechos, reconociendo, expresamente, así una aspiración transversal y de larga data de las Pymes. Sobre esto último, es importante señalar que se carece de una justificación cuantitativa sobre esta necesidad, no señalándose ningún dato concreto para la creación de este organismo, ni en el mensaje, ni en la página web creada para conocer los detalles y documentos de este proyecto de ley, ni por la información remitida a través de transparencia activa.

En cuanto a las modificaciones relevantes que hacen referencia a la seguridad jurídica respecto a los derechos de los contribuyentes tenemos el “silencio positivo”, esto tiene como efecto que las solicitudes ante el Servicio que no sean resueltas dentro de un plazo legal se consideraran resueltas positivamente. En este sentido con la finalidad de dar certeza y

---

<sup>236</sup> Chile. Op. Cit.: 5

celeridad a los procedimientos ante el Servicio de Impuestos Internos, se establece esto como un principio general que operará en las diversas solicitudes, presentaciones y recursos ante el Servicio, salvo excepciones legales. Para que se genere este efecto solo será necesario que quien hace la solicitud le comunique al Servicio de Impuestos Internos la proximidad del vencimiento del plazo el quinto día antes de que este vaya a ocurrir.

Otorgando un reconocimiento a la Ley N° 19.880 que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos, en específico al recurso de carácter jerárquico, se recoge su aplicación para los casos de vulneración de los derechos de los contribuyentes, permitiendo interponer una queja administrativa ante el Director del Servicio ya sea nacional o regional, según corresponda. Asimismo, podrá interponerse una queja ante la nueva Defensoría o ante el Juez Tributario competente.

Otras modificaciones en cuanto a la seguridad jurídica, pero que en virtud a la centralidad de este trabajo no serán desarrollados y solo enunciados, encontramos el derecho a que las fiscalizaciones que realiza el Servicio observen fielmente los plazos de prescripción; modernización del concepto de gastos del giro de la empresa; norma general de tasación; norma de interpretación en materia tributaria; norma general antielusión; precisión de habitualidad en el IVA, entre otras.

#### **4.2.- Justificaciones para incorporarlo**

En el Mensaje enviado por el Presidente de la República al presentar este proyecto de ley se hace mención expresa a la creación de la Defensoría del Contribuyente o Dedecon. Se señala en dicho apartado, que sin dejar de lado el rol fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos, se justifican estas modificaciones en los anhelos e inquietudes de los contribuyentes, solicitudes persistentes de las pymes y siguiendo la tendencia de otros países (por ejemplo, México) se crea este nuevo organismo que será dependiente del Ministerio de Hacienda y que está a cargo de velar por el respeto de los derechos de los contribuyentes más vulnerables y de las pymes<sup>237</sup>.

---

<sup>237</sup> Chile. Op. Cit. 39

El proyecto lo limita a un organismo sin facultades jurisdiccionales y tampoco de representación judicial de los contribuyentes, su rol será la mediación de los conflictos entre el Servicio y los contribuyentes. Su forma de operar será principalmente la recepción de quejas por parte de los contribuyentes, pero también pueden proponer, entre otras cosas, medidas de políticas públicas para mejorar el sistema tributario e incentivar el cumplimiento tributario.

El objetivo pretendido por este organismo es buscar soluciones eficientes y menos costosas, evitando en lo posible litigios tributarios caros y de largo plazo, entregando medios alternativos de solución de conflictos. Buscando fomentar la confianza recíproca entre el contribuyente y la autoridad tributaria, incentivando buenas prácticas de fiscalización y cumplimiento tributario.<sup>238</sup>

Su rol específico es ayudar al contribuyente que ve vulnerado sus derechos teniendo como función operativa el recibir quejas para representarlos ante el Servicio de Impuestos Internos, teniendo 3 principales acciones: efectuar recomendaciones para mejorar la relación fiscal entre los sujetos tributarios; actuar como entidad de mediación y coadyuvar a la celebración de acuerdos entre estos.

Para mejorar el Sistema Tributario podrá efectuar estudios relevantes en materia tributaria, propuestas que ayuden a mejorar la política pública, proponer modificaciones a la normativa de la autoridad tributaria, investigaciones y análisis de problemas sistemáticos en grupos de contribuyentes, proponer modificaciones legales, reunirse periódicamente con el Servicio para actuar de manera coordinada y emitir opiniones técnicas.

En términos orgánicos además de ser dependiente del Ministerio de Hacienda se puede señalar que su sede estará en Santiago y su relación con las regiones se realizará a través de las intendencias regionales o gobernaciones provinciales. Teniendo como tarea que a los dos años de iniciado su funcionamiento debe emitir el Ministerio de Hacienda un informe donde analice la conveniencia de instalar unidades regionales de esta defensoría.

Como señalé anteriormente, las menciones de fundamento y justificación para la creación de una Defensoría Tributaria son escasas en el Mensaje presentado por el Presidente de la

---

<sup>238</sup> Chile. Op. Cit.: 49

República. En razón de una solicitud realizada a través de transparencia activa con fecha 28 de agosto del 2018 el jefe de gabinete del Subsecretario de Hacienda, don Cristóbal Peña, remite respuesta a la solicitud que presenté en dicha repartición con la finalidad de saber las justificaciones de la creación de la Defensoría del Contribuyente o Dedecon.

En dicha respuesta solo se enuncian una serie de recursos digitales en versión enlace de páginas webs. Tenemos por una parte la legislación comparada de los países de México, Perú, Colombia, Italia y España, los respectivos links remiten a la normativa de cada país. Se señalan tres publicaciones, dos de ellas emanan de la Defensoría Mexicana y uno de Australia. También en un apartado “BEPS”<sup>239</sup> se mencionan, 12 documentos de la OCDE que tratan de combatir estas prácticas de elusión fiscal a nivel internacional. Continúa la respuesta con un título sobre derechos de los contribuyentes que enuncia la normativa de derechos de los contribuyentes en España y Estados Unidos y una serie de publicaciones sobre derechos de los contribuyentes. Finaliza esta respuesta indicando la normativa interna, incluidas circulares y resoluciones del SII (sin hacer mención en específico a cuál se refiere) y dos encuestas nacionales.

Esto me permite concluir que el diseño preliminar de la Dedecon no tendría fundamentos o razones sustentadas documentalmente y de manera empírica, sino más bien una adecuación de ciertos cuerpos normativos que la incluyen en diversos países. Esto puede ser bastante negativo al decidir qué funciones y facultades debe cumplir este nuevo organismo, teniendo antecedentes reales sobre las necesidades de los contribuyentes con estudios cuantitativos realizados por el Ministerio de Hacienda sería más fácil concluir, entre otras cosas, si es necesaria una función de representación por parte de la Dedecon.

#### **4.3.- Artículo 23 de la Ley de Modernización Tributaria que incorpora la figura del Defensor Tributario**

El artículo 23 del proyecto de Modernización Tributaria y de la Ley que Moderniza la Legislación Tributaria, establece el organismo de Dedecon o Defensoría del Contribuyente

---

<sup>239</sup> BEPS es un concepto que se refiere a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios patrimoniales por la existencia de vacíos o mecanismos entre los distintos países permitiendo a las empresas multinacionales trasladar estas rentas para disminuir o hacer desaparecer el beneficio fiscal eludiendo el pago de impuestos por sus sociedades.



como un servicio público descentralizado, dotado de personalidad jurídica y patrimonio propio, está bajo la supervigilancia del Presidente de la República a través del Ministerio de Hacienda y se encuentra domiciliado en Santiago, pero pudiendo tener otros domicilios en el país.

Se le asignará una partida de presupuesto según la Ley de Presupuestos del Sector Público, sin perjuicio de los recursos que se le otorguen por leyes especiales. Además, se le permite realizar convenios con Universidad o entidades docentes o de investigación, recibir aportes de cooperación internacional y donaciones. El proyecto contemplaba como parte del patrimonio de la Defensoría las costas judiciales que se otorguen en favor de los contribuyentes en los procesos en que sean representados por la Defensoría, cuestión que fue eliminada y no está establecida en la ley aprobada por el Congreso, debido a que no se contemplaba como función la representación judicial.

Su objetivo es velar por la protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes en especial de los más vulnerables, y de las micro, pequeñas y medianas empresas. Se debe a los principios de responsabilidad, eficiencia, eficacia, coordinación, impulsión de oficio, control, probidad, transparencia y publicidad administrativa.

En el artículo 4° se establecen las funciones y atribuciones de esta Defensoría, enumeradas desde la letra “a” hasta la “s”:

- a) Velar por la protección de los derechos de los contribuyentes, la observancia del principio de legalidad y el respeto al estado de derecho. También promover el cumplimiento íntegro por parte de los contribuyentes de sus obligaciones administrativas y tributarias.
- b) Orientar a los contribuyentes y sus posibles cursos de acción y medidas para cumplir con los requerimientos realizados por el Servicio. El proyecto de ley señalaba que sería orientación a los contribuyentes que lo solicitaran y en especial en caso de eventuales vulneraciones de sus derechos, y terminaba señalando que estas orientaciones no constituyen una asesoría legal, contable o jurídica exigible contractualmente, esto no fue incluido en la ley promulgada, sin perjuicio que la mención a que no constituye asesoría se encuentra en el apartado sobre gratuidad de los servicios prestados.

- c) Conocer las quejas de los contribuyentes afectados por actos, acciones u omisiones del Servicio que puedan significar una vulneración de los derechos de los contribuyentes o signifiquen una limitación en el ejercicio de actividades económicas. Esto último se refiere a la posibilidad de que se restrinjan la emisión de documentos, presentaciones de declaraciones y sus respectivas rectificaciones. Esto último fue complementado al proyecto de ley el cual solo señalaba la facultad de conocer las quejas.
- d) Emitir recomendaciones públicas no vinculantes respecto de los actos de la autoridad administrativa cuando sean contrarios a la ley o vulneren los derechos del contribuyente.
- e) Disponer que se lleven a cabo estudios, análisis y revisiones para resolver las quejas de los contribuyentes
- f) Representar ante el Servicio de Impuestos Internos a los contribuyentes indicados en el artículo 44 en la interposición y tramitación de recursos administrativos destinados a asegurar la protección de los derechos de los contribuyentes
- g) Actuar como tercero en los procedimientos de mediación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos
- h) Emitir opiniones técnicas en el ámbito de sus competencias
- i) Realizar o encomendar estudios para identificar problemas de carácter general que afecten a los contribuyentes y proponer medidas para su solución
- j) Proponer modificaciones a la normativa tributaria al Ministerio de Hacienda e informar al Congreso Nacional sobre normas o interpretaciones que puedan afectar los derechos de los contribuyentes, en particular, durante la tramitación de proyectos de ley.
- k) Informar al Servicio de Impuestos Internos la existencia de prácticas que afecten los derechos de los contribuyentes
- l) Solicitar al Servicio que en el ejercicio de sus facultades se pronuncie o aclare materias de interés público
- m) Emitir opiniones técnicas respecto a la normativa tributaria previa solicitud del Servicio
- n) Reuniones periódicas con el Servicio para promover la cooperación entre ambos

- o) En caso de oficios con criterios no concordantes puede requerir al Servicio para que señale cuál es la interpretación correcta
- p) Promover el estudio y la difusión de la normativa tributaria
- q) adoptar medidas publicitarias para informar a los contribuyentes sobre sus derechos
- r) Fomentar y difundir el cumplimiento tributario
- s) Otras funciones que las leyes señalen

Dentro de las funciones que se incluían en el proyecto de ley y que finalmente no fueron establecidas en el cuerpo promulgado, debemos destacar la facultad de denunciar a las autoridades competentes hechos que hubiere tomado conocimiento y que puedan dar lugar a responsabilidad penal, civil o administrativa por actos de funcionarios del Servicio. No obstante norma similar la encontramos en el artículo 26, sin contener la restricción de que sea solo a actos de funcionarios del Servicio, sino que deben informar de todo acto que tomen conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda ser constitutivo de delito o diera lugar a la responsabilidad administrativa o civil.

Orgánicamente tendrá un Defensor Nacional, un subdirector y un Consejo de Defensoría del Contribuyentes. El Defensor será nombrado por el presidente de la República por una duración de 4 años con la posibilidad de renovación de una vez, debe ser abogado, contador auditor o ingeniero, y tener una reconocida experiencia en Derecho Tributario. Es importante destacar que el proyecto original solo permitía a Abogados ser Defensor Nacional. El subdirector es nombrado por el Defensor por un periodo de 4 años, pudiendo ser renovado una vez y debe ser abogado, contador auditor o ingeniero y poseer experiencia en Derecho Tributario. El Consejo es un órgano técnico y colegiado, compuesto de 3 consejeros independientes, nombrados por el Ministro de Hacienda, con una duración de dos años y con la posibilidad de ser reelegidos hasta por una vez. Para su designación el Ministro de Hacienda considerará la representatividad de los contribuyentes a través de universidades, organizaciones gremiales, colegios técnicos, etc. El Consejo será el encargado de asesorar y aconsejar al Defensor en el ejercicio de sus funciones, opinar de las resoluciones de carácter general y de las propuestas del Defensor relativas a las políticas de difusión de cumplimiento de leyes y protección de derechos, entre otras. En el proyecto de ley se le otorgaba la facultad

de aprobar las resoluciones de carácter general propuestas por el Defensor, no obstante, esta facultad no llegó a ser ley.

El artículo 21 señala la gratuidad en los servicios prestados por la Defensoría. Las solicitudes de los contribuyentes deberán hacerse como regla general a través de la plataforma virtual, pudiendo tener comunicación con la Defensoría a través de correo electrónico. En caso de carecer de los medios tecnológicos para acceder a la plataforma virtual se puede presentar la documentación o antecedentes en forma presencial y en papel.

Excluye de los servicios a contribuyentes formalizados, acusados o condenados por delitos tributarios, mientras cumplan su pena. Creo que este artículo número 29 puede ser criticado al vulnerar el principio *ne bis in idem*, que se refiere a la prohibición de que una misma persona sea sancionada dos veces por un mismo hecho, más aún cuando los servicios podrían ser solicitados por otros hechos distintos a los que fueron los constitutivos de delito tributario o de investigación por este tipo de delitos.

En el artículo 31 se manifiesta que los actos emitidos por la Defensoría no crean Derechos, ni extinguen obligaciones respecto de los contribuyentes.

En los artículos posteriores se señalan la forma en que debe proceder la Defensoría en el cumplimiento de cada una de sus funciones: orientación, queja, representación administrativa, mediación, solicitudes de opiniones técnicas, propuestas de modificación de normativa tributaria, opinión técnica sobre la regulación administrativa, y la normativa tributaria, reuniones con el Servicio y solicitudes de aclaración en caso de dos o más oficios contradictorios.

#### **4.4. Implementación de la Dedecon a casi un año de la publicación de la ley**

A diciembre de 2020 no se ha implementado la Defensoría del Contribuyente en nuestro país y tampoco se ha nombrado a la persona que ocupará el cargo de Defensor Nacional<sup>240</sup>.

A través de un requerimiento de información que realicé por Ley de Transparencia, el 27 de octubre de 2020, don Cristóbal Peña Jefe de Gabinete del Subsecretario de Hacienda, me remite como respuesta que: “*conforme con lo señalado en el artículo trigésimo cuarto transitorio del mismo*

---

<sup>240</sup> Chile. 2020. Ministerio de hacienda. Oficio ordinario N° 2670. Anexado al final del presente trabajo

*cuerpo legal, la Defensoría entrará en vigencia a más tardar en el plazo de dos años contado desde la publicación de esta ley en el Diario Oficial (es decir, dos años contados desde el 24 de febrero de 2020).”, continua el oficio señalando que la ley establece que “mediante uno o más decretos con fuerza de ley expedidos por intermedio del Ministerio de Hacienda, establecerá las normas necesarias para fijar las plantas de personal de la Defensoría, y regular las distintas materias señaladas en dicha norma. En ese sentido, se informa a Ud. que el Ministerio de Hacienda, a través de sus asesores, se encuentra elaborando el(los) decreto(s) correspondiente(s).”<sup>241</sup>*

En este sentido, aún sigue siendo una incógnita la implementación de esta nueva Defensoría Tributaria y la forma de ejecución de sus funciones.

---

<sup>241</sup> Ibid.

## Conclusiones

Partimos este trabajo señalando que la profesora ELIZABETH EMILFORK en 1996 exclamaba frente a los nuevos estudiantes de derecho de la Universidad de Concepción que en Chile no existía justicia tributaria. Hace 24 años aquel era el diagnóstico, compartido por varios expertos en el tema, luego de una serie de modificaciones legales, nuestra apreciación es que a pesar de que nuestro país no ha dado cumplimiento cabal a diversos tratados internacionales y recomendaciones de organismos internacionales en la materia, ha mejorado sustancialmente en lo que respecta a la justicia tributaria, teniendo procedimientos claros que garantizan los derechos de los intervinientes y permitiendo que la ejecución de la administración tributaria sea clara y transparente.

El primer gran avance, sin duda, fue la Ley N° 20.322 del año 2009 que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros dejando la jurisdicción tributaria a cargo de un órgano imparcial, de primera instancia, letrado, especializado y lo más importante, independiente de la administración tributaria.

En el año 2010 a través de la Ley N° 20.420 se incorpora el artículo 8 bis a nuestro Código tributario, artículo encargado de enumerar los derechos de los contribuyentes. Situación similar encontramos en diversos países, un catálogo de derechos que en muchos primero nació de una sistematización propia de la administración tributaria para luego tener un reconocimiento explícito por parte del legislador, incorporándolos en sus respectivos códigos tributarios o bien en leyes especiales para tal efecto. Este reconocimiento y enumeración de los derechos de los contribuyentes nos da como primer punto la propia existencia de estos, es decir, este grupo de personas (los contribuyentes) tienen derechos en función de su misma razón de ser, son contribuyentes por cumplir con una obligación especial, la tributaria y por ser contribuyentes tienen derechos especiales consagrados en nuestro ordenamiento<sup>242</sup>. Esta enumeración y reconocimiento además nos permite identificar claramente cuáles son estos

---

<sup>242</sup> Importante es destacar que parte importante de la doctrina desestima este enunciado señalando que en materia tributaria no se es un grupo de personas específico y delimitado que se encuentre a una relación de sujeción donde sea necesario un estatuto personal como por ejemplo los funcionarios públicos o miembros de una comunidad educativa. Señalan que contribuyentes somos todos los ciudadanos si cumplimos los supuestos previstos para el pago del tributo, es decir no se es contribuyente, a diferencia de si se es funcionario público o si se es estudiante, sino que está sometido a tal tributo. En Tejerizo, José. Los derechos del contribuyente.

derechos (recordar que antes estaban diseminados en todo el ordenamiento jurídico) y, además, saber cuáles son los mecanismos para reaccionar contra sus vulneraciones, existiendo diversos procedimientos en los distintos países. En nuestro caso existe el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos del contribuyente contenido en los artículos 155 a 157 del Código Tributario que se sigue ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente y la posibilidad de presentar un recurso de resguardo ante el Director Regional (o Nacional si la actuación es realizada por el primero) del Servicio de Impuestos Internos.

La tendencia internacional de reforma tributaria que aboga por reforzar la posición jurídica de los contribuyentes en su relación con la administración tributaria ha generado la creación en muchos países de figuras a cargo de la defensa, asesoría y orientación en materia tributaria, en nuestro país el Defensor del Contribuyente. Existe un abanico de causas y fundamentos para la creación de estos organismos pero principalmente se debe al desequilibrio que existe entre la administración tributaria estatal y los contribuyentes, la dificultad en el entendimiento de las leyes tributarias (si bien somos conscientes de que nadie puede alegar ignorancia de la ley una vez que entra en vigencia, la cantidad de tecnicismos, la constante emisión de circulares e interpretaciones administrativas generan una dificultad material y manifiesta en la aplicación de la ley tributaria por parte de los contribuyentes, especialmente quienes menos acceso a especialistas tienen), los altos valores de la asesoría en materia tributaria (en comparación con las ganancias y recursos de las pequeñas y medianas empresas para destinar en ítems que no sean los de inversión), entre otras. Esto último es de extrema relevancia, como señala el Ministro MUÑOZ para que exista una verdadera implementación del derecho de acceso a la justicia es necesario que la capacidad económica de los sujetos intervinientes se encuentre equilibrada<sup>243</sup>.

En general podemos observar como elementos comunes de estas defensorías: la gratuidad en sus servicios, esto ya que es un servicio público que entrega el Estado; la ausencia de formalismos para concurrir y solicitar sus servicios; la intermediación entre las partes en la búsqueda de soluciones; la emisión de recomendaciones a la autoridad legislativa y ejecutiva para que se tomen medidas concretas de modificaciones normativas; la constante entrega de

---

<sup>243</sup> Muñoz, Sergio. Op. Cit.: 35

información y educación ciudadana en cuanto al cumplimiento tributario y en un solo caso estudiado la representación judicial de los contribuyentes en procedimientos tributarios.

En nuestro país en función de la Ley 21.210 se creó la Defensoría del Contribuyente o Dedecon. En nuestro país conocemos la figura de la Defensoría Penal Pública que brinda representación judicial penal a imputados que no tengan defensa privada, en este caso la Dedecon no cumple una función de defensoría como la conocemos en materia penal ya que no representa judicialmente al contribuyente en los juicios que se ventilan en los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Su principal función es la promoción de acuerdos extrajudiciales entre el contribuyente y el Servicio, prestando asesoría y orientación en una etapa previa a un procedimiento judicial. Esto último es clave porque podría permitir que los contribuyentes se sientan presionados a llegar a acuerdos con el Servicio por la carencia de representación judicial que tendrán en caso de iniciarse un procedimiento. En nuestro ordenamiento tenemos una institución similar que se encarga de brindar asesoría a un grupo que se encuentra en desequilibrio muchas veces con su contraparte, como son los consumidores, este organismo tampoco tiene facultades de representación judicial y busca principalmente asesorar y llegar a acuerdos entre las partes. Para este organismo se ha intentado aumentar sus facultades, pero estas han tenido ciertas trabas ya sean fácticas como el lobby de los proveedores o jurídicas como el Tribunal Constitucional.

Si bien esta Defensoría del Contribuyente va a permitir que exista un mejor y mayor conocimiento de las obligaciones tributarias, de las formas de cumplimiento, de las eventuales sanciones y otras medidas a favor de los contribuyentes, sigue nuestro país quedando en deuda en cuanto al cumplimiento cabal de la normativa internacional de protección a los derechos humanos, existiendo aún carencia por parte de ciertos contribuyentes de acceder a la justicia por barreras principalmente económicas, no cumpliendo con uno de los pilares fundamentales de un Estado de Derecho, esto es garantizar este derecho de acceso a la justicia<sup>244</sup>.

La importancia de todas estas modificaciones que se han generado en las últimas décadas es disminuir la litigiosidad destinando esos recursos a otras aristas del emprendimiento o personales y evitar así el fenómeno evasivo buscando siempre el cumplimiento tributario

---

<sup>244</sup> Muñoz, Sergio. Op. Cit.: 25



efectivo por parte de los contribuyentes. Estos avances son relevantes debido a que los sistemas tributarios serán más eficaces si existe más confianza. Esta se logra con la definición clara de las potestades y funciones de la administración y la protección decidida de los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

## Bibliografía

### I.- Libros, artículos de revistas y otros documentos

- 1) Masbernat, Patricio. Garantías Constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional. Ius et Praxis, Talca. 2002
- 2) Masbernat, Patricio. Justicia y sistema tributario. Una mirada desde la perspectiva inglesa. Revista Dikaion. 2014.
- 3) Masbernat, Patricio. El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España. Revista Ius et Praxis, Universidad de Talca. 2010.
- 4) Emilfork, Elizabeth. La justicia tributaria. Revista de derecho Universidad de Concepción. 1996
- 5) Garbarino, Carlo. Un enfoque evolucionista al Derecho Tributario comparado: métodos y agenda para su investigación. En Revista Ius et Veritas 45. 2012.
- 6) Massone, Pedro. Principios de Derecho Tributario. 4º ed. 2016.
- 7) Pérez, Abundio. Manuel de Código Tributario. 10º ed. 2017.
- 8) Jarach, Dino. Introducción al Derecho Tributario. 1995.
- 9) Evans, Enrique. Los tributos ante la constitución. 1997.
- 10) Mazz, Ady. ¿Estatuto del contribuyente o revisión del Código Tributario y normas generales para su adecuación a la normativa constitucional? 2008.
- 11) Van Hasselt, Roberto. Artículo 59 del Código Tributario: una nueva limitación a la facultad fiscalizadora del servicio de impuestos internos. Memoria para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas. Universidad Austral de Chile.
- 12) Ibaceta, David. El principio de justa y proporcional igualdad impositiva. En revista de Derecho Público. 2010
- 13) Valdivia, Francisco. Consagración en el Código Tributario de los derechos de los contribuyentes (artículo 8 bis). Reporte Tributario 4. 2010.
- 14) Valdivia, Francisco. Reforma a la justicia tributaria. Reporte tributario, CET U. de Chile. 2011.

- 15) Balmaceda, Nicolas. Corporaciones de asistencia judicial y abogados de turno: ¿incumplimiento de una garantía constitucional? En Revista Chilena de derecho. 2000
- 16) Ana María Moure Pino. El Ombudsman. Un estudio de derecho comparado con especial referencia a Chile. 2014.
- 17) Quintana, Juan. La defensa penal en el nuevo ordenamiento procesal penal chileno. Revista de Derecho (Valdivia), v10, 1999.
- 18) Bustinza, Raúl. La queja contra las administraciones tributarias. En seminario de Derecho Tributario. 2016.
- 19) Escalona, Esteban. Historia de los impuestos al consumo en Chile. Revista de estudios tributarios, CET. 2014
- 20) Rozas, José; Herrera, Pedro; Mauricio, Sonia. Estatuto del Contribuyente: Una visión Comparada. Revista Crónica Tributaria 94. 2000.
- 21) Zagarra, Arturo. Defensa activa, un imperativo para defensoras y defensores penales públicos, Revista jurídica regional y subregional andina 11, 2001.
- 22) Muñoz, Sergio. El Acceso a la Justicia Ambiental. Justicia Ambiental. 2014
- 23) Instituto Nacional de Derechos Humanos. Informe de reformas Judiciales y acceso a la justicia. 2013.
- 24) Ana María Moure Pino. El Ombudsman. Un estudio de derecho comparado con especial referencia a Chile.
- 25) Toscano, Fredy. Aproximación conceptual al “acceso efectivo a la administración de justicia” a partir de la teoría de la acción procesal. En Revista de Derecho Privado N° 24, 2013.
- 26) Marabotto, Jorge. Un derecho humano esencial: el acceso a la justicia.
- 27) Garcia, G y Contreras, P. El derecho a la tutela judicial y al debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Chileno. En Estudios Constitucionales, año 11, 2013
- 28) Pardo, Virginia y Pascual, Pardo. Acceso a la justicia de los más desfavorecidos y Unión Europea. Revista Boliviana de Derecho. 2011.
- 29) Larrain, Florencia. Algunas consideraciones en torno al artículo 132 del Código Tributario y la igualdad y defensa de las partes en el proceso. Revista de estudios tributarios. 2017.

- 30) Rozas, José y Andrés, Eva. El defensor del contribuyente. Un estudio de derecho comparado: Italia y EE. UU. Crónica Tributaria 113. 2004.
- 31) Bernal, Diana. La defensa del contribuyente en México: Retos en la Defensa del contribuyente. Foro Internacional. La defensa de los contribuyentes: Experiencias y desafíos en el continente americano: 74. 2014
- 32) CIDH. El acceso a la justicia como garantía de los derechos económicos, sociales y culturales. Estudio de los estándares fijados por el sistema interamericano de derecho humanos.
- 33) Castillo, Jaime. Problemas de acceso a la justicia civil en Chile. En Justicia Civil y Comercial: Una reforma Pendiente. 2006.
- 34) Álvarez Banderas, Jorge. El defensor del contribuyente en México y España. Tesis (Doctor en Derecho). Michoacán de Ocampo; México, Universidad del País Vasco, 2015.
- 35) Serrano, Fernando. El defensor del contribuyente: ¿procedimiento para dar respuesta al principio de participación ciudadana, procedimiento de gestión o de revisión? En Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria. 2004.
- 36) Prodecon. Naturaleza de la procuraduría de defensa del contribuyente como Ombudsman. Serie de cuadernos de la procuraduría de la defensa del contribuyente. Numero IX. 2013
- 37) Prodecon. El Ombudsman y la Opinión Pública.
- 38) Prodecon. Informe 2012 Estado de los Derechos de los contribuyentes en México. 2012.
- 39) Prodecon. Ombudsman Fiscal: 3 años en la defensa de derechos fundamentales. Septiembre, 2014.
- 40) Diana Bernal. La importancia de un Ombudsman como defensor especializado de los contribuyentes. En Los derechos del contribuyente en una sociedad transparente y global.

## **II.- Normativa Nacional**

- 1) Chile. 2018. Mensaje Presidencial con el que inicia el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria. Agosto, 2018

- 2) Chile. Ministerio de Hacienda. 2009. Ley 20.322: Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera.
- 3) Chile. Ministerio Secretaría General de la Presidencia. 1980. Constitución Política de la República de Chile.

### **III.- Normativa Internacional**

- 1) México. Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- 2) México. Código Fiscal de la Federación
- 3) México. Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- 4) México. Ley Federal de los Derechos del contribuyente
- 5) México. Ley Orgánica de la Procuraduría de la defensa del contribuyente.
- 6) Perú. 2004. Decreto legislativo N° 953 crea la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero
- 7) España. 2009. Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre.

# Anexo N° 1: Oficio N° 2104 del 31 de octubre de 2018



Asesoría Jurídica  
JVC/NHR  
E8131/2018

ORD. N° 2 1 0 4

ANT.: Su requerimiento por Ley de Transparencia de 28 de agosto de 2018.

MAT.: Remite respuesta a su solicitud.

SANTIAGO, 3 1 OCT 2018

DE: CRISTÓBAL PEÑA LIBERONA  
JEFE DE GABINETE SUBSECRETARIO DE HACIENDA

A: ABEL PIÑONES CERDA

Se ha recibido en esta Secretaría de Estado el requerimiento citado en el antecedente, del siguiente tenor literal: *"Estimados: Solicito información respecto al proyecto de modernización tributaria. En particular a los datos que justificarían la necesidad de una defensoría tributaria (vulneraciones de derechos, deficiencias de acceso a la justicia, etc.) En el mensaje se señalan en terminos generales pero sin un sustento de datos que me imagino lo debe manejar su ministerio. De antemano muchas gracias"*.

Al respecto, y "por orden del Subsecretario de Hacienda" (\*) se informan los insumos y estudios que fueron considerados en el proceso de estudio y elaboración del proyecto de modernización tributaria, que incluye la creación de la Defensoría del Contribuyente y, asimismo, en virtud del Principio de Máxima Divulgación contemplado en la letra d) del artículo 11 de la Ley de Transparencia, se indican los enlaces a partir de los cuales puede acceder a aquellos antecedentes que se encuentran permanentemente a disposición del público.

## I. Defensoría del contribuyente

### a) Legislación Comparada:

- México:
  - Ley Federal de los Derechos del Contribuyente: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/normatividad-de-gobierno/ley-federal-de-los-derechos-del-contribuyente>.
  - Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/normatividad-de-gobierno/ley-organica>.
  - Estatuto Orgánico de la Procuraduría del Contribuyente: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/normatividad-de-gobierno/estatuto-organico>.
  - Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/normatividad-de-gobierno/lineamientos>.
- Perú:
  - Decretos Supremos Nos 050-2004-EF, 167-2004-EF y 136-2008-EF: <https://www.mef.gob.pe/es/derechos-y-deberes-de-los-contribuyentes/normatividad-defensoria-del-contribuyente>.
- Colombia:
  - Decreto N° 1071 de 1999 y normativa complementaria: [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto\\_1071\\_1999.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_1071_1999.html).



- España
  - Real Decreto N° 1676 de 2009 y normativa complementaria: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2009/BOE-A-2009-19438-consolidado.pdf>.
  - Italia
  - Ley N° 212 de 2000 y normativa complementaria: <http://www.camera.it/parlam/leggi/002121.htm>.
- b) Publicaciones:
- “Los Derechos de los Contribuyentes y su Defensa” 2da edición, 2014: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/manual-del-docente>.
  - “The role of Prodecon in the protection of taxpayers Rights”, Diana Bernal, 2015.
  - “The role of inspector general of taxation in Australia”, 2016: <http://igt.gov.au/publications/publication/international-conference-on-taxpayer-rights/>.
  - “Los Derechos del Contribuyente en una Sociedad Transparente y Global: La experiencia del Ombudsman Fiscal Mexicano”, Diana Bernal, 2017: [http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/libro\\_final\\_esp.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/libro_final_esp.pdf).
- II. BEPS
- a) Acciones Plan “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS), 2013: <https://www.oecd.org/tax/beps/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>.
- b) Reportes finales BEPS, 2015:
- “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1”: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>.
  - “Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2”: <https://www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>.
  - “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3”: <https://www.oecd.org/tax/beps/disenar-normas-de-transparencia-fiscal-internacional-eficaces-accion-3-informe-final-2015-9789264267091-es.htm>.
  - “Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4”: <http://www.oecd.org/tax/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report-9789264241176-en.htm>.
  - “Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5”: <https://www.oecd.org/tax/beps/combatar-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accion-5-informe-final-2015-9789264267107-es.htm>.
  - “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6”: <https://www.oecd.org/tax/impedir-la-utilizacion-abusiva-de-convenios-fiscales-accion-6-informe-final-2015-9789264257085-es.htm>.
  - “Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7”: <https://www.oecd.org/tax/impedir-la-exclusion-fraudulenta-del-estatus-de-establecimiento-permanente-accion-7-informe-final-2015-9789264257757-es.htm>.
  - “Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10”: <https://www.oecd.org/tax/garantizar-que-los-resultados-de-los-precios-de-transferencia-est-en-linea-con-la-creacion-de-valor-acciones-8-a-10-informes-9789264258280-es.htm>.
  - “Measuring and Monitoring BEPS, Action 11”: <https://www.oecd.org/tax/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm>.
  - “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12”: <https://www.oecd.org/tax/beps/exigir-a-los-contribuyentes-que-revelen-sus-mecanismos-de-planificacion-fiscal-agresiva-accion-12-informe-final-2015-9789264267367-es.htm>.
  - “Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13”: <https://www.oecd.org/tax/beps/documentacion-sobre-precios-de-transferencia-e-informe-pais-por-pais-accion-13-informe-final-2015-9789264267909-es.htm>.
  - “Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14”: <https://www.oecd.org/tax/hacer-mas-efectivos-los-mecanismos-de-resolucion-de-controversias-accion-14-informe-final-2015-9789264258266-es.htm>.
  - “Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15”: <https://www.oecd.org/tax/beps/desarrollar-un-instrumento-multilateral-que-modifique-los-convenios-fiscales-bilaterales-accion-15-informe-final-2015-9789264267435-es.htm>.



- c) "Harmful Tax Practices - 2017 Progress Report on Preferential Regimes. Inclusive Framework on BEPS: Action 5", OCDE, 2017: <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes-9789264283954-en.htm>.
- d) "Harmful Tax Practices - Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings. Inclusive Framework on BEPS: Action 5", OCDE, 2017: <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings-9789264285675-en.htm>.
- e) "Guidance for Tax Administrations on the Application of the Hard-to-value Intangibles Approach. Inclusive Framework on BEPS: Action 8", OCDE, 2018: <https://www.oecd.org/tax/beps/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-beps-action-8.htm>.
- f) "Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment: Inclusive Framework on BEPS: Action 7", 2018: <https://www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-action7.htm>.

### III. Economía digital

- a) "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, Final Report 2015", OCDE, 2015: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>.
- b) "EU COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services", 2018: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/proposal\\_common\\_system\\_digital\\_services\\_tax\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf).
- c) Reporte provisional "Tax Challenges Arising from Digitalisation", OCDE, 2018: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>.

### IV. Derechos del Contribuyente

- a) Derecho comparado:
  - Catálogo de derechos del contribuyente de Estados Unidos: <https://www.irs.gov/es/taxpayer-bill-of-rights>
  - Catálogo de derechos del contribuyente de España. Artículo 34 y 99 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>.
- b) Regulación OCDE:
  - "Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note", OCDE, 1990: <http://www.oecd.org/ctp/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note.pdf>.
  - "Taxpayers' rights and obligations: a survey of the legal situation in OECD countries", OCDE, 2003.
- c) Publicaciones:
  - "Fostering Voluntary Compliance: A Conversation with Tax Administrators", Steve Vesperman, 2015
  - "Revisiting rights theory and principles to prepare for growing globalisation and uncertainty", Duncan Bentley, 2015.
  - "Challenges in "Operationalizing" Taxpayer Rights", Eric Mikhwane, 2015.
  - "'Cosy Deals' Social Media and Tax Morale", Lynne Oats y Diana Onu, 2015.
  - "Taxpayer Rights: A constitutional perspective. The Italian Taxpayer Bill of Rights 15 years on 'at the top of the world'. But what about effectiveness?", Giovanni Tieghi, 2016.
  - "Secrecy and Transparency in the Tax Administration", Joakim Nergelius, 2015.
  - "How Can Tax Collection Be Structured to Observe and Preserve Taxpayer Rights: A Discussion of the Practices and Possibilities", Keith Fogg y Sime Jozipovic, Tax Lawyer, Vol. 69, N° 3: [https://www.americanbar.org/content/dam/aba/publishing/tax\\_lawyer/vol69/693/fogg-jozipovic-how-can-tax-collection-be-structured-itrc-paper-ttl-16spring-p513-565.authcheckdam.pdf](https://www.americanbar.org/content/dam/aba/publishing/tax_lawyer/vol69/693/fogg-jozipovic-how-can-tax-collection-be-structured-itrc-paper-ttl-16spring-p513-565.authcheckdam.pdf).
  - "Bureaucratic Oppression and the Tax System", Leslie Book, Tax Lawyer, Vol. 69, N° 3.
  - "Making Taxpayer Rights Real: Overcoming Challenges to Integrate Taxpayer Rights into a Tax Agency's Operations", Amanda Bartmann, Tax Lawyer, Vol. 69, N° 3.





- “The Right to Confidentiality and Privacy in an Age of Transparency”, Philip Baker, 2015.

V. **Normativa Interna:**

- Jurisprudencia administrativa SII: <https://www3.sii.cl/normaInternet/>.
- Circulares SII: [http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2018/indcir2018.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2018/indcir2018.htm).
- Resoluciones SII: [http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/resoluciones/2018/res\\_ind2018.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2018/res_ind2018.htm).
- Convenios tributarios: [http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/convenios\\_internacionales.html](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html).
- Jurisprudencia judicial: [http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/jurisprudencia\\_judicial/indice\\_ijud.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_judicial/indice_ijud.htm).

VI. **Estudios y encuestas de Chile:**

- Cuarta Encuesta Longitudinal de Empresas (ELE4), Ministerio de Economía, 2017: <http://www.economia.gob.cl/2017/03/16/cuarta-encuesta-longitudinal-de-empresas-ele4.htm>.
- Encuesta Casen 2017, Ministerio de Desarrollo Social, 2017.

VII. **Publicaciones prensa:**

- “Overhaul tax for the 21st century”, The Economist, 2018: <https://www.economist.com/leaders/2018/08/09/overhaul-tax-for-the-21st-century>.

VIII. **Otros:**

- “IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers on Tax Certainty”, 2017.
- “OECD/IMF Report on Tax Certainty - 2018 Update”, 2018: <http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>.
- “Tax Policy Reforms 2017, OECD and selected partner economies”, 2017: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy-reforms-2017-9789264279919-en.htm>.
- “Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries”, OCDE, 2015: <http://www.oecd.org/publications/taxation-of-smes-in-oecd-and-g20-countries-9789264243507-en.htm>.
- Sentencia Corte Suprema, rol N° 5183-2015, 22 de octubre de 2015.
- “Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras”, Segunda edición, OCDE, 2017: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/estandar-para-el-intercambio-automatico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-segunda-edicion-9789264268074-es.htm>.
- Información y estadísticas de la operación renta 2018, SII.

En consideración a lo indicado, se tiene por concluida la gestión respecto de su solicitud de información bajo la Ley de Transparencia.

Sin otro particular, saluda atentamente a Ud.,



  
CRISTÓBAL PEÑA LIBERONA  
JEFE DE GABINETE  
SUBSECRETARIO DE HACIENDA

**Distribución:**

- Destinatario, [abel.pinones@ug.uchile.cl](mailto:abel.pinones@ug.uchile.cl).
- Sistema de Atención de Consulta SAC, W2490.

(\*) La facultad de firmar “por orden del Subsecretario de Hacienda”, consta en la Resolución Exenta N° 234, de 11 de septiembre de 2018, del Ministerio de Hacienda.



## Anexo N° 2: Oficio N° 2670 del 17 de noviembre de 2020

ORD. N° 2670/17.11.2020



Asesoría Jurídica  
JVC/NHR – E8272/2020

**ANT.:** Su requerimiento por Ley de Transparencia, recibido en esta Secretaría de Estado el 27 de octubre de 2020.

**MAT.:** Remite respuesta a su requerimiento de información.

**DE:** CRISTÓBAL PEÑA LIBERONA  
JEFE DE GABINETE - SUBSECRETARIO DE HACIENDA

**A:** ABEL PIÑONES CERDA

Se ha recibido en esta Secretaría de Estado su requerimiento citado en el antecedente, del siguiente tenor: *“Solicito información respecto a la implementación a la fecha de la Defensoría del Contribuyente creada en virtud del proyecto de Modernización Tributaria que comenzó a regir este año. Me gustaría saber en que etapa de creación se encuentra y antecedentes respecto a su funcionamiento. Muchas gracias.”*

Al respecto, y “Por orden del Subsecretario de Hacienda” (\*), se informa a Ud. que la Defensoría del Contribuyente (en adelante, la “Defensoría”), fue creada mediante el artículo vigésimo tercero de la Ley N° 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020. A saber, conforme con lo señalado en el artículo trigésimo cuarto transitorio del mismo cuerpo legal, la Defensoría entrará en vigencia a más tardar en el plazo de dos años contado desde la publicación de esta ley en el Diario Oficial (es decir, dos años contados desde el 24 de febrero de 2020).

A mayor abundamiento, el apartado I del artículo trigésimo cuarto transitorio antes señalado, dispone que dentro del plazo de un año contado desde la publicación de la Ley N° 21.210 en el Diario Oficial, el Presidente de la República, mediante uno o más decretos con fuerza de ley expedidos por intermedio del Ministerio de Hacienda, establecerá las normas necesarias para fijar las plantas de personal de la Defensoría, y regular las distintas materias señaladas en dicha norma. En ese sentido, se informa a Ud. que el Ministerio de Hacienda, a través de sus asesores, se encuentra elaborando el(los) decreto(s) correspondiente(s).

Finalmente, en cuanto al funcionamiento y atribuciones de la Defensoría, cabe anotar que estos elementos se encuentran regulados en el artículo vigésimo tercero de la Ley N° 21.210, cuyo texto puede revisar directamente a través del siguiente enlace: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1142667>.

En consideración a lo expuesto, se tiene por concluida la gestión de su solicitud de información bajo la Ley de Transparencia.